

# *Momsvejledningen 2005-1*

***Skatteministeriet***

Told- og Skattestyrelsen

Østbanegade 123

2100 København Ø

# Indholdsfortegnelse

<b>Oversigt over indarbejdede afgørelser mv.</b> .....	20
<b>Begreber</b> .....	22
<b>Forkortelser</b> .....	23
<b>Afsnit A Indledning</b> .....	24
<b>A.1 Historisk baggrund</b> .....	24
<b>A.2 Teori</b> .....	24
A.2.1 Opkrævning af skatter .....	24
A.2.1.1 Enkeltledsafgift .....	24
A.2.1.2 Flerledsafgift .....	24
A.2.1.3 Beregning af merværdiafgift .....	25
<b>A.3 Momssystemet - generelt</b> .....	27
A.3.1 Merværdiafgiftsprincippet .....	27
A.3.2 Momsens neutralitet .....	28
<b>A.4 Momsens indførelse</b> .....	29
<b>A.5 Lovændringer</b> .....	30
A.5.1 Væsentlige lovændringer i perioden 1967-1977 .....	30
A.5.2 Væsentlige lovændringer i perioden 1978-1992 .....	31
A.5.3 Momsloven 1994 .....	32
<b>Afsnit B Momsområdet</b> .....	36
<b>B.1 Det danske momsområde</b> .....	36
<b>B.2 EU's momsområde</b> .....	36
<b>Afsnit C Momspligtige personer</b> .....	38
<b>C.1 Momspligtige personer</b> .....	38
C.1.1 Definition af momspligtige personer § 3, stk. 1 .....	38
C.1.2 Juridiske og fysiske personer .....	38
C.1.3 Selvstændig virksomhed .....	38
C.1.4 Økonomisk virksomhed .....	39
C.1.4.1 Hobbyvirksomhed .....	46
C.1.4.2 Foreninger .....	47
<b>C.2 Andre momspligtige personer</b> .....	49
C.2.1 Privatpersoners levering af nye transportmidler til andet EU-land § 3, stk. 2, nr. 1 .....	49
C.2.2 Offentlige forsyningsvirksomheder § 3, stk. 2, nr. 2 .....	49
C.2.3 Andre offentlige institutioner § 3, stk. 2, nr. 3 .....	50

<b>C.3 Fællesregistrering og delregistrering</b> .....	52
<b>Afsnit D Momspligtige transaktioner</b> .....	53
<b>D.1 Generelt</b> .....	53
<b>D.2 Leverancer mod vederlag</b> .....	53
D.2.1 Levering .....	55
D.2.2 Salg af varer .....	58
D.2.3 Salg af ydelser .....	59
D.2.3.1 Blandede leverancer .....	61
D.2.3.2 Biydelser og hovedydelse (Sammensatte ydelser) .....	62
D.2.4 Mod vederlag .....	63
<b>D.3 Andre momspligtige leverancer</b> .....	66
D.3.1 Kommissionsaftaler § 4, stk. 3, nr. 1 .....	66
D.3.2 Tidsbegrænsede kontrakter § 4, stk. 3, nr. 2 .....	66
D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4 .....	67
<b>D.4 Andre momspligtige transaktioner</b> .....	68
D.4.1 Generelt .....	68
D.4.2 Udtagning .....	68
D.4.2.1 Udtagning af varer § 5, stk. 1 .....	68
D.4.2.2 Udtagning af varer og ydelser til ikke fradragsberettigede formål § 5, stk. 2 .....	73
D.4.2.3 Udtagning af ydelser til privat formål mv. § 5, stk. 3 .....	75
D.4.2.4 Udtagning af varer og ydelser ved byggeri mv. § 5, stk. 4 .....	77
<b>D.5 Byggeri for egen regning</b> .....	78
D.5.1 Generelt §§ 6 og 7 .....	78
D.5.2 Byggeri for egen regning .....	79
D.5.3 Byggeri til salg eller udlejning § 6, stk. 1 .....	80
D.5.3.1 Ombygning og modernisering .....	81
D.5.3.2 Reparation og vedligeholdelse .....	81
D.5.4 Byggeri til eget brug § 7, stk. 1 .....	82
D.5.4.1 Ombygning og modernisering .....	82
D.5.4.2 Reparation og vedligeholdelse .....	82
<b>D.6 Salg og udtagning af aktiver § 8</b> .....	83
D.6.1 Salg af aktiver § 8, stk. 1 .....	83
D.6.2 Salg af aktiver som led i overdragelse af virksomhed .....	83
D.6.3 Udtagning af aktiver § 8, stk. 2 .....	87
<b>D.7 Offentlige institutioners leverancer § 9</b> .....	88
<b>D.8 Overførsel af varer til eget brug i andre EU-lande § 10</b> .....	90
<b>D.9 Erhvervelser</b> .....	91
D.9.1 Nye transportmidler § 11, stk. 1, nr. 2 .....	92
D.9.2 Overførsel af varer fra andre EU-lande § 11, stk. 3 .....	94
D.9.3 Afgiftsoplag § 11 a .....	94
<b>D.10 Indførsel § 12</b> .....	95

<b>D.11 Fritagelser</b>	96
D.11.1 Sundhedssektoren § 13, stk. 1, nr. 1	97
D.11.2 Social forsorg og bistand § 13, stk. 1, nr. 2	107
D.11.3 Undervisnings- og kursusvirksomhed § 13, stk. 1, nr. 3	113
D.11.3.1 Momspligtige kurser	119
D.11.4 Foreninger § 13, stk. 1, nr. 4	121
D.11.5 Sportsaktiviteter og arrangementer § 13, stk. 1, nr. 5	121
D.11.5.1 Ydelser i nær tilknytning til udøvelse af sport	123
D.11.5.2 Sports- og idrætsarrangementer	125
D.11.6 Kulturelle aktiviteter § 13, stk. 1, nr. 6	127
D.11.7 Kunstnerisk virksomhed § 13, stk. 1, nr. 7	128
D.11.8 Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom § 13, stk. 1, nr. 8	133
D.11.9 Levering af fast ejendom § 13, stk. 1, nr. 9	144
D.11.10 Forsikringsvirksomhed mv. § 13, stk. 1, nr. 10	145
D.11.11 Finansielle aktiviteter § 13, stk. 1, nr. 11	150
D.11.11.1 Finansielle aktiviteter - Underleverandørydelser	151
D.11.11.2 Biddelser og hovedydelser	154
D.11.11.3 Formidling og forhandling	155
D.11.11.4 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a)	157
D.11.11.4.1 Långivning	157
D.11.11.4.2 Formidling af lån	159
D.11.11.4.3 Forvaltning af egne lån	160
D.11.11.5 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra b)	162
D.11.11.5.1 Sikkerheds- og garantistillelse	163
D.11.11.5.2 Forvaltning af kreditgarantier	164
D.11.11.5.3 Forhandling om sikkerheds- og garantistillelse	164
D.11.11.6 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c)	165
D.11.11.6.1 Forhandlinger vedrørende anbringelse af midler, betalinger mv.	165
D.11.11.6.2 Transaktioner vedrørende anbringelse af midler og kontokurantkonti	166
D.11.11.6.3 Betalingstransaktioner og overførsler mv.	167
D.11.11.6.4 Remburser	168
D.11.11.6.5 Fordringer	168
D.11.11.6.6 Checks	169
D.11.11.7 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra d)	169
D.11.11.7.1 Transaktioner vedrørende valuta, pengesedler og mønter	170
D.11.11.7.2 Forhandling	171
D.11.11.8 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e)	171
D.11.11.8.1 Transaktioner vedrørende værdipapirer	172
D.11.11.8.2 Forhandlinger vedrørende værdipapirer	175
D.11.11.9 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f)	178
D.11.12 Lotterier og lign. samt spil om penge § 13, stk. 1, nr. 12	179
D.11.13 Post Danmarks tjenesteydelser § 13, stk. 1, nr. 13	180
D.11.14 Levering af frimærker mv. § 13, stk. 1, nr. 14	181
D.11.15 Personbefordring § 13, stk. 1, nr. 15	182
D.11.16 Rejsebureauvirksomhed mv. § 13, stk. 1, nr. 16	183
D.11.17 Bedemandsvirksomhed § 13, stk. 1, nr. 17	185
D.11.18 Velgørende arrangementer § 13, stk. 1, nr. 18	186
D.11.19 Genbrugsbutikker med almennyttige formål § 13, stk. 1, nr. 19	191
D.11.20 Selvstændige grupper af personer § 13, stk. 1, nr. 20	192

D.11.21	Investeringsguld . . . . .	194
D.11.22	Velgørende foreninger § 13, stk. 1, nr. 22 . . . . .	196
<b>D.12 Salg af virksomhedens driftsmidler mm. § 13, stk. 2 . . . . .</b>		<b>203</b>
<b><i>Afsnit E Stedet for momspligtige transaktioner . . . . .</i></b>		<b>204</b>
<b>E.1 Leveringsstedet for varer og ydelser . . . . .</b>		<b>204</b>
<b>E.2 Stedet for momspligtig levering af varer . . . . .</b>		<b>204</b>
E.2.1	Salg her i landet § 14, nr. 1 . . . . .	205
E.2.2	Ved forsendelse eller transport af varer § 14, nr. 2 og 3 . . . . .	205
E.2.2.1	Installerering eller montering § 14, nr. 2 og nr. 3 . . . . .	205
E.2.2.2	Fjernsalg . . . . .	206
E.2.3	Levering af varer om bord på skib, fly eller tog § 14, nr. 4 . . . . .	208
E.2.4	Gas og elektricitet § 14, nr. 5 og 6 . . . . .	208
<b>E.3 Stedet for momspligtig levering af ydelser . . . . .</b>		<b>210</b>
E.3.1	Beskrivelse af visse immaterielle ydelser og rådgivnings- og reklameydelser mv. § 15, stk. 2 . . . . .	219
E.3.1.1	Overdragelse af rettigheder § 15, stk. 2, nr. 1 . . . . .	219
E.3.1.2	Reklameydelser § 15, stk. 2, nr. 2 . . . . .	219
E.3.1.3	Rådgivning § 15, stk. 2, nr. 3 . . . . .	221
E.3.1.4	Forpligtelse til undladelse § 15, stk. 2, nr. 4 . . . . .	223
E.3.1.5	Visse finansielle ydelser § 15, stk. 2, nr. 5 . . . . .	223
E.3.1.6	Arbejdskraft § 15, stk. 2, nr. 6 . . . . .	224
E.3.1.7	Udlejning § 15, stk. 2, nr. 7 . . . . .	225
E.3.1.8	Formidlingsydelser § 15, stk. 2, nr. 8 . . . . .	225
E.3.1.9	Teleydelser § 15, stk. 2, nr. 9 . . . . .	225
E.3.1.10	Radio- og tv-spredningstjenester § 15, stk. 2, nr. 10 . . . . .	226
E.3.1.11	Elektroniske ydelser § 15, stk. 2, nr. 11 . . . . .	226
E.3.1.12	Transport og transmission af gas og elektricitet § 15, stk. 2, nr. 12 . . . . .	229
E.3.2	Udlejning af transportmidler § 16 . . . . .	229
E.3.3	Ydelser vedrørende fast ejendom § 17 . . . . .	230
E.3.4	§ 18-ydelser . . . . .	230
E.3.4.1	Aktiviteter inden for kunst og kultur mv. § 18, stk 1, nr. 1 . . . . .	231
E.3.4.2	Sagkyndig vurdering af løsøregenstande § 18, stk. 1, nr. 2 . . . . .	231
E.3.4.3	Arbejde udført på løsøregenstande § 18, stk. 1, nr. 3 . . . . .	231
E.3.4.4	Situationer hvor ændring af leveringssted kan forekomme § 18, stk. 2 . . . . .	232
E.3.5	Transportydelser § 19 . . . . .	232
E.3.5.1	Transportydelser her i landet § 19, stk. 1 . . . . .	233
E.3.5.2	Transportydelser mellem forskellige EU-lande § 19, stk. 2 . . . . .	234
E.3.5.3	Transport her i landet i tilknytning til EU-transport § 19, stk. 3 . . . . .	235
E.3.6	Ydelser knyttet til transport § 20 . . . . .	235
E.3.7	Ydelser, der leveres af formidlere § 21 . . . . .	236
E.3.7.1	Transport mellem to EU-lande § 21, nr. 1 . . . . .	236
E.3.7.2	Lastning, losning, omladning og lignende § 21, nr. 2 . . . . .	237
E.3.7.3	Andre formidlingsydelser § 21, nr. 3 . . . . .	237
<b>E.4 Momspligtigt sted for erhvervelse af en vare . . . . .</b>		<b>239</b>

<b>Afsnit F Momspligtens indtræden</b> .....	240
<b>F.1 Leverancer § 23</b> .....	240
F.1.1 Leveringstidspunktet § 23, stk. 1 .....	240
F.1.2 Faktureringstidspunktet § 23, stk. 2 .....	240
F.1.3 Forudbetaling § 23, stk. 3 .....	241
F.1.4 Kommissionshandel § 23, stk. 4 .....	242
F.1.5 EU-vareleverancer § 24 .....	242
<b>F.2 Erhvervelser § 25</b> .....	243
<b>F.3 Indførsel § 26</b> .....	243
<b>Afsnit G Momsgrundlaget</b> .....	245
<b>G.1 Leverancer mod betaling i penge</b> .....	245
G.1.1 Vederlaget § 27, stk. 1 .....	245
G.1.1.1 Tilskud fra tredjemand .....	251
G.1.1.1.1 Tilskud betalt mod leverance af en bestemt vare eller tjenesteydelse .....	252
G.1.1.1.2 Tilskud - Faktor ved prisfastsættelsen .....	255
G.1.1.1.3 Driftstilskud til flere opgaver - Rammeaftaler .....	257
G.1.1.2 Tilskud - Modydelser til tilskudsgiver .....	257
G.1.1.3 Servering af mad- og drikkevarer .....	260
G.1.1.4 Andre varer og ydelser .....	265
G.1.1.5 Forudbetaling § 27, stk. 1 .....	266
G.1.2 Til momsgrundlaget medregnes § 27, stk. 2 .....	266
G.1.2.1 Told og andre afgifter § 27, stk. 2, nr. 1 .....	266
G.1.2.2 Biomkostninger § 27, stk. 2, nr. 2 .....	267
G.1.2.3 Tilslutningsafgifter § 27, stk. 2, nr. 3 .....	270
G.1.2.4 Agentprovision mm. § 27, stk. 2, nr. 4 .....	271
G.1.2.5 Kreditkøstillæg § 27, stk. 2, nr. 5 .....	271
G.1.3 Til momsgrundlaget medregnes ikke § 27, stk. 3 .....	272
G.1.3.1 Ubetingede rabatter § 27, stk. 3, nr. 1 og nr. 2 .....	272
G.1.3.2 Udlæg § 27, stk. 3, nr. 3 .....	273
G.1.3.3 Renter § 27, stk. 3, nr. 4 .....	275
G.1.4 Betingede rabatter § 27, stk. 4 .....	276
G.1.5 Returvarer § 27, stk. 5 .....	277
G.1.6 Tab på debitorer § 27, stk. 6 .....	279
G.1.6.1 Konstaterede tab .....	279
G.1.6.1.1 Konkurs- og dødsboer .....	280
G.1.6.1.2 Tvangsakkord .....	281
G.1.6.1.3 Frivillig akkord .....	281
G.1.6.1.4 Forgæves fagedforretning .....	282
G.1.6.1.5 Tvangsauktion .....	282
G.1.6.1.6 Gældssanering for jordbrugere .....	283
G.1.6.1.7 Andre tilfælde .....	284
G.1.6.2 Forventede tab .....	284
G.1.6.3 Tab på overdragne fordringer .....	285
G.1.6.4 Andre tab .....	287
G.1.6.5 Opgørelse af tabet .....	288
G.1.6.5.1 Afskrivning af acontobeløb .....	289
G.1.6.5.2 Punktafgiftspligtige varer .....	289

<b>G.2 Leverancer mod betaling i andet end penge</b> .....	290
G.2.1 Udtagning af varer og ydelser § 28, stk. 1 .....	291
G.2.2 Byttehandel § 28, stk. 2 .....	292
G.2.3 Byggevirkksomhed § 28, stk. 3 .....	293
G.2.3.1 Byggeri for fremmed regning .....	294
G.2.4 Udtagning af driftsmidler § 28, stk. 4 .....	294
<b>G.3 Standardsatser § 29, stk. 2</b> .....	294
<b>G.4 Biludlejning og køreskoler § 30, stk. 1 og 2</b> .....	295
<b>G.5 Salg af egne kunstgenstande § 30, stk. 3</b> .....	296
<b>G.6 Erhvervelser § 31</b> .....	297
<b>G.7 Indførsel af varer fra lande uden for EU</b> .....	298
G.7.1 Indførsel § 32, stk. 1 .....	298
G.7.2 Indførsel af kunstgenstande § 32, stk. 2 .....	299
G.7.3 Genindførsel § 32, stk. 3 .....	299
G.7.4 Fraførsel § 32, stk. 4 .....	299
<b>Afsnit H Momssatsen § 33</b> .....	301
<b>Afsnit I Momsfritagelser</b> .....	302
<b>I.1 Leverancer</b> .....	302
I.1.1 Leverancer til andre EU-lande .....	303
I.1.1.1 Varer § 34, stk. 1, nr. 1 .....	303
I.1.1.2 Nye transportmidler § 34, stk. 1, nr. 2 .....	304
I.1.1.3 EU-harmoniserede punktafgifter § 34, stk. 1, nr. 3 .....	305
I.1.1.4 Overførsler § 34, stk. 1, nr. 4 .....	305
I.1.1.5 Diplomatiske udsendinge mv. § 34, stk. 1, nr. 10 .....	306
I.1.2 Leverancer til steder uden for EU .....	307
I.1.2.1 Varer § 34, stk. 1, nr. 5 .....	307
I.1.2.1.1 Udførsel som rejsegods § 34, stk. 1, nr. 5 .....	309
I.1.2.2 Arbejdsydelser § 34, stk. 1, nr. 6 .....	312
I.1.2.3 Transportydelser m.v. § 34, stk. 1, nr. 12 .....	312
I.1.3 Udstyr og ydelser til visse fly og skibe i udenrigsfart § 34, stk. 1, nr. 7 .....	313
I.1.4 Salg og udlejning af visse skibe og fly § 34, stk. 1, nr. 8 .....	315
I.1.5 Reparationsydelser mv. på visse skibe og fly § 34, stk. 1, nr. 9 .....	318
I.1.6 Levering af guld til Danmarks Nationalbank § 34, stk. 1, nr. 11 .....	319
I.1.7 Formidlingsydelser § 34, stk. 1, nr. 13 .....	319
I.1.8 Aviser § 34, stk. 1, nr. 14 .....	319
I.1.9 Varer til oplæggelse i Københavns Frihavn eller på frilager § 34, stk. 1, nr. 15 .....	324
I.1.10 Proviant mv. til skibe og fly i overensstemmelse med toldlovens regler § 34, stk. 1, nr. 16 .....	325
I.1.11 Afgiftsoplag for råvarer § 34, stk. 2 .....	325
I.1.12 Kontingentafgiftsoplag § 34, stk. 3 .....	328
I.1.13 Leverancer fra told- og afgiftsfri butikker § 34, stk. 4 .....	328

I.1.14	Varer og ydelser til NATO-forsvaret § 34, stk. 5	330
<b>I.2</b>	<b>Erhvervelser</b>	<b>330</b>
<b>I.3</b>	<b>Indførsel</b>	<b>331</b>
I.3.1	§ 36, stk. 1, nr. 1	331
I.3.1.1	Midlertidig indførsel	331
I.3.1.1.1	Transportmidler	331
I.3.1.1.2	Andre varer	331
I.3.1.2	Proviant	332
I.3.1.3	Returvarer	332
I.3.1.4	Varer, hvor der ikke opstår toldskyld	333
I.3.2	Momsfrihed ved endelig indførsel § 36, stk. 1, nr. 2 og 3	333
I.3.2.1	Overgangsbestemmelser	335
I.3.3	Ligestilling med indenlandsk salg § 36, stk. 1, nr. 4	337
I.3.4	Indførsel af varer bestemt til et andet EU-land § 36, stk. 1, nr. 5	337
I.3.5	Indførsel af gas og elektricitet § 36, stk. 1, nr. 6	337
I.3.6	Ydelser § 36, stk. 2	337
I.3.7	Varer til diplomater mv. § 36, stk. 3	338
I.3.8	Momsfrihed ved traktatlige forpligtelser vedr. forsvar § 36, stk. 4	338
	<b>Afsnit J Fradrag</b>	<b>339</b>
<b>J.1</b>	<b>Fuld fradragsret § 37</b>	<b>339</b>
J.1.1	Fuld fradragsret § 37, stk. 1	339
J.1.1.1	Praksis	352
J.1.2	Købsmoms § 37, stk. 2	359
J.1.2.1	§ 37, stk. 2, nr. 1	359
J.1.2.2	Køb fra andre EU-lande § 37, stk. 2, nr. 2	361
J.1.2.3	Køb fra lande uden for EU § 37, stk. 2, nr. 3	361
J.1.2.4	§ 37, stk. 2, nr. 4	361
J.1.2.5	§ 37, stk. 2, nr. 5	362
J.1.2.6	Dokumentation	362
J.1.3	Udtagning § 37, stk. 3	362
J.1.4	Byttehandel § 37, stk. 4	362
J.1.5	Øresundsbroen	362
<b>J.2</b>	<b>Delvis fradragsret § § 38 - 41</b>	<b>362</b>
J.2.1	§ 38	363
J.2.1.1	Blandet anvendelse § 38, stk. 1	363
J.2.1.1.1	Foreløbig opgørelse af fradragsretten § 38, stk. 4	372
J.2.1.1.2	Delvis fradragsret i den finansielle sektor efter § 38, stk. 1	373
J.2.1.2	Privat anvendelse mv. § 38, stk. 2	378
J.2.1.2.1	Skønnets udøvelse § 38, stk. 4	381
J.2.1.3	Sektorisk opdeling § 38, stk. 3	381
J.2.1.4	§ 38, stk. 4	384
J.2.2	Fast ejendom § 39	384
J.2.2.1	Opførelse af bygninger § 39, stk. 1	384
J.2.2.2	Lokaler, der ikke medregnes til virksomheden § 39, stk. 2	384
J.2.2.3	Reparation og vedligeholdelse mv. af bygninger § 39, stk. 3 og 4	386



J.2.2.4	Bemærkninger om lokaler, der bruges blandet .....	387
J.2.2.5	Anden fast ejendom end bygninger § 39, stk. 5 .....	388
J.2.3	Tilkørselsveje og medarbejdertelefoner § 40 .....	388
J.2.4	Vare- og lastvogne § 41 .....	389
J.2.4.1	Vare- og lastvogne - anskaffelse § 41, stk. 1 .....	389
J.2.4.2	Vare- og lastvogne - drift § 41, stk. 2 .....	392
J.2.4.3	Lejede vare- og lastvogne § 41, stk. 3 .....	392
J.2.4.4	Omsætning på over 50.000 kr. § 41, stk. 4 .....	393
J.2.4.5	Skematisk oversigt over fradragsreglerne mv.....	393
<b>J.3</b>	<b>Ingen eller begrænset fradragsret § 42 .....</b>	<b>393</b>
J.3.1	§ 42, stk. 1 .....	393
J.3.1.1	Kost § 42, stk. 1, nr. 1 .....	393
J.3.1.2	Bolig § 42, stk. 1, nr. 2. ....	394
J.3.1.3	Naturalafflønning § 42, stk. 1, nr. 3 .....	395
J.3.1.4	Vuggestuer, fritidshjem, sommerhuse mv. § 42, stk. 1, nr. 4 .....	395
J.3.1.5	Underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver § 42, stk. 1, nr. 5. ....	395
J.3.1.6	Hotelophold § 42, stk. 1, nr. 6 .....	397
J.3.1.7	Personmotorkøretøjer § 42, stk. 1, nr. 7. ....	397
J.3.2	Hotel- og restaurationsydelser § 42, stk. 2. ....	398
J.3.3	Erhvervs-mæssig kursusvirksomhed § 42, stk. 3 .....	400
J.3.4	Billeasing § 42, stk. 4 og 5. ....	401
J.3.5	Bilforhandlere, biludlejere og køreskoler § 42, stk. 6 .....	403
J.3.6	Øresundsbroen .....	403
<b>J.4</b>	<b>Investeringsgoder § § 43 og 44 .....</b>	<b>403</b>
J.4.1	§ 43. ....	404
J.4.1.1	§ 43, stk. 1 .....	404
J.4.1.2	Investeringsgodebegrebet § 43, stk. 2 .....	404
J.4.1.3	Regulerings-situationer § 43, stk. 3. ....	405
J.4.1.3.1	Ændret anvendelse § 43, stk. 3, nr. 1 .....	405
J.4.1.3.2	Ændret anvendelse § 43, stk. 3, nr. 2. ....	406
J.4.1.3.3	Salg af investeringsgoder - bortset fra salg af fast ejendom § 43, stk. 3, nr. 3. ....	406
J.4.1.3.4	Salg af fast ejendom § 43, stk. 3, nr. 4. ....	407
J.4.1.3.5	Overdragelse af driftsmidler - virksomhedsoverdragelse § 43, stk. 3, nr. 5. ....	408
J.4.1.4	Gennemførelse af reguleringen § 43, stk. 4. ....	408
J.4.1.4.1	Overdragelse af reguleringsforpligtelser .....	408
J.4.1.4.2	Sikkerhedsstillelse .....	409
J.4.2	Selve reguleringen § 44 .....	409
J.4.2.1	Reguleringsperioden § 44, stk. 1 .....	409
J.4.2.2	Regulering i det enkelte år § 44, stk. 2 .....	410
J.4.2.3	Eksempler på beregning af reguleringsbeløb. ....	410
J.4.2.4	Bagatelgrænse § 44, stk. 3 .....	414
<b>J.5</b>	<b>Skader og erstatninger .....</b>	<b>414</b>
J.5.1	Generelt .....	414
J.5.1.1	Transportskader .....	414
J.5.1.2	Andre skader .....	415
J.5.1.2.1	Skadelidte virksomheders indkøb, reparationer mv. ....	415
J.5.1.2.2	Skader udbedret af den skadelidte virksomhed selv .....	415
J.5.1.2.3	Skader forvoldt af registrerede virksomheder .....	416

J.5.1.3	Erstatninger . . . . .	416
<b>J.6</b>	<b>Tvangsmæssig tilbagetagelse af driftsmidler . . . . .</b>	<b>417</b>
J.6.1	Sælgers tilbagetagelse . . . . .	418
J.6.2	Finansieringsselskabets tilbagetagelse . . . . .	418
<b>Afsnit K Momsgodtgørelse § 45 . . . . .</b>		<b>419</b>
<b>K.1</b>	<b>Godtgørelse ved erhvervmæssig brug og anden anvendelse</b>	<b>419</b>
K.1.1	Udenlandske virksomheder § 45, stk. 1 og 8 . . . . .	419
K.1.2	Ambassader mv. § 45, stk. 2 . . . . .	421
K.1.2.1	Godtgørelsesordninger . . . . .	421
K.1.2.1.1	Særlig ordning for honorære konsulter . . . . .	423
K.1.2.2	Fritagelsesordninger . . . . .	425
K.1.2.2.1	Indførsel . . . . .	425
K.1.3	Transportvirksomheder § 45, stk. 3 . . . . .	426
K.1.4	Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed og finansielle aktiviteter § 45, stk. 4 . . . . .	427
K.1.5	Humanitære organisationer m.v. § 45, stk. 5 . . . . .	429
K.1.6	Godtgørelse ved indførsel fra steder uden for EU § 45, stk. 6 . . . . .	429
<b>Afsnit L Betalingspligtige personer . . . . .</b>		<b>430</b>
<b>L.1</b>	<b>Betalingspligtige personer . . . . .</b>	<b>430</b>
L.1.1	Hovedregel § 46, stk. 1, 1. pkt. . . . .	430
L.1.2	Undtagelser § 46, stk. 1, 2. pkt. . . . .	430
L.1.2.1	Trekantshandel § 46, stk. 1, nr. 1 . . . . .	430
L.1.2.2	Installerering og montering § 46, stk. 1, nr. 2 . . . . .	431
L.1.2.3	Visse ydelser § 46, stk. 1, nr. 3 . . . . .	431
L.1.2.4	Investeringsguld § 46, stk. 1, nr. 4 . . . . .	432
L.1.2.5	Visse leveringer af gas og elektricitet § 46, stk. 1, nr. 5 . . . . .	433
<b>L.2</b>	<b>Erhvervelser . . . . .</b>	<b>433</b>
<b>L.3</b>	<b>Told- og afgiftsoplag . . . . .</b>	<b>433</b>
<b>L.4</b>	<b>Import . . . . .</b>	<b>435</b>
<b>L.5</b>	<b>Fakturering med moms . . . . .</b>	<b>435</b>
<b>L.6</b>	<b>Solidarisk hæftelse § 46, stk. 6 . . . . .</b>	<b>435</b>
<b>L.7</b>	<b>Fællesregistrerede virksomheders solidariske hæftelse . . . . .</b>	<b>436</b>
<b>Afsnit M Registrering § § 47-51 . . . . .</b>		<b>437</b>
<b>M.1</b>	<b>Registrering af virksomheder med leverancer . . . . .</b>	<b>437</b>
M.1.1	Anmeldelse til registrering § 47, stk. 1 . . . . .	437
M.1.1.1	Varer oplagt i Københavns Frihavn, frilager, toldoplag eller afgiftsoplag . . . . .	438
M.1.2	Tidsmæssige krav § 47, stk. 5 . . . . .	438

M.1.3	Údenlandske virksomheder, der har momspligtige aktiviteter i Danmark § 47, stk. 2	439
M.1.4	Delregistrering § 47, stk. 3, 2. pkt.	440
M.1.4.1	Eksportmomsordningen	440
M.1.5	Fællesregistrering § 47, stk. 4	443
<b>M.2 Registrering af virksomheder, der foretager EU-erhvervelser</b> . . . . . 444		
<b>M.3 Fritagelse for registrering</b> . . . . . 444		
M.3.1	Bundgrænse for registrering § 49, stk. 1	444
M.3.2	Fritagelse for en række salg § 49, stk. 2	445
M.3.2.1	Blindes salg § 49, stk. 2, nr. 1	445
M.3.2.2	Førstegangssalg af kunstværker § 49, stk. 2, nr. 2	445
<b>M.4 Valgfri registrering § 50</b> . . . . . 446		
<b>M.5 Frivillig registrering § 51</b> . . . . . 446		
M.5.1	Erhvervmæssig udlejning af fast ejendom § 51, stk. 1	447
M.5.1.1	Fradragsret	448
M.5.1.2	Regulering af købsmoms	448
M.5.2	Køb og opførelse af fast ejendom § 51, stk. 1	449
M.5.3	Mindst 2 kalenderår § 51, stk. 2	449
M.5.4	Registreringstidspunkt	449
<b>M.6 Afmeldelse og tilbagebetaling af udbetalt negativ moms</b> . . . . . 450		
<b>Afsnit N Fakturerings- og regnskabsbestemmelser</b> . . . . . 454		
<b>N.1 Indledning</b> . . . . . 454		
<b>N.2 Faktureringsbestemmelser</b> . . . . . 455		
N.2.1	Generelt om fakturering	455
N.2.2	Faktureringspligten § 52, stk. 1	455
N.2.2.1	Salg til private	456
N.2.2.2	Byttehandel	456
N.2.2.3	Kreditnotaer og efterbetalingsfakturaer	456
N.2.2.4	Afregningsbilag	457
N.2.3	Fakturaens indhold - almindelig faktura	457
N.2.3.1	Brugte varer mv.	460
N.2.3.2	Samlefakturaer	460
N.2.3.3	Benzinregninger mv.	461
N.2.3.4	Salg til registrerede købere i andre EU-lande	461
N.2.3.5	Herboende repræsentant	462
N.2.3.6	Installering og montering	462
N.2.3.7	Byttehandel	462
N.2.3.8	Indbetalingskort - "løbende leverancer"	462
N.2.3.9	Kreditkort	463
N.2.3.10	Betalingsoversigter	464
N.2.3.11	Ikke-registrerede virksomheder	464
N.2.3.12	Uretmæssigt opkrævede momsbeløb	465
N.2.3.13	Sponsorydelser	465
N.2.4	Faktureringsstidspunkt	465
N.2.5	Afregningsbilag	466

N.2.6	Forenklede fakturaer og kasseboner	467
N.2.7	Elektroniske fakturaer	469
N.2.8	Prisangivelser	470
N.2.9	Opbevaring af fakturakopier mv.	471
<b>N.3</b>	<b>Nye transportmidler</b>	<b>472</b>
N.3.1	Virksomheders samt privatpersoners enkeltstående salg af nye transportmidler § 53, stk. 1	472
N.3.2	Fakturakopi til ToldSkat § 53, stk. 2	473
<b>N.4</b>	<b>Listesystemet</b>	<b>473</b>
N.4.1	Generelt § 54, stk. 1	473
N.4.2	Undtagelser	474
N.4.2.1	Virksomheder med halvårsafregning	474
N.4.2.2	Små virksomheder	474
N.4.2.3	Trekantshandler	475
N.4.3	Angivelsesmåde	475
N.4.4	Gebyr § 54, stk. 2	475
<b>N.5</b>	<b>Regnskabsbestemmelser</b>	<b>475</b>
N.5.1	Generelt § 55	475
N.5.1.1	Generelle regler for bogføring	476
N.5.2	Særlige konti	476
N.5.2.1	Købsmoms (indgående afgift)	477
N.5.2.1.1	Bogføring	478
N.5.2.1.2	Dokumentation	478
N.5.2.1.3	Investeringsgoder	479
N.5.2.2	Salgsmoms (udgående afgift)	480
N.5.2.2.1	Betalings- og kasseregnskabet	480
N.5.2.2.2	Aviser/frimærker	481
N.5.2.3	Køb hos registrerede virksomheder i andre EU-lande	481
N.5.2.4	Afslutning af konti	482
N.5.3	Særregler for visse virksomheder	482
N.5.4	Specifikation	485
<b>N.6</b>	<b>Opbevaringspligt og lageropgørelse</b>	<b>486</b>
N.6.1	Opbevaringspligt	486
N.6.1.1	Andre særregler	487
N.6.2	Lageropgørelse	487
<b>Afsnit O</b>	<b>Opgørelsen af momstilsvaret § 56</b>	<b>488</b>
<b>O.1</b>	<b>Opgørelse</b>	<b>488</b>
O.1.1	Salgsmoms (udgående afgift)	488
O.1.2	Købsmoms (indgående afgift)	489
<b>Afsnit P</b>	<b>Angivelse og betaling</b>	<b>490</b>
<b>P.1</b>	<b>Angivelsesregler</b>	<b>490</b>
P.1.1	Angivelse af moms	490
P.1.2	Angivelsesfrister mv.	492
P.1.2.1	Leverancer over 15 mio. kr. årligt	492
P.1.2.2	Leverancer over 1 mio. kr., men ikke over 15 mio. kr. årligt	492

P.1.2.3	Leverancer, der ikke overstiger 1 mio. kr. årligt . . . . .	492
P.1.2.4	Ændring af momsperiode . . . . .	493
P.1.3	Fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter . . . . .	494
P.1.4	Foreløbig fastsættelse . . . . .	495
<b>P.2</b>	<b>Særlige bestemmelser vedrørende betaling af moms . . . . .</b>	<b>495</b>
P.2.1	Renter mv. . . . .	495
P.2.2	Lønindeholdelse . . . . .	495
<b>P.3</b>	<b>Lejlighedsvis registrering § 60 . . . . .</b>	<b>497</b>
<b>P.4</b>	<b>Indførsel § 61 . . . . .</b>	<b>497</b>
<b>P.5</b>	<b>Kreditbegrænsning/sikkerhedsstillelse/nægtelse af registrering . . . . .</b>	<b>497</b>
P.5.1	Kreditbegrænsning . . . . .	498
P.5.1.1	Registrerede/igangværende virksomheder § 62, stk. 1 . . . . .	498
P.5.1.1.1	§ 62, stk. 2 . . . . .	498
P.5.1.2	Fritagelse for forkortet momsperiode mv. § 62, stk. 3. . . . .	498
P.5.1.3	Nye virksomheder § 62, stk. 4 . . . . .	499
P.5.1.3.1	Objektive kriterier . . . . .	499
P.5.1.3.2	Skønmæssige kriterier . . . . .	500
P.5.1.4	Sikkerhedsstillelse (frivillig) § 62, stk. 5 . . . . .	500
P.5.1.5	Tilbagevenden til sædvanlig momsperiode mv. § 62, stk. 6 . . . . .	500
P.5.1.6	Gebyr § 62, stk. 8. . . . .	500
P.5.2	Sikkerhedsstillelse (tvungen) . . . . .	500
P.5.2.1	Ordningen . . . . .	500
P.5.2.2	Nye virksomheder, OPKL § 11, stk. 2. . . . .	501
P.5.2.3.	Selskaber m.v. med beskeden kapital . . . . .	502
P.5.3	Nægtelse af registrering - nye virksomheder . . . . .	503
<b>P.6</b>	<b>Sikkerhedsstillelse - virksomheder fra andre EU-lande, Grønland, Færøerne, Island og Norge. . . . .</b>	<b>503</b>
P.6.1	Ordningen § 62 a . . . . .	503
P.6.1.1	Nye virksomheder § 62 a, stk. 1 . . . . .	503
P.6.1.2	Igangværende virksomheder § 62 a, stk. 2 . . . . .	503
P.6.2	Sikkerhedsstillelsens størrelse § 62 a, stk.3. . . . .	503
P.6.3	Sikkerhedsstillelsens ophør § 62 a, stk. 4 . . . . .	504
P.6.4	Nægtelse eller afmeldelse § 62 a, stk. 1 og 5. . . . .	504
<b>P.7</b>	<b>Tilbagebetaling af negativt afgiftstilsvar . . . . .</b>	<b>504</b>
<b>P.8</b>	<b>Forskudsvis udbetaling af overskydende moms . . . . .</b>	<b>505</b>
<b>P.9</b>	<b>Særlige afregningsregler . . . . .</b>	<b>505</b>
<b>Afsnit Q</b>	<b>Byggeri - motorkøretøjer . . . . .</b>	<b>507</b>
<b>Afsnit Q.1</b>	<b>Moms ved byggeri . . . . .</b>	<b>507</b>
Q.1.1	Indledning . . . . .	507
Q.1.1.1	Historisk baggrund. . . . .	508
Q.1.2	Generelt om moms ved byggeri. . . . .	509
Q.1.2.1	Leveringssted . . . . .	509
Q.1.2.2	Levering af fast ejendom . . . . .	510

## Momsvejledningen

Q.1.2.2.1	Frivillig registrering for køb og opførelse af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg . . . . .	511
Q.1.2.3	Udlejning af fast ejendom, herunder bortforpagtning . . . . .	511
Q.1.2.3.1	Frivillig registrering for erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning . . . . .	511
Q.1.2.4	Momspligtige transaktioner - Byggeri mv. . . . .	512
Q.1.2.5	Sondring mellem byggeri mv. for fremmed og egen regning . . . . .	513
Q.1.2.5.1	Andelsboligbyggeri . . . . .	514
Q.1.2.5.2	Ombygning mv. af eksisterende bygninger . . . . .	515
Q.1.2.6	Momspligtige personer . . . . .	516
Q.1.2.7	Momsregistrering . . . . .	516
Q.1.2.8	Reguleringsforpligtelse . . . . .	517
Q.1.3	Leverancer mod vederlag (byggeri for fremmed regning) . . . . .	518
Q.1.3.1	Momspligt . . . . .	518
Q.1.3.2	Momsgrundlag . . . . .	519
Q.1.3.2.1	Hovedreglen . . . . .	519
Q.1.3.2.2	Byttehandel . . . . .	521
Q.1.3.2.3	Udlæg . . . . .	521
Q.1.3.2.4	Erstatningsbeløb og bod . . . . .	521
Q.1.3.3	Tidspunkt for beregning af moms . . . . .	522
Q.1.3.3.1	Hovedreglen . . . . .	522
Q.1.3.3.2	Særligt vedrørende arkitektydelser . . . . .	523
Q.1.3.3.3	Særligt vedrørende garantier og lign. . . . .	524
Q.1.3.4	Købsmoms . . . . .	524
Q.1.4	Byggeri for egen regning . . . . .	524
Q.1.4.1	Formål . . . . .	524
Q.1.4.2	Momspligt . . . . .	525
Q.1.4.2.1	Momspligtige personer . . . . .	526
Q.1.4.2.2	Opførelse . . . . .	526
Q.1.4.2.3	Ombygnings- eller moderniseringsarbejder . . . . .	527
Q.1.4.2.4	Reparations- eller vedligeholdelsesarbejder over 75.000 kr. . . . .	527
Q.1.4.2.5	Arbejde udført af ansatte . . . . .	528
Q.1.4.2.6	Salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning . . . . .	528
Q.1.4.3	Momsgrundlag . . . . .	529
Q.1.4.4	Tidspunkt for beregning af moms . . . . .	530
Q.1.4.5	Fradragsret for købsmoms . . . . .	530
Q.1.4.5.1	Fradragsret for materialer til byggeri mv. for egen regning . . . . .	531
Q.1.4.5.2	Fradragsret for pålægsmomsen efter § 6 - Opførelse mv. med henblik på salg eller udlejning . . . . .	533
Q.1.4.5.3	Fradragsret for pålægsmomsen efter § 7 - Opførelse mv. med henblik på virksomhedens brug . . . . .	533
Q.1.4.5.4	Delvis fradragsret . . . . .	534
Q.1.4.5.5	Delvis fradragsret for opførelse mv. af bygninger - momslovens § 39 . . . . .	534
Q.1.4.5.6	Delvis fradragsret for andre udgifter . . . . .	538
Q.1.4.6	Registreringspligt . . . . .	540
Q.1.4.7	Særlige regnskabskrav . . . . .	541
Q.1.5	Udtagning i forbindelse med byggeri m.v. . . . .	542
Q.1.5.1	Momspligt . . . . .	542
Q.1.5.2	Momsgrundlag . . . . .	544
Q.1.5.3	Tidspunkt for beregning af moms . . . . .	545
Q.1.5.4	Købsmoms . . . . .	545

<b>Afsnit Q.2 Motorkøretøjer</b> .....	545
Q.2.1 Indledning .....	545
Q.2.2 Fradragsret for personmotorkøretøjer .....	546
Q.2.2.1 Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer	
§ 42, stk. 1, nr. 7. ....	546
Q.2.2.1.1 Billeasing § 42, stk. 4. ....	549
Q.2.2.1.2 Fradragsgrundlaget ved billeasing § 42, stk. 5 .....	550
Q.2.2.2 Bilforhandlere, biludlejere og køreskoler § 42, stk. 6 .....	551
Q.2.3 Brugte personmotorkøretøjer .....	552
Q.2.3.1 Generelt om brugtmomsordningen .....	552
Q.2.3.2 Beregning af fradrag .....	553
Q.2.3.3 Faktura- og regnskabsbestemmelser .....	554
Q.2.4 Fradrag for vare- og lastmotorkøretøjer .....	555
Q.2.4.1 Generelt om fradrag for små vare- og lastmotorkøretøjer ....	555
Q.2.4.2 Anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer § 41, stk. 1 .....	556
Q.2.4.3 Drift af vare- og lastmotorkøretøjer § 41, stk. 2 .....	559
Q.2.4.4 Lejede vare- og lastmotorkøretøjer § 41, stk. 3 .....	559
Q.2.4.5 Krav til omsætning § 41, stk. 4 .....	559
Q.2.5 Skematisk oversigt over fradragsregler for motorkøretøjer ..	560
Q.2.6 Erhvervelse og salg af nye motorkøretøjer .....	562
Q.2.6.1 Definition af nye motorkøretøjer .....	562
Q.2.6.2 Nye motorkøretøjer .....	563
Q.2.8 Udlejningsvirksomheder og køreskoler § 30, stk. 1 og stk. 2 ..	566
Q.2.9 Leveringssted for udlejning af motorkøretøjer .....	569
Q.2.10 Udtagning .....	569
Q.2.11 Demonstrationskøretøjer .....	571
Q.2.11.1 Personmotorkøretøjer, der anvendes som	
demonstrationskøretøjer .....	571
Q.2.11.2 Små vare- og lastmotorkøretøjer, der anvendes som	
demonstrationskøretøjer .....	573
Q.2.11.3 Andre motorkøretøjer, der anvendes som	
demonstrationskøretøjer .....	575
Q.2.12 Diplomater .....	577
Q.2.12.1 Ambassader, diplomater m.fl. i andre EU-lande .....	577
Q.2.12.2 Herværende ambassader, diplomater m.fl. ....	578
Q.2.13 Grænsepladebiler .....	579
Q.2.14 Rustvogne .....	580

## ***Afsnit R Særlige bestemmelser for brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter*** .....

### **R.1 Brugtmomsordningen** .....

### **R.2 Hvem kan benytte brugtmomsordningen ?** .....

### **R.3 Begreberne brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter** .....

R.3.1 Brugte varer § 69, stk. 3. ....	584
R.3.2 Kunstgenstande § 69, stk. 4 .....	585
R.3.3 Samlerobjekter § 69, stk. 5 .....	586
R.3.4 Antikviteter § 69, stk. 6 .....	586

<b>R.4 Beregning af moms af brugte varer (undtagen personmotorkøretøjer), kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter</b> . . . . .	586
R.4.1 Individuelle købs- og salgspriser § 70, stk. 1 . . . . .	587
R.4.1.1 Salg inden for EU . . . . .	587
R.4.1.2 Salg til lande uden for EU § 70, stk. 3 . . . . .	588
R.4.2 Samlet køb og salg § 70, stk. 5 . . . . .	588
R.4.3 Faktura- og regnskabsbestemmelser § 70, stk. 4 . . . . .	589
R.4.3.1 Særlig faktura . . . . .	589
R.4.3.2 Separate regnskaber . . . . .	590
<b>R.5 Beregning af moms af brugte personmotorkøretøjer § 71</b> . . . . .	590
 <i>Afsnit S Andre særlige bestemmelser</i> . . . . .	 592
<b>S.1 Afgiftskompensation for modernælkserstatning</b> . . . . .	592
S.1.1 Berettigede virksomheder . . . . .	592
S.1.2 Eftersyn . . . . .	592
S.1.3 Udbetaling . . . . .	592
<b>S.2 Turistkørsel med udenlandske busser</b> . . . . .	592
S.2.1 Turistkørsel . . . . .	592
S.2.2 Gennemsnitsvederlaget . . . . .	593
S.2.3 Supplerende regler . . . . .	593
S.2.3.1 Særlige kendetegn - momsbek. § 20 . . . . .	593
S.2.3.2 Regnskabsføring - momsbek. § 21 . . . . .	593
S.2.3.3 Momsafregning - momsbek. § 23 . . . . .	593
S.2.3.4 Lejlighedsvis kørsel - momsbek. § 23 . . . . .	594
S.2.3.5 Eftersyn - momsbek. § 24 . . . . .	594
 <i>Afsnit T Kontrolbestemmelser</i> . . . . .	 595
<b>T.1 Eftersyn mv. hos virksomhederne</b> . . . . .	595
T.1.1 Området § 74, stk. 1 . . . . .	595
T.1.2 Bistand fra indehavere mv. § 74, stk. 2 . . . . .	597
T.1.3 Erhvervelser § 74, stk. 3 . . . . .	598
T.1.4 Udlevering § 74, stk. 4 . . . . .	598
<b>T.2 Eftersyn mv. hos andre</b> . . . . .	598
T.2.1 Leverandører § 75, stk. 1 . . . . .	598
T.2.2 Kunder § 75, stk. 2 . . . . .	599
T.2.3 Pengeinstitutter mv. § 75, stk. 3 . . . . .	599
T.2.4 Forsikringselskaber § 75, stk. 4 . . . . .	599
T.2.5 Eftersyn mv. § 75, stk. 5 . . . . .	599
<b>T.3 Samarbejde med andre offentlige myndigheder</b> . . . . .	599
T.3.1 Oplysningspligt § 76, stk. 1 . . . . .	599
T.3.2 Politiet § 76, stk. 2 . . . . .	599
T.3.3 Skatteforvaltningerne § 76, stk. 3 . . . . .	600
T.3.4 Eftersyn på hovedposthuse mv. § 76, stk. 4 . . . . .	601
T.3.5 Indhentelse af oplysninger § 76, stk. 5 . . . . .	601
<b>T.4 Efterbetaling af moms</b> . . . . .	601
T.4.1 På grundlag af regnskabet opkrævningsloven § 5, stk. 1 . . . . .	601



T.4.2	Skønmæssig ansættelse opkrævningsloven § 5, stk. 2 . . . . .	601
T.4.3	Fristregler . . . . .	603
T.4.4	Gebyrer og renter opkrævningsloven §§ 6 og 7 . . . . .	603
<b>T.5</b>	<b>Internationalt kontrolsamarbejde . . . . .</b>	<b>604</b>
<b>Afsnit U Særordning for elektroniske ydelser § 66 . . . . .</b>		<b>605</b>
<b>Afsnit V Straffebestemmelser . . . . .</b>		<b>609</b>
<b>V.1</b>	<b>Generelle bemærkninger . . . . .</b>	<b>609</b>
<b>V.2</b>	<b>Straffeområdet . . . . .</b>	<b>609</b>
V.2.1	Generel straffebestemmelse § 81, stk. 1, nr. 1 . . . . .	609
V.2.2	Overtrædelse af almene forpligtelser § 81, stk. 1, nr. 2 . . . . .	609
V.2.3	Tilsidesættelse af vilkår § 81, stk. 1, nr. 3 . . . . .	612
V.2.4	Undladt anmeldelse ved erhvervelse af nye transportmidler fra andet EU-land § 81, stk. 1, nr. 4 . . . . .	613
V.2.5	Undladelse af at efterkomme påbud § 81, stk. 1, nr. 5 . . . . .	613
V.2.6	"Momshæleri" § 81, stk. 1, nr. 6 . . . . .	613
V.2.7	Overtrædelse af fastsatte forskrifter § 81, stk. 2 . . . . .	613
V.2.8	Forsætlig overtrædelse § 81, stk. 3 . . . . .	613
V.2.9	Grov momssvig. Straffelovens § 289, jf. momslovens § 81, stk. 3 . . . . .	614
V.2.10	Omfakturering § 81, stk. 4 . . . . .	614
V.2.11	Medvirken til momssvig ved aftagelse af varer og ydelser § 81, stk. 5 . . . . .	615
V.2.12	Bødeansvar for juridiske personer § 81, stk. 6 . . . . .	615
<b>V.3</b>	<b>Sanktioner . . . . .</b>	<b>616</b>
V.3.1	Generelt . . . . .	616
V.3.2	Normalbøder . . . . .	617
V.3.3	Strafnedsættelsesgrunde . . . . .	618
<b>V.4</b>	<b>Straffeprocessuelle regler . . . . .</b>	<b>620</b>
V.4.1	Administrative bødeforelæg § 81, stk. 7, jf. § 18 i opkrævningsloven . . . . .	620
V.4.2	Retsplejelovens regler § 18, stk. 2, i opkrævningsloven . . . . .	621
V.4.3	Afgørelsen er endelig § 18, stk. 3, i opkrævningsloven . . . . .	621
V.4.4	Ransagning § 81, stk. 7, jf. § 19 i opkrævningsloven . . . . .	621
V.4.5	Forsvarerbistand . . . . .	621
<b>V.5</b>	<b>Forældelse af strafansvar . . . . .</b>	<b>622</b>
<b>Afsnit X Eftergivelse og henstand . . . . .</b>		<b>624</b>
<b>X.1</b>	<b>Eftergivelse . . . . .</b>	<b>624</b>
X.1.1	Betingelser for eftergivelse efter opkrævningslovens § 15, stk. 1 . . . . .	624
<b>X.2</b>	<b>Henstand . . . . .</b>	<b>624</b>
X.2.1	Betingelser for henstand efter opkrævningslovens § 15, stk. 7 . . . . .	624

<b>X.3 Hvem kan få henstand og eftergivelse</b>	625
<b>X.4 Bortfald af eftergivelse</b>	625
<b>X.5 Henstand i forbindelse med klage</b>	625
<b><i>Afsnit Y Ikrafttrædelsesbestemmelser</i></b>	627
<b>Y.1 Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser</b>	627
<b>Y.2 Lovændringer efter lovens ikrafttræden</b>	627
Y.2.1 Lov nr. 1093 af 21.12.94	627
Y.2.2 Lov nr. 1114 af 21.12.94	627
Y.2.3 Lov nr. 428 af 14.6.95	627
Y.2.4 Lov nr. 1097 af 20.12.95	627
Y.2.5 Lov nr. 1204 af 27.12.96	628
Y.2.6 Lov nr. 1223 af 27.12.96	628
Y.2.7 Lov nr. 237 af 2.4.97	628
Y.2.8 Lov nr. 442 af 10.6.97	628
Y.2.9 Lov nr. 890 af 3.12.97	628
Y.2.10 Lov nr. 1098 af 29.12.97	629
Y.2.11 Lov nr. 419 af 26.6.98	629
Y.2.12 Lov nr. 435 af 26.6.98	629
Y.2.13 Lov nr. 1056 af 23.12.98	629
Y.2.14 Lov nr. 166 af 24.3.99	629
Y.2.15 Lov nr. 388 af 2.6.99	629
Y.2.16 Lov nr. 943 af 20.12.1999	630
Y.2.17 Lov nr. 947 af 20.12.1999	630
Y.2.18 Lov nr. 952 af 20.12.1999	630
Y.2.19 Lov nr. 165 af 15.3.2000	630
Y.2.20 Lov nr. 189 af 22.3.2000	630
Y.2.21 Lov nr. 461 af 31.5.2000	630
Y.2.22 Lov nr. 1029 af 22.11.2000	631
Y.2.23 Lov nr. 1299 af 20.12.2000	631
Y.2.24 Lov nr. 1088 af 19.12.2001	631
Y.2.25 Lov nr. 291 af 15.5.2002	631
Y.2.26 Lov nr. 409 af 6.6.2002	631
Y.2.27 Lov nr. 1064 af 17.12.2002	631
Y.2.28 Lov nr. 124 af 28.2.2003	631
Y.2.29 Lov nr. 356 af 19.5.2004	632
Y.2.30 Lov nr. 1387 af 20.12.2004	632
<b><i>Bilag 1: Lovbekendtgørelse nr. 703 af 8. august 2003 af merværdiafgiftsloven</i></b>	633
<b><i>Bilag 2: Lov nr. 356 af 19. maj 2004</i></b>	634
<b><i>Bilag 3: Lov nr. 1387 af 20. december 2004</i></b>	635

<i>Bilag 4: Bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003</i> .....	636
<i>Bilag 5: Bekendtgørelse nr.272 af 20. april 2004</i> .....	637
<i>Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT</i> .....	638
<i>Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT</i> .....	659
<i>Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT</i> .....	680
<i>Henvisninger 2004; SKM - TfS</i> .....	697
<i>Emneregister</i> .....	713

# *Oversigt over indarbejdede afgørelser mv.*

Oversigt over indarbejdede afgørelser mv. i Momsvejledningen 2005 - 1

<b>SKM-nr</b>	<b>Indarbejdet i</b>
SKM2004.403.LSR	D.11.2 D.11.1
SKM2004.402.LSR	G.1.1 C.1.4
SKM2004.401.LSR	J.2.1.1
SKM2004.400.LSR	J.3.1.1 J.3.2
Lov nr. 1387 af 20.12.2004	I.3.2
C-212/01 C-307/01 TSS-cirkulære 2004-27	D.11.1
SKM2004.438.TSS	D.11.3.1 D.7
SKM2004.445.LSR	D.4.2.3 J.2.1.1
SKM2004.444.LSR	D.11.22
SKM2004.442.LSR	J.2.1.2
SKM2004.440.LSR	J.2.1.2
C-8/03	E.3.1.5 D.11.11.9 E.3.1.3 C.1.4
SKM2004.465.TSS	N.2.3
SKM2004.464.TSS	J.2.1.1.2

SKM-nr	Indarbejdet i
SKM2004.475.ØLR	D.9.3 L.3 L.4
SKM2004.497.SKM	D.2.3 G.1.1 J.5.1.3
SKM2004.487.LSR	J.2.1.1
C-68/03 TSS-Cirkulære 2004-35	E.3.7.3
TSS-Cirkulære 2004-40	D.11.11.6.3 G.1.2.2 G.1.3.2 J.2.1.1

# Begreber

Nedenfor er nogle begreber, som anvendes i vejledningen, kort beskrevet.

## Moms

I loven er der brugt ordet afgift, men i denne vejledning er der brugt ordet moms alle de steder, hvor der kun er tale om moms, og afgift de steder, hvor også andre afgifter indgår.

## Udgående moms - salgsmoms

Herved forstås:

- moms af virksomhedens leverancer, salg mv. af varer og momspligtige ydelser (salgsmoms) tillagt
- moms af virksomhedens varekøb mv. i andre EU-lande (erhvervsmoms), fraførsler fra afgiftsoplag mv. samt betalingspligtige køb.

Herved forstås moms af de indkøb af varer og momspligtige ydelser, som virksomheden kan fratække, dvs:

- moms af virksomhedens indkøb af varer og momspligtige ydelser her i landet (indenlandsk købsmoms)
- moms, som virksomheden har beregnet af varekøb mv. i andre EU-lande (erhvervsmoms)
- moms af varer, som virksomheden har indført fra steder uden for EU (importmoms)

Fælles er, at der er tale om indkøb til brug i virksomheden.

I denne vejledning er begrebet udgående moms erstattet med salgsmoms, og begrebet indgående moms med købsmoms.

## Momstilsvar

Herved forstås forskellen mellem salgsmoms og købsmoms

## Afgiftstilsvar

Herved forstås det beløb, som virksomheden skal indbetale eller have udbetalt. Beløbet fremkommer ved fra momstilsvaret at fratække godtgørelse for olie, el, gas, kul, CO2-afgift og vandafgift.

Der henvises i øvrigt til afsnit O.

## *Forkortelser*

bek	= bekendtgørelse
Dep.	= Skatteministeriet, Departementet
HRD	= Højesterets dom
Mn.	= Momsnævnet
TSCIR	= Told- og Skattestyrelsens cirkulære
TfS	= Tidsskrift for Skatter og Afgifter
TSS	= Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen
togs nyt	= ToldSkat Nyt
UfR	= Ugeskrift for Retsvæsen
VLD	= Vestre Landsrets dom
ØLD	= Østre Landsrets dom
SKM	= Skatteministeriets meddelelser

Henvvisninger til domme fra EF-Domstolen er sket uden forkortelse.

Hvor intet andet er anført, refererer de anførte paragrafhenvvisninger til Skatteministeriets lovbekendtgørelse nr. 703 af 8. august 2003 af merværdiafgiftsloven (momsloven).

Når der i teksten henvises til momsbekendtgørelsen, er det Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 om merværdiafgiftsloven (momsloven), der menes.

Henvvisninger til andre afsnit i Momsvejledningen sker ved angivelse af det pågældende afsnits punktbetegnelse, f.eks. J.2.4.1.

De afgørelser og domme, der er henvvisninger til, findes i afgørelsesbindet til Momsvejledningen 1993 eller i Tidsskrift for Skatter og Afgifter.

Henvisninger til ældre afgørelser sker med et nummer og en markering af, hvilken instans der har truffet afgørelsen, f.eks. Mn.1351, dvs. Momsnævnets afgørelse nr. 1351. Henvisninger til afgørelser i Tidsskrift for Skatter og Afgifter sker ved anførelse af årgang og løbenummer, f.eks. TfS 1997, 777, dvs. TfS for 1997, afgørelse nr. 777.

For så vidt angår afgørelser mv. offentliggjort efter 1. marts 2001 er der i vejledningen alene henvist til SKM-nr.

# Afsnit A Indledning

## A.1 Historisk baggrund

Merværdiafgift er, set i internationalt lys, ikke en ny beskatningsform.

En generel beskatning af privat forbrug har tidligere været knyttet til kriser og krige. Både efter 1. Verdenskrig og 2. Verdenskrig blev der i flere europæiske lande indført generelle forbrugsskatter til brug for genopbygningen. Efter 2. Verdenskrig er der globalt i de fleste lande indført en forbrugsbeskatning. Formålet har været at skaffe de enkelte regeringer provenu for at dække de offentlige udgifter.

## A.2 Teori

Formålet med en generel forbrugsbeskatning er at beskatte varer og tjenesteydelser ved personligt forbrug. Mere præcist er en forbrugsbeskatning en beskatning af udgifter til forbrug afholdt af private personer.

Begrebet private personer skal ikke fortolkes snævert. Efter de fleste landes skattelove beskattes også varer og tjenesteydelser, som forbruges af offentlige myndigheder, kirker, organisationer mv., dvs. alt andet forbrug end det, der sker erhvervsmæssigt.

En generel forbrugsskat adskiller sig fra en specifik skat, f.eks. punktafgifter, ved at omfatte alle varer og tjenesteydelser. En generel forbrugsskat kan opkræves enten direkte hos den enkelte forbruger eller indirekte.

At en skat er indirekte vil sige, at skatten ikke pålægges den person, som endeligt skal betale skatten, men opkræves hos den, der leverer varer og ydelser til den endelige forbruger ved at skatten overvæltes til den endelige forbruger gennem en forhøjelse af prisen på varer eller ydelser. Indirekte skatter overvæltes således til dem, der endeligt skal betale skatten.

### A.2.1 Opkrævning af skatter

En generel indirekte forbrugsskat kan opkræves enten som en enkeltledsafgift, eller som en flerledsafgift.

#### A.2.1.1 Enkeltledsafgift

Enkeltledsafgift kan opkræves som:

- en afgift i producentledet
- en afgift i engrosledet
- en afgift i detailledet.

#### A.2.1.2 Flerledsafgift

En generel indirekte forbrugsskat kan også opkræves som en flerledsafgift. Afgiften omfatter alle omsætningsled i det økonomiske kredsløb.



Flerledsafgiften kan være af kumulativ art, dvs. at afgiften overvæltes fra hvert led til næste led, så der bliver betalt afgift af afgiften. Dette benævnes også kaskadeeffekt.

Følgende eksempel illustrerer dette princip. Afgiftssatsen er sat til 10 pct. og fortjenstmargen i de enkelte handelsled til 1000.

	Før afg.	Afgift	Efter afg.
Råvareprod.	1000	100	1100
Færdigvareprod.	2100	210	2310
Grossist	3310	331	3641
Detailhandler	4641	<u>464</u>	5105
Samlet afgift		1105	

### Kumulativ afgift

Den reelle afgiftsbelastning i detailledet bliver - således ikke 10 pct. men ca. 24 pct.

$$\frac{1105}{4641} \times 100 \% = 23,8 \%$$

En flerledsafgift kan også opkræves som en merværdiafgift.

### Merværdiafgift

Karakteristisk for sådanne flerledsafgifter er den vertikale opbygning fra råvareproducent til detailled. Afgørende er også, hvorledes investeringsgoder behandles og den egentlige beregning af merværdiafgiften.

En afgift efter merværdiprincippet indebærer, at det alene er det endelige forbrug, der beskattes, idet der er fradragsret for alle komponenter, der indgår i produktionen mv., dvs. det, der ikke endeligt forbruges.

I merværdiafgiften er der også fradragsret allerede på anskaffelsestidspunktet for investeringsgoder.

Ved en generel merværdiafgift, hvor der ikke er fritagelser, vil beskatningsgrundlaget afspejle det faktiske private forbrug, da alle køb, der vedrører produktionen mv., kan fratrækkes.

En merværdiafgift kan beregnes på grundlæggende tre måder:

- Addition
- Subtraktion
- Kreditmetoden

### A.2.1.3 Beregning af merværdiafgift

Følgende simplificerede eksempler viser principperne i de tre metoder:

### A.2.1.3

*Forudsætninger:*

Salg	100
Købspris for solgte varer	50
Generalomkostninger	20
Lønninger	15
Renter	5
Fortjeneste	10

Afgiftssats 10 pct.

Additionsmetoden:

Lønninger	15
Renter	5
Fortjeneste	<u>10</u>
Momsgrundlag (værditilvækst)	30
Afgift	3

Subtraktionsmetoden:

Salg	100
Vareomkostninger:	
Køb	50
Generalomkostninger	<u>20</u>
Momsgrundlag	30
Afgift	3

*Kreditmetoden:*

Afgift på salg (100)	10
Minus afgift af køb (50+20=70)	<u>7</u>
Afgift	3

Et væsentligt problem ved en anvendelse af subtraktionsmetoden er, at beskatningen hos den endelige forbruger vanskeliggøres, hvis der anvendes et flersats system, og hvis der er en del undtagelser fra afgiftspligten. Den

enkelte virksomheds tilsvær kan selvfølgelig beregnes eksakt, men der er ikke som efter kreditmetoden en umiddelbar sammenhæng mellem afgifts-satsen og detailprisen.

Additionsmetoden er vanskelig at anvende i et system med månedlige eller kvartalsmæssige angivelser, da generalomkostninger som oftest opgøres årligt, ligesom det er vanskeligt at indpasse i destinationsprincippet, jf. nedenfor. Det samme kan siges om subtraktionsmetoden.

Kreditmetoden eller merværdiafgiften anvendes i langt de fleste lande, der har merværdibeskatning, herunder i alle EU-lande og de OECD-lande, der har merværdiafgift.

### **Anvendelse af kreditmetoden**

Merværdiafgiften er illustreret i A.3.1.

Anvendelse af kreditsystemet til beregning af afgiften har i forhold til de to andre beregningsmetoder den fordel, at der ikke kræves en årlig angivelse, men kan anvendes i et system med kvartals- eller månedsangivelser. Se endvidere nedenfor om krav til merværdiafgiftssystemet.

Ved en forbrugsbeskatning er det væsentligt, at det for den endelige forbruger er uden betydning, om en vare er fremstillet i indlandet eller indført.

### **Destinationsprincippet**

Hvis der ikke opkræves en afgift ved indførslen, kan dette føre til, at private forbrugere køber indførte varer med deraf følgende konkurrenceforvridning for erhvervsvirksomhederne i hjemlandet, der betaler afgift.

For at undgå dobbeltbeskatning, når der opkræves afgift i destinationslandet, er det nødvendigt, at der ikke sker en afgiftsbelastning i oprindelseslandet. En vare skal således, når der sker beskatning i destinationslandet (importlandet), være fuldstændig afgiftsfritaget i oprindelseslandet (eksportlandet).

Dette princip med afgift ved indførsel og godtgørelse ved eksport, anvendes i international sammenhæng af landene, der deltager i World Trade Organization.

## **A.3 Momssystemet - generelt**

Merværdiafgiftssystemet medfører, at der ved ethvert salg af varer og ydelser skal betales merværdiafgift (moms) af salgsprisen, men at virksomheden kan trække den moms fra, som den har betalt ved produktionen af varen, dvs. råvarer og produktionsomkostninger.

### **A.3.1 Merværdiafgiftsprincippet**

Virksomheden skal altså kun betale moms af den værditilvækst, der sker i virksomheden.

## A.3.2

*Eksempel:*

	Pris uden moms	Købsmoms	Salgsmoms	Moms-tilsvar
Råvareproducent				
Indkøb	0	0		
Salg	80		20	20
Færdigvareproducent				
Indkøb	80	20		
Salg	200		50	30
Grossist				
Indkøb	200	50		
Salg	240		60	10
Detailhandler				
Indkøb	240	60		
Salg	320		80	<u>20</u>
Samlet momsbeløb				80

### A.3.2 Momsens neutralitet

En af de ting, man fra lovgivers side lagde vægt på ved overvejelserne om indførelse af momssystemet, var neutralitet. Dvs. at momsen ikke på nogen måde må påvirke erhvervets og forbrugers dispositioner.

#### Erhvervsstrukturen

For at kunne sige, at en afgift er neutral over for erhvervsstrukturen, skal afgiftssystemet være indrettet sådan, at der betales den samme afgift, uanset hvor mange handelsled en vare passerer,

- afgiften udtrykt i procent af vareprisen er den samme, lige meget hvor varen bliver købt, og
- afgiftsbelastningen skal procentvis være den samme, uanset om varen er fremstillet med håndkraft eller ved brug af maskiner.

Køber må med andre ord ikke med fordel kunne placere sine indkøb hos en bestemt leverandør, og systemet må ikke hindre rationaliseringer i erhvervslevet.

#### Udenrigshandel

For så vidt angår import medfører kravet om neutralitet, at afgiften på en importeret vare skal svare fuldstændig til afgiften på en indenlandsk produceret vare, der sælges til samme pris, som man skal betale for importvaren. For eksporten betyder kravet om neutralitet, at eksportvarer skal være fuldstændig fri for afgiftsbelastning. For at de danske eksportvirksomheder skal kunne konkurrere på lige fod med virksomhederne i det land, der eksporteres til, er det vigtigt, at deres produkter ikke er pålagt nogen form for direkte eller indirekte afgiftsbelastning.

**Forbrugsvalg**

I relation til forbrugsvalget vil neutralitet sige, at afgiften ikke må indebære nogen tendens til at vælge visse varer eller ydelser frem for andre. Derfor bør så mange varer og ydelser som muligt være omfattet af afgiftspligten. Sådant som moms er gennemført i Danmark, kan man konstatere, at den ikke i sig selv har utilsigtede bivirkninger hverken på erhvervsstrukturen eller forbrugsvalget.

Momsen opfylder således i højere grad end nogen anden afgift de betingelser, der stilles for at kunne kalde afgiften neutral.

Endelig betyder den omstændighed, at langt de fleste erhvervsvirksomheder er omfattet af registreringspligten, at virksomhederne i det store og hele er stillet ens såvel arbejds- som likviditetsmæssigt.

**A.4 Momsens indførelse**

Lov om almindelig omsætningsafgift, lov nr. 102 af 31. marts 1967, blev vedtaget af Folketinget den 29. marts 1967 samtidig med kildeskatteloven. Danmark fik derved fra den 3. juli 1967 - som et af de første lande - en generel merværdiafgift (moms), dvs. en afgift på merværdien i alle led af den erhvervmæssige omsætning. Momsen afløste den tidligere oms, også kaldet engrosoms, der var en enkeltledsafgift pålagt i engrosledet.

Momsloven bygger på Redegørelse vedrørende Merværdiafgift, som Finansministeriet afgav i december 1964.

Ved en merværdiafgift opkræves som præciseret i A.3.1 afgift i alle omsætningsled, hvilket dog ikke fører til en dobbeltbeskatning, da hvert omsætningsled kun betaler moms af den merværdi (værditilvækst), der er tilført varen eller ydelsen i virksomheden.

Hensynet bag loven var og er, at en generel forbrugsbeskatning i mindst muligt omfang bør gribe ind i erhvervsstrukturen og påvirke forbrugernes dispositioner, dvs. afgiften skal være neutral, se A.3.2.

I perioden fra 1967 til 1978 omfattede loven uden undtagelse alle varer, mens kun tjenesteydelser, som specifikt var nævnt i loven, var omfattet af momspligten.

Som følge af vedtagelsen af EF's 6. momsdirektiv blev det momspligtige område udvidet i 1978 med en generel momspligt for tjenesteydelser (i det efterfølgende blot kaldet ydelser). Herefter er kun ydelser, som udtrykkeligt er nævnt i loven, undtaget fra momspligten.

**EF's 6. momsdirektiv**

Baggrunden for gennemførelsen af EF's 6. momsdirektiv var en rådsafgørelse fra 1970 (EFT nr. L 94 af 28/4-1970), efter hvilken medlemslandenes finansielle bidrag til EU bl.a. skal bestå af en andel af det fælles beregningsgrundlag for medlemsstaternes moms. Der er fastlagt et loft for denne del på 1,4 pct., der nedsættes til 1,0 pct. i ensartede trin i perioden 1995 - 1999. For at opnå en retfærdig fordeling af forpligtelsen var det nødvendigt at harmonisere beregningsgrundlaget herunder især bestemmelserne om momsplig-

## A.5

ten og momsfratagelserne i alle medlemsstaterne. 6. momsdirektiv tilvejebringer ikke den i rådsafgørelsen af 21/4 1970 forudsatte fuldstændige harmonisering af momsgrundlaget, idet medlemsstaterne for en række nærmere specificerede varer og tjenesteydelser indtil videre kan beholde deres nuværende ordning, dvs. momspligt henholdsvis momsfratagelse, som ikke er i overensstemmelse med direktivets hovedbestemmelser.

Som eksempel på afvigelser fra det fælles beregningsgrundlag, som Danmark er berettiget til at fortsætte med i en overgangsperiode, kan nævnes, at man fortsat kan fritage personbefordring og afsætning af jord og fast ejendom for moms, ligesom man fortsat kan opkræve moms af radio- og fjernsynslicens og visse offentlige kulturelle tjenesteydelser, såsom teaterforestillinger. Afvigelse skal dog ikke kunne føre til økonomisk gevinst eller tab for den enkelte stat, idet der ved overførsel til EU af den fastlagte andel af momsprovenuet skal kompenseres for afvigelse.

## A.5 Lovændringer

### A.5.1 Væsentlige lovændringer i perioden 1967-1977

Loven blev i 1970 ændret sådan, at kommunale og amtskommunale institutioner, der blev drevet i fællesskab af flere kommuner eller amtskommuner, bortset fra forsyningsvirksomheder, ikke skulle betale moms af leverancer til de kommuner eller amtskommuner, som var parthavere i institutionen.

På samme måde skulle andre offentlige virksomheder, bortset fra offentlige forsyningsvirksomheder, kun betale moms af deres leverancer mod betaling til andre og ikke af de varer, som den offentlige virksomhed fremstillede til eget brug.

Ved en ændring af loven i 1973 blev der skabt mere generelle retningslinier bl.a. indenfor kravene til virksomhederne.

Registrerede virksomheder skal således efter anmodning udlevere eller indsende regnskabsmateriale, ligesom pengeinstitutter mv. efter anmodning skal oplyse om deres økonomiske mellemværender med navngivne registreringspligtige virksomheder. Endelig blev der skabt hjemmel til at fastsætte retningslinier for udveksling af oplysninger af betydning for kontroludøvelsen hos toldvæsenet, respektive skattevæsenet. 1967-loven indeholdt en bestemmelse om, at private og ikke registrerede virksomheder kunne få godtgjort betalt moms af nybyggeri af såvel erhvervsmæssigt byggeri som boligbyggeri mv. Bestemmelserne blev justeret i 1972 og 1973 og bortfaldt helt i 1977. I stedet blev det muligt at lade sig frivilligt registrere for udlejning mv. af fast ejendom til erhvervsmæssigt brug.

I 1973 blev loven ændret, så der blev givet tilskud til mælk og mejeriprodukter. Forbrugerpriserne på disse produkter blev derved helt eller delvis friholdt for moms. Ordningen er ændret flere gange i årenes løb, og der gives i dag alene delvis refusion af momsen på moder-mælkserstatninger.

## A.5.2 Væsentlige lovændringer i perioden 1978-1992

Ud over den tidligere nævnte udvidelse af det momspligtige område i 1978 skete der i perioden fra 1978 til 1992 relativt få principielle ændringer af momsloven.

I 1982 blev der indført moms på erhvervsmæssig turistkørsel, herunder turistkørsel med udenlandske busser.

I 1985 fjernede man den såkaldte pålægsmoms for offentlige institutioner, der fremstillede varer og momspligtige ydelser udelukkende til eget brug (byggearbejde, rengøring og vask samt fremstilling af tryksager) og udvidede momspålægget for private virksomheder mv. til også at omfatte ombygnings- og moderniseringsarbejder samt visse reparationsydelser.

Samtidig indførte man en ordning, hvorefter kommuner og amtskommuner får købsmomsen på indkøbte varer og momspligtige ydelser fra private virksomheder refunderet via en mellemkommunal udligningsordning, som kommuner og amtskommuner selv finansierer.

Momsmæssigt spiller det for kommunerne mv. ikke nogen rolle for valget mellem at producere selv og købe hos private. For statsinstitutionernes vedkommende skete der en omlægning af budgetreglerne, så institutionerne ikke mere skal kalkulere med købsmoms, idet denne refunderes via en til lægsbevilling til finansloven.

1. januar 1990 blev spil om penge undtaget fra momspligten som følge af den samtidig indførte lov om afgift af spillekasinoer.

Derudover ophævede man i 1991 den såkaldte afsmitningsmoms, dvs. det forhold, at man skulle betale moms af ydelser til eget brug, hvis man afsatte tilsvarende ydelser til 3. mand. Afsmitningsmoms er dog bibeholdt inden for byggeområdet.

1. januar 1991 blev det momspligtige område udvidet som følge af gennemførelsen af EF's 18. momsdirektiv, så der nu også skal betales moms af deponering og forvaltning af værdipapirer samt visse former for kreditter og kreditgarantier.

Der skete en række ændringer og særordninger som følge af gennemførelsen af EF's indre marked 1. januar 1993.

Den væsentligste ændring som følge af EF's indre marked er, at der ikke længere opkræves importmoms ved indførsel fra andre EF-lande, og at salg til private i andre EF-lande som udgangspunkt sker med dansk moms. For nye transportmidler gælder dog særlige regler. Endvidere blev der indført nye regler om moms på transport af varer inden for EF's område. De nye regler for EF-samhandlen er overgangsregler, som gælder fra 1. januar 1993 til 31. december 1996. Ordningen udløber imidlertid ikke automatisk, men ophører først, når EU har vedtaget en ny ordning, hvilket endnu ikke er sket.

### A.5.3

Efter fusionen af toldvæsenet og det statslige skattevæsen i 1990 er det told- og skatteregionerne, der træffer førsteinstansafgørelser om moms.

Frem til den 1. april 1998 kunne regionernes afgørelser ankes til Told- og Skattestyrelsen, der traf den endelige administrative afgørelse. En række spørgsmål henhørte dog under det særlige Momsnævns kompetence.

Fra og med den 1. april 1998 skal anke over regionernes førsteinstansafgørelser inden for bestemte områder ske til Landsskatteretten, medens anke over andre afgørelser skal ske til Told- og Skattestyrelsen. Momsnævnet blev nedlagt med udgangen af september 1998. Der henvises til afsnit U.

### A.5.3 Momsloven 1994

Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 blev der gennemført en revision af momsloven. Formålet med revisionen var i højere grad at opnå en sammenhæng med EU's momsdirektiver, primært 6. momsdirektiv, således at der nu anvendes samme systematik og terminologi i loven som i Fællesskabsretten. Endvidere blev der gennemført nogle få strukturændringer. Ved lovændringen skete der en anden vægtning mellem lov og bekendtgørelsesstof. En lang række af de bestemmelser, der tidligere var at finde i bekendtgørelserne, er nu optaget i selve momsloven. Hermed blev det opnået, at de momsmæssige bestemmelser nu fremtræder mere sammenhængende, og dermed mere brugervenlige.

Som følge af tilpasningen til 6. momsdirektivs regler skete der ændringer i nogle af de hidtidige regler i momsloven.

Det drejer sig om:

- regulering af fradrag
- undervisningsvirksomhed
- ydelser
- momspligtens indtræden
- godtgørelser til museer
- fritagelser for visse selvstændige grupper

Herudover skete der ændringer vedrørende:

- brugte varer
- turistsalg
- betingede rabatter
- fællesregistrering

### Senere lovændringer

Siden momslovens ikrafttrædelse er der sket følgende lovændringer. Lov nr. 1093 af 21. december 1994. Ændringer vedrørende:

- forkortet afregningsperiode

Lov nr. 1114 af 21. december 1994. Ændringer vedrørende:

- EU's udvidelse med Finland, Norge, Sverige og Østrig
- forhøjelse af bundgrænsen for registrering



Lov nr. 428 af 14 juni 1995. Ændringer vedrørende:

- begrænset fradrag for hotel- og restaurationsudgifter

Lov nr. 1097 af 20. december 1995. Ændringer vedrørende:

- indførelse af afgiftsoplæg for råvarer
- bortfald af bestemmelsen om lønarbejde
- ændrede bestemmelser for forsendelsesomkostninger mv. ved indførelse
- forhøjet beløbsgrænse for regulering af investeringsgoder.

Lov nr. 1204 af 27. december 1996. Ændringer vedrørende:

- inddrivelse af gæld til det offentlige

Lov nr. 1223 af 27. december 1996. Ændringer vedrørende:

- momsangivelse ved udstedelse af proklama

Lov nr. 237 af 2. april 1997. Ændringer vedrørende:

- fast driftssted og fiskale repræsentanter

Lov nr. 442 af 10. juni 1997. Ændringer vedrørende:

- telekommunikationsydelser mv.

Lov nr. 890 af 3. december 1997. Ændringer vedrørende:

- kredittiden for landbrug og fiskeri mv.

Lov nr. 1098 af 29. december 1997. Ændringer vedrørende:

- klagestrukturen på momsområdet. Momsnævnet blev nedlagt, og der blev klageadgang til Landsskatteretten

Lov nr. 419 af 26. juni 1998. Ændringer vedrørende:

- delvis momsfradrag for billeasing mv.

Lov nr. 435 af 26. juni 1998. Ændringer vedrørende:

- kredittider mv.

Lov nr. 1056 af 23. december 1998. Ændringer som følge af:

- euro"ens indførelse i en række andre EU-lande.

Lov nr. 166 af 24. marts 1999. Ændringer vedrørende:

### A.5.3

- det danske momsområde
- virksomheders pligt til at underrette om virksomhedens ophør
- begrænsninger for anvendelse af afregningsbilag.

Lov nr. 388 af 2. juni 1999. Ændringer vedrørende:

- strafansvar for visse forhold i forbindelse med et indgreb imod sort arbejde, socialt bedrageri mv.

Lov nr. 943 af 20. december 1999. Ændringer vedrørende:

- investeringsguld
- teleydelser
- den faste forbindelse over Øresund

Lov nr. 947 af 20. december 1999. Ændringer vedrørende:

- svigsbekæmpende foranstaltninger

Lov nr. 952 af 20. december 1999. Ændringer vedrørende:

- afkortning af kredittiden for store virksomheder

Lov nr. 165 af 15. marts 2000. Ændringer vedrørende:

- opkrævningsloven

Lov nr. 189 af 22. marts 2000. Ændringer vedrørende:

- momsfrigtagelse for sport

Lov nr. 461 af 31. maj 2000. Ændring vedrørende:

- sikkerhedsstillelse ved registrering

Lov nr. 1029 af 22. november 2000. Ændring vedrørende:

- straffebestemmelserne

Lov nr. 1299 af 20. december 2000. Ændring vedrørende:

- afkortning af kredittider (for store virksomheder)
- afregning af importmoms
- udlevering af oplysninger om momsregistrerede virksomheder

Lov nr. 1088 af 19. december 2001. Ændring vedrørende:

- fiskalrepræsentant

Lov nr. 291 af 15. maj 2002. Ændring vedrørende:

- momsregistreringsgrænsen forhøjet
- momsfrigtagelse for almenvelgørende foreninger
- lempelser i reglerne om momsafregning

Lov nr. 409 af 6. juni 2002. Ændring vedrørende:

- Post Danmark bliver til Post Danmark A/S

Lov nr. 1064 af 17. december 2002. Ændring vedrørende:

- fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde

Lov nr. 124 af 28. februar 2003. Ændring vedrørende:

- ydelser, bl.a. elektroniske, radio- og tv-spredning
- fakturakrav
- særordning

Lov nr. 356 af 19. maj 2004. Ændring vedrørende:

- leveringssteder for gas og elektricitet
- tilpasninger til 6. momsdirektiv

Lov nr. 1387 af 20. december 2004. Ændring vedrørende:

- Ophævelse af fritagelse for importmoms ved indførelse af visse magasiner, tidsskrifter og lignende

Ændringerne er beskrevet i de enkelte afsnit i Momsvejledningen.

# Afsnit B Momsområdet

## B.1 Det danske momsområde

### § 2, stk. 1

§ 2, stk. 1, fastlægger det geografiske anvendelsesområde for den danske momslov, dvs. det danske momsområde.

Det omfatter de danske landområder, søterritoriet, samt luftrummet over disse områder. Søterritoriet udgøres af det indre territoriale farvand og det ydre territoriale farvand indtil 12 sømil (22.224 m.) fra kyst- eller basislinier.

Den danske afgrænsning af momsområdet er i overensstemmelse med artikel 3 i 6. momsdirektiv, fastsat efter bestemmelsen i Romtraktatens artikel 227. Momsloven gælder ikke for Færøerne og Grønland, som ikke er medlem af EU.

## B.2 EU's momsområde

### § 2, stk. 2

EU's momsområde er ifølge § 2, stk. 2, EU-landenes samlede momsområder som fastsat i EU's regler, herunder det danske momsområde.

EU landene er: Belgien, Danmark, England, Finland, Frankrig, Grækenland, Holland, Irland, Italien, Luxembourg, Portugal, Spanien, Sverige, Tyskland og Østrig.

Den 1. maj 2004 bliver følgende lande medlemmer af EU: Estland, Letland, Litauen, Polen, Tjekkiet, Slovakiet, Ungarn, Slovenien, Cypern og Malta.

De områder, der ikke er omfattet af EU-landenes momsområder, betragtes som steder uden for EU.

Følgende specielle områder, der er omfattet af EU-landenes nationale områder, betragtes efter 6. momsdirektiv ikke som en del af landenes momsområder:

Storbritannien:

- Jersey
- Guernsey
- Alderney
- Sark

Frankrig:

- De oversøiske Departementer (herunder Fransk Guyana, Martinique, Guadeloupe og Réunion)

Grækenland:

- Bjerget Athos

Italien:

- Livigno
- Campione d'Italia,
- Luganosøens nationale farvande

Spanien:

- Ceuta
- Melilla
- De kanariske Øer (herunder Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote og Gomo)

Tyskland:

- Øen Helgoland
- Området Büsingen

Finland:

- Ålandsøerne

Andorra, Gibraltar, San Marino og Vatikanstaten er ikke omfattet af Romtraktaten og indgår derfor ikke i EU's momsområde.

Monaco og Isle of Man betragtes som en del af EU's momsområde.

Sondringen mellem EU's momsområde og steder uden for EU har betydning for, om en virksomhed skal behandle modtagelsen af en vare som en erhvervelse (dvs. fra andre EU-lande) eller en indførsel (dvs. fra steder uden for EU).

# *Afsnit C Momspligtige personer*

## **C.1 Momspligtige personer**

### **C.1.1 Definition af moms- pligtige personer § 3, stk. 1**

Efter § 3, stk. 1, er momspligtige personer - eller afgiftspligtige personer, som er den betegnelse, der bruges i loven - juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Afgrænsningen af hvilke former for virksomhed, der anses som økonomisk virksomhed, er direkte reguleret af EU-retlige regler og EF-Domstolens fortolkning af disse regler. Det beror derfor på en selvstændig momsretlig vurdering, om virksomheden er en økonomisk virksomhed. Den momsretlige afgrænsning af økonomisk virksomhed er således ikke altid sammenfaldende med den skatteretlige vurdering af, om virksomheden er erhvervs-mæssig. Se TfS 1997, 639.

Der henvises til 6. momsdirektiv artikel 4.

### **C.1.2 Juridiske og fysiske personer**

Momspligtige personer er både juridiske og fysiske personer, og en momspligtig person kan derfor også være enhver form for selskabs- og virksomhedsdannelse, f.eks. et aktie- eller anpartsselskab, et interessentskab, en forening, en fond eller et enkeltmandsfirma.

Momspligtige personer omfatter både registreringspligtige og ikke-registreringspligtige virksomheder. F.eks. er læger og tandlæger momspligtige personer, selv om der ikke betales moms af deres ydelser til patienterne, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, se D.11.1.

### **C.1.3 Selvstændig virk- somhed**

Arbejde, der udføres af lønmodtagere, er ikke omfattet af begrebet selvstændig virksomhed. En lønmodtager udfører normalt personligt arbejde i et tjenesteforhold - dvs. efter arbejdsgiverens instruktioner og for dennes regning - og får sin betaling i form af løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, akkord, drikkepenge og lign.

Der lægges således vægt på, om det udbetalte vederlag anses for A-indkomst (tjenesteforhold) eller B-indkomst (selvstændig erhvervsvirksomhed) i kildeskattelovens forstand, jf. Ligningsvejledningen.

Afgørelsen af, om den, der udfører arbejdet, er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, sker på grundlag af en samlet vurdering af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

Der kan her lægges vægt på, om der i vederlaget i væsentligt omfang indgår betaling for andet end den personlige arbejdsydelse, og om der afholdes væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, som er atypiske for lønmodtagere. I vurderingen kan også indgå, om den, der udfører arbejdet, ejer de anvendte redskaber og helt eller delvist leverer materialer til arbejdet. Se i øvrigt Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om Personskatteloven, pkt. 3.1.1 - 3.1.1.3, om de kriterier, der lægges vægt på.

Spørgsmålet, om der er tale om en lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, opstår ofte i forbindelse med de personer, der arbejder som konsulenter eller rådgivere mv. Spørgsmålet må i hvert tilfælde afgøres konkret ud fra de kriterier, der er omtalt ovenfor. Se f.eks. TfS 1996, 449, hvor Højesteret fandt, at en tupperwareforhandler skulle anses for selvstændig erhvervsdrivende. Højesteret lagde herved vægt på, at forhandlerne helt frit bestemte egen arbejdstid, at de selv afholdte alle udgifter, at disse medførte en betydelig omkostningsprocent, at forhandlerne ikke blev anset som lønmodtagere ved praktiseringen af ferieloven mv., at de var frit stillede med hensyn til at arbejde for andre og med hensyn til at antage medhjælp, at de var momsregistrerede, samt at de påtog sig en vis økonomisk risiko.

Fysiske personer, der som ejere af virksomheder driver fremstillingsvirksomhed inden for industri, håndværk eller landbrug, anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Det samme gælder virksomheder inden for engros- og detailhandel og liberale erhverv, f.eks. læger, advokater, revisorer, arkitekter og vekselere.

Økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser samt virksomhed inden for liberale erhverv og dermed sidestillede erhverv, uanset formålet med eller resultatet af virksomheden. Formålet vil dog oftest være at opnå økonomisk gevinst. Salg af egne private effekter anses ikke for økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

Det er både den regelmæssige virksomhedsdrift og de mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner, der falder ind under begrebet økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

Udnyttelse af materielle eller immaterielle goder, f.eks. patenter, varemærke- og mønsterrettigheder, med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, anses også som økonomisk virksomhed.

Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der anses som økonomisk virksomhed, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Se EF-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.

I SKM2003.354.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt sig om den momsmæssige behandling af præmie for ammekøer samt salg og udlejning af præmierettigheder.

Præmierettigheder er en forudsætning for opnåelse af støtte til producenter af levende ammekøer, kvier og moderfår, jf. Fødevarerministeriets bekendtgørelse nr. 181 af 19. marts 2003. Præmierettighederne tildeles efter ansøgning af Direktoratet for FødevarerErhverv. I det omfang producenten udnytter sin "beholdning" af rettigheder, modtager han et støttebeløb pr. ammekø eller moderfår. Præmierettighederne og det heraf følgende potentielle støttebeløb er ikke tidsbegrænset, men kan i et vist omfang fortabes, såfremt producenten ikke udnytter præmierettighederne. Præmierettighederne kan

## C.1.4 Økonomisk virksomhed

### Udnyttelse af materielle eller immaterielle goder

## C.1.4

udlejes helt eller delvist til en anden producent. Tilsvarende kan præmierettighederne helt eller delvist sælges. Præmierettighederne kan sælges sammen med eller uden bedriften.

Præmie for ammekøer, kvier og moderfår falder uden for momslovens anvendelsesområde. Tilsvarende gælder for salg og udlejning af præmierettigheder. Det støttebeløb (præmie), som producenten af levende ammekøer m.v. får udbetalt fra Direktoratet for FødevareErhverv for at beholde køerne mv. i sin besætning, kan ikke anses for vederlag for en ydelse til direktoratet eller nogen anden konkret forbruger. Der er tale om et tilskud, der gives i almenhedens interesse. Tilskuddet kan heller ikke anses for et tilskud, der er direkte forbundet med priserne for producentens leverancer af dyr.

Når præmien falder uden for momslovens anvendelsesområde, falder også udlejning eller salg af rettigheder til at opnå præmien uden for momslovens anvendelsesområde. For køberen af en præmierettighed har købet en direkte og umiddelbar tilknytning til opnåelsen af præmie. Der er derfor ikke tale om en generalomkostning i købers virksomhed, ligesom salget af præmierettigheder ikke kan anses for at indgå i sælgers momspligtige økonomiske virksomhed.

Der er således tale om en anden situation end i forbindelse med salg af mælkekvoter, som styrelsen har udtalt sig om i SKM2002.71.TSS. Salg af mælkekvoter indgår som en generalomkostning i købers momspligtige virksomhed og indgår derfor i sælgers økonomiske virksomhed. Salg af mælkekvoter mod vederlag falder således inden for momslovens anvendelsesområde og er derfor momspligtig.

### **Finansielle transaktioner**

Erhvervelse, besiddelse eller afhændelse af selskabsandele udgør ikke i sig selv økonomisk virksomhed. Det forhold, at der erhverves kapitalinteresser i en virksomheder, er ikke i sig selv en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet. Når erhvervelse af andele ikke i sig selv udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, gælder det samme for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne andele. Det fremgår af EF-dommene C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, C-333/91, Sofitam SA, C-155/94, Wellcome Trust Ltd, og C-442/01, KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tilsvarende gælder for obligationer, jf. dommen i sag C-80/95, Harnas & Helm CV. Om C-442/01, KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3, se tillige J.1.1.

De finansielle transaktioner, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, (momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e) kan dog i visse tilfælde anses for økonomisk virksomhed. Det er f.eks. tilfældet, når de foretages inden for rammerne af en kommerciel fondshandelsvirksomhed, for at gennemføre et direkte eller indirekte indgreb i administrationen i de virksomheder, hvori der besiddes en kapitalinteresse, eller ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den afgiftspligtige virksomhed, som den pågældende i øvrigt udøver. Det fremgår af EF-dommene



C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, C-333/91, Sofitam SA, C-155/94, Wellcome Trust Ltd, C-306/94, Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL, og C-80/95, Harnas & Helm CV. Om C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, C-333/91, Sofitam SA, og C-306/94, Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL, se tillige J.2.1.1.

► EF-domstolen har udtalt, at de transaktioner, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, er de transaktioner, der består i opnåelse af indtægter af en vis varig karakter fra aktiviteter, der går videre end blot erhvervelse og salg af værdipapirer, såsom transaktioner, der foretages i forbindelse med udøvelse af handelsvirksomhed med værdipapirer, jf. dommene i sag C-77/01, EDM, og sag C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL). ◀

► I sag C-8/03, BBL, tager EF-domstolen stilling til, om investeringsforeninger med variabel kapital (SICAV-investeringsforeninger) omfattet af Rådets direktiv 85/611/EØF om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) kan anses for momspligtige personer. Dette direktiv er gennemført i dansk ret ved Lov om investeringsforeninger og specialforeninger samt andre kollektive investeringsordninger m.v. Se evt. omtalen af loven i afsnit D.11.11.9. ◀

► EF-domstolen udtaler i dommen i sag C-8/03, BBL, at det fremgår af artikel 1, stk. 2, i direktiv 85/611, at SICAV-investeringsforeningernes transaktioner består i kollektiv investering i værdipapirer af kapital tilvejebragt ved henvendelse til offentligheden. Med den kapital, som medlemmerne indbetaler ved køb af andele, opretter og administrerer SICAV-investeringsforeningerne for medlemmernes regning og mod vederlag porteføljer sammensat af værdipapirer. En sådan virksomhed, der går videre end blot erhvervelse og salg af værdipapirer, og som tilsigter opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, udgør en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Heraf følger, at SICAV-investeringsforeningerne er afgiftspligtige personer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4. Dommen er ligeledes omtalt i afsnit D.11.11.9, E.3.1.3 og E.3.1.5. ◀

Et holdingselskabs deltagelse i administrationen af et datterselskab anses som økonomisk virksomhed. Et holdingselskab, der alene besidder kapitalinteresser i andre virksomheder, udøver derimod ikke økonomisk virksomhed, medmindre selskabet samtidig direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes. Det gælder, når holdingselskabet griber ind, ud over hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteresserne har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager. Det fremgår af EF-dommene C-102/00, Welthgrove og C-16/00, Cibo Participations SA. Om C-16/00, se afsnit J.1.1.

En erhvervsdrivende, der opkøber fordringer med overtagelse af tabsrisikoen og som modværdi fakturerer sine kunder et gebyr, udøver økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2

## Factoring

## C.1.4

og 4, og er således en momspligtig person. Denne økonomiske virksomhed er ikke omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 11, litra c), se D.11.11.4.3 og D.11.11.6.5 samt EF-domstolens dom i sagen C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH.

### **Økonomisk virksomhed eller privat brug**

Blandt de omstændigheder, der skal vurderes ved afgørelsen af, om en momspligtig person har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed, er det pågældende godes art. Se EF-Domstolens dom i sagen C-97/90, Lennartz. Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er i almindelighed tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Såfremt et gode på grund af sin karakter derimod kan anvendes såvel til erhvervs-mæssig som privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse. Se EF-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.

En mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed er økonomisk virksomhed i lovens forstand, kan være en sammenligning mellem, på den ene side de omstændigheder, hvorunder den pågældende faktisk udnytter godet, og på den anden side de omstændigheder, hvorunder en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøves.

Den periode, hvor godet faktisk udnyttes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse kan ligeledes, sammen med andre konkrete omstændigheder, tages i betragtning ved vurderingen.

Om hobbyvirksomhed, se afsnit C.1.4.1.

### **Forberedende handlinger**

Økonomisk virksomhed kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger. Forberedende handlinger, såsom erhvervelse af driftsmidler og erhvervelse af fast ejendom, er også omfattet af begrebet økonomisk virksomhed. Det følger heraf, at også de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, anses for økonomisk virksomhed, og at ToldSkat i denne forbindelse skal tage virksomhedens erklærede hensigter i betragtning. Se EF-Domstolens dom i sagen C-268/83, Rompelman.

Det påhviler den, der anmoder om momsfradrag for sådanne omkostninger, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt. ToldSkat kan kræve den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyret af objektive momenter.

EF-domstolen har i sagen C-400/98 Birgitte Breitsohl afgjort, at en person hvis hensigt - der bestyrkes af objektive forhold - er at påbegynde selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket anvendes i 6. momsdirektiv art. 4, og som afholder de første investeringsomkostninger i det øjemed, skal betragtes som en momspligtig person. Se også dommen i sagerne C-110/98 og C-147/98 Gabalfria og dommen i sagen C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlossstrasse. Der henvises til afsnit J.1.1.

Se endvidere TfS 1999, 499, hvor det ikke fandtes godtgjort, at der forelå objektive momenter, der understøttede et selskabs erklærede hensigt om at drive økonomisk virksomhed.

Gennemførelsen af en undersøgelse af de tekniske og økonomiske aspekter ved den påtænkte virksomhed anses for en økonomisk virksomhed, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

Retten til fradrag for købsmoms vedrørende en sådan rentabilitetsundersøgelse bevares således, selv om det senere, henset til rentabilitetsundersøgelsens resultater, besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte virksomhed ikke var forbundet med momspligtige transaktioner. Se EF-Domstolens dom i sagen C-110/94, INZO, der tillige er omtalt i afsnit M.6.

I SKM2004.253.LSR havde et tidligere produktionsselskab aktivitet med udlejning af fast ejendom. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at selskabet i den påklagede periode derudover havde udøvet aktivitet med møbelgrebproduktion, ligesom den påberåbte hensigt om påbegyndelse af aktivitet med import fra Spanien ej heller kunne anses for godtgjort. Selskabet havde derfor ikke drevet selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3 med momspligtige aktiviteter. De afholdte udgifter måtte således anses at have tilknytning til dels den momsfrtagne aktivitet, dels til aktiviteter af privat karakter. Selskabet var således allerede som følge heraf ikke berettiget til de foretagne momsfradrag efter momslovens § 37. For så vidt angår told- og skattemyndighedernes adgang til at fremsætte krav om tilbagebetaling af tidligere udbetalt negativ moms, henvises til omtalen af kendelsen i afsnit M.6.

Auktionsholdere anses for at drive økonomisk virksomhed. Det gælder, hvad enten der er tale om almindelige auktioner eller tvangsauktioner.

**Producent, handlende  
eller tjenesteyder**

I TfS 1995, 202 blev en fond ikke anset for at drive selvstændig økonomisk virksomhed med levering af varer og/eller momspligtige ydelser mod vederlag og skulle derfor ikke momsregistreres. Fondens indtægter var baseret på indbetalinger fra virksomheder, der var leverandører til fondens medlemmer, idet der ved levering blev indbetalt en del af fakturabeløbet til fonden. Fondens midler blev brugt, dels som garantiordning for, at fondens medlemmer betalte fakturaerne, dels til PR-virksomhed, forskning, produktudvikling mm. til gavn for fondens medlemmer.

TfS 2000, 192. Efter at en interessents deltagelse i et 10-mands-projekt var anset for uden skattemæssig betydning, blev der rejst krav over for interessentskabet om tilbagebetaling af negativ moms, som var udbetalt vedrørende udgifter afholdt af interessentskabet til revisor- og konsulentassistance i etableringsfasen. Landsskatteretten fastslog i en kendelse, at da interessentskabet ikke ansås for at have drevet økonomisk virksomhed, og da der endvidere ikke forelå sådanne omstændigheder, at tilbagebetalingskravet var uberettiget, skulle den negative moms tilbagebetales.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2001.200.TSS meddelt, at der i en konkret sag er givet en virksomhed medhold i, at den driver selvstændig økonomisk virksomhed, når den indkøber mad- og drikkevarer fra tredjemand og videresælger disse varer til medarbejderne ved løntræk. Se D.4.

I SKM2003.52.LSR fandt Landsskatteretten, at en banks afholdelse af en jubilæumsfest for aktionærene ikke kunne medføre, at banken kunne anses for at drive økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens § 3 ved afsætning af hotel- og restaurationsydelser. Deltagelsen i arrangementet var betinget af, at deltagerne skulle købe en billet. Retten fandt, at bankens afholdelse af festen måtte anses for at være sket som et led i bankens almindelige bankvirksomhed, og dermed ikke kunne anses som en særskilt herfra selvstændig aktivitet. Landsskatteretten lagde vægt på, at der var tale om et enkeltstående arrangement begrundet i bankens forhold, som afholdtes for bankens ejere (aktionærene) og hvor deltagerbetalingen dækkede ca. 7 pct. af omkostningerne ved arrangementet.

Østre Landsret har i SKM2004.369.ØLR taget stilling til Scanlines Danmark A/S's (tidligere DSB Rederi A/S) udlån mod vederlag af tjenestemænd og "selskabstjenestemænd" (som Scanlines ifølge lov er forpligtet til at beskæftige) til datterselskabet Sydfynske A/S.

Det fremgår af lov om DSB Rederi A/S, at DSB's rejseaktiviteter blev privatiseret i 1995 ved oprettelse af selskabet DSB Rederi A/S med DSB som ejer. Det fremgår af lovens § 6, at de statstjenestemænd, der ved DSB Rederi A/S's overtagelse af færgedriften gjorde tjeneste ved DSB's rederivirksomhed, var forpligtet til at gøre tjeneste i DSB Rederi A/S med bevarelse af deres ansættelsesforhold til staten, ligesom selskabet i forhold til DSB var forpligtet til at beskæftige disse. Endvidere fremgår, at DSB Rederi A/S skulle tilbyde de nævnte tjenestemænd, at de inden for en periode af ca. 2 år fra overtagelsen af færgedriften kunne overgå til ansættelse i DSB Rederi A/S. De tjenestemænd, som ikke ønskede at overgå til ansættelse i DSB Rederi A/S bevarede deres tjenesteforhold til staten og skulle fortsat have udbetalt løn m.v. fra staten ligesom staten afholdt udgifter til pension i overensstemmelse med reglerne i tjenestemandsløvgivningen.

Lønningerne skulle refunderes af DSB Rederi A/S, der også indbetalte pensionsbidrag til staten. De tjenestemænd, som modtog tilbuddet om ansættelse, skulle fortsat have deres pension udbetalt fra staten, dog således at DSB Rederi A/S skulle indbetale det pensionsbidrag til staten, som den pågældende optjente ved ansættelse i DSB Rederi A/S.

Efter nedlæggelsen af Nyborg-Korsør overfarten var der ledig arbejdskraft i Scanlines. Man valgte derfor at udlåne denne arbejdskraft til datterselskabet Sydfynske A/S. Af den indgåede aftale om udlånet fremgår bl.a., at "ansættelsesforhold vedrørende personale med dertil hørende forpligtelser forbliver hos Aktionæren (Scanlines). Personalet bliver udlånt til Rederiet (Sydfynske), som herefter er forpligtet til at betale samtlige direkte personalerelaterede omkostninger vedrørende perioden, herunder løn."

Scanlines har efter det oplyste ingen fortjeneste ved udlejningen, idet Sydfynske alene refunderer de faktiske udgifter.

Landsretten finder, at denne aktivitet, hvorefter Scandlines udlåner arbejdskraft til Sydfynske mod vederlag, må anses som økonomisk virksomhed efter momslovens § 3, stk. 1, der skal fortolkes i overensstemmelse med 6. momsdirektivs artikel 4. Det kan ikke tillægges betydning, at der ved udlejningen ikke var tilsigtet et økonomisk overskud. Det forhold at Scanlines ifølge lov er forpligtet til at beskæftige de pågældende tjenestemænd, kan heller ikke føre til et andet resultat.

Under hensyn til at Scanlines er en privat virksomhed, og uanset om videreudlejningen af tjenestemænd måtte være en konsekvens af Scanlines forpligtelse til at beskæftige disse, finder landsretten, at udlejningen ikke er momsfri hverken efter momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, eller en analogi hertil. Scanlines er derfor momspligtig af de leverede ydelser efter momslovens § 4, stk. 1.

TfS 2000, 447. Sagsøgerne købte i 1989 en landbrugsejendom med et areal på 50,9 ha, og virksomheden blev momsregistreret. I 1995 frasolgte sagsøgerne 44 ha af ejendommens areal, og restarealet blev bortforpagtet i 1996, og senere samme år solgte sagsøgerne ejendommen og afmeldte virksomheden som afgiftspligtig efter momsloven fra 1. januar 1997. I 1997 indgav sagsøgerne og deres revisor en efterangivelse med negativt momstilsvar på 27.242 kr., som erstattede tidligere indsendte nulangivelser. Told- og skatteregionen nægtede at godkende den negative efteranmeldelse og afmeldte virksomheden med virkning fra 1. januar 1995. Landsretten fandt, at der ved salget i 1995 af den væsentligste del af jordtilliggendet var sket en så væsentlig ændring af virksomheden, at det var berettiget, at myndighederne havde foretaget en vurdering af virksomheden, og landsretten fandt, at sagsøgerne ikke i 1995 og 1996 havde drevet selvstændig økonomisk virksomhed. Tilbagekaldelsen af momsregistreringen med tilbagevirkende kraft var derfor berettiget.

### Ophørt virksomhed

SKM2001.543.VLR. Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt Told og Skat i 1998 med virkning pr. 1. oktober 1993 var berettiget til at anse et interessentskab for ikke at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, samt i bekræftende fald, om Told og Skat var berettiget til at kræve udbetalt negative momstilsvar tilbagebetalt. Landsretten udtalte i dommen, at huslejeudgifter efter virksomhedens ophør, som ikke er begrundet i en sædvanlig afvikling af virksomheden, men alene beror på en uopsigelighedsbestemmelse, ikke kan anses for driftsudgifter knyttet til en selvstændig virksomhed. Landsretten fandt endvidere, at sagsøgeren ikke kunne anses for at have været i god tro om registreringspligten. Interessentskabet var derfor forpligtet til at tilbagebetale de udbetalte afgiftsbeløb. Dommen er anket til Højesteret.

► Se endvidere SKM2004.402.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at et selskab var berettiget til som indgående afgift (købsmoms) at fradrage moms af selskabets udgifter til erstatning for opsigelse af lejemål i forbindelse med

### C.1.4.1

virksomhedens ophør. Selskabet indtrådte i lejeaftalen den 27. juni 1998. Med virkning fra den 31. december 2000 blev selskabet solgt, hvorefter selskabets erhvervsmæssige aktivitet med databehandling ophørte. Den 8. marts 2002 indgik selskabet en opsigelsesaftale med udlejer, hvorved selskabet mod betaling af en erstatning til udlejer, med øjeblikkelig virkning blev frigjort fra sine forpligtelser i henhold til lejeaftalen, herunder den i lejeaftalen indeholdte uopsigelighedsklausul på 12 år. Landsskatteretten lagde til grund, at lejeforholdet var bragt til ophør ved betaling af den omhandlede erstatning på et tidspunkt, der må antages at ligge inden for en normal afviklingsperiode for en virksomhed af denne art. Det kan udledes af kendelsen, at til forskel fra SKM2001.543.VLR var lejeaftalen bragt til ophør. Endvidere var dette var sket inden for en efter Landsskatterettens vurdering normal afviklingsperiode, beroende på virksomhedens art. Udgiften må derfor anses for en sædvanlig afviklingsomkostning, der var afholdt i tilknytning til selskabets økonomiske virksomhed, jf. momslovens § 3. ◀

I SKM2002.123.LSR fandt Landsskatteretten at et selskab, som var moderselskab for et selskab, der drev virksomhed som bilforhandler, ikke siden 1996 havde drevet økonomisk virksomhed. Der var frem til 30. juli 2000 udbetalt negativ moms. Selskabets momsbelagte udgifter var i de sidste tre år udelukkende revisorudgifter. Landsskatteretten bemærkede, at selskabet i modsætning til de faktiske forhold i dommen fra EF-domstolen sag C-110/94 (INZO) ikke siden 1996 havde haft nogen momspligtig økonomisk virksomhed og ikke efter dette tidspunkt havde foretaget forberedende handlinger mv. med henblik på udøvelse af en økonomisk virksomhed i henhold til momslovens § 3.

For så vidt angår told- og skattemyndighedernes adgang til at fremsætte krav om tilbagebetaling af tidligere udbetalt negativ moms henvises til afsnit M.6.

### C.1.4.1 Hobbyvirksomhed

Hobbyvirksomhed anses ikke som økonomisk virksomhed. Hobbyvirksomhed er kendetegnet ved, at virksomheden typisk er et udslag af en personlig interesse (hobby), og hvor ejeren ofte selv deltager i virksomheden. De private formål er således afgørende fremfor det økonomiske udbytte. Disse private formål kan f.eks. være uddannelses- og boligformål eller sportsinteresser såsom ridning, hestevæddeløb, sejlads mv., eller det kan være dyrehold som f.eks. ponyer, hunde, kaniner, høns og lign.

Afgrænsningen mellem hobbyvirksomhed og økonomisk virksomhed/erhvervsvirksomhed er normalt den samme i både moms- og skattemæssig forstand.

Afgørelsen af, om der på det momsretlige område er tale om økonomisk virksomhed eller hobbyvirksomhed, træffes på grundlag af en samlet, konkret vurdering af virksomheden, hvor alle relevante forhold må inddrages.

De relevante forhold, der har været lagt vægt på i praksis, er bl.a.:

- om der inden virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomheden/udsigterne til rentabel drift, herunder om der har været lagt drifts- og likviditetsbudgetter
- om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud, både et overskud på den primære drift og et overskud, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital (rentabilitet)
- om virksomhedens omfang er af en vis størrelse
- om virksomheden drives tilstrækkeligt intensivt/seriøst
- om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art
- om der er andre end erhvervsmæssige formål med virksomheden
- om ejeren er afskåret fra at anvende virksomhedens aktiv til privat brug
- om ejeren har særlige faglige forudsætninger (f.eks. relevant uddannelse) for at drive den pågældende virksomhed
- om virksomheden har en naturlig sammenhæng med ejerens evt. øvrige indtægtsgivende erhverv
- om virksomheden lever op til den erhvervsmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv
- om virksomheden i givet fald vil kunne sælges til trediemand, dvs. om den trods evt. hidtidigt underskud i trediemands øjne har en potentiel indtjeningsevne, eller om den slet ikke kan drives løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet
- om virksomhedens eksistens forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud
- hvor mange år virksomheden har været drevet med underskud, og hvorledes udviklingen i budgettets størrelse er, herunder om underskuddene kan forklares særskilt.

Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurderingen af, om der er tale om økonomisk virksomhed eller hobbyvirksomhed.

Ved den type virksomhed, hvor indehaverens personlige indsats er virksomhedens væsentligste aktiv, vil virksomheden ofte blive anset for hobbyvirksomhed, medmindre den er professionelt drevet hvad angår udstyr, driftsform og indehaverens faglige baggrund.

I Mn.943 fandt Momsnævnet, at en samler af gamle flasker og skilte ikke var momsplichtig. Han solgte dubletter på basis af avisannoncering og en oversigtsliste. Salget havde ikke givet overskud, men havde højst dækket omkostningerne.

Foreninger anses som udgangspunkt for at drive økonomisk virksomhed, selv om foreningen kun sælger varer og ydelser til medlemmerne eller sælger medlemmernes varer og ydelser.

## **C.1.4.2 Foreninger**

I lovens § 13, stk. 1, nr. 4, er nævnt de typer af foreninger, der er momsfri. Det er de foreninger og organisationer, der leverer ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent.

### **Momsfri foreninger**

## C.1.4.2

Foreningen/organisationen er dog kun momsfri, hvis den ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder.

Det er desuden en betingelse, at momsfrigtagelsen ikke kan fremkalde konkurrenceforvridning.

Efter praksis er foreninger mv. fritaget for at betale moms i forbindelse med udgivelsen af foreningsblade, fagblade og lign., når bladene ikke indeholder annoncer, og de afsættes til en pris, der ikke overstiger omkostningerne ved fremstillingen. Sådanne udgivelser anses ikke for økonomisk virksomhed efter lovens § 3.

Andelsbolig- og ejerforeninger skal ikke registreres og betale moms af leveringen af antenneydelser, når foreningens funktion i denne forbindelse alene består i at afholde og fordele de faktiske afholdte udgifter, TfS 1996,128 (TSS).

Se D.11.4 om momsfri foreningsvirksomhed.

Momsfrie foreninger kan ikke blive frivilligt registreret.

### **Momspligtige foreninger**

Alle andre foreninger er herefter momspligtige, hvis de kan siges at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. § 3, stk. 1.

Dette afgøres ud fra en konkret vurdering af foreningens formål, vedtægter, service, aktiviteterens art og omfang, regler for kontingentbetaling mv. Det skal bl.a. vurderes, om der leveres konkrete ydelser til medlemmerne. Der kan også lægges vægt på, om andre end foreningen kunne have leveret tilsvarende ydelser.

Told- og Skattestyrelsen har således i SKM2001.268.TSS udtalt, at en ældreklub er momspligtig af indtægter i form af medlemskontingenter og entreindtægter i forbindelse med festarrangementer mv.

Ejerforeninger, hvis opgave er at afholde og fordele udgifter til medlemmerne af ejerforeningen, kan anses for at drive økonomisk virksomhed, jf. lovens § 3, stk. 1, og TfS 1997, 548. I den konkrete sag bestod den pågældende ejerforening af de to ejere af et butikcenter, hvoraf den ene var frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom. Foreningen afholdt momsbelagte udgifter, der var forbundet med driften af centret og fordelte udgifterne til medlemmerne. Afgørelsen ændrer ikke ved Told- og Skattestyrelsens afgørelse i TfS 1996, 128, hvorefter andelsbolig- og ejerlejlighedsforeninger ikke skal registreres og opkræve moms ved levering af antenneydelser.

Fællesantenneforeninger anses for momspligtige. Der skal bl.a. opkræves moms af kontingenter betalt af medlemmerne og indskud fra medlemmerne, hvis indskuddet er en betingelse for medlemskab af foreningen. I det



omfang en fællesantenneforening opkræver KODA, Copy-Dan og andre afgifter/gebyrer, er disse afgifter ligeledes momspligtige, medmindre udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, følges. Se nærmere G.1.3.2.

Momspligten for brancheforeninger (f.eks. handelsstands-, landbo-, og købmandsforeninger) afhænger bl.a. af en konkret vurdering af karakteren af og betalingen for de enkelte aktiviteter. Hvis der f.eks. leveres reklameydelser mod særskilt betaling, kan dette føre til, at foreningen anses for momspligtig. I TFS 1998, 435 traf Told- og Skattestyrelsen afgørelse om, at et erhvervsråd ikke er omfattet af momsfritagelsen for foreninger i lovens § 13, stk. 1, nr. 4. Selv om en forening ifølge sine vedtægter forudsættes at hvile i sig selv, kan foreningens aktiviteter i relation til momsloven alligevel anses for at være økonomisk virksomhed.

I de senere år er der oprettet foreninger, som har til formål at erhverve, lease og/eller leje motorkøretøjer og stille dem til rådighed for medlemmerne mod vederlag, således at der opnås dækning af foreningens udgift, hensættelser mv. Ud over at opnå en for foreningen rimelig konsolidering stræbes der ikke efter noget overskud.

En sådan forening skal momsregistreres, idet den driver registreringspligtig virksomhed i henhold til momslovens § 4, stk. 1, jf. § 47. Se afsnit Q.2.

Landsskatteretten har truffet afgørelse om, at en delbilsforenings indtægter i form af vederlag for foreningens ydelser er momspligtige, SKM2001.36.LSR.

## C.2 Andre momspligtige personer

Bestemmelsen i § 3, stk. 2, nævner hvilke andre fysiske og juridiske personer, der alligevel er momspligtige, selv om de ikke er omfattet af den generelle definition i stk. 1.

En privatperson, der lejlighedsvis sælger et nyt transportmiddel til en køber i et andet EU-land, anses også for en momspligtig person.

Dette betyder, at den pågældende ved salget helt eller delvist kan få tilbagebetalt den moms, som blev betalt, dengang transportmidlet blev købt, jf. § 53, stk. 2. Se N.3.2 om fakturering/dokumentation i forbindelse med tilbagebetaling af momsen.

Begrebet nye transportmidler er defineret i § 11, stk. 4, se D.9.1.

Offentlige forsyningsvirksomheder er også momspligtige.

Udtrykket offentlige forsyningsvirksomheder omfatter ikke kun offentlige virksomheder, der forsyner borgerne og virksomhederne med f.eks. gas, el, vand eller varme, men også virksomheder, der udfører servicefunktioner såsom renovation og offentlig transport.

### Delebiler

#### C.2.1 Privatpersoners levering af nye trans- portmidler til andet EU-land § 3, stk. 2, nr. 1

#### C.2.2 Offentlige forsy- ningsvirksomheder § 3, stk. 2, nr. 2

## C.2.3

Offentlige spildevandsanlæg anses for forsyningsvirksomhed.

I UfR 1989.223H fandt Højesteret, at et kommunalt værks drift og vedligeholdelse af kommunens gadebelysning og færdselsfyrr måtte anses for udført som led i værkets offentlige forsyningsvirksomhed med heraf følgende momspligt.

Skatteministeriet har i SKM2003.99.TSS revurderet den hidtidige praksis for den momsmæssige behandling af amternes gebyrer for vandindvindingsstilladelser. Efter den hidtidige praksis var gebyrerne momsfrie efter momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er beskrevet i C.2.3.

Efter vandforsyningslovens §§ 10 - 13 d og § 17 varetager amterne samt Københavns, Frederiksberg og Bornholms kommuner en række opgaver på vandforsyningsområdet inden for kortlægning af vandressourcerne og planlægningen af udnyttelsen af samme. Efter lovens § 52 c fastsætter amtsrådene gebyrer til dækning af amternes udgifter til amternes opgaver på vandforsyningsområdet.

Der skal fremover opkræves moms af gebyrer efter vandforsyningslovens § 52 c, i henhold til bestemmelserne i 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 5, og bilag D, og momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, om offentlig forsyningsvirksomhed.

Skatteministeriets Departement og styrelsen finder, at gebyrer efter vandforsyningslovens § 52 c, skal betragtes som et vederlag for amternes samt Københavns, Frederiksberg og Bornholms kommuners varetagelse af opgaver indenfor kortlægning og planlægning på vandforsyningsområdet.

Der er blandt andet lagt vægt på, at tilladelsesgebyret også skal betales i forbindelse med indvinding, der efter ikrafttrædelsesbestemmelser mv. i vandforsyningslovens § 86 ikke kræver tilladelse. Der er endvidere lagt vægt på, at visse grundejere på nærmere betingelser ikke er forpligtiget til at indhente tilladelse til vandindvinding, jf. vandforsyningslovens § 18. Primærkommunerne kan endvidere i visse andre tilfælde udstede tilladelse til vandindvinding, jf. vandforsyningslovens § 19.

Gebyrerne er momspligtige med virkning fra 1. april 2003. Amterne kan fratrække købsmomsen vedr. indkøb til brug for varetagelsen af opgaverne, når de indkøbte varer og ydelser rent faktisk er leveret den 1. april 2003 eller senere.

### **C.2.3 Andre offentlige institutioner § 3, stk. 2, nr. 3**

Andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner end offentlige forsyningsvirksomheder er også momspligtige, hvis de leverer deres varer og ydelser i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, der betaler moms.

Udgangspunktet er, at en offentlig institution skal betale moms, hvis tilsvarende varer eller ydelser rent faktisk kunne leveres af andre end den offentlige myndighed.

Uden for momspligten falder kun ydelser, som en myndighed leverer i kraft af sin egenskab af offentlig myndighed, f.eks. udstedelse af pas og kørekort.

EF-domstolen har i en række domme fastslået, at to betingelser skal være opfyldt, for at der er momsfritagelse for ydelser, der leveres af offentlige myndigheder. De to betingelser, der skal være opfyldt samtidig er, at virksomheden udøves af et offentligretligt organ, og at virksomheden varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

At virksomheden skal varetages i egenskab af offentlig myndighed betyder, at virksomheden skal udøves på grundlag af det offentligretlige organs særlige retlige status. Momsfritagelsen omfatter ikke virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private virksomheder.

Domstolen har udtalt, at en virksomhed, der udøves af en privatperson, ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds kompetence. Det er en betingelse for momsfritagelse, at den, der leverer ydelserne, er en integreret del af det offentlige forvaltningsapparat.

Der henvises til EF-domstolens domme i sagerne C-358/97, C-408/97, C-276/97, C-260/98 og C-359/97.

Se også dommen i sagen C-276/98 hvor der er momsfritagelse i et tilfælde, hvor et offentligretligt organ i sin egenskab af offentlig myndighed stiller en bro til rådighed for brugerne mod betaling.

I Dep. 1013/87 blev et statsfinansieret forskningsinstitut under Socialministeriet anset for momspligtigt af den forsknings- og servicevirksomhed, som mod betaling blev udført for andre ministerier og styrelser og andre aftagere. Der blev lagt vægt på, at disse arbejder blev udført i konkurrence med private analyseinstitutter.

I TfS 1995, 94 har Momsnævnet taget stilling til en række spørgsmål fra Socialministeriet om moms på plejehjemsydelser mv. Nævnet fandt bl.a., at en kommune, der (mod betaling) leverede ydelser til plejehjemsbeboere i form af vask og rengøring, herunder vinduespolering, skulle anses som momspligtig efter § 3, stk. 2, nr. 3. De pågældende ydelser blev ikke anset for ydelser i nær tilknytning til social forsorg og bistand, jf. § 13, stk. 1, nr. 2, og kunne derfor ikke leveres momsfrit af kommunen.

Spørgsmålet om moms af betaling for rengøring og vask vil, ifølge oplysninger fra Socialministeriet, dog formentlig kun undtagelsesvis have praktisk betydning. Dette skyldes, at der ikke vil blive krævet betaling for rengøring og vask hos de plejehjemsbeboere, som ville være berettiget til at modtage varig hjemmehjælp til rengøring og vask, hvis de boede i eget hjem. Se D.11.2.

## C.3

I TfS 1999, 606 har Told- og Skattestyrelsen taget stilling til de momsmæssige konsekvenser af en kommunes indkøb og videresalg af pc'ere til medarbejderne. Styrelsen fandt, at kommunen ved det omhandlede køb og videresalg af pc'ere optrådte som en afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 2, nr. 3, og at kommunen skulle momsregistreres og opkræve moms af salget, jf. momslovens § 47 og § 4, stk. 1.

I SKM2001.193.TSS har Told- og Skattestyrelsen foretaget en momsmæssig vurdering af kommunernes tilbud om lovpligtig skorstensfejning. Styrelsen har meddelt Kommunernes Landsforening, at lovpligtig skorstensfejning er omfattet af momslovens § 4, stk. 1, idet den leveres mod vederlag. Ydelsen leveres også af en momspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, hvorfor der skal betales moms af en sådan levering.

I SKM2002.166.TSS har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at det af kommunerne opkrævede ekspeditionsgebyr ved udstedelse af parkeringslicenser ikke er omfattet af momspligten, da opgaven udføres i kraft af kommunens egenskab af offentlig virksomhed og ikke i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Folkekirkens menighedsråd anses for en del af den offentlige forvaltning ved anvendelsen af f.eks. forvaltningsloven og offentlighedsloven. Ved anvendelsen af momslovens bestemmelser om momspligt skal menighedsrådene derfor anses for omfattet af bestemmelsen om momspligt i momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

I SKM2002.404.TSS har Told- og Skattestyrelsen taget stilling til spørgsmålet om momspligt i forbindelse med samarbejder mellem meningsråd om drift af kirkegårde. Styrelsen har udtalt, at leverancer fra et meningsråd til et andet meningsråd ikke er omfattet af momspligten. Der henvises til momslovens § 9.

Amternes gebyrer for vandindvindingstilladelser anses med virkning fra 1. april 2003 ikke længere for omfattet af momsfritagelsen efter § 3, stk. 2, nr. 3. Se SKM2003.99.TSS, der er omtalt i C.2.2.

## C.3 Fællesregistrering og delregistrering

### **Fællesregistrering § 3, stk. 3, 1. pkt.**

Hvis flere personer registreres under ét, dvs. fællesregistreres, betragtes de som én momspligtig person, og hæfter solidarisk for betaling af moms, jf. § 46, stk. 7, se L.7. Se M.1.5 om betingelserne for fællesregistrering efter § 47, stk. 4.

### **Delregistrering § 3, stk. 3, 2. pkt.**

Har en momspligtig person flere virksomheder, der registreres hver for sig, dvs. delregistreres, anses hver af de selvstændigt registrerede virksomheder som én momspligtig person.

Se M.1.4 om betingelserne for delregistrering efter § 47, stk. 3, 2. pkt.

# *Afsnit D Momspligtige transaktioner*

## **D.1 Generelt**

De momspligtige transaktioner udgør den levering af varer og ydelser, der skal beregnes moms af. Disse transaktioner er nærmere fastlagt i momslovens kapitel 3, der omfatter §§ 4-13.

§§ 4-10 angiver de momspligtige leverancer og andre transaktioner, der kan sidestilles med leverancer. Momspligten omfatter først og fremmest det almindelige salg mod vederlag her i landet. Som eksempel på transaktioner, der kan sidestilles med leverancer, kan nævnes udtagning af varer og ydelser til formål, der ikke vedrører den registrerede virksomhed, og visse overførsler af varer til EU-lande.

§§ 11, 11a og 12 omhandler momspligt i forbindelse med køb af varer fra udlandet, idet der skelnes mellem erhvervelser og indførsel. Erhvervelser omfatter indkøb fra andre EU-lande, jf. § 11. Indførsel omfatter indkøb fra lande uden for EU, jf. § 12.

§ 13 fritager en række varer og ydelser for moms.

## **D.2 Leverancer mod vederlag**

Der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Momspligten forudsætter således, at der er leveret en vare eller ydelse, og at der herfor er ydet et vederlag.

### **§ 4, stk. 1**

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at der ved udveksling af ydelser over landegrænser, men inden for samme momspligtige person, ikke foreligger en leverance. Udveksling af ydelser mellem et dansk selskab og dets udenlandske filial vil derfor ikke udløse momspligt, jf. TfS 1999, 696.

Momspligten forudsætter som nævnt i de indledende afsnit, at der er tale om økonomisk virksomhed. Eksempelvis udløser privates salg af indbo og ejendele ikke moms. I SKM2001.36.LSR ansås en forenings indtægter fra udlejning af delebiler som momspligtige, da foreningen drev økonomisk virksomhed.

Ehvervelse, besiddelse eller afhændelse af selskabsandele eller obligationer udgør ikke i sig selv økonomisk virksomhed. De finansielle transaktioner i § 13, stk. 1, nr. 11, kan dog i visse tilfælde anses for økonomisk virksomhed, se C.1.4.

EF-domstolen har i sag C-455/98 truffet afgørelse om, at der skal betales moms, punktafgifter og told af ethylalkohol, som er indsmuglet til Fællesskabets toldområde fra tredjelande. Den omstændighed, at en adfærd er strafbar, medfører ikke i sig selv momsfritagelse. Fritagelse kan kun indtræde i særlige situationer, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig øko-

## D.2

nomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket på grund af visse varers eller tjenesteydelsers særlige kendetegn. Ethylalkohol er ikke af en sådan karakter, at den bør fritages for moms.

I C-498/99, Town & County, har EF-domstolen fastslået, at en tjenesteydelse, der præsteres mod vederlag, men ikke i henhold til en forpligtelse, der kan påberåbes ved domstolene, er en momspligtig transaktion. Det gælder i tilfælde, hvor det er aftalt, at tjenesteyderen kun er moralsk forpligtet til at præstere ydelsen. Det kan således ikke antages, at der, fordi tjenesteyderens forpligtelse ikke kan påberåbes ved domstolene, ikke foreligger et retsforhold i Tolsma-dommens forstand (C-16/93), når det netop skyldes en aftale, der er indgået mellem tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelsen om, at forpligtelsen ikke kan påberåbes ved domstolene. En sådan aftale er i sig selv udtryk for et retsforhold i denne forstand. Se også om dommen i afsnit G.1.1.

### **Moms ved skrotning af biler**

På baggrund af en konkret henvendelse fra en autoophugger vedrørende den momsmæssige behandling af skrotningsgodtgørelse ved skrotning af biler har Told- og Skattestyrelsen i SKM2004.211.TSS præciseret reglerne på området.

Autoophuggeren opfatter forholdet på den måde, at når en bil indleveres hos ham til skrotning, så køber han bilen for f.eks. 1.000 kr. Prisen er betinget af, at han samtidig får overdraget bilens registreringsattest samt en skrotningsattest, hvor bilejeren ved sin underskrift transporterer sit krav på skrotningsgodtgørelsen til ham.

Når han efterfølgende affaldsbehandler bilen, og i henhold til transporterklæringen får udbetalt skrotningsgodtgørelsen fra Miljøordning for Biler, mener han ikke, at han skal betale moms af denne godtgørelse, idet der er tale om affaldsbehandling af "hans egen bil".

### **Skrotningsgodtgørelse**

Der blev med virkning fra den 1. juli 2000 indført en godtgørelsesordning vedrørende skrotning af biler, som administreres af Miljøordning for biler. Godtgørelsen udgør 1.750 kr. for biler afmeldt fra registrering i Centralregisteret for Motorkøretøjer fra den 1. juli 2002.

Når en udtjent bil afleveres til en ophugningsvirksomhed, skal der udstedes en skrotningsattest. Den udfyldte skrotningsattest vedlagt bevis for afmeldning indsendes til Miljøordning for Biler, der udbetaler godtgørelsen.

Godtgørelsen kan enten udbetales til ejeren af bilen eller til en anden person end ejeren, f.eks. den ophugningsvirksomhed der modtager bilen. I sidstnævnte tilfælde skal bilejeren underskrive en transporterklæring.

### **Miljøstyrelsens orientering af 20. juni 2002**

Af miljøstyrelsens orientering af 20. juni 2002 om bekendtgørelse nr. 480 af 19. juni 2001 om håndtering af affald i form af motordrevne køretøjer og affaldsfraktioner fremgår, at det er ejerens beslutning og handling, der er afgørende for, hvornår et køretøj bliver omfattet af reglerne om håndtering af affald. Ejerens afgørelse kan ikke omgøres af andre. Det vil sige, at når

ejeren har skilt sig af med et køretøj som affald, kan autoophugningsvirksomheden ikke omgøre denne beslutning med videresalg og genregistrering til følge. Det fremgår endvidere, at når der er udstedt en skrotningsattest, er ophugningsvirksomheden forpligtet til at foretage særskilt behandling og sikre at bilen ophugges.

Vurdering af "købsbetragtningen" Det er styrelsens opfattelse, at en autoophugger skal betale moms af vederlaget for den af ham udførte affaldsbehandling af en bil, når han i henhold til en transporterklæring får udbetalt skrotningsgodtgørelse fra Miljøstyrelsen, uanset om han betragter sig som køber af bilen. Dette er begrundet i, at:

- autoophuggeren er registreret i Miljøstyrelsen som erhvervmæssig affaldsbehandler af biler. Det er i denne egenskab bilen afleveres hos ham.
- ejeren af bilen underskriver en skrotningsattest, når han afleverer bilen til autoophuggeren. Ejeren bestemmer herved, jf. Miljøministeriets ovennævnte orientering af 20. juni 2002, at bilen skal skrottes. At autoophuggeren får en registreringsattest i hænde skyldes et krav om, at udbetaling af godtgørelsen er betinget af bevis om afmelding, f.eks. en registreringsattest med påtegning fra Motorkontoret om afmelding.
- skrotningsgodtgørelsen tilkommer i henhold til Miljøministeriets bekendtgørelse ejeren af bilen. Ejeren af bilen har tiltransporteret beløbet til autoophuggeren, mod at erklære at han er fyldestgjort for beløbet. Ejeren er fyldestgjort for beløbet ved, at han modtager et kontantbeløb fra autoophuggeren (det beløb autoophuggeren betragter som købesummen for bilen), og ved at bilen bliver skrottet, det vil sige at ejeren erhverver krav på en affaldsbehandlingsydelse fra autoophuggeren.

Det følger af momslovens § 4, stk. 1, at der skal betales moms af varer og ydelser som leveres mod vederlag her i landet. Ophugning af biler er ikke omfattet af momslovens undtagelsesbestemmelser, og autoophuggeren skal derfor betale moms af den pris, som bilejeren betaler for at få skrottet en bil.

Det forhold, at godtgørelsen udbetales til bilejeren ved en transporterklæring ændrer ikke ved den momsmæssige stilling. Det gælder således også i de situationer, hvor autoophuggeren betragter sig som køber af bilen, dvs. at hvis godtgørelsen udgør 1.750 kr. og autoophuggeren har udbetalt 1.000 kr. til bilejeren ved indlevering af bilen, skal der betales moms af de 750 kr., der går til autoophuggeren for hans affaldsbehandling af bilen.

Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

## D.2.1 Levering

EF-Domstolen har i sag C-320/88, Shipping and Forward Enterprise Safe, fastslået, at overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode må anses som levering af godet, uanset at den juridiske ejendomsret først overgik til køberen på et senere tidspunkt. Sagen vedrørte en situation, hvor samtlige rettigheder til en bygning, bortset fra den juridiske ejendomsret, blev over-

## D.2.1

draget. Erhververen af rettighederne skulle således bl.a. afholde alle udgifter og modtage alle indtægter fra ejendommen, ligesom overdrageren af ejendommen forpligtede sig til at overdrage den juridiske ejendomsret til erhververen på anfordring, dog senest til en bestemt dato. Domstolen fastslog, at der var sket levering i 6. momsdirektivs forstand.

I sag C-185/01 Auto Lease Holland BV udtaler EF-domstolen, at begrebet "levering af et gode" i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at der i forbindelse med leasing af motorkøretøjer, der tillige omfatter en aftale om brændstofadministration, ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning. Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.58.TSS taget stilling til dommens betydning for dansk praksis.

Told- og Skattestyrelsen udtaler, at EF-domstolens afgørelse tager stilling til fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Det spørgsmål domstolen har taget stilling til er, hvorvidt der under de foreliggende omstændigheder sker en levering af brændstof fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede motorkøretøj brændstof på en tankstation.

EF-domstolen udtaler i præmis 33-37, at:

"33. Der skal derfor, med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål, tages stilling til, til hvem - leasinggiver eller leasingtager - benzinselskaberne i hovedsagen har overdraget denne ret til som ejer faktisk at råde over brændstoffet.

34. Det er ubestridt, at leasingtageren er berettiget til at råde over brændstoffet, som om han var ejer af dette gode. Leasingtageren modtager brændstoffet direkte fra tankstationerne, og Auto Lease har på intet tidspunkt ret til at bestemme, på hvilken måde brændstoffet skal anvendes, og med hvilke formål denne anvendelse finder sted.

35. Opfattelsen af, at brændstoffet leveres til Auto Lease, idet leasingtageren køber brændstoffet i Auto Leases navn og for Auto Leases regning, der lægger prisen for godet ud, kan ikke tiltrædes. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, er leveringerne kun tilsyneladende gennemført for Auto Leases regning. Dels er de månedlige rater, der betales til Auto Lease, blot et forskud. Dels er det leasingtageren, der indestår for betalingen af det faktiske forbrug, der opgøres ved årets udgang, og leasingtageren bærer derfor udgifterne ved brændstofleveringen i deres helhed.

36. Aftalen om brændstofadministration er således ikke en kontrakt om levering af brændstof, men nærmere en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Auto Lease køber ikke brændstoffet for derefter at sælge det videre til leasingtageren, men leasingtageren køber brændstoffet og vælger frit brændstoffets kvalitet og mængde samt tidspunktet for købet. Auto Lease fungerer i virkeligheden som kreditgiver i forhold til leasingtageren.



37. Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at der ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning."

Told- og Skattestyrelsen anser i lighed med dommen i sag C-185/01 aftaler om brændstoflevering mellem en leasinggiver, der udlejer motorkøretøjer, og en leasingtager, der lejer motorkøretøjer, for at være en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Leasingtager får ved påfyldning af brændstof på en tankstation eller et tankanlæg brændstoffet leveret direkte fra tanken/benzinselskabet.

Det betyder, at der altid ved påfyldning af brændstof her i landet skal betales dansk moms.

Udlejer en leasinggiver i f.eks. Tyskland motorkøretøjer med brændstofadministration til kunder i Danmark og køber leasinggiver brændstof i Danmark med dansk moms, så betyder dommen i sagen C-185/01, at brændstoffet ved påfyldning på en tankstation her vil blive anset for leveret direkte fra benzinselskabet til den danske leasingtager. Der vil således ikke kunne ske tilbagebetaling af den danske moms til det tyske leasingelskab efter proceduren i ottende momsdirektiv, jf. momslovens § 45.

Har en leasinggiver i f.eks. Tyskland en dansk momsregistrering, og køber leasinggiver herigennem brændstof i Danmark med henblik på brændstofadministration for danske leasingkunder, så betyder dommen, at leasinggiver ikke har fradragsret for den danske købsmoms, fordi leasinggivers kontrakt med leasingtager er at anse som en kontrakt om finansiering af køb af brændstof.

Told- og Skattestyrelsens meddelelse i SKM2003.58.TSS har virkning for nye leasingaftaler med brændstofsadministration fra den 11. februar 2003. For leasingaftaler med brændstofsadministration, der er endeligt indgået før den 11. februar 2003, har meddelelsen virkning fra den 11. maj 2003.

Om leveringer i forbindelse med konkursboer har Landsskatteretten i SKM2002.515.LSR afsagt en kendelse om, at den del af en kurators vederlag, som kan henføres til bistand i forbindelse med afhændelse af et konkursbos pantsatte faste ejendomme i fri handel, må anses som vederlaget for en momspligtig leverance af en ydelse til konkursboet. Det forhold, at marginalpanthaverens andel af salgssummen reduceres med henblik på opfyldelse af konkurslovens § 87, stk. 4, jf. stk. 3, kan ikke føre til, at kurator eller konkursboet antages at have foretaget en momspligtig leverance til marginalpanthaveren. Landsskatteretten har ved kendelsen lagt vægt på, at konkursbehandlingen har til formål ved realisation af de i boet værende aktiver, herunder pantsat fast ejendom, at sikre helt eller delvis fyldestgørelse af kreditorerne. Bestemmelsen i konkurslovens § 87, stk. 4, findes derfor alene at have betydning for opgørelsen af panthaverens andel af et salgsprovenu, men kan ikke som udgangspunkt i momsmæssig henseende antages at inde-

## D.2.2

bære, at kurator eller konkursboet leverer særskilte momspligtige ydelser til panthaveren.

Dette kan ikke antages at gælde, hvis kurator udsteder egentlig faktura for sin bistand til marginalpanthaveren, idet fakturaudstedelsen i så fald må anses som udtryk for, at kurator har foretaget en konkursboet uvedkommende momspligtig leverance til marginalpanthaveren.

I den konkrete sag har Landsskatteretten fundet, at den andel af salgssummerne, som kurator har tilbageholdt i forbindelse med 3 af ialt 4 solgte ejendomme, og som er opgjort med tillæg af moms, ikke kan anses som en fakturering af marginalpanthaverne, men alene som en opgørelse af det fradrag, der er foretaget i panthaverens tilgodehavende efter konkurslovens § 87, stk. 4. Den andel af kurators endelige honorar for behandlingen af boet, der kan henføres til salget af de ialt 4 ejendomme, anses derimod som momspligtig efter momslovens § 4.

### § 4, stk. 2

Gas, vand, elektricitet, varme og lign. anses som varer.

### § 4, stk. 3

Som levering af en vare anses endvidere overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg og faktisk overdragelse af en vare i henhold til visse kontrakter, hvor ejendomsretten under normale vilkår senere overgår til lejer eller køberen, se D.3.1 og D.3.2.

### § 4, stk. 4

Endelig anses formidling af en ydelse under visse betingelser for at indebære en levering, se D.3.3.

Der kan være anledning til at undersøge, hvorvidt en virksomhed i det hele taget leverer varer og serviceydelser.

EF-Domstolen fandt i sag C-102/86, Apple and Pear Development Council, at den af en institution udøvede virksomhed ikke skulle anses som levering af ydelser mod vederlag. Institutionen var oprettet i henhold til en ministeriel bekendtgørelse og havde til formål at gøre reklame for æbler og pærer, produceret i England og Wales, samt at fremme deres afsætning og forbedre deres kvalitet. Domstolen lagde vægt på, at der ikke var nogen direkte sammenhæng mellem den obligatoriske afgift, der var pålagt frugtavlere til finansiering af institutionens aktiviteter og aktiviteternes nytteværdi for frugtavlerne.

## D.2.2

### Salg af varer

Udover salg af almindelige omsætningsvarer anses bl.a. salg af virksomhedens maskiner og andre driftsmidler som varesalg. Herudover anses eksempelvis samlerobjekter som brugte frimærker og mønter for varer.

Levende dyr og planter anses også som varer. EF-domstolen har i sagen C-320/02 Förvaltnings AB Stenholmen udtalt, at dyr er materielle goder i 6. momsdirektivs art. 5's forstand. Se iøvrigt afsnit R.3.1.

Levering af fast ejendom er omfattet af en særlig fritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Til den faste ejendom hører ud over selve grundstykket og bygningerne også bygningstilbehør, som er anbragt på grunden eller byg-

ningen, træer, avl på roden (f.eks. uhøstet korn), hegn, brønde og andre anlæg på grunden eller bygningen. Fritagelsen for avl på roden gælder kun, hvis avlen sælges sammen med grundstykket.

Ydelser omfatter service- eller tjenesteydelser. Overdragelse af immaterielle rettigheder anses også for levering af ydelser.

### **D.2.3 Salg af ydelser**

Dette gælder således for hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, varemærkerettigheder, royalties og lign. Ved delvis overdragelse forstås overdragelse af retten til tidsbegrænset eller anden begrænset udnyttelse af en rettighed.

Der foreligger endvidere levering af en ydelse i lovens forstand, når en virksomhed påtager sig en forpligtelse til helt eller delvist at undlade udøvelse af en erhvervsmæssig virksomhed eller rettighed.

Det fremgår af SKM2002.71.TSS, at mælkekvoter anses som rettigheder og, at salg af mælkekvoter er momspligtigt, når de sælges på kvotebørsen. Det fremgår desuden, at udlejning/bortforpagtning af mælkekvoter også er momspligtigt uanset, at det sker sammen med bortforpagtning af jord.

### **Mælkekvoter**

Derimod er præmie for ammekøer samt salg og udlejning af præmierettigheder ikke momspligtigt, da modtagelse af præmie samt salg og udlejning af præmierettigheder ikke anses for økonomisk virksomhed, jf. SKM2003.354.TSS. Se iøvrigt afsnit C.1.4.

### **Præmie for ammekøer**

Afgørelsen SKM2003.527.LSR fastslår med henvisning til Tolsma-dommen (C-13/93), at præmier, som et arkitektfirma har modtaget ved deltagelse i en åben (offentlig) arkitektkonkurrence, ikke er momspligtige. Det fremgår af afgørelsen, at når et arkitektfirma ved deltagelse i åbne arkitektkonkurrencer har oppebåret præmieindtægter, medfører dette ikke, at firmaet dermed kan anses for at have modtaget et vederlag for levering af en tjenesteydelse. Konkurrenceudbyderen har således ikke været forpligtet til at udbetale en præmie til firmaet. Der foreligger derfor ikke et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, hvor det vederlag, som tjenesteyderen (arkitektfirmaet) modtager udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (konkurrenceudbyderen).

### **Præmie i arkitektkonkurrencer**

Da de præmier, som arkitektfirmaet i sagen SKM2003.527.LSR havde modtaget, heller ikke i øvrigt var betaling for de ydelser som firmaet leverede i forbindelse med de konkrete projekter, skulle præmieindtægten ikke indgå ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter momslovens § 27, stk. 1, jf. 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1. Se også afsnit G.1.1 og Q.1.3.1.

Landsskatteretten har i SKM2002.121.LSR truffet afgørelse om, at et moderselskabs levering af ydelser betegnet som Management-fee og Risk-fee til et helejet datterselskab er momspligtige i medfør af momslovens § 4, stk. 1, da leveringen af disse ydelser findes at gå ud over, hvad der er en følge af de rettigheder, som moderselskabet har i sin genskab af aktionær i

### **Management-fee**

## D.2.3

datterselskabet. Datterselskabet er berettiget til fradrag for momsen af udgifter hertil.

### **Massagevirksomhed**

Intim massagevirksomhed er momspligtig levering af en ydelse. Se SKM2002.608.LSR.

### **Tilbagediskonterede fremtidige leasingydelser**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.271.TSS udtalt sig om den momsmæssige behandling af tilbagediskonterede fremtidige leasingydelser i forbindelse med misligholdelse og i forbindelse med ophør før aftalens udløb i øvrigt.

Ved opsigelse af leasingaftaler før aftalens udløb i henhold til aftalens bestemmelser og udenfor bestemmelserne om misligholdelse er det styrelsens opfattelse, at det vederlag, som leasingtager efter aftalen skal betale leasinggiver, er momspligtigt.

Det samme er tilfældet i forbindelse med aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler, f.eks. om forkortelse af løbetid eller om, at uopsigelige kontrakter alligevel skal være opsigelige.

EF-domstolen har i sag C-16/93, Tolsma, og senere domme udtalt, at en tjenesteydelse kun udføres "mod vederlag", som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren.

Imidlertid er der i forbindelse med opsigelse, der ikke sker i anledning af misligholdelse, og aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler netop tale om gensidigt bebyrdende retsforhold. Derfor er der efter domstolens retspraksis tale om leverancer mod vederlag fra leasinggivers side, når denne opnår ret til vederlag ved opsigelsen eller ændringen af aftalen. Sådanne opsigelser og aftalte ændringer er derfor momspligtige.

Efter styrelsens opfattelse er der i forbindelse med misligholdelse af leasingkontrakter ikke tale om en gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold.

Det forhold, at leasinggiver i leasingkontrakten forbeholder sig ret til at kræve erstatning i tilfælde af misligholdelse, og at kontrakten indeholder bestemmelser om erstatningens beregning, kan efter styrelsens opfattelse ikke sidestilles med, at leasinggiver har accepteret leasingtagers evt. misligholdelse af kontrakten. Misligholdelse må derimod ses som en ikke-aftalt, ensidig undladelse fra leasingtagers side. Evt. erstatning for denne ensidige undladelse kan derfor ikke anses for vederlag for en ydelse inden for rammerne af et gensidigt bebyrdende retsforhold. Et sådant erstatningsbeløb er således ikke momspligtigt.

Det bemærkes, at en afgørelse af, om en transaktion er momspligtig, skal foretages på baggrund af en analyse af transaktionernes objektive og reelle

karakter, og ikke på baggrund af parternes formelle benævnelse. Ved afgørelsen af, om en transaktion er momspligtig, skal der derfor tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne transaktion.

► En lejer havde i SKM2004.497.LSR stillet en bankgaranti for overholdelse af forpligtelserne i henhold til en lejekontrakt. Lejer fraflyttede lejemålet uden at opsiges lejemålet og betalte ikke leje for tiden efter fraflytningen. Udlejer opsagde herefter lejemålet med forkortet varsel. Bankgarantien blev udbetalt til udlejer. Landsskatteretten fandt, at den del af bankgarantien, der forholdsmæssigt vedrørte perioden indtil udløbet af udlejers forkortede varsel for opsigelsen af lejemålet, måtte anses for vederlag for levering af en ydelse til lejer. Denne er momspligtig efter momslovens § 4. Den del af den udbetalte garanti, der forholdsmæssigt vedrørte perioden efter udløbet af det forkortede varsel, måtte derimod anses for en erstatning, som ikke var momspligtig. Det var uden betydning, at lejer efter erhvervslejeloven var forpligtet til at betale leje for tiden indtil, at lejer kunne være flyttet med aftalt varsel, idet der blot var tale om en objektiveret beregning af erstatningen til udlejer som følge af misligholdelsen af lejeaftalen. ◀

### Misligholdt lejemål

I visse tilfælde har det betydning, om der er tale om en vare eller ydelse, f.eks. ved fastlæggelse af leveringsstedet for en leverance.

### D.2.3.1 Blandede leverancer

Det forekommer, at der i forbindelse med levering af en vare indgår en ydelse og omvendt. Ved vurderingen af, om leveringen skal behandles som en ydelse eller som en vare, tages der hensyn til hvilken del af det leverede, der efter en konkret vurdering udgør hovedbestanddelen. Et moment i bedømmelsen heraf kan være et skøn over, hvilken værdi de enkelte komponenter i leveringen har.

Som eksempel på, at der følger en ydelse med en vare kan nævnes:

- at der i prisen for en bilradio indgår, at radioen installeres i bilen, eller
- at der i forbindelse med køb af hårde hvidevarer er inkluderet levering på købers adresse.

Problemstillingen kendes f.eks. også fra leverance af PC-software, hvor selve udviklingen af softwaren er en ydelse, og softwaren leveres f.eks. i form af en CD-rom, der udgør en vare. Der sondres herved mellem standard og individuelt tilpasset software.

Salg af individuelt tilpasset software anses for salg af en ydelse, medens salg af standard software anses for salg af en vare. Salg af software, der downloades anses dog for salg af en ydelse. Om leveringsstedet for software, der downloades, se E.3 og E.3.1.11. Om særordningen for tredjelandsleverandører, se afsnit U.

Se også D.2.3.2 om biydelse og hovedydelse.

## D.2.3.2

### D.2.3.2 Biydelse og hovedydelse (Sam- mensatte ydelser)

Den 25. februar 1999 afsagde EF-Domstolen dom i sagen C-349/96, Card Protection Plan Ltd., der vedrører fortolkningen af 6. direktivs artikel 13, punkt B, litra a). Artikel 13, punkt B, litra a), er implementeret i den danske momslov i § 13, stk. 1, nr. 10.

Dommen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt CPP udførte to selvstændige ydelser, nemlig en momsfrigatet forsikringstransaktion og en momspligtig kortregistreringsydelse, eller om de to ydelser udgjorde en hovedydelse og en biydelse, hvor biydelsen momsmæssigt skulle stilles som hovedydelsen. CPP tilbød mod vederlag sine kreditkortkunder en ordning, der havde til formål at begrænse det økonomiske tab og de ulemper, som kunderne udsattes for, såfremt deres kreditkort eller visse andre genstande, blev stjålet eller bortkom. Firmaet har ved tegning af en forsikring hos et forsikringselskab opnået en én bloc-dækning for så vidt angår kortbeskyttelsesordningens regler om erstatning til kortkunder. Herunder leveres en række andre ydelser såsom bl.a. bistand ved adresseændringer, levering af sundhedskort eller rabatter ved leje af biler.

Domstolen udtaler i i dommens præmis 28, at når en transaktion består af en gruppe af omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om transaktionen skal anses for en enkelt ydelse eller for flere ydelser.

En ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, må ikke kunstigt opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Det må undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigenem afgøres, om den momspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse, jf præmis 29.

Der er tale om en enkelt ydelse i tilfælde, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, og et eller flere elementer skal anses for sekundære ydelser (biydelse), der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen.

En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser, jf. præmis 30.

I tilfælde, hvor tjenesteyderen fakturerer en samlet pris til kunderne for en ydelse, der består af flere elementer, kan det tale for, at der foreligger en enkelt ydelse. Men såfremt en nærmere undersøgelse viser, at kunderne uagtet enhedsprisen ønsker at erhverve to eller flere særskilte ydelser, skal den del af enhedsprisen, der er prisen for fritagne ydelser, adskilles fra den del af enhedsprisen, der er prisen for ydelser, der ikke er fritagne. I denne forbindelse skal den enkleste beregnings- eller ansættelsesmetode vælges, jf. præmis 31.

Se også afsnit D.11.10 om dommen.

Told- og Skattemyndighederne skal momsmæssigt behandle en biydelse på samme måde som den hovedydelse, som bydelsen er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Normalt giver betingelsen om, at der skal ydes et vederlag for varen eller ydelsen, ikke anledning til tvivl. Betingelsen er opfyldt både, når vederlaget for den momspligtige leverance ydes direkte som almindelig betaling, og når betalingen sker indirekte f.eks. som tilskud. Se SKM2001.200.TSS, hvor en virksomhed får medhold i, at den driver selvstændig økonomisk virksomhed, når den indkøber mad- og drikkevarer fra tredjemand og sælger videre til medarbejderne. Betaling sker ved løntræk til en pris svarende til 18,6 pct. til 32,2 pct. af indkøbsprisen. Afgiftsgrundlaget er det løntræk, som virksomheden foretager.

Vederlaget kan også ydes i naturalier. Der skal i givet fald betales moms af værdien af denne modydelse, jf. reglerne om byttehandel i § 28, stk. 2.

Kravet om, at der som modydelse for leverancen skal betales et vederlag, har særlig betydning for spørgsmålet, om der skal betales moms af tilskud, herunder offentlige tilskud. Desuden er kravet af betydning f.eks. for spørgsmålet, om der skal betales moms i forbindelse med garantireparationer og kassedifferencer.

Told- og Skattestyrelsen har på en forespørgsel svaret, at plejehjem og lignende institutioner, der vederlagsfrit får overdraget ejendomsretten til en minibus af et reklamefirma mod at forpligte sig til i en 3-års periode at køre med reklamer, skal momsregistreres, idet der er tale om leverancer mod vederlag, jf. TfS 1998, 604.

Tilskud, der helt eller delvist kan anses for vederlag for varer og ydelser, skal medregnes til momsgrundlaget. Har tilskuddet derimod karakter af gave, skal der ikke beregnes moms af beløbet, idet det forudsættes, at virksomheden ikke præsterer en modydelse til tilskudsgiveren. Det samme gælder, hvis tilskuddet ikke direkte er forbundet med leverancens pris.

Som eksempel på sådanne tilskud kan bl.a. nævnes offentlige tilskud i form af generelle støtteordninger til erhvervslivet og institutioner, når der ikke præsteres konkrete modydelser.

Om den momsmæssige behandling af tilskud, se G.1.1.1 og G.1.1.2.

Der skal ikke betales moms, når en virksomhed udfører garantireparationer, som virksomheden er forpligtet til at yde vederlagsfrit.

## D.2.4 Mod vederlag

### Garantireparationer

## D.2.4

Der skal derimod betales moms, når en virksomhed, der udfører garantireparationer, får dækket udgifterne til reservedele og arbejdsløn ved afregning med fabrikanten eller importøren af den pågældende vare.

### Kassedifferencer

Ved opgørelsen af momsgrundlaget kan der foretages modregning mellem positive og negative kassedifferencer, som konstateres i forbindelse med den daglige kasseafstemning. De positive differencer medregnes, og de negative differencer fratrækkes i momsgrundlaget. Det er en betingelse for modregningen, at der foreligger en betryggende forretningsgang vedrørende virksomhedens kasseregnskab, der sikrer, at samtlige ind- og udbetalinger registreres.

Godkendelse af foretagne modregninger vil således bero på en konkret vurdering, hvor der lægges vægt på følgende momenter:

- Om virksomheden fører en daglig kasserapport, og om der er daglige eller i hvert fald løbende afstemninger af kassebeholdningen.
- Om kasserapporten føres af ansat personale, der ligeledes har ansvaret for kassebeholdningen.
- Om kasseapparaterne betjenes af ansat personale.
- Om kassedifferencer bogføres, når de opstår.
- Kassedifferencernes størrelse i forhold til virksomhedens karakter og omsætning.
- Indehaverens opgjorte privatforbrug.

Der lægges således vægt på, at indehaveren kan dokumentere eller på anden måde sandsynliggøre, at der er faktisk adskillelse mellem virksomhedens indtægter og udgifter og udtagninger til privatforbrug.

Kan der ikke rejses væsentlig kritik af de ovennævnte forhold, kan kassedifferencer betragtes som normale driftsmæssige indtægter og udgifter, hvorefter der kan ske modregning mellem positive og negative differencer ved opgørelsen af momsgrundlaget.

Der kan ikke foretages modregning mellem kassedifferencer, der først konstateres ved en efterfølgende revision, idet de således konstaterede kassedifferencer må tages som udtryk for, at der ikke i virksomheden er ført en betryggende kontrol med registreringen af ind- og udbetalinger.

I tilfælde, hvor der ikke kan foretages modregning mellem konstaterede positive og negative kassedifferencer, skal de positive differencer fuldt ud medregnes i momsgrundlaget. De negative differencer kan alene fradrages i positive differencer, og kun i det omfang omstændighederne i øvrigt taler derfor.

### Rykkergebyrer

I SKM2003.541.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige. Landsskatteretten finder, at de på forhånd aftalte rykkergebyrer må anses for et standardiseret og objektivt grundlag for den godtgørelse af omkostninger i forbindelse med påmindelse af betalingskra-



vet, som selskabet kan kræve for tab ved ikke at modtage den aftalte pengeydelse til den aftalte tid. Tabet består i denne situation af udgifter til iværksættelse af rykkerprocedure m.v. Den godtgørelse af omkostninger, som finder sted ved rykkergebyrerne må anses for at være af en anden karakter end de af 6. momsdirektiv artikel 11, pkt. A, stk. 2, litra b, omfattede biomkostninger, og ses i hvert fald ikke med hjemmel i den danske momslov at kunne medregnes som vederlag for en leverance, og må som følge heraf anses for at falde uden for momslovens anvendelsesområde, jf. § 4, stk. 1. Se også afsnit G.1.2.2. Ved redaktionens slutning var udarbejdelsen af retningslinier for tilbagesøgning af moms af rykkergebyrer endnu ikke afsluttet.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.273.TSS udtalt sig om, hvorvidt en række gebyrer er omfattet af momslovens anvendelsesområde. Forespørgslen vedrørte gebyrer inden for forsyningssektoren.

### **Gebyrer i forsyningssektoren**

Efter det oplyste opkræves der i forsyningssektoren således typisk gebyrer for:

- 1 Rykkerskrivelser.
- 2 Inkassomeddelelser (en rykkerskrivelse, hvor debitor rykkes og samtidig får besked om risikoen for forestående inkasso).
- 3 Personligt fremmøde hos debitor ved forsyningsvirksomhedens egen opkræver (inkassobesøg).
- 4 Lukkebesøg, hvor forsyningsvirksomheden igen søger beløbet inddrevet. Betales det skyldige beløb ikke, lukker forsyningsvirksomheden afhængig af det konkrete forhold for el, vand, varme mv.
- 5 Åbnebesøg, hvor forsyningsvirksomheden igen åbner for el, vand, varme mv. I visse forsyningselskaber opkræves der et samlet lukke-/åbnegebyr.
- 6 Indgåelse af betalingsaftaler i forlængelse af den misligholdte fordring.

For så vidt angår de under pkt. 1 - 4 nævnte gebyrer falder gebyrerne uden for momslovens anvendelsesområde. Der henvises til Landsskatterettens kendelse i SKM2003.541.LSR, hvorefter et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige.

For så vidt angår gebyret nævnt under pkt. 5 fandt styrelsen, at gebyr for åbnebesøg må anses for momspligtige. Der henvises til, at gebyret må anses for vederlag for den ydelse, der består i, at kunden igen kan modtage leverancer af el, vand eller varme.

For så vidt angår gebyret nævnt under pkt. 6 fandt styrelsen, at uanset, at betalingsaftalen af forsyningselskabet indgås med det formål at begrænse forsyningselskabets udestående fordring og inddrive den på den mest hensigtsmæssige måde, er gebyret omfattet af momsloven. Gebyret er dog momsfrit efter lovens § 13, stk. 1, nr. 11. Styrelsen lagde vægt på, at en betalingsaftale må anses for en gensidigt bebyrdende aftale, der medfører retlige og økonomiske ændringer i forholdet mellem parterne. Gebyret må derfor anses for vederlag for en tjenesteydelse, jf. EF-domstolens dom i sag C-16/93, Tolsma, og senere domme. Som nævnt må gebyret dog anses for moms-

## D.3

frit efter § 13, stk. 1, nr. 11, efter samme betragtninger som i Landsskatte-rettens første offentliggjorte kendelse om oprettelses- og rykkergebyrer i SKM2001.456.LSR, der er omtalt i afsnit D.11.11.4.3.

## D.3 Andre momspligtige leverancer

### D.3.1 Kommissionsaftaler § 4, stk. 3, nr. 1

Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg anses for en levering. Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun varer. Formidling af ydelser i eget navn og for fremmed regning er i stedet omfattet af reglen i § 4, stk. 4, som er beskrevet i D.3.3.

Ved kommission forstås, at en person (kommissionæren) indgår handler i eget navn, men for en andens (kommittentens) regning efter en bemyndigelse fra denne. Trediemand erhverver kun fordringsret mod kommissionæren, ikke mod kommittenten.

At kommissionæren handler "for en andens regning" indebærer således, at det økonomiske resultat - positivt eller negativt - falder på kommittenten. At kommissionæren handler "i eget navn" indebærer, at kommissionæren ved indgåelsen af aftalen med tredjemand optræder således, at han selv og ikke kommittenten forpligtets over for tredjemand.

Bestemmelsen indebærer, at en kommissionær momsmæssigt anses for selv at foretage leverancen. Derfor skal kommissionæren beregne moms af den fulde salgspris. Kommissionæren kan fratække moms af det beløb, der afregnes til kommittenten. Fradrag forudsætter, at kommittenten er momsregistreret.

### D.3.2 Tidsbegrænsede kontrakter § 4, stk. 3, nr. 2

Der sker levering, når en vare faktisk overdrages i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejer eller køber senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Leveringen anses for sket på det tidspunkt, hvor varen overdrages i henhold til kontrakten og ikke først på det tidspunkt, hvor ejendomsretten efter kontraktens bestemmelser endelig overgår til lejer eller køber.

Bestemmelsen omfatter leje/købekontrakter, hvor ejendomsretten overgår til lejer eller køber ved opfyldelse af kontrakten.

I almindelige lejeforhold, hvor udlejer vedbliver med at eje det udlejede aktiv, beregner udlejer moms i takt med den løbende opkrævning af lejen.

I de lejeforhold, der omfattes af § 4, stk. 3, nr. 2, beregnes moms af den tilsvarende salgsværdi ved levering af varen og ikke i takt med de løbende afdrag (lejebeløb).

Ved bedømmelsen af, om ejendomsretten under normale forhold overgår til lejer eller køber, kan der lægges vægt på, hvad der må blive den sand-

synlige udgang af kontraktforholdet, herunder om parterne selv forudsætter, at ejendomsretten vil overgå fra sælger til køber.

Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.

### **D.3.3 Formidlingsydelser § 4, stk. 4**

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsafklønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

## D.4

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

## D.4 Andre momspligtige transaktioner

### D.4.1 Generelt

Ud over levering af varer og ydelser udløser en række andre transaktioner momspligt, herunder:

- udtagning af varer til privat formål mv., se D.4.2.1
- udtagning af varer og ydelser til ikke fradragsberettigede formål, se D.4.2.2
- udtagning af ydelser til privat formål mv., se D.4.2.3
- udtagning af varer og ydelser til byggeri, se D.4.2.4
- byggeri for egen regning til salg eller udlejning, se D.5.3
- byggeri for egen regning til eget brug, se D.5.4
- salg af virksomhedens aktiver, se D.6.1
- udtagning af virksomhedens aktiver, se D.6.3
- overførsel af varer til eget brug i andre EU-lande, se D.8
- erhvervelse af varer fra andre EU-lande, se D.9
- import/indførsel fra lande uden for EU (3. lande), se D.10

Det bemærkes, at leverancer mellem institutioner inden for samme ministerområde og visse andre lignende offentlige leverancer ikke betragtes som momspligtige leverancer, se D.7.

### D.4.2 Udtagning

Ved udtagning forstås, at varer eller ydelser, der er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført i forbindelse med virksomheden, anvendes på en sådan måde, at det må sidestilles med en leverance.

#### D.4.2.1 Udtagning af varer § 5, stk. 1

Udtagning af en vare udløser momspligt, når udtagningen sker

- til privat brug for virksomhedens indehaver
- til personalets private brug
- til en vederlagsfri overdragelse, eller
- til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

Bestemmelsen forudsætter, at der er foretaget fradrag for moms i forbindelse med indkøbet, fremstillingen mv. af den udtagne vare. Det gælder uanset, om der er opnået fuld eller delvis fradragsret.

Når indkøbet mv. er sket til brug i virksomheden, skal der således betales moms, når varen efterfølgende overgår til andet formål, uden at der er tale om egentligt salg. Når en virksomhed f.eks. både har registreringspligtige og ikke-registreringspligtige aktiviteter, skal der betales moms, når der sker udtagning af varer til brug i den ikke-registreringspligtige del af virksomheden.

Registrerede vindmølleejere skal betale moms af den el, der afsættes til elværker. Der skal efter § 5, stk. 1, endvidere betales moms af den el, der anvendes til privat eller andet ikke fradragsberettiget formål. Se også G.2.1.

### **Vindmøller - Eget elforbrug**

Salgsprisen til elværket kan ikke lægges til grund ved beregning af moms af eget forbrug mv. Det vil derfor til brug for momsregningen vedrørende privat forbrug mv. være nødvendigt at lave en kalkulation over fremstillingsprisen pr. enhed (kWh).

I SKM2002.604.LSR fandt Landsskatteretten, at briller som blev udleveret til salgspersonalet fra varesortimentet af et selskab, der drev virksomhed med salg af briller mv., var udtaget af selskabet på en sådan måde, at det skulle sidestilles med levering mod vederlag. Landsskatteretten bemærkede, at de pågældende briller, som ikke var udstyret med et firmanavn eller lignende, blev udleveret til salgspersonalet til deres frie anvendelse uden vederlag. Retten lagde endvidere til grund, at selskabet ikke var i besiddelse af dokumentation for, hvorledes der blev forholdt med brillerne og at de ansatte var berettigede til at beholde brillerne.

### **Personalets brug**

EF-Domstolen har i sag C-48/97, Kuwait Petroleum Ltd, fastslået, at varer, der blev betalt med vouchere som et led i en salgsfremmende foranstaltning, er udtaget og overdraget vederlagsfrit efter 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 6, jf. momslovens § 5, stk.1. Udtagningen er derfor sidestillet med levering mod vederlag, såfremt der ikke er tale om varer af ringe værdi. I den pågældende sag kunne kunder ved køb af brændstof til den fulde detailpris få udleveret vouchere, som senere kunne indløses, hvorefter kunden havde ret til at vælge varer fra en liste. Domstolen fandt, at salget af brændstof og overdragelse af goder mod vouchere udgjorde to adskilte transaktioner. Indløsningen af voucherne kunne derfor ikke anses for rabat eller bonus i 6. momsdirektivs forstand, se afsnit G.1.4.

### **Vederlagsfri overdragelse**

I TfS 2000, 826 fandt Landsskatteretten, at prøve/udstillingsmøbler, der var leveret af et selskab til en tysk agent var udtaget jf. momslovens § 5, stk. 1. Landsskatteretten udtalte i kendelsen, at der ikke er grundlag for at antage, at det er en betingelse for at anse en vederlagsfri overdragelse som omfattet af bestemmelsen, at virksomheden har haft gavehensigt. Vederlagsfrie overdragelser, som sker i virksomhedens interesse, og som ikke kan karakteriseres som gaver af ringe værdi, anses således som omfattet af bestemmelsen.

Landsskatteretten har i SKM2003.514.LSR, fastslået, at der hverken i toldloven, toldbehandlingsbekendtgørelsen, eller i momsloven er hjemmel til at pålægge rederier at betale moms af svind om bord på skibe, der er omfattet af en provianteringsstilladelse.

### **Proviaiveringstilladelse**

Styrelsen har i TfS 1997, 376 præciseret, at varer udtaget ved hændelige omstændigheder, som f.eks. brækage, væltning af hylder, kasser og lignende og naturligt svind, ikke anses for leverancer mod vederlag, jf. momslovens § 5.

### **Hændelige omstændigheder**

## D.4.2.1

### Tyveri

Told- og Skattestyrelsen udtalte endvidere i TfS 1997, 376, at indbrudstyveri fra provianteringslagre ikke kunne anses som en leverance mod vederlag, jf. momslovens § 5.

I en sag om tyveri fra en provianteringsvirksomhed fandt Højesteret i SKM2002.149.HR, at der i den dagældende Toldbehandlingsbekendtgørelses § 87, stk. 1, jf. toldlovens § 57, sammenholdt med momslovens § 11 a, var hjemmel til at opkræve moms hos den registrerede oplagshaver for varer, der var gået tabt ved tyveri. Dommen er omtalt i Momsvejledningens afsnit D.9.3 og L.3.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt, at det er styrelsens opfattelse, at ved indbrudstyveri fra frilagre, afgiftsoplag, toldoplag mv. skal der momsmæssigt først tages stilling til, om tyveriet medfører pligt til at betale moms, og dernæst til, om der er fradragsret for momsen. Ifølge momslovens § 11 a skal der betales moms af EU-varer, der efter at have været oplagt i Københavns Frihavn, på et frilager eller på et afgiftsoplag fraføres herfra, jf. Momsvejledningens afsnit D.9.3. Tilsvarende skal der efter momslovens § 12, stk. 2, betales importmoms af tredjelandsvarer, når varerne ikke længere er omfattet af visse toldordninger. Blandt disse toldordninger er oplæggelse i Københavns Frihavn, på frilager eller på toldoplag, jf. Momsvejledningens afsnit D.10.

Ved indbrudstyveri fra frilagre, afgiftsoplag og toldoplag er der derfor pligt til at betale moms. Betalingspligten påhviler som udgangspunkt den person, der foranlediger, at varen fraføres de nævnte ordninger, jf. lovens § 46, stk. 3. Imidlertid indeholder momsbekendtgørelsen og toldbehandlingsbekendtgørelsen bestemmelser om, at oplagsindehaveren hæfter for varer, der fraføres - eller må anses for fraført - fra lagret i modstrid med gældende regler. Jf. § 96 i bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 (Momsbekendtgørelsen) og § 101 i bekendtgørelse nr. 1007 af 8. december 2003 (Toldbehandlingsbekendtgørelsen). Oplagsindehaveren hæfter derfor for momsen af stjålne varer, der ikke forefindes på lageret som følge af indbrudstyveri.

For så vidt angår fradragsret henvises til afsnit J.1.1.

### Ikke-registreringspligtige aktiviteter

Højesteret har i TfS 1996, 615 fastslået, at et tæppefirmas udtagning af tæpper til dækning af et erstatningskrav opstået i forbindelse med en misligholdt ejendomshandel, ikke vedrørte tæppefirmaets omsætning af varer og momspligtige ydelser. Der skulle derfor betales moms ved udtagning.

### Magasiner/blade

Landsskatteretten fandt i SKM2002.161.LSR ikke, at det forhold, at et magasin i stort omfang udleveres gratis til den endelige læser kan anses som udtagning efter momslovens § 5, stk. 1, idet hele konceptet for virksomheden i den pågældende sag var opnåelse af annonce / reklameindtægter for annoncer / reklamer, der blev optaget i det omhandlede magasin og som hovedsageligt leveredes vederlagsfrit til den endelige forbruger.

Styrelsen har i SKM2002.408.TSS beskrevet hvornår der foreligger udtagning af foreningsblade, når foreningen er hel eller delvis momspligtig. Det

fremgår, at der ikke skal beregnes udtagingsmoms i de tilfælde, hvor foreningen har opnået hel eller delvis fradrag for fremstilling af foreningsblade, og hvor den gratis udlevering af foreningsblade sker som led i en salgsfremmeordning, hvor værdien af foreningsbladet er under 100 kr. ekskl. afgift. Såfremt den gratis udlevering af bladene ikke er et led i en salgsfremmeordning, skal der beregnes udtagingsmoms af disse blade, uanset om det er alle bladene, der udleveres gratis. Når formålet med at udlevere bladet er, at øge antallet af annoncer og at informere om foreningen for at hverve nye medlemmer, anses udleveringen for en salgsfremmeordning.

Udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr. ekskl. moms og vareprøver sidestilles dog ikke med en levering.

#### **Reklameartikler og vareprøver**

Det er en grundlæggende forudsætning for udtagning af reklameartikler og vareprøver, at varen udtages til virksomhedens kunder og potentielle kunder. Således gælder bestemmelsen ikke udtagning af reklameartikler og vareprøver til virksomhedens ejer eller personale. I dette tilfælde skal der betales moms.

I praksis kræves, at reklameartikler på iøjnefaldende måde skal være forsynet med virksomhedens navn eller logo, således at de af den grund må antages at have mistet værdi som handelsobjekter.

Som eksempler på reklameartikler kan nævnes askebægre, papirknive, kuglepenne, kalendere og parkeringsskiver, der er forsynet med virksomhedens navn eller logo.

I SKM2003.401.ØLR fandt landsretten, at billetter til fodboldkampe, som en virksomhed havde udloddet i forbindelse med salgskampagner i forskellige butikker mv., eller anvendt som præmier ved konkurrencer udskrevet af virksomheden, må anses som udgifter til reklame, hvoraf momsen kan fradrages. Landsretten lagde vægt på den sammenhæng, hvori billetterne var anvendt, og på billetternes værdi, der for stå- og siddepladser var opgjort til at udgøre i gennemsnit 40 kr. og 60 kr. ekskl. moms. Andre former for billetter, herunder til VIP-arrangementer og til rejser til udlandet i forbindelse med sportsbegivenheder, der måtte være anvendt som præmier ved konkurrencer, kunne ikke anses for reklame, men derimod som gaver, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Se J.3.1.5. Dommen er anket til Højesteret.

I SKM2003.459.TSS har styrelsen meddelt, at indtil der foreligger en endelig afgørelse ved Højesteret af SKM2003.401.ØLR, gælder den hidtidige praksis for gaver og reklameartikler.

Der skal sondres imellem, om der i det hele taget er tale om en reklameudgift, eller om der foreligger en repræsentationsudgift. Hvis det er en repræsentationsudgift, gælder den særlige bagatelgrænse på 100 kr. ikke.

#### **Reklame og repræsentation**

## D.4.2.1

Forskellen mellem reklame og repræsentation er nærmere beskrevet i Ligningsvejledningen, som tillige kan anses som retningsgivende for afgrænsningen mellem reklame og repræsentation i momsmæssig henseende.

Det fremgår af Ligningsvejledningen, at i modsætning til repræsentationsudgifter er det karakteristisk for reklameudgifter, at de normalt afholdes over for en ubekendt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgifter tager endvidere sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.

Repræsentationsudgifter beskrives typisk som udgifter, som en virksomhed afholder for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er knyttet som medarbejdere til erhvervsvirksomheden. Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser.

Momsnævnet afgjorde i Mn. 1126, at vinflasker til en værdi under 100 kr. pr. stk., som var forsynet med en særlig etiket med firmaets logo, ikke kunne anses for reklame. Nævnet fandt, at der var tale om en repræsentationsydelse. Nævnet lagde vægt på, at der var tale om gaver til en bestemt person og ikke om uddeling til en ubestemt kreds af kunder.

Vestre Landsret fandt i TfS 1993, 244, at der var tale om reklame i forbindelse med en depotindehavers uddeling af gratis øl. Øllet blev uddelt til kunder i værtshuse, hos købmænd o.lign. i forbindelse med depotindehaverens leverancer til værtshusene m.v. Landsretten fastslog, at udgiften til øllet skulle anses som en reklameudgift, der skattemæssigt var fuldt fradragsberettiget.

Som følge af dommen kan udleveringer af mad- og drikkevarer under visse omstændigheder anses som vareprøver/reklameartikler og derfor udleveres gratis uden momsmæssige konsekvenser.

### Vareprøver

Vareprøver er ikke defineret i momsloven, men det må forudsættes, at der er tale om en vare, som virksomheden omsætter, og at formålet med at udlevere vareprøven er at fremme varens omsætning. Vareprøven skal således udleveres i markedsføringsøjemed.

Vareprøver kan f.eks. udleveres som gratis vare- og salgsprøver til detailforretninger eller forbrugere i forbindelse med:

- hvervning af nye kunder
- optagelse af ordrer
- introduktion af nye produkter
- salgskampagner for allerede markedsførte produkter.



Vareprøver kan være almindelige eksemplarer af varen, men vil ofte være en særlig udgave i mindre format. I modsætning til reklameartikler gælder der ikke et maksimum på 100 kr. for vareprøver.

Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser, når de tages i anvendelse til formål som nævnt i § 42, stk. 1 og 3, såfremt der er opnået fuldt eller delvist fradrag ved indkøb, fremstilling mv. af de pågældende varer og ydelser.

42, stk. 1, omhandler indkøb mv. af varer og ydelser, som virksomheden ikke kan fradrage moms af.

Har virksomheden opnået fuldt eller delvist fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. i forbindelse med den pågældende vare eller ydelse, foreligger der herefter momspligtig udtagning i forbindelse med

- 1 kost til virksomhedens indehaver og personale,
- 2 anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale,
- 3 naturalieafłønning af virksomhedens personale,
- 4 anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehus, sommerhuse og lign. for virksomhedens personale,
- 5 underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver,
- 6 hotelophold,
- 7 anskaffelse og drift af motorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer.

Virksomhederne kan dog i forbindelse med de under nr. 5 og 6 nævnte ydelser fradrage 25 pct. af moms af hotel- og restaurationsydelser, i det omfang udgifterne hertil er af strengt erhvervmæssig karakter, jf. § 42, stk. 2. Momsnævnet har i TfS 1998, 462 truffet afgørelse om, at en kombineret julefrokost og jubilæumsfest, hvori der kun deltog virksomhedens ansatte, kunne anses som strengt erhvervmæssig. § 42, stk. 3, fastslår, at virksomheder, som driver kursusvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., kan fradrage 25 pct. af moms af indkøb mv., som vedrører overnatning og bespisning af virksomhedens kursusedtagere mv., i det omfang indkøbet heraf står i rimeligt forhold til de afholdte kurser.

Uanset nr. 7, kan virksomheder, der lejer personmotorkøretøjer i mere end 6 måneder i sammenhæng, fradrage moms af lejen, dog højst med 25 pct. af fradragsgrundlaget, som er nærmere fastlagt i § 42, stk. 5. Det er en betingelse, at mindst 10 pct. af den årlige kørsel sker i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede aktiviteter, jf. § 42, stk. 4.

Køreskoler og virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, kan uanset nr. 7 fradrage moms af indkøb mv. til disse formål, jf. § 42, stk. 6, se også afsnit Q.2.

### **D.4.2.2 Udtagning af varer og ydelser til ikke fradragsberettigede formål § 5, stk. 2**

## D.4.2.2

### Udtagning af kantineydelse - repræsentation og kost til medarbejdere

I SKM2003.322.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret praksis hvor efter der ikke er fradrag for moms af udgifter til repræsentation i virksomheder, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Se afsnit J.3.1.5. Endvidere præciseres anvendelsen af udtagningsbestemmelsen i momslovens § 5.

Afholdelse af udgifter til repræsentation kan efter styrelsens opfattelse side-stilles med afholdelse af udgifter "...til virksomheden uvedkommende formål", jf. 6. momsdirektivs artikel 6, stk. 2, litra b), hvilket medfører, at der kan beregnes udtagningsmoms, såfremt der ikke er nægtet fradrag for udgifterne, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5.

Der skal efter styrelsens opfattelse beregnes udtagningsmoms - såfremt der ikke er nægtet fradrag - af hele "repræsentations"-arrangementet, dvs. også for den del af arrangementet, som vedrører virksomhedens personale m.v.

At repræsentation er en privatudgift eller i hvert tilfælde en udgift til virksomheden uvedkommende formål, synes efter styrelsens opfattelse forudsat i Kommissionens forslag til 6. momsdirektiv af 20. juni 1973, hvor Kommissionen som begrundelse for at nægte fradragsret for bl.a. repræsentation anførte, at:

"Det har vist sig, at visse udgifter, der afholdes inden for rammerne af normal ervervsvirksomhed, tillige vedrører private formål, og opdelingen af sådanne udgifter i en forretningsmæssig og en privat del kan ikke underkastes nogen egentlig kontrol.

For at sikre en ensartet opkrævning af egne indtægter og samtidig undgå misbrug og afgiftssvig har man fastsat, at de i stykke 6 opregnede kategorier af udgifter ikke giver fradragsret."

Uanset at udgifterne til repræsentation således afholdes inden for rammerne af en normal virksomhed, anses de efter styrelsens opfattelse for private eller i hvert tilfælde for uvedkommende for virksomheden.

For virksomheder med virksomhedsdrevne kantiner har det den konsekvens, at såfremt en vare bliver anvendt blandet, dvs. både til salg i kantinen og til formål omfattet af § 42, stk. 1, nr. 5, kan virksomheden ved indkøbet vælge enden 1) at tage fuldt fradrag herfor, jf. EF-domstolens dom i sag C-415/98 Laszlo Bakcsi, præmis 25 og 29, eller 2) at tage delvis fradrag herfor, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Såfremt virksomheden vælger at tage fuldt fradrag for varerne, får det den konsekvens, at når virksomheden anvender kantineydelsen til § 42, stk. 1, nr. 5, formål, skal der beregnes udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 2.

Såfremt virksomheden vælger 2) at tage delvis fradrag, jf. momslovens § 38, stk. 2, for varerne får det den konsekvens, at når virksomheden anvender kantineydelsen til § 42, stk. 1, nr. 5, formål, skal der ikke beregnes udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 2.

Landsskatteretten har i kendelse i TfS 2000, 101, fastslået, at kaffe og te til medarbejdere er omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 1. Der er derfor ikke fradragsret for momsen af disse indkøb.

Denne del af kendelsen er i overensstemmelse med den hidtidige praksis på området, hvorefter der ikke er fradragsret for moms af kost til medarbejdere.

Uanset at udgifterne til kost afholdes inden for rammerne af en normal virksomhed, anses de efter styrelsens opfattelse - i lighed med udgifter til repræsentation - for private eller i hvert tilfælde for uvedkommende for virksomheden.

For virksomheder med virksomhedsdrevne kantiner får det - såfremt en vare bliver anvendt blandet, dvs. både til salg i kantinen og til formål omfattet af § 42, stk. 1, nr. 1 - samme konsekvens som ved anvendelse til repræsentation, jf. ovenfor.

Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af ydelser til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Ydelser kan uden momsmæssige konsekvenser udtages til formål, som er fritaget for moms efter § 13. Udtagning af ydelser kan således også ske momsfrit til brug for virksomhedens ikke-registreringspligtige aktiviteter.

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.

Det er derfor kun udtagning til privat brug, forstået som virksomheden uvedkommende formål, der skal betales moms af. For eksempel vil en virksomhed, der vil drive momspligtig virksomhed ved at udleje et driftsmiddel, kunne fradrage momsen af købesummen. Hvis driftsmidlet også bruges privat, skal der ske beregning af moms af den private anvendelse.

I SKM2003.322.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret praksis hvorefter der ikke er fradrag for moms af udgifter til repræsentation i virksomheder. Se afsnit J.3.1.5. Endvidere præciseres anvendelsen af udtagningsbestemmelsen i momslovens § 5. Se afsnit D.4.2.2 om udtagning af kantineydelser - repræsentation og kost.

Afholdelse af udgifter til momsfri aktiviteter kan efter styrelsens opfattelse ikke sidestilles med afholdelse af udgifter "...til virksomheden uvedkommende formål", jf. 6. momsdirektivs artikel 6, stk. 2, litra b), hvilket medfører, at der ikke kan beregnes udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 3, hvis kantineydelser anvendes i forbindelse med en virksomheds momsfri aktiviteter.

### **D.4.2.3 Udtagning af ydelser til privat formål mv. § 5, stk. 3**

### **Udtagning af kantineydelser - andre formål end repræsentation og kost**

### D.4.2.3

For virksomheder med virksomhedsdrevne kantiner har det den konsekvens, at såfremt en vare bliver anvendt blandet, dvs. både til momsbelagt salg i kantinen og til momsfri formål, kan virksomheden ikke vælge at tage fuldt fradrag ved indkøbet.

I disse tilfælde skal virksomheden anvende momslovens almindelige regler om delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, når der indkøbes varer m.m. til brug for kantinevirksomheden, da det allerede på indkøbstidspunktet ligger klart, at indkøbene skal anvendes både til salg med tillæg af moms, og til virksomhedens momsfri aktiviteter, dvs. at indkøbene skal anses som en fællesomkostning.

Det gør sig eksempelvis gældende i uddannelsesinstitutioner, der både sælger kantineydelser til dagskoleelever med tillæg af moms og momsfrit leverer kantineydelser til skolehjemselever som ydelser med nær tilknytning til den momsfri undervisning.

Virksomhederne kan dog vælge at udskille de indkøb, som medgår til de momsfri aktiviteter, eksempelvis kantineydelser til skolehjemselever. I det tilfælde vil der ikke være fradragsret for moms af indkøb, der vedrører de momsfri aktiviteter, og fuld fradragsret for moms af indkøb, der vedrører salg af kantineydelser med tillæg af moms.

► I SKM2004.445.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at en skole skal opgøre fradrag for indkøb mv. til brug for kantineaktiviteten efter momslovens § 38, stk. 1. Kantinen betjener såvel skolehjemselever som øvrige elever og ansatte m.fl.

Landsskatteretten bemærker, at der er tale om én samlet aktivitet i form af kantinedrift, men således at virksomheden både foretager momspligtige og i medfør af momslovens § 13 momsfritagne leverancer. Indkøbene til kantinevirksomheden sker derfor med henblik på anvendelse både til fradragsberettigede formål og til andre formål i virksomheden.

Det følger derfor af momslovens § 38, stk. 1, at skolen alene har delvist fradrag for indkøb til brug for kantineaktiviteten, idet indkøbene ikke udelukkende kan anses for anvendt til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Landsskatteretten har samtidig fastslået, at skolens momsfritagne del af kantineaktiviteten består i levering af ydelser og ikke varer. Selv om skolen til dels i den henseende foretager vederlagsfri leveringer - fordi den oppebærer offentlige tilskud til skolehjemmet - finder Landsskatteretten ikke, at der skal betales udtagingsmoms i forbindelse med disse leveringer, jf. herved momslovens § 5, stk. 1 og stk. 3, modsætningsvist, uanset der er opnået delvist fradrag ved indkøb. ◀

Bestemmelsen om bygge- og anlægsvirksomheders udtagning af byggeri mv. supplerer momslovens §§ 6 og 7 om opførelse af bygninger mv. for egen regning, se D.5.

Med levering mod vederlag sidestilles efter § 5, stk. 4, udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, der ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer.

Bestemmelsen omfatter bl.a. projektering og håndværksarbejde i forbindelse med opførelse, ombygning og modernisering samt reparation og vedligeholdelse af fast ejendom. Endvidere omfatter bestemmelsen byggeadministration samt anlægsarbejder, herunder byggemodning af jordarealer.

Om momspligt ved udtagning efter § 5, stk. 4, se nærmere Q.1.5.1.

Momslovens bestemmelser om momsgrundlaget ved udtagning i forbindelse med byggeri mv. er ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde).

Hvis udtagningen sker den 1. januar 2003 eller senere, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 1, jf. § 28, stk. 1, 3. pkt, indsat ved lovændringen, på grundlag af indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, hvis udtagningen sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale. Værdien af indehavers eget arbejde indgår ikke i opgørelsen af fremstillingsprisen, jf. § 28, stk. 1, 1. pkt., som ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002. Om opgørelsen af indkøbs- eller fremstillingsprisen, se G.2.1.

Hvis udtagningen sker til andre formål end privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale, eller hvis udtagningen er sket før 1. januar 2003, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3, på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til tredjemand. Se G.2.3 og Q.1.5.2.

Hvis arbejdet udføres til brug for andre formål end privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale, skal der altid betales moms af indehaverens personlige arbejde i følgende tilfælde:

- når arbejdet falder inden for den pågældendes fag eller hertil nært knyttede fagområder. Snekkerarbejde og tømrerarbejde betragtes i denne henseende som hørende til samme fagområde.
- når indehaveren udfører tilsvarende arbejde i forbindelse med byggeri for fremmed regning eller i forbindelse med opførelse af bygninger til salg eller udlejning. Dette gælder, selv om den pågældende ikke er uddannet inden for det pågældende fagområde.

Der skal altid betales moms af det arbejde, som udføres af virksomhedens personale, selv om arbejdet falder uden for indehaverens eller de ansattes fagområder.

#### **D.4.2.4 Udtagning af varer og ydelser ved byg- geri mv. § 5, stk. 4**

#### **Indehavers eget arbejde**

## D.5

### D.5 Byggeri for egen regning

Der henvises til afsnit Q.1, hvor der er en uddybende fremstilling af reglerne om moms ved byggeri, herunder momsgrundlag og fradragsret for købsmoms ved byggeri for egen regning.

I det følgende gives en generel fremstilling af reglerne om momspligt ved byggeri for egen regning.

#### D.5.1 Generelt §§ 6 og 7

Baggrunden for reglerne om betaling af moms af byggeri for egen regning er, at der efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, ikke skal betales moms ved salg af fast ejendom, mens der efter lovens almindelige regler ved byggeleverancer skal betales moms af de materialer og de arbejdsydelser, der medgår ved byggearbejdet mv. Det betyder, at der som udgangspunkt efter disse regler alene skal betales moms af byggeri mv. for fremmed regning, dvs. hvor arbejdet leveres til en anden. For at undgå konkurrenceforvridning har det derfor været nødvendigt at lægge moms på byggeri mv. for egen regning, den såkaldte pålægsmoms.

Ved opgørelsen af det momsbeløb, der skal betales for byggeri, skelnes der mellem byggeri, der er opført for fremmed (bygherrens) regning, og byggeri, der er opført for egen (byggevirksomhedens) regning.

Om et byggeri skal anses som opført for egen eller fremmed regning afhænger af, hvem der ejer byggegrunden, når byggearbejdet (støbningen) påbegyndes.

I de tilfælde, hvor en byggevirksomhed indgår en aftale om salg af en grund og samtidig forpligter sig til at opføre en bygning på grunden, er det afgørende, om byggeriet er påbegyndt ved handlens indgåelse (f.eks. slutsedlens underskrift), dvs. om støbningen af fundament er påbegyndt inden dette tidspunkt.

Hvis støbningen af fundament ikke er påbegyndt ved handelens indgåelse, anses byggeriet som opført for fremmed regning, og momsen skal opgøres efter momslovens almindelige regler. Dette gælder, uanset om sælgeren ikke selv udfører arbejdsydelser eller projekteringsarbejde ved opførelsen, men f.eks. lader andre udføre byggearbejdet.

Hvis støbningen af fundament er påbegyndt, inden den faste ejendom sælges, skal momsen opgøres efter reglerne om byggeri for egen regning, jf. UfR 1988, 1029 H samt Østre Landsrets afgørelse nævnt i TfS 1995, 66. Om sondringen mellem byggeri mv. for egen og fremmed regning, se Q.1.2.5.

#### Andelsboligbyggeri

Ved vurderingen af, om der ved opførelsen af andelsboliger skal betales moms efter lovens almindelige regler eller efter de særlige regler om byggeri for egen regning, er det afgørende, om der ved byggeriets påbegyndelse foreligger en bindende aftale mellem parterne (byggevirksomheden og andelsboligforeningen) om køb af ejendommen.

Byggevirksomheder mv., der opfører andelsboligbyggeri, skal derfor betale moms efter lovens almindelige regler, hvis byggevirksomheden, inden støbningen af fundamentet er påbegyndt, har indgået en bindende aftale med en andelsboligforening om overtagelse af den faste ejendom. Aftalen mellem parterne kan være udmøntet i en underskrevet slutseddel, kontrakt, købstilbud, skøde eller lignende. Der skal også betales moms efter lovens almindelige regler, hvis de kommende andelshavere har indgået bindende aftale med en byggevirksomhed inden byggeriet begyndelse, og har forpligtet sig til at lade en andelsboligforening overtage byggeri og grund på et senere tidspunkt.

Ved en bindende aftale forstås i denne sammenhæng en aftale, som begge parter har underskrevet eller på anden måde har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Det skal samtidig præciseres, at der ved betegnelsen købstilbud forstås et accepteret købstilbud. Det betyder, at det ved vurderingen af, om der foreligger en bindende aftale mellem parterne, er afgørende, hvordan aftalegrundlaget er udformet.

Hvis byggeriet er sat i gang, inden der er truffet bindende aftale om overdragelse af ejendommen, skal byggevirksomheden betale moms efter reglerne om byggeri for egen regning.

Om sondringen mellem byggeri for egen og fremmed regning i forbindelse med andelsboligbyggeri, se endvidere Q.1.2.5.1.

I forbindelse med ombygnings- og moderniseringsarbejde skal arbejdet anses for udført som byggearbejde for egen regning, hvis byggevirksomheden ejer bygningen på det tidspunkt, hvor arbejdet er påbegyndt. I de tilfælde, hvor en byggevirksomhed indgår en aftale om salg af en eksisterende bygning og samtidigt forpligter sig til at udføre ombygnings- og moderniseringsarbejde på bygningen, er det afgørende, om byggearbejdet er påbegyndt ved handlens indgåelse. Iværksættes ombygnings- og moderniseringsarbejdet først efter handlens indgåelse, skal arbejdet anses for udført for fremmed regning.

Se endvidere Q.1.2.5.2.

Reglerne i §§ 6 og 7 om byggeri for egen regning er senest ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde).

Reglerne tilsligter momsmæssigt at ligestille virksomheder og foreninger mv. med momsregistrerede byggevirksomheder i følgende situationer:

- opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til salg eller udlejning - § 6,
- opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver, når opførelsen mv. sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervmæssig udlejning - den fra 1. januar 2003 gældende affattelse af § 6, stk. 1, 2 pkt.,

### **Ombygning mv. af eksisterende bygninger**

### **D.5.2 Byggeri for egen regning**

### D.5.3

- opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til virksomhedens brug - § 7,
- opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til virksomhedens indehavers brug, når arbejdet i forbindelse med opførelsen mv. er udført før 1. januar 2003 - den før 1. januar 2003 gældende affattelse af § 7.

Reparation og vedligeholdelse til en samlet værdi af over 75.000 kr. sidestilles efter både § 6 og § 7 med ombygning og modernisering.

Efter reglerne er offentlige institutioner mv. ikke omfattet af reglerne om byggeri for egen regning, jf. § 3, stk. 2, nr. 2 og 3.

For byggeri mv., hvoraf der skal betales moms efter § 6, stk. 1, sidestilles det arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag, jf. § 6, stk. 2.

For byggeri mv., hvoraf der skal betales moms efter § 7, stk. 1, sidestilles det arbejde, der udføres af virksomhedens ansatte, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag, jf. § 7, stk. 2. Om momspligt i forbindelse med arbejde udført af virksomhedens indehaver, se D.4.2.4 og Q.1.5.1.

Om byggeri for egen regning, se endvidere Q.1.4.1. Om lovændringen, se endvidere D.4.2.4, Q.1.1.1, Q.1.4.2.6, og Q.1.5.2.

#### **Ansatte**

Ved begrebet ansatte forstås personer, der indgår i et egentligt lønmodtagerforhold, hvor ejeren/virksomheden er indeholdelsespligtig for A-skat. Frivillig, ulønnet arbejdskraft er ikke omfattet af begrebet ansatte. Der skal derfor ikke betales moms af arbejde, der udføres af frivillig, ulønnet arbejdskraft ved f.eks. opførelse af en idrætshal.

Opmærksomheden henledes på, at der også skal beregnes moms i de situationer, hvor virksomheden kan fradrage momsen af byggeriet. Momsberegningen sker af hensyn til opgørelsen af en eventuel reguleringsforpligtelse ved ændret anvendelse eller senere salg.

#### **D.5.3 Byggeri til salg eller udlejning § 6, stk. 1**

Momspligtige personer, der for egen regning på egen, lejet eller lejers grund opfører bygninger til salg eller udlejning, skal betale moms, hvis den pågældende eller dennes ansatte udfører arbejde ved projekteringen eller opførelsen.

Efter den fra 1. januar 2003 gældende affattelse af § 6, stk. 1, 2. pkt., omfatter momspligten også opførelse på egen, lejet eller lejers grund af bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver, når opførelsen sker med henblik på salg som led i næring eller erhversmæssig udlejning. Bestemmelsen er indsat ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde). Se Q.1.4.2.6.



Momspligten omfatter selve byggearbejdet og projekteringsarbejdet, der typisk består af arkitekt- og ingeniørarbejde.

Momspligten omfatter kun det arbejde, som virksomheden selv udfører i forbindelse med byggearbejdet mv. Værdien af det håndværksarbejde, som virksomheden lader udføre af fremmede håndværkere, skal ikke indgå ved opgørelsen af momstilsvaret vedrørende det pågældende byggeri, idet der ikke er momsfradrag for disse indkøb.

Bestemmelsen kræver ikke, at arbejdet fuldføres. Der skal således betales moms i forbindelse med projekteringsarbejde, selv om selve byggearbejdet ikke kommer i gang.

Om momspligt ved byggeri til salg eller udlejning, se Q.1.4.2.

Der skal også betales moms, når en momspligtig person på egne eller lejede bygninger udfører ombygnings- eller moderniseringsarbejde med henblik på salg eller udlejning, hvis virksomhedens indehaver eller dennes ansatte udfører arbejde ved projekteringen eller ombygnings- og moderniseringsarbejdet. Ved afgørelsen af, om arbejdsydelser skal betragtes som ombygning/modernisering eller reparation/vedligeholdelse, lægges der vægt på, om ejendommens oprindelige standard eller anvendelighed ændres.

Efter den fra 1. januar 2003 gældende affattelse af § 6, stk. 1, 2. pkt, finder bestemmelsen også anvendelse i forbindelse med udførelse af ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver, når ombygnings- eller moderniseringsarbejdet sker med henblik på salg som led i næring eller erhversmæssig udlejning. Se Q.1.4.2.6.

Som eksempler på ombygning/modernisering kan nævnes:

- indlæggelse af centralvarme
- udskiftning af almindelige vinduer med termovinduer.

Reparations- eller vedligeholdelsesarbejde til en samlet værdi af mere end 75.000 kr. (ekskl. moms) årligt sidestilles med ombygnings- eller moderniseringsarbejde.

Hvis værdien af reparations- eller vedligeholdelsesarbejdet samlet overstiger 75.000 kr., skal det fulde beløb indgå i momsgrundlaget.

Som eksempler på reparation/vedligeholdelse kan nævnes:

- maling af facader og vinduer
- udskiftning af tag og/eller tagrender ved anvendelse af samme materialestandard.

Se endvidere Q.1.4.2.4.

### D.5.3.1 Ombygning og modernisering

### D.5.3.2 Reparation og vedligeholdelse

## D.5.4

### D.5.4 Byggeri til eget brug § 7, stk. 1

Momspligtige personer, der for egen regning på egen eller lejet grund lader bygninger opføre til virksomhedens brug, skal betale moms, hvis den pågældendes ansatte udfører arbejde ved projekteringen eller opførelsen.

Momspligten efter § 7 omfatter også opførelse af bygninger til virksomhedens indehavers brug, når arbejdet i forbindelse med opførelsen er udført før 1. januar 2003. Opførelse af bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver er fortsat momspligtigt i tilfælde, hvor opførelsen sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning, jf. § 6, stk. 1, 2. pkt., se D.5.3 og Q.1.4.2.6.

Momspligten omfatter selve byggearbejdet og projekteringsarbejdet, der typisk består af arkitekt- og ingeniørarbejde.

Momspligten omfatter kun det arbejde, som virksomhedens ansatte selv udfører i forbindelse med byggearbejdet. Værdien af det håndværksarbejde, som virksomheden lader udføre af fremmede håndværkere, skal ikke indgå ved opgørelsen af momsgrundlaget vedrørende det pågældende byggeri.

Bestemmelsen kræver ikke, at arbejdet fuldføres. Der skal således betales moms i forbindelse med projekteringsarbejde, selv om selve byggeriet ikke kommer i gang.

Om momspligt ved byggeri til eget brug, se endvidere Q.1.4.2.

#### D.5.4.1 Ombygning og modernisering

Der skal også betales moms, når en momspligtig person udfører ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger til virksomhedens brug, hvis den pågældendes ansatte udfører arbejde ved projekteringen eller ombygnings- og moderniseringsarbejdet.

Tilsvarende gælder ved ombygnings- eller moderniseringsarbejde til virksomhedens indehavers brug, hvis arbejdet udført i forbindelse med ombygningen eller moderniseringen er udført før 1. januar 2003. Ombygnings- eller moderniseringsarbejde med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning er fortsat momspligtigt, jf. § 6, stk. 1, 2. pkt., se D.5.3.1.

#### D.5.4.2 Reparation og vedligeholdelse

Reparations- eller vedligeholdelsesarbejde til en samlet værdi af mere end 75.000 kr. (ekskl. moms) årligt sidestilles med ombygnings- eller moderniseringsarbejde. Hvis værdien af reparations- eller vedligeholdelsesarbejdet samlet overstiger 75.000 kr., skal det fulde beløb indgå i momsgrundlaget. Byggevirksomheder kan i visse tilfælde være momspligtige af ombygnings- eller moderniseringsarbejde, selvom værdien af arbejdet ikke overstiger 75.000 kr., se Q.1.5.1.

Om reparations- og vedligeholdelsesarbejde, se endvidere Q.1.4.2.4.

## D.6 Salg og udtagning af aktiver § 8

Der skal betales moms ved salg af virksomhedens aktiver, hvis der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af aktiverne.

Momspligten er uafhængig af, om virksomheden rent faktisk har foretaget fradrag ved indkøb, fremstilling mv. Til eksempel kan nævnes en situation, hvor en virksomhed har købt en PC af en privatperson. Den indkøbte PC anvendes af virksomheden til momspligtige aktiviteter. Virksomheden vil ikke kunne fradrage moms i forbindelse med købet, men skal opkræve moms ved et eventuelt efterfølgende salg.

Se endvidere SKM2002.416.VLR hvor Vestre Landsret har stadfæstet Landskatterettens kendelse SKM.2001.49.LSR, hvorefter der skulle betales moms ved salg af en bus, der delvist havde været benyttet til momspligtige aktiviteter, uanset bussen var købt uden tilfaktureret moms.

Momspligten gælder også salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering.

Begrebet aktiver dækker både over materielle goder som driftsmidler og over immaterielle rettigheder som f.eks. ophavsrettigheder, varemærkerettigheder og patentrettigheder.

Bestemmelsen finder også anvendelse, når et aktiv, f.eks. en maskine, gives i bytte i forbindelse med anskaffelsen af en ny maskine.

Told- og Skattestyrelsen har på en forespørgsel svaret, at plejehjem og lignende institutioner, der får overdraget ejendomsretten til en minibus af et reklamefirma mod at forpligte sig til i en 3-års periode at køre med reklamer, skal momsregistreres, idet der er tale om leverancer mod vederlag, jf. TfS 1998, 604.

Momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., gennemfører 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 8, hvorefter medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Se EF-domstolens dom i sagen C-497/01 Zita Modes Sàrl hvor domstolen har udtalt, at artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i artikel 5, stk. 8, 1. pkt., for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, så finder reglen om, at der ikke foreligger en levering, jf. dog artikel 5, stk. 8, 2. pkt., anvendelse på enhver overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelle immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive selvstændig økonomiske virksomhed. Modtageren i

### D.6.1 Salg af aktiver § 8, stk. 1

### Byttehandel

### D.6.2 Salg af aktiver som led i overdragelse af virksomhed

## D.6.2

forbindelse med overdragelsen skal dog have til hensigt at drive forretningen eller en del af den virksomhed, som således er overdraget, og ikke blot have til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller sælge lagerbeholdningen.

Domstolen udtaler i dommen i sag C-497/01, at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" i artikel 5, stk. 8, 1. pkt., skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelle immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning. Efter artikel 5, stk. 8, er der intet krav om, at modtageren forud for en virksomhedsoverdragelse udøver samme type erhvervsvirksomhed som overdrageren, ligesom der heller ikke kan stilles krav om, at modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overdragne gør det muligt at udøve.

Hvis aktiver således overdrages som led i en samlet overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, skal der ikke betales moms af overdragelsen, når den nye indehaver driver registreret virksomhed.

Bestemmelsen giver adgang for en form for momsmæssig succession, hvor den nye indehaver indtræder i overdragerens momsmæssige status. Se tilfælde R.2 vedrørende momslovens §§ 69-71 (brugtmomsordningen), hvorefter den nye indehaver kan anvende brugtmomsreglerne ved videresalg af varer, som er omfattet af en momsfri virksomhedsoverdragelse, SKM2001.19.TSS.

### **Registrerings-meddelelse**

Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteregionen meddelelse om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overtagne aktiver.

Det er en betingelse for momsfriheden ved virksomhedsoverdragelse, at den nye ejer er eller bliver momsregistreret.

### **Hel eller delvis overdragelse**

Bestemmelsen kræver, at de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, skal indgå i overdragelsen.

I praksis foretages der en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af driftsmidlerne mv. Der skal således sondres mellem handler, der har karakter af ordinære købs- og salgssituationer, og handler, der har karakter af en hel eller delvis overdragelse af virksomheden.

Der skal - for at en overdragelse af en virksomhed eller en del af denne kan anses for at foreligge - være tale om overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed), som foretages med henblik på, at køberen

enten fortsætter driften af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Overdragelse af en leasingaftaleportefølje kan sidestilles med overdragelse af en del af en virksomhed, TfS 1997, 812. Der skal samtidig i almindelighed være tale om, at sælgeren på tidspunktet for overdragelsen ophører med drift af den overdragne virksomhed eller del af virksomheden. Ved vurderingen lægges der således vægt på, at sælger ophører med drift af den overdragne økonomiske enhed, og på købers hensigt med overtagelsen af den økonomiske enhed.

Det betyder, at der skal betales moms, når en virksomhed overdrager eksempelvis størstedelen af virksomhedens driftsmidler til en forhandler (automobilforhandler, maskinforhandler, kreaturhandler m.fl.), som efter overtagelsen sælger driftsmidlerne til forskellige kunder.

I TfS 1999, 87, havde en virksomhed købt et varelager af en tidligere samarbejdspartner. Samarbejdspartnerens personale var opsagt, og de af selskabet lejede lokaler blev opsagt. Højesteret fandt, at selskabet efter salget af varelageret ikke længere drev virksomhed, men måtte anses for et hvilende selskab. Salget af varelageret var derfor omfattet af reglerne om overdragelse af virksomhed. Køberen af varelageret var ikke berettiget til at fradrage momsen af varekøbet. Se også TfS 1999, 918 HRD.

Ved en virksomhedsoverdragelse træffes der typisk aftale om, at der i overdragelsen medfølger f.eks. varelager, produktionsrettigheder og andre immaterielle aktiver, der tilsammen danner et fundament for driften.

Omvendt behøver virksomhedens debitor masse ikke at skulle overdrages sammen med de øvrige aktiver, fordi debitor massen ikke er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift.

Tilsvarende kan det ikke kræves, at bygningerne overdrages, fordi virksomheden eller dele af denne kan drives fra den nye ejers egne lokaliteter.

Hvis en virksomhed løbende har salg af varer, maskiner og andre driftsmidler, herunder en landbrugsvirksomheds salg af husdyr, og salget sker som et naturligt led i driften af virksomheden, skal der beregnes moms efter de almindelige regler.

Salg af de aktiver, der ikke indgår i den momsfrie overdragelse, behandles som et almindeligt salg af virksomhedens aktiver. Se i denne forbindelse SKM2003.302.LSR, hvorefter overdragelsen af et selskabs domicilejendomme ikke kunne anses for omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Selskabet havde overdraget samtlige aktiver og passiver med undtagelse af selskabets faste ejendomme, for hvilke selskabet i følge overdragelsesaftalen havde en salgsret. Ejendommene blev herefter overdraget til en anden køber. Salget af ejendommene blev anset for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Se D.11.9.

Skatteministeriet har taget bekræftende i en retssag vedrørende Landsskat-terettens kendelse i SKM2003.302.LSR. I SKM2004.348.TSS har Skatte- ministeriet kommenteret ministeriets beslutning herom.

Selskabet havde tidligere drevet momsregistreret virksomhed inden for EDB-branchen. Samtlige aktiver og passiver i EDB-virksomheden blev overdraget til en køber, som dog ikke ønskede at erhverve virksomhedens domicilejendomme til den pris, som selskabet forlangte. EDB-virksomhe- den uden ejendommene blev ved overdragelsesaftale af 18. marts 1999 overdraget med virkning fra 1. januar 1999. Closing på handlen skete den 30. marts 1999.

På closingdagen blev der som allerede forudsat i overdragelsesaftalen ind- gået en 30-årig uopsigelig lejekontrakt vedrørende domicilejendommene med køberen af virksomheden som lejer, ligeledes med virkning fra 1. januar 1999. Det fremgik af lejeaftalen, at ejendommene skulle være frivil- ligt momsregistreret, og at lejen skulle pålægges moms. Selskabet havde i henhold til overdragelsesaftalen en salgsret vedrørende ejendommene over for køberen af virksomheden til den pris, som køberen maksimalt ville betale, hvilken salgsret udløb den 15. april 1999. Selskabet trådte i likvida- tion den 30. marts 1999.

Samtidig med closing på virksomhedshandlen den 30. marts 1999 fandt sel- skabet med ejendomsmæglerbistand en tredjemand som køber af de udle- jede ejendomme med overtagelsesdag den 1. april 1999. Skødet kunne først underskrives den 8. april 1999, da køberen skulle godkendes af lejer. Ved skrivelse af 6. april 1999 opkrævede selskabets advokat leje af virksomhe- dens køber for 1. kvartal 1999 med tillæg af moms. Selskabet havde ikke ladet udlejningen momsregistrere, men anvendte sin hidtidige momsregi- strering af EDB-virksomheden ved afregningen af momsen.

For landsretten gjorde selskabet som et nyt anbringende i forhold til lands- skatteretssagen gældende, at ejendommene pr. 1. januar 1999 var overgået til at være udlejningsejendomme i en erhvervs-mæssig udlejningsvirksom- hed, hvorfor der burde være fradrag for momsen af ejendomsmæglerhono- raret ud fra principperne i Abbey National-dommen, EF-Domstolens dom af 22. januar 2001 i sag C-408/99.

Ministeriet fandt på baggrund af de foreliggende konkrete omstændigheder i sagen, at momsen af ejendomsmæglerhonoraret måtte anses for en i med- før af momslovens § 37 fradragsberettiget generalomkostning som led i overdragelsen af den pr. 1. januar 1999 etablerede udlejningsvirksomhed. Ministeriet lagde herved afgørende vægt på, at der ikke i det beskrevne for- løb forelå et tilfælde af omgåelse, svig eller misbrug af momsreglerne, men reelle forretningsmæssige transaktioner. Videre lagdes der vægt på, at der heller ikke ved anerkendelsen af fradragsret i den konkrete sag er sket nogen udvidelse af generalomkostningsbegrebet som beskrevet i Told- og Skatte- styrelsens cirkulære 2001-34 om fradragsret for moms af omkostninger i forbindelse med overdragelse af fast ejendom, idet der under de nævnte gan-

ske særlige omstændigheder fandtes at være tale om overdragelse af en samlet formuemasse i en bestående udlejningsvirksomhed.

Det kunne ikke afgørende tale imod anerkendelse af fradrag, at udlejningsvirksomheden formelt ikke var blevet frivilligt momsregistreret i henhold til momslovens § 51, idet den påbegyndte udlejningsvirksomhed med moms på lejen efter gældende administrativ praksis ville være berettiget til momsregistrering med tilbagevirkende kraft, jf. TfS 1996, 633 TSS og M.5.4.

Styrelsen har svaret på en forespørgsel fra et trafikelskab om de momsmæssige konsekvenser ved at stifte et 100% ejet leasingelskab, der skulle indkøbe nye busser, som skulle udlejes til trafikelskabet. Trafikelskabet spurgte, om en senere fusion mellem det endnu ikke stiftede leasingelskab kunne gennemføres som en momsfri overdragelse, jf. § 8, stk. 1, 3. pkt. Styrelsen svarede, at bestemmelsen ikke hjemler adgang til, at overdragelsen kan ske momsfrit, TfS 1996, 187.

Se endvidere SKM2001.271.LSR, hvorefter salg af en virksomheds inventar i forbindelse med bortforpagtning af hoteldriften blev anset for omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum.

Hvis der fejlagtigt er beregnet moms ved salg af driftsmidler mv. som led i hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, skal sælgeren (den for hvis regning salget sker) berigtige fejlen overfor køberen ved, at der udstedes kreditnota til køberen på momsbeløbet samtidig med, at det beregnede momsbeløb tilbagebetales til køberen.

Køberen har i disse tilfælde ikke adgang til at fradrage købsmomsen. Hvis salgsbeløbet, inkl. det beregnede momsbeløb, efter nærmere aftale med kreditor er indbetalt til finansieringsselskaber, pengeinstitutter eller realkreditinstitutter mv., er sælger ligeledes forpligtet til at foretage momsmæssig regulering.

Dette gælder også i de tilfælde, hvor handlen f.eks. er indgået af et pengeinstitut efter fuldmagt fra sælgeren.

Tilbageregulering af købers indgående moms kan undlades i tilfælde, hvor sælger ikke kan tilbagebetale momsbeløbet til køber, og denne i begrundet god tro har anset handlen for at kunne ske med momsregning. I disse tilfælde skal det af sælger beregnede momsbeløb berigtiges overfor ToldSkat. Se TfS 1999,918 HRD, hvor køber ikke kunne antages at være i begrundet god tro.

Der skal betales moms, når der udtages aktiver (bortset fra aktiver som er omfattet af reguleringsforpligtelsen i §§ 43 og 44) til privat brug eller andre formål, som ikke vedrører den momspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

Momspligten forudsætter, at virksomheden rent faktisk har foretaget fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv.

### Tilbageregulering

### D.6.3 Udtagning af aktiver § 8, stk. 2

## D.7

Højesteret fandt i TfS 1996, 615, at en virksomheds anvendelse af en vare fra varelageret til betaling af en erstatning måtte betragtes som udtagelse af en vare til andre formål.

§ 8, stk. 2, finder anvendelse i forbindelse med udtagning af varelagre og andre beholdninger, ved udtagning af maskiner og andre driftsmidler, der i anskaffelse har kostet 75.000 kr. ekskl. moms eller derunder, og ved udtagning af driftsmidler, der ikke er undergivet værdiforringelse.

Bestemmelsen omhandler ikke de aktiver, der omfattes af §§ 43 og 44 om regulering for investeringsgoder. Som investeringsgoder efter § 43, stk. 1 betragtes:

- Maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. moms er over 75.000 kr., og som er undergivet værdiforringelse,
- fast ejendom, herunder til- og ombygning,
- reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 75.000 kr. (ekskl. moms), inden for 1 år.

Ved udtagning af sådanne investeringsgoder skal der ikke betales moms efter § 8, stk. 2, men derimod foretages en regulering af den indgående moms efter reglerne i §§ 43 og 44, se J.4.

### Momsgrundlaget

Momsgrundlaget ved udtagning af aktiver fastsættes efter reglerne i § 28, stk. 1, jf. stk. 4.

Har virksomheden selv indført varen fra steder uden for EU, fastsættes værdien efter reglerne i § 32, se G.7.

For aktiver, der er undergivet værdiforringelse, reduceres momsgrundlaget med 20 pct. for hver påbegyndt regnskabsår efter anskaffelses- eller fremstillingstidspunktet, jf. § 28, stk. 4.

## D.7 Offentlige institutioners leverancer § 9

Offentlige institutioner er momspligtige efter § 3, stk. 2, nr. 3, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

I medfør af § 9 betragtes leverancer mellem institutioner inden for samme offentlige myndighed ikke som en momspligtig levering, når de pågældende institutioner er momspligtige efter § 3, stk. 2, nr. 3.

Det gælder:

- leverancer mellem institutioner inden for samme ministerområde
- leverancer mellem amtskommunale og kommunale institutioner under samme amtskommune eller kommune
- leverancer fra en institution, der drives i fællesskab af flere amtskommuner eller kommuner, til de amtskommuner eller kommuner, der er parthavere i institutionen.



Bestemmelsen afgrænser momspligtens omfang for de offentlige institutioner, der er momspligtige efter § 3, stk. 2, nr. 3, fordi de drives i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Folkekirkens menighedsråd anses for omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Som institutioner under Kirkeministeriet skal et menighedsråd ikke betale moms, når menighedsrådet som led i et samarbejde med et andet menighedsråd om drift af kirkegårde leverer varer og ydelser til det andet menighedsråd jf. SKM2002.404.TSS.

Reglerne om, at der skal betales moms ved ethvert salg, sikrer ikke fuldt ud den ønskede konkurrenceneutralitet, når det drejer sig om offentlige institutioners valg mellem selv at fremstille varer og ydelser eller købe dem på det private marked.

Momsmæssig ligestilling kan etableres efter to forskellige ordninger, enten ved at pålægge de offentlige institutioner at betale moms af varer og ydelser til eget brug, eller ved at offentlige institutioner får refunderet udgifterne til moms, der betales ved køb hos erhvervsvirksomheder. I begge tilfælde opnås, at momsen ikke spiller nogen rolle for valget mellem at producere selv og at købe hos erhvervsvirksomheder. Fra 1. januar 1985 er valgt sidstnævnte ordning.

Kommunens udgifter til moms refunderes i et vist omfang via den kommunale momsudligningsordning, jf. Indenrigsministeriets bekendtgørelse nr. 1094 af 12. december 2003. Bestemmelsen vedrører ikke offentlige forsyningsvirksomheder, der er momspligtige af samtlige leverancer.

Det er med bestemmelsen slået fast, at offentlige institutioner inden for samme kommune eller amtskommune kan udveksle varer eller ydelser, uden at der skal betales moms.

#### Samme område

Eksempelvis kan kommunens eller amtskommunens egne ansatte udføre rengøringsarbejde mv. på kommunens eller amtskommunens egne institutioner, uden at der skal betales moms. Tilsvarende gælder leverancer fra institutioner, der drives i fællesskab af flere amtskommuner eller kommuner.

► Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.438.TSS udtalt sig om momsforhold for skoleboder og skolemadordninger. Nærmere herom henvises til afsnit D.11.3. Om forholdet mellem leverandør og skole udtaler styrelsen, at levering af mad til en skole er en momspligtig transaktion, jf. momslovens § 4. Leverandøren er registreringspligtig og skal beregne moms af sine leverancer i det omfang den momspligtige årlige omsætning er over 50.000 kr., jf. momslovens § 49, stk. 1, modsætningsvis ◀.

► Hvis et kommunalt plejehjem (eller en anden kommunal institution) sælger en del af sin mad til en skole, anses plejehjemmet som en afgiftspligtig person i henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Plejehjemmet skal herefter registreres for moms, jf. momslovens § 47, stk. 1. Grænsen for registrering er 50.000 kr., jf. momslovens § 49, stk. 1 ◀.

## D.8

► I de tilfælde, hvor modtageren af denne mad er en kommunal skole, og de to institutioner er inden for samme kommune eller amtskommune, er leverancen mellem plejehjem og skole momsfri i henhold til momslovens § 9 ◀.

► Hvis aftageren af maden fra plejehjemmet er en privat skole, eller hvis de to institutioner ikke er inden for samme kommune eller amtskommune, skal plejehjemmet fakturere leverancen med moms og afregne momsen til Told-Skat, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 ◀.

### Parthaver

Afgørelsen af, hvorvidt et amtskommunalt eller kommunalt samarbejde drives i fællesskab, foretages på grundlag af et samlet, konkret skøn over, hvordan virksomheden er etableret og drives.

Der er efter praksis lagt vægt på, om de pågældende kommuner i fællesskab er økonomisk ansvarlige for etableringen og de fulde driftsudgifter, og om hver enkelt kommune har del i ledelsen og hermed indflydelse på enhedens drift, herunder budget- og personalepolitik. Det er i den forbindelse underordnet, om de tilknyttede kommuner fordeler enhedens driftsresultat efter f.eks. indbyggerantal eller efter enhedens omsætning. Amtsrådsforeningen eller Kommunernes Landsforening anses ikke for fælles amtskommunale eller kommunale enheder. Foreningerne skal derfor beregne moms af konsulentydelse mv., som de leverer til kommunerne og amtskommunerne.

## D.8 Overførsel af varer til eget brug i andre EU-lande § 10

Efter bestemmelsen fastslås det, at virksomhedens overførsel af varer til et andet EU-land til virksomhedens eget brug dér efter EU's regler ligestilles med levering af varer mod vederlag. Baggrunden herfor er, at varerne skal beskattes i forbrugslandet. Det er derfor i princippet uden betydning, om varerne leveres til en anden person eller overføres til virksomheden selv i et andet EU-land.

Da bestemmelsen sidestiller virksomhedens eget brug af varer i andre EU-lande med salg af varer til kunder i EU-landene, skal der udstedes faktura med samme oplysninger som ved et varesalg mellem to EU-lande.

Værdien af de pågældende varer er virksomhedens almindelige pris ved salg af de pågældende varer.

Findes en sådan salgspris ikke, skal virksomheden anvende en kalkuleret salgspris. Den kalkulerede salgspris skal indeholde samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår i den momspligtige værdi for varer af den pågældende art.

Der skal ikke beregnes dansk moms, jf. § 34, stk. 1, nr. 4.

Visse former for overførsel sidestilles dog ikke med levering.

Hvis en vare f.eks. udelukkende sendes til et andet EU-land med henblik på en midlertidig anvendelse dér, skal der ikke beregnes moms, hverken i afsendelseslandet eller i modtagelseslandet

## Midlertidig anvendelse

Bestemmelsen henviser til EU's regler om, hvornår en vare kan anses for overført til et andet EU-land. Efter 6. momsdirektiv, artikel 28a, stk. 5, litra b, bliver en del transaktioner ikke anset for overførsel af varer (goder). Som eksempler på transaktioner, der ikke anses som overførsler, kan nævnes:

## EU's regler

- levering af varer, som sendes til et andet EU-land for dér at blive installeret eller monteret af leverandøren eller for dennes regning,
- levering af varer til et andet EU-land med henblik på, at der skal foretages en tjenesteydelse på varen dér, når varen efter forarbejdningen returneres til afsenderen,
- levering af varer til et andet EU-land med henblik på dér at blive anvendt af afsenderen til levering af en tjenesteydelse,
- midlertidig anvendelse af en vare i en periode på højst 24 måneder på en anden medlemsstats område, hvor indførslen af samme vare fra et tredjeland med henblik på midlertidig anvendelse ville være omfattet af ordningen om fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel.

Når en af de betingelser, som skal være opfyldt for ikke at anse transaktionen for en overførsel, ikke længere er opfyldt, anses varen som overført på det tidspunkt, hvor betingelsen ophører med at være opfyldt.

## D.9 Erhvervelser

§ 11 fastlægger de situationer, hvor der skal beregnes moms i forbindelse med erhvervelse af varer fra andre EU-lande. Bestemmelsen omhandler kun erhvervelse af varer.

Ved erhvervelse af en vare forstås efter § 11, stk. 2, erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare, som af sælgeren eller erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land.

### § 11, stk. 2

Efter bestemmelsen skal der beregnes moms ved erhvervelser mod vederlag af varer fra andre EU-lande, når sælgerens virksomhed er momsregistreret, og erhververen er en momspligtig person eller en ikke momspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter §§ 47 eller 48, se afsnit M, eller som registreres efter §§ 50 eller 51.

### § 11, stk. 1, nr. 1

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1998, 632 truffet afgørelse om, at en dansk taxavognmand skulle beregne erhvervsmoms af sit køb af en bil i et andet EU-land, når bilen skulle bruges til erhvervsmæssig kørsel her i landet. Den pågældende bil var brugt ved anskaffelsen, men var købt i et andet EU-land uden anvendelse af reglerne for brugtvareoms. Om brugte varer, se nedenfor.

## D.9.1

Virksomheden skal selv beregne moms i forbindelse med erhvervelsen af den pågældende vare. Det samlede momstilsvar angives periodevis. Momsregistrerede virksomheder kan samtidig medregne momsen af den momspligtige erhvervelse til købsmomsen efter lovens almindelige regler.

Sælger virksomheden udelukkende momsfri ydelser, skal virksomheden også beregne og angive momsen periodisk efter § 64, men har ikke fradragsret for den beregnede moms af erhvervelsen af EU-varerne.

Vedrørende indførsel af varer fra tredjelande, se D.10.

### **Køb og salg fra private mv**

Der skal ikke betales moms, hvis sælgeren fra det andet EU-land er en ikke-momsregistreret virksomhed eller en privatperson.

Private her i landet skal heller ikke afregne moms af varer, som de køber fra andre EU-lande.

### **Installations- og monteringsarbejde**

Når sælgeren er etableret i et andet EU-land, og installerer eller monterer en vare her i landet, skal køber afregne momsen, når køber er en momsregistreret virksomhed, jf. § 46, stk. 1, nr. 2.

### **Brugte varer**

Der skal ikke betales erhvervelsesmoms, når varen er momsberigtiget efter reglerne om brugtvareoms i salgslandet, se R.2.

Landsskatteretten finder i SKM2002.606.LSR, at det er en betingelse for, at der ikke skal betales moms af erhvervelsen, at erhvervelsen rent faktisk er momsberigtiget efter brugtmomsreglerne.

Landsskatterettens kendelse SKM2002.606.LSR er stadfæstet af Vestre Landsret ved dom af 26. marts 2004, jf. SKM2004.179.VLR. Landsretten fastslog, at sagsøgeren, som var taxavognmand, var erhvervelsesmomspligtig på objektivt grundlag i henhold til momslovens § 11, stk. 1, nr. 1, 1. pkt., af sit køb af en Mercedes bil fra en tysk sælger, idet bilen ubestridt ikke var afgiftsberigtiget i Tyskland efter brugtmomsreglerne, som det urigtigt var angivet i salgsfakturaen. Sagsøgers gode tro med hensyn til, at den tyske sælger havde afgiftsberigtiget bilen efter de særlige regler om brugtmoms, og betingelserne for afgiftsfritagelse herefter var opfyldt, kunne således ikke tillægges vægt ved bedømmelsen af momspligten.

## **D.9.1 Nye transportmidler § 11, stk. 1, nr. 2**

Der skal betales moms ved erhvervelse mod vederlag af nye transportmidler fra andre EU-lande.

### **§ 11, stk. 4**

Ved et nyt transportmiddel i stk. 1, nr. 2, forstås:

- Motordrevet landkøretøj (motorkøretøj, traktor, motorredskab og knaltert) med en slagvolumen på over 48 ccm eller en effekt på over 7,2 kW, når leveringen finder sted senest 6 måneder efter første ibrugtagning, eller når køretøjet har kørt højst 6.000 km. Der er tale om et nyt køretøj, når blot den ene betingelse er opfyldt på leveringstidspunktet. Der vil således

være tale om et brugt transportmiddel, hvis leveringen af køretøjet finder sted efter 6 måneder og køretøjet har kørt over 6.000 km.

- Båd på over 7,5 m, når leveringen finder sted senest 3 måneder efter første ibrugtagning, eller når båden har sejlet højst 100 timer. Der er tale om et nyt transportmiddel, når båden opfylder blot den ene betingelse på leveringstidspunktet.
- Fly med en højest tilladt startvægt (take-off-Weight) på over 1.550 kg, når leveringen finder sted senest 3 måneder efter første ibrugtagning, eller når det har fløjet højst 40 timer. Der er tale om et nyt transportmiddel, hvis flyet blot opfylder den ene betingelse på leveringstidspunktet.

Vedrørende fortolkningen af bestemmelserne om både har Told- og Skattevæsenet på en henvendelse fra en brancheforening svaret:

- En motorbåd skal rent fysisk have motoren i gang i mere end 100 timer, dvs. sejlet, før den kan anses for brugt.
- En sejlbåd skal rent fysisk have bevæget sig ved motor eller sejl, dvs. sejlet, før den kan anses for brugt.
- Den tid, en båd ligger i havn, medregnes til brugstiden, men ikke til sejl-tiden.
- En demonstrationsbåd anses først for brugt, når den har sejlet i mere end 100 timer.
- Båden skal have sejlet mere end 100 timer, når båden erhverves, dvs. når ejendomsretten til båden overgår til køber, jf. dansk rets almindelige regler.
- En båd behøver ikke at have været solgt til en privat for at kunne anses for brugt. Et sådant kriterium indgår ikke i momsloven.
- En båd, der har været anvendt til kapsejls uden at have været i privat eje, kan også sælges som brugt, hvis de to betingelser i § 11, stk. 4, nr. 2, er opfyldt.
- Bevisbyrden for, at en båd opfylder betingelserne for at kunne betegnes som brugt, påhviler de personer, der er involveret i handlen mellem de to EU-lande. Hvis båden er ny, skal sælger anmelde salget til myndighederne. Anmelder han ikke salget, skal han kunne bevise, at båden ikke er omfattet af definitionen på en ny båd.

Det kan være vanskeligt at skaffe bevis for specielt sejl-tiden, men i mange større både er der installeret motorlog og/eller sumlog, som kan bruges til at sandsynliggøre sejl-tiden.

Brugstiden kan sandsynliggøres ved at fremlægge kvittering for betaling for hjælp til søsætning, kombineret med købsfaktura og lign.

Ifølge SKM2002.63.LSR er det tidspunktet for transporten af båden til Danmark, der er afgørende for, om båden kan anses som ny eller brugt i momslovens forstand. Dette gælder uanset om båden er erhvervet og leveret til ejeren på et tidligere tidspunkt.

## D.9.2

Ved opgørelse af en båds længde lagde Landsskatteretten i TfS 1998, 675 længdeangivelsen i bådens målebrev og typebeskrivelsen i fagbladet Båd & Udstyr til grund.

## D.9.2 Overførsel af varer fra andre EU-lande § 11, stk. 3

En virksomhed skal betale moms, når den her i landet benytter en vare, som virksomheden har overført fra et andet EU-land.

Med erhvervelse mod vederlag sidestilles således en momspligtig persons benyttelse af en vare i sin virksomhed her i landet, når varen er overført hertil fra et andet EU-land, hvor varen er fremstillet mv., erhvervet eller indført fra et sted uden for EU som led i den momspligtige persons virksomhed i det andet EU-land.

Bestemmelsen omhandler således ikke salgssituationer, men alene de tilfælde, hvor varerne flyttes fra et EU-land til et andet. Ved at sidestille overførsel med erhvervelse sikres det, at beskatningen sker i forbrugslandet. Se også D.8.

Virksomheder i andre EU-lande, som overfører varer on-hold til danske speiditører, skal momsregistreres og opkræve dansk moms, da varerne erhverves og afsættes her i landet. Ved overførsel af varen on-hold bibeholder den udenlandske virksomhed retten til som ejer at råde over varen, indtil virksomheden frigiver varen til en køber, jf. TfS 1999, 605.

## D.9.3 Afgiftsoplag § 11 a

Der betales moms af EU-varer, der fraføres efter at have været oplagt i Københavns Frihavn, på et frilager eller på et afgiftsoplag.

Ved oplæggelse af varer i Københavns Frihavn eller på et frilager er leverancen ved oplæggelsen, senere leveringer og ydelser, der foretages på de oplagte varer, fritaget for moms. Fritagelsen omfatter ydelser såsom lagerleje samt ydelser, der fysisk foretages på oplaget, f.eks. nedfrysning eller andre ydelser til varenes bevarelse. Se I.1.9. Om momsfritagelse ved levering til provianteringsvirksomheder, se I.1.10. Om visse afgiftsoplag, se I.1.11 og I.1.12.

I en sag om tyveri fra en provianteringsvirksomhed fandt Højesteret i SKM2002.149.HR, at der i den dagældende Toldbehandlingsbekendtgørelses § 87, stk. 1, jf. toldlovens § 57, sammenholdt med momslovens § 11 a, var hjemmel til at opkræve moms hos den registrerede oplagshaver for varer, der var gået tabt ved tyveri.

► Landsretten fandt i SKM2004.475.ØLR, at Københavns Havn ikke hæftede for momskravet vedrørende spiritusvarer (EU-varer), der var stjålet fra frihavnen. Spiritusvarerne fandtes ikke at være oplagt efter momslovens § 11 a i Københavns Frihavn, og Københavns Havn havde ikke foranlediget, at varerne blev fraført oplaget efter momslovens § 46, stk. 3. ◀

Om fradragsret for moms, der skal betales efter § 11 a, se Told- og Skattestyrelsens udtalelse i SKM2004.160.TSS, der er omtalt i afsnit J.1.1.

Landsskatteretten har i SKM2003.514.LSR, fastslået, at der hverken i toldloven, toldbehandlingsbekendtgørelsen, eller i momsloven er hjemmel til at pålægge rederier at betale moms af svind om bord på skibe, der er omfattet af en provianteringstilladelse.

## D.10 Indførsel § 12

Der beregnes moms (importmoms) af varer, der indføres her til landet fra steder uden for EU. Om momsgrundlaget ved indførsel, se G.7.

### § 12, stk. 1

Momslovens § 2, stk. 2, omhandler hvilke områder, der nærmere skal henføres til EU's afgiftsområde, se B.2.

Ved lov nr. 1299 af 20. december 2000, er momsloven ændret således, at momsregistrerede virksomheder, der indfører varer fra steder uden for EU skal afregne momsen over virksomhedens momsangivelse efter § 56. Der henvises til afsnit O og afsnit N.5.2.

Ændringen trådte i kraft den 1. april 2001.

Private og virksomheder, der ikke er momsregistrerede skal efter momslovens § 61 afregne importmomsen efter de regler, der gælder for afregning af told. Der henvises til afsnit P.4.

Når varen fra et tredjeland ved indførslen henføres under særlige toldordninger, hvor der indrømmes fuldstændig toldfritagelse ved indførelsen, indtræder momspligten først, når varen ikke længere er omfattet af en af disse ordninger.

### Toldordninger § 12, stk. 2

Det drejer sig om ordningen vedrørende fællesskabsforsendelse, aktiv forædling og midlertidig indførsel, hvor der indrømmes fuldstændig toldfritagelse ved indførelsen. Det samme gælder, når varen oplægges i Københavns Frihavn, på frilager eller på toldoplag med tilladelse til afgiftsfri oplægelse, se I.1.9.

For en nærmere beskrivelse af de særlige toldordninger henvises til Toldvejledningen.

I sag C-371/99 Liberexim BV fastslår EF-domstolen, at ved flere på hinanden følgende overtrædelser af betingelserne for at være omfattet af en af toldordningerne nævnt i § 12, stk. 2, indtræder pligten til at betale importmoms i det EU-land, hvor varerne befandt sig på tidspunktet for den første overtrædelse. Det fremgår desuden af dommen, at det ikke alene er forsætlige handlinger, der indebærer, at varerne ikke længere kan anses for omfattet af ordningen.

Landsskatteretten fandt i SKM2003.119.LSR og SKM2003.171.LSR med grundlag i EF's toldbestemmelser, at der skulle betales told og importmoms her i landet i forbindelse med eksternt fællesskabsforsendelse med afgangstoldsted her i landet. I begge sager var der tale om forsendelser, hvor forsen-

## D.11

delserne ikke var forskriftsmæssigt gennemført, og hvor det ikke kunne påvises, hvor overtrædelserne var begået.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt, at ved indbrudstyveri fra frilagere, afgiftsoplæg og toldoplæg er der efter momslovens § 11 a og § 12, stk. 2, pligt til at betale moms. Betalingspligten påhviler som udgangspunkt den person, der foranlediger, at varen fraføres de nævnte ordninger, jf. lovens § 46, stk. 3. Imidlertid hæfter oplagsindehaveren for momsen efter toldbehandlingsbekendtgørelsens og momsbekendtgørelsens hæftelsesbestemmelser. Ved fraførsel af varer fra frilagere, afgiftsoplæg og toldoplæg som følge af fejlleveringer og ekspeditionsfejl er der ligeledes pligt til at betale moms efter lovens § 11 a henholdsvis § 12, stk. 2. Oplagsindehaveren er selv den betalingspligtige person efter lovens § 46, stk. 3, idet det er oplaget, der har begået fejlen. Dertil kommer, at oplagsindehaveren som nævnt hæfter for momsen efter toldbehandlingsbekendtgørelsens og momsbekendtgørelsens hæftelsesbestemmelser.

Om fradragsret for moms, der skal betales efter § 12, stk. 2, se styrelsens udtalelse i SKM2004.160.TSS, der er omtalt i afsnit J.1.1.

## D.11 Fritagelser

### Generelt

§ 13 fritager en række varer og ydelser for moms. Fritagelserne er fastsat på grundlag af de bagvedliggende fritagelsesbestemmelser i 6. momsdirektiv, først og fremmest direktivets artikel 13 om afgiftsfritagelser i indlandet. De øvrige bagvedliggende bestemmelser findes i artikel 28, stk. 3, litra b), jf. direktivets bilag F (overgangsbestemmelser).

Momslovens § 13 adskiller sig fra § 34 ved, at der for aktiviteter fritaget efter § 13 ikke er fradragsret for købsmoms. For leverancer af investeringsguld, der med virkning fra 1. januar 2000 er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 21, er der dog i visse tilfælde fradragsret for købsmoms, jf. § 41 a. Se D.11.21.

En del af de virksomheder, der bliver momsfritaget efter § 13 er lønsumsafgiftspligtige, jf. Skatteministeriets lovebekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002 af lov om afgift af lønsum m.v. For information om lønsumsafgift henvises der til Skatteministeriets lønsumsafgiftsvejledning.

### Artikel 13

EF-Domstolen har i flere domme udtalt, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Se f.eks. sag C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, sag C-2/95, SDC, sag C-269/00, Wolfgang Seeling, og sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland.

Ifølge EF-domstolens faste retspraksis er fritagelserne i sjette direktivets artikel 13, punkt B, litra b), selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlems-



stat til medlemsstat. Se f.eks. sag C-2/95, SDC, sag C-349/96, CPP, sag C-269/00, Wolfgang Seeling, og sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland.

EF-domstolen har i sag C-269/00, Wolfgang Seeling, udtalt, at fritagelsesbestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra b), ikke kan anvendes analogt. I sagen havde den tyske regering gjort gældende, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, udvider anvendelsesområdet for direktivets artikel 13. Efter regeringens opfattelse fulgte det således af den sidestilling, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), at alle bestemmelser i direktivet, der gælder for tjenesteydelser, i princippet også gælder for situationer, der sidestilles hermed.

Den tyske regering gjorde gældende, at sidestillingen indebærer, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), i den konkrete sag fandt anvendelse som den mest passende analoge bestemmelse. Regeringen anførte, at da direktivets artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller anvendelse af et virksomhedsgode til privat brug med en tjenesteydelse, og da den konkrete anvendelse set i forhold til det endelige forbrug mest lignede en udlejning, fandt det fritagelsestilfælde, der er omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra b), anvendelse. Regeringen tilføjede, at betydningen af og formålet med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), nemlig at forhindre, at der ikke opkræves afgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug også talte for anvendelsen af direktivets artikel 13, punkt B, litra b), i tilfælde af personligt forbrug. Set i forhold til det endelige forbrug gør det ingen forskel, om den afgiftspligtige person udlejer boligen eller selv anvender den. Der burde derfor i den konkrete sag gives de to tilfælde samme afgiftsmæssige behandling.

Domstolen fandt imidlertid, at da fritagelsesbestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes indskrænkende, kan den derfor ikke anvendes analogt. Om dommen se også D.11.8 og J.1.1.

EF-domstolen har i sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, udtalt sig om undtagelser fra fritagelserne. De fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13 som undtagelser til momsens generelle anvendelse, må fortolkes således, at deres anvendelsesområde begrænses til det, som er strengt nødvendigt for at varetage de interesser, som disse fritagelser tillader at beskytte. Undtagelserne til en regel, der fraviger princippet om momsens generelle anvendelse, må derimod gives et vidt indhold.

Fritaget for moms er hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed. Bestemmelsen fritager det meste af den offentlige og private del af sundhedssektoren for moms. En selvstændig erhvervsdrivende, herunder en fysisk person, kan være omfattet af fritagelsesbestemmelsen i § 13, stk. 1 nr. 1, jf. SKM2001.235.TSS. Dette fremgår også af dommen i sag C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH hvor domstolen udtaler, at afgiftsfritagelsen ikke afhænger af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører lægeydelserne.

### **D.11.1 Sundhedssektoren § 13, stk. 1, nr. 1**

## D.11.1

### Ydelser i nær tilknytning til behandling

Ydelser, der kan karakteriseres som sket i nær tilknytning til behandling af personer er omfattet af bestemmelserne.

EF-domstolen har i sag C-76/99 Kommissionen mod Frankrig, udtalt, at begrebet "i nær tilknytning til", som anvendes i 6. momsdirektivs art. 13, punkt A, stk. 1, litra b ikke skal fortolkes indskrænkende. Fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af, at plejen og hospitalsbehandlingen eller transaktioner i nær tilknytning hertil er pålagt moms.

I sag C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie udtaler EF-domstolen, at 6. momsdirektiv art. 13, punkt A, stk. 1, litra b) ikke indeholder nogen definition af begrebet transaktion "i nær tilknytning" til hospitalsbehandling og pleje. Det fremgår imidlertid af bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandling af modtagerne af ydelserne eller eventuel pleje af disse. Behandlinger kan kun henhøre under begrebet "transaktioner i nær tilknytning til" hospitalsbehandling eller pleje, når de faktisk ydes som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, hvilket er hovedydelsen.

Af SKM2002.163.LSR fremgår det således, at Statens Serums Instituts salg af laboratorieundersøgelser, så kaldt human dianostik, er omfattet af moms-fritagelsen for hospitalsbehandling og lægevirksomhed. Landsskatteretten henså til, at formålet med at foretage analyserne var, at lægen eller hospitalet skulle diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, og at analyseydelserne derfor blev anset som en integreret del af de momsfri hospitals- og lægeydelser. Nedenfor gennemgås de nærmere betingelser for de aktiviteter, der er omfattet af bestemmelsen.

### Hospitalsbehandling og lægevirksomhed

Ved hospitalsbehandling forstås levering af ydelser, der præsteres af offentlige og private hospitaler. Alle sådanne ydelser, præsteret af hospitalet i forbindelse med behandlinger, er fritaget.

Som typiske ydelser kan nævnes operationer, pleje, indlæggelse mv.

Levering af organer, blod og mælk fra mennesker er også fritaget for moms efter bestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 1. Levering af blodderivater, der er specialiserede præparater til patientbehandling, fremstillet ud fra blod eller blodkomponenter, er momspligtige.

Med leverancer fra lægevirksomhed menes ydelser, der præsteres af privatpraktiserende læger. Omfattet er læger, der praktiserer og er honoreret efter overenskomsten med den offentlige sygesikring, dvs. offentligt anerkendte medicinalpersoner. Behandlingen berettiger derfor også til tilskud fra den offentlige sygesikring.

I sag C-141/00, jf. ovenfor, præciserer domstolen, at fritagelsen omfatter lægeydelser både når de udføres inden for hospitalerne og når de udføres

uden for disse, enten på tjenesteyderens bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted.

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at en hårtransplantationsklinik ydelser, der bestod dels af forskellige administrative serviceydelser, dels af lægelige ydelser i form af konsultation og hårtransplantation, ud fra en helhedsbedømmelse måtte anses som undtaget fra moms efter bestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 1. Nævnet fandt, at det afgørende er, om den administrative serviceydelse fremtræder som en del af den lægelige ydelse. Er dette tilfældet, præsteres den administrative serviceydelse til virksomhedens eget brug, og der opstår således ikke spørgsmål om at beregne moms af den administrative ydelse, jf. TfS 1995, 319. Se også TfS 1994, 81.

Frem til den 1. april 2005 gælder det, at lægers udstedelse af lægeerklæringer til brug for forsikringselskaber, kommuner o.lign., der er afgivet vedrørende en person, som lægen har undersøgt og/eller behandlet som led i et læge-patientforhold er omfattet af fritagelsen. I de tilfælde, hvor der ikke består et læge-patientforhold er lægers honorarer for udstedelse af lægeerklæringer momspligtige, jf. TfS 2000, 361.1.

#### **Lægeattester mv.**

► Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2004-27 af 29. oktober 2004 præciseret praksis vedrørende den momsmæssige behandling af lægeerklæringer mv. Præciseringen, der har virkning fra den 1. april 2005, sker som følge af EF-Domstolens afgørelser i sagerne C-212/01 og C-307/01. ◀

► EF- Domstolen har i dommene i sagerne C-212/01 og C-307/01 fortolket hvorvidt artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) i 6. momsdirektiv finder anvendelse på en række nærmere beskrevne ydelser, når de udføres som led i udøvelse af lægegerning.

EF-domstolen udtaler i præmis 53 i C-307/01, at fritagelsen i sjette momsdirektiv art. 13, pkt. A, stk. 1, litra c) ikke omfatter alle ydelser, der kan udføres som led i udøvelsen af lægegerning og dertil knyttede erhverv, men udelukkende "behandling af personer", der er et selvstændigt fællesskabsretligt begreb.

Ydelser, der ikke svarer til begrebet "behandling af personer", er momspligtige, selvom de kan have karakter af virksomhed af almen interesse.

Domstolen udtaler i præmis 57 i C-307/01, at begrebet "behandling af personer" kun omfatter lægelige indgreb med det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier. Ydelser, der udføres med henblik på at forebygge er også omfattet af fritagelsen.

Domstolen udtaler desuden i præmis 59 - 67 i C-307/01, at det er formålet med en lægelig ydelse, der afgør, om ydelsen skal være momsfritaget.

Lægelige ydelser, der er udført med et andet formål end at beskytte, herunder fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, er ikke fritaget efter art. 13, akt. A, stk. 1, litra c).

Hvis en lægelig ydelse er udført i en sammenhæng, der gør det muligt at fastslå, at hovedformålet ikke er at beskytte, herunder fastholde eller reetablere en sundhedstilstand, med snarere at levere en udtalelse, der er påkrævet forud for, at der træffes en beslutning, der har retlige virkninger, er den ikke moms fritaget.

Når en ydelse består i at tilvejebringe en lægelig erklæring, er hovedformålet med ydelsen ikke at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere, sundhedstilstanden hos den person, der berøres af erklæringen, selv om udførelsen af denne ydelse kræver lægelige kompetencer hos tjenesteyderen og kan indebære virksomhed, der er typisk for lægegerningen - såsom en fysisk undersøgelse af patienten eller analyse af journalen. En sådan ydelse, der har til formål at give et svar på spørgsmål, der er stillet inden for rammerne af en anmodning om ekspertbistand, er udført med det formål at gøre det muligt for tredjemand at træffe en beslutning, der har retlige virkninger over for den berørte eller andre personer.

Selvom den berørte selv kan anmode om en lægelig erklæring, og denne inddirekte kan bidrage til at beskytte den pågældendes helbred, ved at et nyt problem opdages eller en tidligere diagnose ændres, forbliver det hovedformål der forfølges med enhver ydelse af denne art, at opfylde en lovbestemt eller kontraktmæssig forpligtelse, der er fastsat i andres beslutningsproces.

En sådan ydelse er derfor ikke fritaget efter art. 13, pkt. A, stk. 1, litra c).

Selvom ydelsen er udført som led i udførelsen af lægegerningen, så udgør den ikke "behandling af personer" i den forstand hvori udtrykket anvendes i fritagelsen i 6. momsdirektiv, art. 13, pkt. A, stk. 1, litra c), når formålet er udarbejdelse af ekspertrapporter, der vedrører en persons sundhedstilstand, og navnlig angår de læsioner eller manglende evner, som personen lider af, med henblik på sagsoplysningen ved administrative ansøgninger, såsom ansøgninger om tildeling af en krigspension eller erstatningsretssager eller anmodning om skadeserstatning i tilfælde af lægefejl.

For så vidt angår ydelser, der består i at udstede lægeattester vedrørende egnethed, f.eks. vedrørende en persons egnethed til at rejse, skal den sammenhæng, hvori disse ydelser er udført tages i betragtning for at afgøre hovedformålet hermed.

Når det drejer sig om attester vedrørende egnethed, der kræves fremlagt af tredjemand som forudgående betingelse for den pågældendes udøvelse af særligt erhverv eller udøvelse af en vis virksomhed, der kræver gode fysiske forudsætninger, er hovedformålet med den af lægen udførte ydelse at give tredjemand det nødvendige beslutningsgrundlag. Disse lægelige ydelser har ikke hovedsageligt et sundhedsbeskyttelsesformål for personer, der ønsker at udøve en vis virksomhed, og kan således ikke fritages.

Når udstedelsen af en attest vedrørende fysisk egnethed har til formål at påpege over for tredjemand, at en persons sundhedstilstand indebærer begrænsninger med hensyn til en bestemt virksomhed eller kræver, at disse udføres under særlige omstændigheder, kan hovedformålet, med denne ydelse anses for at være beskyttelse af den berørtes sundhed. Fritagelsen i 6. momsdirektiv, art. 13, pkt. A, stk. 1, litra c) kan således finde anvendelse på en sådan ydelse.

Tilsvarende betragtninger som i pkt. 11-13 gælder for lægeundersøgelser samt udtagning af blodprøver eller andre legemsprøver. Når disse ydelser udføres med det formål for øje, at gøre det muligt for en arbejdsgiver at træffe beslutning vedrørende ansættelse eller arbejdsopgaver for en medarbejder, eller at gøre det muligt for et forsikringsselskab at fastsætte den præmie, der skal opkræves af en forsikringstager, har de omhandlede ydelser hovedsageligt til formål at give arbejdsgiveren eller forsikringsselskabet et grundlag, der griber ind i dennes beslutningstagen. Disse ydelser henhører ikke under "behandling af personer" og er ikke fritaget.

Regelmæssige lægeundersøgelser, der er indført af arbejdsgivere eller forsikringsselskaber, kan derimod opfylde betingelserne for fritagelse efter i 6. momsdirektiv, art. 13, pkt. A, stk. 1, litra c), forudsat at disse undersøgelser hovedsageligt har til formål at gøre forebyggelse og påvisning af sygdomme muligt samt at følge arbejdstageres eller forsikringstageres sundhedstilstand. At disse lægeundersøgelser finder sted efter anmodning fra tredjemand, og at de ligeledes kan tjene arbejdsgivernes eller forsikringsselskabernes egne interesser, hindrer ikke, at de har sundhedsbeskyttelse som hovedformål.

Domstolen har i C-307/01 gennemgået og vurderet en række konkrete ydelser og udtalt, at fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den **omfatter** følgende ydelser, når de udføres som led i udøvelse af lægegering, som fastsat af medlemsstaten:

- a) Udførelse af lægeundersøgelser foretaget på arbejdsgiveres eller forsikringsselskabers anmodning, når ydelsen hovedsageligt har til formål at beskytte den berørtes sundhed.
- b) Udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme, efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringsselskaber, når ydelsen hovedsageligt har til formål at beskytte den berørtes sundhed.
- c) Udstedelse af en lægeattest vedrørende en persons egnethed - f.eks. til at rejse, når ydelsen hovedsageligt har til formål at beskytte den berørtes sundhed.

Domstolen har også i C-307/01 udtalt, at fritagelsen **ikke omfatter** følgende ydelser, når de udføres som led i udøvelse af lægegering:

## D.11.1

a) Udstedelse af lægeattester om en persons sundhedstilstand f.eks. med henblik på tildeling af en krigspension.

b) Lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter med henblik på ansvarsspørgsmål og vurdering af skader, der er lidt af personer, som overvejer at anlægge sag om personskade.

c) Udarbejdelse af lægerapporter

i) efter undersøgelserne, der er beskrevet under b) og

ii) på grundlag af lægelige notater, men uden der udføres lægeundersøgelse.

d) Lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter vedrørende lægefejl efter anmodning fra personer, der overvejer, om de skal anlægge sag.

e) Udarbejdelse af lægerapporter

i) efter undersøgelserne, der er beskrevet under d), og

ii) på grundlag af lægelige notater, men uden udførelse af lægeundersøgelse.

EF-domstolen har endvidere i C-212/01 udtalt, at fritagelsen **ikke omfatter**:

f) Udarbejdelse af en lægerapport vedrørende en persons helbredstilstand til brug for at understøtte eller afvise et krav om udbetaling af invalidepension. Det har ikke betydning, om det er en domstol eller et forsikringselskab, der anmoder om erklæringen.

Den momsmæssige vurdering af, om lægeundersøgelser, udarbejdelse af lægeerklæringer, udtagelse af blodprøver mv. er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 eller ej, skal fra 1. april 2005 følge de retningslinier, der er fastlagt af EF-domstolen i sagerne C-212/01 og C-307/01. Det skal således vurderes om hovedformålet med ydelsen er at beskytte, herunder fastholde eller reetablere en sundhedstilstand. Lægelige ydelser, der er udført med et andet formål, er ikke momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. ◀

EF-domstolen fastslår i dommen i sag C-384/98, at lægelige ydelser, der ikke består i behandling af personer, i at diagnosticere og behandle en sygdom eller nogen anden sundhedsmæssig anomali, men i at fastslå individers genetiske beslægtethed i en faderskabssag ved hjælp af biologiske analyser, ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsens anvendelsesområde.

Øjenlæger og optikers tilpasning af kontaktlinser til patienter og kunder er momsfri. Øjenlægers salg af kontaktlinser kan ske momsfrit på den betingelse, at kontaktlinserne videresælges uden fortjeneste. Optikers synsprøver samt tilpasning af briller er derimod momspligtige.

Tolkeydelser i tilknytning til hospitals- og lægevirksomhed anses som en momspligtig ydelse efter lovens § 4, stk. 1. Tolkeydelser kan derfor ikke betragtes som en integreret del af social- eller sundhedsforvaltningens momsfri virksomhed, TfS 1995, 425. Ydelsen anses heller ikke for at være i nær tilknytning til hovedydelsen, dvs. hospitalsbehandling og lægevirksomhed, hhv. social forsyng og bistand (§ 13, stk. 1, nr. 1-2). Se endvidere TfS 1997, 510, hvor et vikarbureau, der stillede plejepersonale til rådighed for hospitaler og plejehjem, ikke kunne anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen, og TfS 1998, 94, hvor Momsnævnet ophævede momsfrigtagelsen for en række serviceydelser, der blev leveret til hospitaler fra private erhvervsvirksomheder.

Pleje-ydelser, der leveres af sygeplejevikarbureauer til borgere i private hjem er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 1, når det er bureauet, der er ansvarlig for pleje-ydelserne og selv tilrettelægger arbejdet, jf. TfS 2000, 258. Af sag C-141/00, jf. ovenfor, fremgår det også, at momsfrigtagelsen finder anvendelse på sygepleje, der udføres af et kapitalselskab, som driver virksomhed med ambulanssygepleje, herunder i hjemmet, der udøves af uddannede sygeplejersker, men finder ikke anvendelse på almindelig hjælp og hjælp i husholdningen.

Kiropraktik er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, hvis behandlingen gives af en kiropraktor, der har opnået autorisation i henhold til lov nr. 415 af 6. juni 1991 om kiropraktorer mv.

### **Kiropraktik, ergoterapi og fysioterapi**

Fysioterapi er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, hvis behandlingen gives af en fysioterapeut, der har opnået autorisation i henhold til lov nr. 631 af 30. august 1991.

Fysioterapeuters fremstilling af aflastende indlægssåler anses ikke som omfattet af momsfrigtagelsen, da indlægssålerne også fremstilles af ortopædvirksomheder og skomagere.

Ergoterapi er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, hvis behandlingen gives af en ergoterapeut, der har opnået autorisation i henhold til lov nr. 631 af 30. august 1991. En ergoterapeuts aktiviteter kan ud fra en konkret vurdering også være momsfrigtaget i henhold til § 13, stk. 1, nr. 2. I TfS 2000, 905 vurderede Landsskatteretten, at en selvstændig ergoterapeuts konsulentvirksomhed for forskellige kommuner ved ergoterapeutiske undersøgelser og behandlinger af børn var omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 2.

Generelle arbejdspladsbeskrivelser som foretages af fysio- og ergoterapeuter er momspligtige, medmindre der er tale om fysio- eller ergoterapeutisk rådgivning, som led i behandling eller undersøgelse af en patient, jf. TfS 2000, 361.

De grundlæggende betingelser, der skal vurderes, inden en ydelse kan opnå fritagelse for moms som anden egentlig sundhedspleje, er følgende:

### **Anden egentlig sundhedspleje**

## D.11.1

- Hvis behandlingen foretages af en autoriseret medicinalperson og i henhold til den pågældendes autorisation, er den uden videre momsfri.
- Det samme gælder, hvis behandlingen berettiger til refusion efter den offentlige sygesikringsordning.
- Hvis ingen af betingelserne efter de to ovenstående punkter er opfyldt, tages der hensyn til, om behandlingen (eventuelt i forhold til en bestemt patientgruppe) af Sundhedsstyrelsen anses for at høre under det sundhedsmæssige område, f.eks. derved at behandlingen sker efter henvisning fra læge eller hospital.

Af dommen i sag C-45/01 fremgår det, at fritagelsen omfatter behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører ydelser, som er knyttede til lægegeringen, f.eks. psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer.

Af dommen i sag C-45/01 fremgår det desuden, at det er medlemsstaterne, der i national ret fastsætter regler for, hvornår en institution anerkendes som en institution, der yder sundhedspleje. Anerkendelse forudsætter ikke en formel anerkendelsesprocedure, og anerkendelsen skal ikke nødvendigvis følge af nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter. Ved afgørelsen skal den nationale ret hense til alle relevante forhold og navnlig de faktiske omstændigheder, når det vurderes om en institution opfylder betingelserne for anvendelsen af fritagelsen.

### **Behandlingshjem**

De behandlinger, som udføres på behandlingshjem for misbrugere, anses af Sundhedsstyrelsen for at høre under det sundhedsmæssige område og er derfor momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

► Dette gælder dog ikke for en behandlingsinstitution, der leverer ydelser i form af narkoafvænningsydelse i henhold til § 85 i lov om social service. Disse ydelser anses for at være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2 - social forsorg og bistand, ifølge Landsskatterettens kendelse SKM2004.403.LSR. Landsskatteretten begrundede dette med, at det er amtskommunen, der har besluttet, at institutionen skal varetage og modtage betaling for en opgave, der i det væsentlige må karakteriseres som social forsorg og bistand. Ifølge samme kendelse er narkotikaafvænningsydelse af stofmisbrugere, der foregår i henhold til tilskud ydet af Socialministeriet eller på afdelinger i Vridsløselille fængsel for betaling modtaget af Kriminalforsorgen, ligeledes ydelser, der er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2. Sårbehandling, nedtrapningsbehandling og lignende ydelser, der leveres af autoriserede sundhedspersoner i forbindelse med afvænningsydelse, må anses som sekundære ydelser til hovedydelsen og dermed en integreret del af hovedydelsen jf. principperne i sag C-349/96 Card Protection Plan. ◀

### **Laboratorieundersøgelse**

Laboratorieundersøgelser er som udgangspunkt momspligtige. Sker en undersøgelse efter henvisning fra læge eller sygehus, vil undersøgelsen dog være momsfri.

### **Høreapparater**

Tilpasning af høreapparater kan ske momsfrit som anden egentlig sundhedspleje, TfS 1997, 857.



Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.65.TSS. udtalt sig om den moms-mæssige behandling af epilering. Under særlige forudsætninger kan fjernelse af uønsket hårvækst være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

### **Epilering**

Akupunktur er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Behandlingen skal udføres af en akupunktør, der er under supervision af en læge, dvs. lægen skal i hvert enkelt tilfælde forud for behandlingen undersøge patienten og tage stilling til hvilken behandling, der skal gives. Lægen skal i fornødent omfang kontrollere patientens tilstand efter behandlingen. Lægen skal sikre sig, at akupunktøren har den fornødne uddannelse i at udføre behandlingen, og at akupunktøren er nøje instrueret om hvilken behandling, der skal iværksættes i det konkrete tilfælde. Dette forudsætter, at lægen selv har et grundigt kendskab til behandlingen. Lægen skal endvidere sikre sig, at akupunktøren er bekendt med og iagttager de hygiejniske foranstaltninger for behandlingsmetoden. Lægen skal endeligt sikre sig, at akupunktøren er bekendt med muligheden for at tilvejebringe adækvat lægehjælp (den korrekte lægehjælp i en given situation). Lægen påtager sig det fulde ansvar for diagnostik, indikation for behandlingen og at føre ordnede optegnelser over behandlingen mv.

### **Akupunktur**

Fodplejehandlinger, som udføres af fodplejere, der er uddannede på skole eller i mesterlære før 1986, anses af Sundhedsstyrelsen for at høre under det sundhedsmæssige område og er derfor momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, jf. SKM2003.270.TSS. Fodplejehandlinger er desuden fritaget for moms, hvis fodplejeren opfylder uddannelseskravene for alternative behandlere, som beskrives nedenfor.

### **Fodpleje**

Psykologer og psykoanalytikere med akademisk kandidateksamen er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 1. Det fremgår også af dommen i sag C-45/01, at ydelser der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører ydelser der er knyttet til lægegeringen, er momsfrataget - f.eks. psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer.

### **Psykologer**

Den psykologiske-pædagogiske kandidateksamen (cand.pæd.psyk.) fra Danmarks Pædagogiske Universitet (tidligere Danmarks lærerhøjskole) ligestilles i denne forbindelse med den psykologiske kandidateksamen ved universiteterne (cand.psyk.).

Bedriftssundhedstjenester er momspligtige af deres ydelser. Efter Arbejdsministeriets bekendtgørelse nr. 750 af 24. august 2001 består bedriftssundhedstjenesternes virksomhed i at levere såvel ydelser vedrørende rådgivning, konsulentbistand mv. som ydelser, der må anses for at være momsfrataget som anden egentlig sundhedspleje. Den egentlig sundhedspleje udført af autoriserede medicinalpersoner udgør en meget begrænset del af tjenesteydelserne. Momsnævnet fandt derfor, at bedriftssundhedstjenesternes virksomhed i henseende til momslovens regler indtil videre i sin helhed udgøres af momspligtige konsulent- og rådgivningsydelser, TfS 1994, 776.

### **Bedriftssundheds-tjeneste**

Redningskorps er også momspligtige for virksomhed med redning og brandslukning.

### **Redningskorps**

## D.11.1

### Alternative behandlere

Behandlinger udført af alternative behandlere er momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 1, jf. TfS 1999, 736 og TfS 1999, 477, hvis de alternative behandlere opfylder følgende uddannelseskrav:

Anatomi/fysiologi	200 lektioner
Sygdomslære/farmakologi	100 lektioner
Den primære alternative behandlingsform	250 lektioner
Psykologi	50 lektioner
Klinikvejledning/klientbehandling	10 lektioner
Introduktion til andre alternative behandlingsformer	50 lektioner

For alternative behandlere inden for det psykoterapeutiske område, er der, jf. TfS 1999, 889 opstillet alternative uddannelseskrav for momsfritagelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Disse alternative behandlere skal som minimum have gennemgået et uddannelsesforløb af minimum 660 lektioner, der omfatter elementerne:

- Teoretisk uddannelse inden for det psykoterapeutiske område
- Egenterapi
- Modtagelse af supervision
- For behandlere, der har en grunduddannelse som f.eks. pædagog eller socialrådgiver, kan de relevante fag fra grunduddannelsen (psykologi mv.) medregnes som en del af det samlede lektionstal.

Behandlinger, der udføres af heilpraktikere, der har gennemgået et nærmere fastsat uddannelsesforløb på minimum 660 lektioner, er momsfritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, jf. TfS 1999, 833.

En lektion skal være af minimum 45 minutters varighed.

Hvis en alternativ behandler, som opfylder uddannelseskravene, ud over den primære alternative behandlingsform også udfører andre former for alternativ behandling, omfatter momsfritagelsen også disse behandlingsformer.

For alternative behandlere, der har afsluttet deres uddannelse inden d. 1. juli 2000, kan der dispenseres fra uddannelseskravene. Disse alternative behandlere vil være omfattet af momsfritagelsen for anden egentlig sundhedspleje, når de kan dokumentere, at de inden den 31. december 2000 har gennemført et uddannelsesforløb, der som minimum svarer til samlet 400 lektioner inden for områderne anatomi/fysiologi, sygdomslære/farmakologi og den primære alternative behandlingsform eller samlet 400 lektioner, der omfatter elementerne teoretisk uddannelse inden for det psykoterapeutiske område, egenterapi og modtaget supervision.

De alternative behandlere, der ikke umiddelbart opfyldte betingelserne for denne dispensation, havde alligevel mulighed for at være omfattet af dispensationen, hvis de supplerede deres hidtidige uddannelse. De var således omfattet af dispensationen, hvis uddannelseskravet om samlet 400 lektioner var opfyldt inden udgangen af år 2000.

Hvis momsfri behandlinger udføres sammen med momspligtige leverancer, skal leverancerne faktureres særskilt, sådan at de momsfrie ydelser kan udskilles fra de momspligtige leverancer.

### **Kombinerede behandlinger**

Tandlæge- og anden dentalvirksomhed er fritaget for moms. Fritagelsen omfatter som udgangspunkt den virksomhed, som tandlæger udøver i kraft af deres profession.

### **Tandlæge- og anden dentalvirksomhed**

Tandlæger, dentallaboratorier og praktiserende tandteknikere er fritaget for at betale moms af afsætningen af aftagelige og faste tanderstatninger, som de selv har fremstillet.

Dette gælder også for fremstilling og afsætning af individuelle apparaturer til ortodontiske, kæbeortopædiske og kæbekirurgiske behandlinger.

Tandlægevirksomhed omfatter forebyggelse af instrumentel og medicamentel art, diagnostik og behandling af anomalier, læsioner og sygdomme i tænder, mund og kæbe.

Erklæringer, som tandlægen afgiver i sin egenskab af tandlæge, og attest til offentlig brug om tandlægelige iagttagelser vedrørende en person, som tandlægen har undersøgt eller behandlet, udgør ifølge Sundhedsministeriet en del af den tandlægefaglige virksomhed.

Tandlægers konsulentytelser til f.eks. forsikringsselskaber i form af tandlægefaglige vurderinger af anmeldte tandskader anses ikke som momsfri tandlægevirksomhed, se TfS 1998, 417.

## **D.11.2 Social forsorg og bistand § 13, stk. 1, nr. 2**

Efter bestemmelsen momsfritages ydelser vedrørende social forsorg og bistand, herunder ydelser, der præsteres af børne- og ungdomsinstitutioner og af institutioner inden for ældreområdet. Bestemmelsen tilsigter at holde den sociale sektor uden for momspligten.

### **Social forsorg og bistand § 13, stk. 1, nr. 2**

Fritagelsen omfatter således bl.a. plejehjem, vuggestuer, børnehaver, fritidshjem og offentlig hjemmehjælp.

For at en ydelse er omfattet af fritagelsen skal:

- Ydelsen leveres af offentligretlige organer eller af andre organer, der er

anerkendt som foretagender af almennyttig karakter **og**

- selve ydelsen karakteriseres som social forsorg og bistand, eller med nær tilknytning hertil

jf. 6. momsdirektiv art. 13, punkt A, stk. a, litra g) og h), samt EF-domstolens faste praksis.

### **Organer af almennyttig karakter**

Ved vurderingen af, om ydelser kan henføres til den sociale sektor, ses der bl.a. på, om ydelsen sker i nær tilknytning til social bistand og sikring, og om den præsteres af et offentligt organ eller af andre organer, der er anerkendt som foretagender af almennyttig karakter.

I sag C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH og sag C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie fastslår EF-domstolen, at medlemsstaterne har en skønsbeføjelse til at anerkende organer som værende "foretagender af almennyttig karakter". Det fremgår af dommen, at medlemsstaterne skal tage flere forhold i betragtning, når de anerkender organer som "foretagender af almennyttig karakter". Blandt disse forhold nævner domstolen den almene interesse i virksomheden, at andre afgiftspligtige der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, samt at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller andre sociale sikringsorganer.

Fysiske personer kan også være omfattet af fritagelsen, jf. EF-domstolens dom C-216/97 Gregg & Gregg.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2001.235.TSS udtalt sig om rækkevidden af TfS 2000, 905 og SKM2001.213.LSR og sammenholdt disse afgørelser med C-216/97 Gregg & Gregg.

Som det fremgår af SKM2001.235.TSS omhandler TfS 2000, 905 en ergoterapeut. Kommunen dækkede forældrenes omkostninger til de ergoterapeutiske ydelser i henhold til den tidligere bilstandslov.

Det fremgår af kendelsen, at henvendelse om behandling m.v. skete gennem den kommunale socialforvaltning, der bevilgede penge til ydelserne gennem bilstandsloven (nu lov om social service). Det var således de kommunale socialforvaltninger, der honorerede klageren for, at hun varetog en social opgave, der i øvrigt henhørte under kommunen.

I kendelsen lagde Landsskatteretten til grund, at der ikke var tale om ydelser som led i en sygdomsbehandling. Ydelserne blev således anset for at være social forsorg og bistand.

Landsskatterettens kendelse i SKM2001.213.LSR omhandlede en enkeltmandsvirksomhed, der ydede rådgivning efter lov om social service, som primært rettede sig mod unge og familier med særlige behov. Den stedlige kommune havde endvidere bevilget støtte til rådgivningen i henhold til lov om social service.

Landsskatteretten afsagde kendelse om, at i det omfang klageren var udpeget og betalt af kommunen til at levere ydelser i form af rådgivning/kontakt i henhold til lov om social service, måtte disse ydelser anses for omfattet af bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, om social forsorg og bistand. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at det var kommunen, der havde besluttet, at klageren skulle varetage og modtage betaling for en opgave, der måtte karakteriseres som social forsorg og bistand.

EF-domstolens sag C-216/97, Gregg and Gregg, vedrører 2 personer, der driver et plejehjem gennem et partnership. Plejehjemmet er registreret som plejehjem i overensstemmelse med national lovgivning, men det er ikke anerkendt som velgørende virksomhed. Virksomheden søger systematisk at skabe sig en fortjeneste.

### **Fysiske personer**

Sagen blev indbragt for EF-domstolen, fordi den forelæggende ret finder, at fritagelsebestemmelserne i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b og litra g, ikke kun omfatter juridiske personer.

Dommen ophæver EF-dommen C-453/93, Bulthuis-Griffion. Denne dom fastslog, at begrebet "institution" eller "organ" i artikel 13, punkt A, stk. 1, skulle fortolkes således, at de kun omfatter juridiske personer og ikke fysiske personer.

Domstolen fastslår at betegnelserne "institutioner" og "organer" i artikel 13, punkt A, stk. 1, ikke udelukker, at fysiske personer, der driver en virksomhed, kan være omfattet af fritagelsesbestemmelserne.

Domstolen bemærker endvidere, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms.

Domstolen har ikke i dommen udtrykkeligt taget stilling til, om en privat erhvervsvirksomhed - dvs. en virksomhed der drives med gevinst for øje - kan være omfattet af fritagelsen for hospitalsbehandling m.v. og for social bistand og sikring. Den når dog frem til, at det ikke kan udelukkes alene af den grund, at der er tale om fysiske personer.

På baggrund af ovennævnte Landsskatteretskendelser og EF-dom kan en selvstændig erhvervsdrivende, herunder en fysisk person, kan være omfattet af fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, selv om 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b, litra g og litra h, udtrykkeligt nævner institutioner og organer.

Det er dog en betingelse for fritagelse, at de øvrige betingelser i bestemmelserne er opfyldt, og at disse betingelser som udgangspunkt bliver fortolket indskrænkende.

De mange ydelser, som er reguleret i lov om social service, vil således kunne være omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, såfremt ydelserne kan karakteriseres enten som behandling eller som social forsorg og

### **Lov om Social Service**

bistand, uanset hvem de præsteres af. Dette skal ses på baggrund af, at så længe ydelserne er reguleret i lov om social service, er den/dem som udfører ydelserne offentligretlige organer i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b, g og h.

Det skal dog bemærkes, at det kun er den/dem, der leverer ydelserne, d.v.s. behandlingen eller den sociale forsyning og bistand, der kan være omfattet af fritagelserne. Det er vigtigt at skelne mellem, om det er virksomheden, der leverer den momsfrie ydelse, eller om virksomheden blot leverer en momspligtig driftsydelse til den/dem, som reelt leverer den momsfrie ydelse.

I de tilfælde hvor ydelserne ikke er omfattet af lov om social service og derfor ikke kan anses for leveret af offentligretlige organer, kan private erhvervsvirksomheder, der drives med gevinst for øje, ikke være omfattet af § 13, stk. 1, nr. 2, idet de ikke kan antages at være "organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter", jf. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g og litra h. Det samme gør sig ikke gældende for ydelser omfattet af § 13, stk. 1, nr. 1, idet denne bestemmelse ikke indeholder samme betingelser, jf. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b.

### **Arbejdsløhedskasser, herberger m.v.**

Fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2 omfatter også arbejdsløhedskasser, herberger, beskyttede pensionater, dagcentre for pensionister samt andre såvel offentlige som selvejende institutioner, der drives med fuld underskudsdekning efter socialserviceoven.

Desuden kan der som eksempel nævnes, at der er momsfrihed for Dansk Røde Kors modtagelsescentre for indkvartering af asylansøgere i tiden fra ankomsten til Danmark til den endelige afgørelse af asylansøgningen foreligger.

I SKM2002.393.VLR nåede Vestre Landsret frem til, at et Fremtidskursus, der er rettet mod unge med særlige behov for støtte, og som består af såvel undervisning som social forsyning og bistand ikke er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 2, men derimod af § 13, stk. 1, nr. 3. Landsretten lagde til grund, at det væsentligste element i ydelserne er selve undervisningen. Der blev navnlig lagt vægt på indholdet af program- og kursusoplæg, hvoraf det fremgik, at undervisningselementet er det primære formål med opholdet. Højesteret har i SKM2003.299.HR stadfæstet landsrettens dom.

I SKM2003.279.VLR blev en friskole og to efterskoler inden for et skole-samvirke anset for at drive undervisningsvirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, for børn og unge med særlige behov for støtte, som var blevet anbragt på skolerne af deres hjemkommuner i medfør af § 40 i lov om social service. Der var således ikke tale om social forsyning og bistand, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 2. Skolerne var derfor lønsumsafgiftspligtige, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 1. pkt. Landsretten lagde vægt på, at skolerne hovedydelse måtte anses for undervisning. Landsretten lagde her vægt på skolerne vedtægter og programmer samt på, at de fleste elever gik op til folkeskolens afgangsprøve, og at flere af de elever, der blev fremlagt oplysninger om under retssagen, ikke kunne fortsætte hos skolerne, men måtte

anbringes andre steder, fordi de ikke kunne modtage undervisning. Ankefriten var ikke udløbet ved redaktionens slutning.

► I SKM2004.403.LSR nåede Landsskatteretten frem til, at en behandlingsinstitutions ydelser i form af narckoafvænnning ydet i henhold til § 85 i lov om social service anses for at være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2. Landsskatteretten begrundede dette med, at det er amtskommunen, der har besluttet, at institutionen skal varetage og modtage betaling for en opgave, der i det væsentlige må karakteriseres som social forsorg og bistand. Ifølge samme kendelse er narkotikaafvænnning af stofmisbrugere, der foregår i henhold til tilskud ydet af Socialministeriet eller på afdelinger i Vridsløselille fængsel for betaling modtaget af Kriminalforsorgen, ligeledes ydelser, der er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2. Sårbehandling, nedtrappingsbehandling og lignende ydelser, der leveres af autoriserede sundhedspersoner i forbindelse med afvænnningen, må anses som sekundære ydelser til hovedydelsen og dermed en integreret del af hovedydelsen, jf. principperne i sag C-349/96 Card Protection Plan. ◀

### **Behandlingshjem narkotikaafvænnning**

Efter bestemmelsen er levering af varer og ydelser i nær tilknytning til social forsorg og bistand ligeledes fritaget for moms.

### **Varer og ydelser i nær tilknytning**

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at de ydelser, som en selvejende institution leverer i tilknytning til behandling af en psykisk lidelse, er fritaget for moms som ydelser, leveret i nær tilknytning til social forsorg og bistand.

Ydelserne består af undersøgelser med henblik på vejledning til etablering af undervisning/behandling, rådgivning/vejledning og kursusvirksomhed for pårørende og fagfolk samt forskning. Nævnet har i denne forbindelse lagt vægt på, at kurserne er rettet mod forældre til børn og fagfolk, der direkte er inddraget i behandlingen af børnene, TfS 1996, 230.

I TfS 2000, 905 anså Landsskatteretten ergoterapeutens ydelser vedrørende kursusvirksomhed og foredrag for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, som levering af varer og ydelser med nær tilknytning til social forsorg og bistand.

Endvidere er salg af mad og drikkevarer (servering) samt salg af materialer, håndarbejde mv. til symbolske priser (indkøbs- og fremstillingspriser) til klienter og deres pårørende moms fritaget. Dette gælder dog ikke servering fra cafeteriaer og lign. med almindelig adgang for offentligheden.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der skal betales moms af indtægter, som fremkommer i forbindelse med ydelser af social karakter mv., vil der bl.a. indgå en vurdering af, om en fritagelse fra momspligten vil føre til konkurrenceforvridning over for andre virksomheder.

Almindeligt salg fra kiosker vil således altid være momspligtig, uanset om salget fra kiosken sker fra en institution, der leverer ydelser vedrørende social forsorg og bistand.

## D.11.2

I SKM2001.41.LSR fandt Landsskatteretten, at en kro, der leverede mad til pensionister i en kommune ikke var omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 2. Kroens aktivitet bestod primært i levering af mad, hvilket ikke kan anses for social forsorg og bistand. Det forhold, at levering af maden til pensionister og handicappede, er forbundet med en række hjælpefunktioner i form af anretning mv. fører ikke til, at aktiviteten falder ind under bestemmelsen.

### **Plejhjemsydelser**

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at en kommunes levering af kost og leje af linned i tilknytning til udlejning af plejhjemsboliger må anses som ydelser i nær tilknytning til social forsorg og bistand, se TfS 1995, 94. Det er uden betydning, om kosten leveres under cafeterialignende forhold. Derimod skal der betales moms ved levering af vask og rengøring, herunder vinduespolering, idet nævnet ikke fandt, at disse ydes i nær tilknytning til den sociale forsorg og bistand. Når offentlige institutioner leverer de nævnte ydelser, skal institutionerne betragtes som momspligtige personer, da disse ydelser leveres i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momslovens § 3, stk 2, nr. 3, se endvidere C.2.3. Institutionerne skal dog ikke momsregistreres og opkræve moms af de pågældende ydelser når den betaling, der opkræves hos institutionsbeboerne alene dækker rengøringsmidlerne. De samme regler gælder ved levering af service til ældre i eget hjem, når denne service ydes af det samme team, som bistår på institutionerne. Der skal betales moms, hvis ydelserne leveres udefra, dvs. fra momsregistrerede virksomheder til beboerne.

### **Visiterede hjemme-hjælpsydelser**

Det fremgår af SKM2003.460.TSS, at ifølge lov om social service § 71, har kommunalbestyrelsen pligt til at tilbyde

- 1 personlig hjælp og pleje og
- 2 hjælp eller støtte til nødvendige praktiske opgaver i hjemmet.

Tilbuddene gives til personer, som på grund af midlertidigt eller varigt nedsat fysisk eller psykisk funktionsevne eller særlige sociale problemer ikke selv kan udføre disse opgaver.

De relevante ydelser tildeles efter en konkret og individuel vurdering af behovet for hjælp, dels på baggrund af lovgivningen og dels på baggrund af det serviceniveau kommunalbestyrelserne fastlægger.

### **Frit valgs ordningen**

Lov nr. 399 af 6. juni 2002 ændrede bl.a lov om social service, således at der blev indført frit valg af leverandør af personlig og praktisk hjælp m.v. Det overordnede formål med loven er, at skabe lige konkurrence mellem kommunale og private leverandører og give modtagerne af personlig og praktisk hjælp mulighed for at vælge mellem 2 eller flere godkendte leverandører af personlig og praktisk hjælp.

Både den personlige- og den praktiske hjælp som er omfattet af reglerne om frit leverandørvalg, er visiterede ydelser i medfør af socialservicelovens § 71.



Ydelser der ligger indenfor kommunens visitation efter lov om social service § 71, kan karakteriseres som social forsorg og bistand, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 2. Dette gælder også for visiterede indkøbs- og rengøringsydelser.

Dette betyder, at

- Visiterede ydelser, jf. lov om social service § 71, der leveres af selvstændigt erhvervsdrivende efter reglerne om frit leverandørvalg i hjemmeplejen, vil være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, da de erhvervsdrivende, i denne sammenhæng, må anses for at være offentligt retlige virksomheder.
- Ydelser, der leveres ud over de visiterede ydelser, som f.eks. gråzoneydelserne, vil være momspligtige, da de ligger uden for det, der kan betragtes som social forsorg og bistand eller ydelser i nær tilknytning hertil. Dette gælder også, hvis de tilkøbte ydelser er af samme art som de visiterede. Ydelserne kan i sig selv være fritaget efter en anden bestemmelse som f. eks. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Det skal også her bemærkes, at det kun er den, der leverer den sociale forsorg og bistand, der er omfattet af fritagelsen. Der skal således skelnes imellem om virksomheden leverer den momsfri ydelse, eller om virksomheden leverer en momspligtig driftsydelse til den, som reelt leverer den momsfrie ydelse.

Ungdomsklubbers fællesaktiviteter som f.eks. landbrugs- og cafeteriadrift anses ikke for at høre under social forsorg og bistand.

**Ungdomsklubber**

Momsnævnet fastslog i TfS 1995, 425, at levering af selvstændige tolkeydelser er omfattet af momspligten. Nævnet fandt ikke, at tolkeydelser kunne anses for en integreret del af social- og sundhedssektorens momsfrie virksomhed. Nævnet udtalte, at der efter dets opfattelse er tale om levering af bi- eller hjælpeydelser, der ikke er i nær tilknytning til hovedydelse.

**Tolkeydelser**

Forskellige former for undervisnings- og uddannelsesvirksomhed er fritaget for moms. Det gælder efter § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.:

**D.11.3  
Undervisnings- og  
kursusvirksomhed  
§ 13, stk. 1, nr. 3**

- skoleundervisning
- undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner
- faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning.

Når undervisningen har form af kursusvirksomhed, og visse omstændigheder foreligger, er den dog momspligtig efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., se D.11.3.1.

Momsfritagelsen gælder både selve undervisningen og levering af varer og ydelser i nær tilknytning hertil.

### D.11.3

Efter bestemmelsen er almindelig undervisning af børn og unge momsfri. På samme måde er undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner fritaget. Fritagelsen gælder f.eks. også aftenskoleundervisning, hvor der undervises i traditionelle fag som sprog, matematik, bogføring, håndarbejde, musik mv. Produktionskoler, der er omfattet af lov om produktionskoler er også fritaget. Dette gælder også for produktionskoler i fængsler jf. SKM2001.223.TSS.

Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, at uddannelsen til trafikpilot - ab initiouddannelsen - i sin helhed kan anses for momsfri faglig uddannelse. Afbryder eleven uddannelsen efter at have opnået A-certifikat, skal der ske en efteroprævning af momsen, da erhvervelse af A-certifikatet alene er momspligtig, TfS 1995, 808.

Hvis der foreligger en aftale om opnåelse af den samlede trafikflyveruddannelse inden man påbegynder erhvervelse af A-certifikat og uddannelsen genoptages inden for 1 år, kan uddannelsen dog i sin helhed anses som momsfri. Praksis om ab initiouddannelsen anvendes analogt på modularuddannelsen for uddannelser, der er påbegyndt efter den 8. september 2000, jf. SKM2001.224.TSS.

Køreundervisning med henblik på opnåelse af kørekort til kategori B og B/E anses ikke for faglig uddannelse og er derfor ikke fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 3. Køreundervisning med henblik på opnåelse af kørekort til kategori C, C/E, D, D/E, til erhvervmæssig befordring med almindelig bil (taxa), til erhvervmæssig personbefordring med stor bil/bus samt til traktor/motorredskab, kan anses for kompetencegivende undervisning og dermed fritaget efter bestemmelsen, jf. SKM2001.264.TSS.

Kurser, der er snævert forbundet med afsætningen af virksomhedens produkter, anses ikke som faglig undervisning, men derimod som instruktion, og er derfor momspligtige, TfS 1996, 680.

Virksomhed med kurser i personlig udvikling, healing, drømme og lign., der hverken kan anses for skolemæssig undervisning, faglig uddannelse eller undervisning med et erhvervmæssigt sigte, er ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen, jf. TfS 1996, 732 og TfS 2000, 943.

Landsskatteretten fandt i SKM2002.662.LSR, at en virksomhed med udlejning af musik- og dansestudie samt værelser evt. med forplejning ikke var omfattet af fritagelsesreglerne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Se også J.1.1.

En lydcliniks behandling af børn med lydterapi for ordblindhed er hverken momsfritaget undervisning eller levering med nær tilknytning til undervisning, jf. SKM2003.249.ØLR.

Se SKM2003.339.TSS, hvorefter Skatteministeriet har udtalt, at de af Dansk Kennel Klub og tilsluttede specialklubber afholdte kurser i "hundekørekort" eller øvrige kurser i f.eks. adfærd, pleje og avlsplanlægning, ikke

anses for at have karakter af skolemæssig eller faglig uddannelse. Kurserne er derfor ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

I SKM2002.393.VLR nåede Vestre Landsret frem til, at et Fremtidskursus, der er rettet mod unge med særlige behov for støtte, og som består af såvel undervisning som social forsorg og bistand ikke er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 2, men derimod af § 13, stk. 1, nr. 3. Landsretten lagde til grund, at det væsentligste element i ydelserne er selve undervisningen. Der blev navnlig lagt vægt på indholdet af program- og kursusoplæg, hvoraf det fremgik, at undervisningselementet er det primære formål med opholdet. Højesteret har i SKM2003.299.HR stadfæstet landsrettens dom.

I SKM2003.279.VLR blev en friskole og to efterskoler inden for et skole-samvirke anset for at drive undervisningsvirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, for børn og unge med særlige behov for støtte, som var blevet anbragt på skolerne af deres hjemkommuner i medfør af § 40 i lov om social service. Der var således ikke tale om social forsorg og bistand, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 2. Skolerne var derfor lønsumsafgiftspligtige, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 1. pkt. Landsretten lagde vægt på, at skolernes hovedydelse måtte anses for undervisning. Landsretten lagde her vægt på skolerne vedtægter og programmer samt på, at de fleste elever gik op til folkeskolens afgangsprøve, og at flere af de elever, der blev fremlagt oplysninger om under retssagen, ikke kunne fortsætte hos skolerne, men måtte anbringes andre steder, fordi de ikke kunne modtage undervisning. Ankefristen var ikke udløbet ved redaktionens slutning.

I SKM2001.422.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt, at skoler, der som led i regeringens handlingsplan for bedre og sundere mad til børn deltager i en forsøgsordning vedrørende mad- og måltidsordninger i enkeltinstitutioner, ikke skal betale moms af tilskud og elevbetaling til maden. Skolernes servering af mad i forbindelse med forsøgsordningen anses som momsfri levering af ydelser i nær tilknytning til egen momsfri undervisning.

► I forlængelse af ovennævnte meddelelse har Told- og Skattestyrelsen i SKM2004.438.TSS udtalt sig om momsforhold for skoleboder og skolemadordninger. Vedrørende madordninger for elever i folkeskolen er der med virkning fra 1. august 2004 i § 40, stk. 2, nr. 7, i lov nr. 360 af 19. maj 2004 om ændring af lov om folkeskoler indført en udvidet adgang til madordninger. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår det, at kommunerne efter de tidligere gældende regler kun havde hjemmel til at tilbyde skolemad med helt eller delvist kommunalt tilskud. Med de nye regler har kommunerne foruden de allerede eksisterende regler mulighed for at etablere frivillige madordninger i folkeskolen med fuld forældrebetaling. Reglerne er et servicetilbud til mange børnefamilier, uden at etableringen af madordningen belaster den kommunale økonomi. Kommunerne kan dog bidrage til, at forældrene kan løfte ansvaret på en hensigtsmæssig måde til gavn for blandt andet folkesundheden. ◀

### **Sondring mellem social forsorg/bistand og skoleundervisning mv.**

### **Varer og ydelser med nær tilknytning**

► Kommunalbestyrelsen vil kunne delegere sin beføjelse til at beslutte, om madordninger skal etableres med fuld brugerbetaling eller med helt eller delvist tilskud, samt til at fastsætte nærmere rammer for madordninger til skolebestyrelserne. Selve prisfastsættelsen for benyttelse af ordningen vil henhøre under skolelederen. Ved fuld forældrebetaling forstås, at madordningen skal etableres og fungere således, at alle derved forbundne omkostninger er dækket heraf. ◀

► Kombinationsmulighederne i forhold til skolemadordninger er talrige, og spørgsmålet om momspligt afhænger dels af, hvilken madordning, der er tale om, dels forholdet mellem leverandør og aftager. Nedenfor er det givet, hvornår en ordning er henholdsvis momsfri og momspligtig: ◀

► 1. Skolens salg til elever - momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. ◀

► Den enkelte private eller offentlige skole står for madordningen ved brug af skolens personale, elever eller underleverandør. Der kan således være tale om, at skolen har ansat en økonoma og/eller andet personale, der står for tilberedning og salg - eventuelt med elevhjælp. Skolen modtager eventuelle offentlige tilskud. ◀

► Madordninger som ovenfor beskrevet er momsfrie i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, idet de anses for leveret med nær tilknytning til undervisning. Disse madordninger har ikke som formål at skabe en virksomhed, men alene at gøre det muligt for skolebørn på en enkel måde at få god og sund kost og på denne måde at være normdannende og adfærdsregulerende overfor børn. ◀

► Sådan en madordning følger intentionerne i folkeskoleloven, som de fremgår af folkeskolelovens § 40, stk. 2, nr. 7, samt bemærkningerne hertil. ◀

► Det er en betingelse, at ordningen hverken direkte eller indirekte tilsigter en økonomisk gevinst. ◀

► Madordningen må endvidere ikke være omfattet af lov om restaurations- og hotelvirksomhed mv., som senest bekendtgjort ved lov bekendtgørelse nr. 163 af 11. marts 2003. Af § 1 i loven fremgår det, at loven omfatter selvstændig erhvervsvirksomhed ved servering af spise- og drikkevarer. ◀

► EF-domstolen har i sag C-287/00 om et universitets forskningsaktiviteter mod vederlag haft anledning til at udtale sig om begrebet "med nær tilknytning til" undervisning. Domstolen siger, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at omsætningsafgift opkræves enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (præmis 43). ◀

► Artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Denne bestemmelse udelukker imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men

alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (præmis 45) ◀.

► Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), indeholder ikke nogen definition af begrebet tjenesteydelser "med nær tilknytning til", men begrebet skal imidlertid ikke fortolkes snævert, da fritagelsen af tjenesteydelser med nær tilknytning til universitetsundervisning skal sikre, at det ikke bliver umuligt at få adgang til universitetsundervisning på grund af fordyrelsen af undervisningen ved, at selve undervisningen eller tjenesteydelser og goder med nær tilknytning hertil pålægges moms (præmis 47) ◀.

► I det omfang der under en skoles madordning foregår salg udover, hvad der indgår i selve madordningen, er det momspligtigt, ligesom salg til personale er momspligtigt. Skolen skal momsregistreres for sådant salg, hvis den årlige momspligtige omsætning er over 50.000 kr ◀.

► 2. Tredjemands salg - momspligt, jf. momslovens § 4, stk. 1 ◀.

► Madordningen drives af en tredjemand, for eksempel en økonoma, som har forpagtet skolens køkken. Skolen giver eventuelt tilskud til driften for at holde priserne nede ◀.

► Denne type madordning er momspligtig. En tredjemand kan ikke blive omfattet af bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, om leveringer af varer og ydelser i nær tilknytning til undervisning ◀.

► Der skal derfor betales moms af salget til eleverne, medmindre den årlige omsætning er under registreringsgrænsen på 50.000 kr., jf. momslovens § 49 ◀.

► 3. Elevskoleboder - momsfrie, da det ikke er økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1 ◀.

► Skoleelevers salg fra boder i skolen af mad, som de selv har tilberedt, for eksempel kage, pizza, kylling, boller, samt frugt, brød, mælk og lignende anses ikke som økonomisk virksomhed, jf. afgørelse DfT. 1115/90 ◀.

► Om forholdet mellem leverandør og skole henvises til afsnit D.7. ◀

Vestre Landsret fandt i dommen i SKM2002.88.VLR, at rådgivning i forbindelse med møblering af en skole, må anses som levering af en ydelse med nær tilknytning til skoleundervisning. Det fremgår af SKM2002.337.TSS, at Told- og Skattestyrelsen ikke finder, at der er belæg for landsrettens begrundelse for at anse rådgivningsydelse som levering med nær tilknytning til skoleundervisning. Styrelsen udtaler, at "med nær tilknytning til" skal forstås som varer og ydelser, der leveres af skolen i nær tilknytning til undervisningsydelser leveret til skolens elever. Styrelsen finder ikke, at der er grundlag for at antage, at bestemmelsen kan udvides til også at omhandle i øvrigt momspligtige ydelser leveret til skolen. Da leveringsstedet for rådgivningsydelsen, efter styrelsens opfattelse, ikke var i Danmark gav styrel-

sen udtryk for, at man var enig i resultatet af landsrettens dom, nemlig at der ikke er momspligt her i landet. Dommen blev derfor ikke anket.

I sag C-287/00 Kommissionen mod Tyskland udtaler EF-domstolen, at begrebet tjenesteydelser "med nær tilknytning til" universitetsundervisning ikke skal fortolkes særligt snævert, da fritagelse af ydelserne skal sikre, at det ikke bliver umuligt at få adgang til universitetsundervisning på grund af fordyrelsen af undervisningen ved, at selve undervisningen eller tjenesteydelser og goder med nær tilknytning hertil pålægges moms. Domstolen konstaterer herefter, at såfremt forskningsprojekter, som statslige, højere læreranstalter udfører mod vederlag, pålægges moms, medfører det ikke forøgede omkostninger ved universitetsundervisningen. Endvidere bemærker Domstolen, at selv om udførelsen af sådanne projekter kan anses for særdeles nyttige for universitetsundervisningen, er det ikke uomgængeligt nødvendigt for at nå det mål, der tilsigtes med universitetsundervisning. Domstolen fastslår derefter, at statslige højere læreranstalters udførelse af forskningsprojekter mod vederlag ikke kan betragtes som en form for virksomhed, der har nær tilknytning til universitetsundervisning.

### **Undervisning i legemsøvelser**

Undervisning i legemsøvelser er altid momsfri. Fritagelsen omfatter undervisning i gymnastik samt beslægtede discipliner. Eksempler herpå er undervisning i aerobic og andre særlige gymnastikformer, dans, afspænding, yoga, judo og andre kampsporter.

Undervisning i legemsøvelser er gymnastik i bred forstand med henblik på en almen styrkelse af udøverens krop.

Brug af redskaber eller maskiner udelukker ikke i sig selv, at der kan være tale om undervisning i legemsøvelser, men for at der kan være tale om momsfri undervisning i legemsøvelser, må der være et væsentligt element af reel undervisning.

Undervisningen skal således forstås af en lærer/instruktør efter et forud fastlagt program, og den skal endvidere have en vis intensitet. Det er ikke tilstrækkeligt, at den alene går ud på at instruere om brugen af forskellige trænings- og motionsapparater. Styrke- og motionstræning med motionsredskaber i et motionscenter vil derfor normalt ikke være momsfritaget.

For at afgøre, om der er tale om undervisning, lægges der bl.a. vægt på følgende elementer:

- Om der er en lærer/instruktør gennem hele timen
- Om der er tale om et egentligt hold
- Om instruktøren har andre opgaver samtidig
- Om man bliver ledt gennem hele programmet, eller man blot kan spørge om hjælp

Et motionscenter skal ved salg af turkort, som dækker såvel momspligtige som momsfrie aktiviteter, skønmæssigt opdele vederlaget på de respektive

aktiviteter. Efterfølgende skal det foretagne skøn korrigeres ud fra den faktiske benyttelse, TfS 1998, 275.

Motionscentre sælger også periodekort, som giver ret til ubegrænset antal besøg med adgang til både momspligtige og momsfrie aktiviteter i en vis periode. Motionscentret skal da fastsætte, hvilken del af kortets salgspris, der dækker betalingen for henholdsvis adgang til undervisning og adgang til motionscentrets momspligtige aktiviteter. Fordelingen af periodekortets pris på henholdsvis momsfrie og momspligtige ydelser må normalt ikke afvige væsentligt fra prisen for periodekort, som sælges separat for hver aktivitet. Prisen skal ikke efterfølgende korrigeres ud fra den faktiske benyttelse, idet købet ikke omfatter et vist antal ture, men omfatter en ret til fri adgang i en periode, jf. TfS 1998, 275.

Den omstændighed, at et motionscenter udarbejdede et træningsprogram for den enkelte, og at de maskiner, der anvendtes til træningsprogrammet, blev forevist og demonstreret af en instruktør, var ikke nok til, at der kunne ske fritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, jf. TfS 1999, 218 og SKM2001.121.VLR.

Momsfritagelsen for undervisning i legemsøvelser er generel og omfatter også den undervisning, der udbydes af private virksomheder på almindelige forretningsmæssige vilkår. Se i øvrigt TfS 1996,127.

Momsnævnet har afgjort, at undervisning i faldteknik/faldskærmsudspring og klatring/bjergbestigning, der drives med gevinst for øje, omfattes af momspligten på linje med undervisning i f.eks. golf, ridning og tennis, TfS 1996, 125.

Momsnævnet traf i ovennævnte afgørelse også afgørelse om, at aktiviteterne i dykkerskoler er momspligtige. Uddannelse af instruktører er imidlertid momsfri, jf. oven for om uddannelse.

Undervisningsvirksomhed, der efter sit indhold er omfattet af fritagelsen i bestemmelsens 1. punktum, er momspligtig efter bestemmelsens 2. punktum, når undervisningen har form af kursusvirksomhed, og visse omstændigheder foreligger. Kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært er rettet mod virksomheder og institutioner mv., er således ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen, jf. § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det er kun kursusvirksomhed, der kan være momspligtig efter bestemmelsen. Som kursusvirksomhed anses ikke egentlige kompetencegivende uddannelser.

Der er kun momspligt for kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, dvs. at virksomhedens primære formål er at optjene en gevinst til ejere af virksomheden eller til andre aktiviteter end undervisning.

Institutioner, der opfylder en lovbestemt pligt til at udbyde undervisningsaktiviteter, vil som udgangspunkt ikke være momspligtige.

### **D.11.3.1 Momspligtige kurser**

#### **Gevinst for øje**

### D.11.3.1

EF-domstolen har i sag C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, udtalt, at et organ ikke kan antages at have til formål systematisk at søge vinding, jf. den fakultative betingelse i 6. momsdirektivs artikel 13, stk. 2, litra a), første led, som er anvendt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., selv om det systematisk tilstræber at skabe overskud, som det derefter anvender til udførelsen af sine tjenesteydelser. Dommen er også omtalt i afsnit D.11.5.

#### Erhvervsskoler

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.230.TSS taget stilling til, om erhvervsskoler, der udover aktiviteter med grunduddannelser har aktiviteter med kursusvirksomhed, er momspligtige efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse fremgår det, jf. denne lovs § 1, at erhvervsskoler skal være selvejende og godkendt af undervisningsministeren til at give erhvervsrettet grund-, efter- og videreuddannelse til og med niveauet for kortere videregående uddannelser. En godkendt institution skal i sit virke som selvejende institution være uafhængig, og institutionens midler må alene komme institutionens formål til gode, jf. § 14.

Når en erhvervsskole driver kursusvirksomhed i momslovens forstand, og en evt. gevinst herved alene bruges til gavn for skolens øvrige uddannelsesaktiviteter, vil skolen derfor ikke anses for at drive kursusvirksomhed med gevinst for øje. Skolens kursusvirksomhed vil derfor efter praksis på området være moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., modsætningsvis.

#### Deltagerkredsen

Det enkelte kursus skal primært være rettet mod virksomheder og institutioner for at være momspligtigt. Er kunden en forening, herunder en fagforening og lign., er kursusvirksomheden ikke momspligtig, medmindre foreningen kan siges at være erhvervsdrivende.

Da kursusvirksomheden ofte ikke vil kende den faktiske deltagerkreds på det tidspunkt, hvor kurset udbydes, må virksomheden selv foretage et skøn over, om den endelige deltagerkreds vil være enkeltpersoner eller virksomheder og institutioner. Dette skøn vil ikke blive tilsidesat for allerede afholdte kurser, medmindre skønnet er foretaget på et åbenbart fejlagtigt grundlag.

Deltagerkredsen vil i den forbindelse være lig den personkreds, der er købere af kurserne, dvs. dem faktura er udstedt til og som afholder udgifterne. Momsnævnet har således truffet afgørelse om, at et uddannelsescenters levering af kurser til arbejdsformidlingen, hvor deltagerkredsen er arbejdsledige, er momspligtig. Nævnet lagde ved sin afgørelse vægt på, at ordene *retter sig mod* i lovbestemmelsen dækker kunden, dvs. den virksomhed eller institution, der er aftager af kurset, TfS 1995, 426.

#### Underleverandører

Momsnævnet har i TfS 1994, 775 truffet afgørelse om, at undervisningsydelser, der leveres af en virksomhed, der er underleverandør til brug for en kursusvirksomhed, der står som den egentlige kursusudbyder, ikke er



omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Det medfører, at underleverandørers undervisningsydelser kan leveres momsfrit.

Efter bestemmelsen omfatter momsfritagelsen foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent.

**D.11.4  
Foreninger § 13,  
stk. 1, nr. 4**

Foreningers levering af varer og ydelser er momsfritaget, når følgende betingelser er opfyldt:

- leveringen har nær tilknytning til foreningens formål
- foreningen opfylder et af de i bestemmelsen nævnte formål
- foreningen ikke arbejder med gevinst for øje
- leveringen er finansieret ved kontingent (og ikke særskilte betalinger)
- afgiftsfritagelsen ikke fremkalder konkurrenceforvridning.

De formål, som foreningen mv. efter bestemmelsen skal have for at blive momsfritaget, er formål af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter, eller formål, som vedrører borgerlige rettigheder.

Se C.1.4.2 om foreninger, der driver økonomisk virksomhed, jf. § 3 samt om foreningsblade.

Skatteministeriet har i SKM2003.339.TSS udtalt, at det er ministeriets opfattelse, at Dansk Kennel Klub (DKK) er fritaget for at betale moms af de af foreningen opkrævede medlemskontingenter, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Bestemmelsen momsfritager sportsaktiviteter og arrangementer. Fritagelsen omfatter dog ikke arrangementer, hvor der deltager professionelle sports- og idrætsudøvere. Se D.11.5.2

**D.11.5  
Sportsaktiviteter og  
arrangementer § 13,  
stk. 1, nr. 5**

Efter 6. momsdirektivs artikel 13, punkt. A, stk. 1, litra m, fritager medlemsstaterne visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning.

Ved lov nr. 189 af 22. marts 2000 er momslovens fritagelsesbestemmelse på sportsområdet bragt i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i 6. momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF). Endvidere er bestemmelsen om spil på totalisator eller anden lignende måde flyttet til bestemmelsen i lovens § 13, stk. 1, nr. 12, om afgiftsfritagelse ved spil om penge. Se D.11.12.

Baggrunden for lovændringen var Østre Landsrets dom af 26. januar 2000, hvorefter to bowlingcentre, der drives erhvervs-mæssigt, fik medhold i, at der - på trods af princippet om direktivkonform fortolkning - ikke var grundlag for at fortolke den indtil lovændringen gældende fritagelsesbestemmelse på sportsområdet så snævert, at momsfritagelse forudsætter, at virksomheden ikke må arbejde med gevinst for øje. Se TfS 2000, 161. Se endvidere

TfS 2000, 502, om Skatteministeriets meddelelse dels om ændring af momslovens § 13, stk. 1, nr. 5, om momsfritagelse for sportsaktiviteter, og dels om konsekvenserne af Østre Landsrets dom. Se SKM2002.315.TSS om tilbagebetaling af moms på salg af sportsaktiviteter i motions- og fitnesscentre. Se endvidere SKM2003.74.TSS om tilbagebetaling af moms af salg af pool og billard, squash, tennis, gokart og golf.

Med lovændringen, der trådte i kraft den 24. marts 2000, er momslovens fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 5, ændret således, at det udtrykkeligt fremgår, at bestemmelsen kun omfatter aktiviteter, som ikke udøves med gevinst for øje. Erhvervsmæssigt salg i forbindelse med sportsaktiviteter er derfor momspligtig i overensstemmelse med retstilstanden efter den hidtidige praksis fastlagt af Momsnævnet. Se TfS 1995, 275, og TfS 1996, 126.

Se EF-domstolen, sag C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, vedrørende fortolkningen af 6. momsdirektivs artikel 13, stk. 1, nr. 5. Domstolen fastslog, at en forening som den i hovedsagen omhandlede kan antages ikke at arbejde med gevinst for øje, selvom den systematisk tilstræber at skabe overskud, som den derefter anvender til udførelse af sine tjenesteydelser. Den første del af den fakultative betingelse, som er indeholdt i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a, første led, skal fortolkes på samme måde.

Momsfritagelsen er herefter begrænset til det ikke-kommercielle udbud af sportsaktiviteter, fx. amatørsports- og idrætsforeningers salg til medlemmer af adgang til at benytte bowlingbaner, motionsredskaber, deltagelse i tilrettelagt træning og kampe mv. I disse tilfælde vil vederlaget til klubben m.fl. typisk bestå i medlemmernes kontingentbetaling. Se endvidere TfS 1996, 126, hvorefter en bowlingforenings udlejning af bowlingbaner til løsspillere er momsfri.

Det samme gælder f.eks. kommunale sports- og idrætstilbud, da det følger af de såkaldte kommunalfuldmagter at kommuner ikke uden lovhjælp kan drive f.eks. et motionscenter med det formål at opnå en fortjeneste herved. Der er ikke i lovgivningen en sådan hjemmel. Dette indbærer, at kommunalt drevne motionscentre er omfattet af momsfritagelsen.

Efter bestemmelsen udelukkes derimod virksomheder, der drives med gevinst for øje, fra momsfritagelsen. Der skal således betales moms af erhvervsmæssigt salg af adgang til sports- og idrætsanlæg, f.eks. bowling- og motionscentre. Se D.11.5.1.

Det er alene sports- eller idrætsaktiviteter, der er momsfritaget. Ved vurderingen af, hvad der kan anses for sportsaktiviteter, kan der bl.a. lægges vægt på, om den pågældende klub eller forening, hvori aktiviteten udøves, er tilknyttet Dansk Idræts Forbund (DIF) eller Danske Gymnastik- og Idrætsforeninger (DGI) eller tilsvarende sports- eller idrætsforbund.

Se SKM2003.339.TSS, hvorefter Skatteministeriet har udtalt vedrørende Dansk Kennel Klub (DKK) for så vidt angår agilitytræning og -konkurren-

cer, at disse aktiviteter er momsfritaget som ydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning.

Told- og Skattestyrelsen har i forbindelse med en afgørelse om lønsumsafgift lagt til grund, at de aktiviteter, som fremgår af Danmarks Jægerforbunds vedtægter, ikke kan anses for omfattet af momslovens fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 5, jf. TfS 1999, 662.

Undervisning i legemsøvelser

Hvad angår undervisning i legemsøvelser henvises til D.11.3

Det er kun ydelser i nær tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning, der kan være omfattet af momsfritagelsen. Der skal derfor som udgangspunkt betales moms af enhver form for varesalg, uanset salget sker i klub-/foreningsregi, herunder af salg til medlemmerne af klubben mv. Det gælder typisk salg af kioskvare (øl, vand, tobaksvare mv.), sportsrekvisitter, badges, bannere mv.

Efter 6. momsdirektivs artikel 13, punkt. A, stk. 2, litra b), kan der ikke opnås momsfritagelse for leverancer efter direktivets artikel 13, punkt. A, stk. 1, litra m, som ikke er uomgængeligt nødvendige for grundydelsen i form af sportsaktiviteter. Det samme gælder, hvis leverancerne tager sigte på at give virksomheden (klubben m.fl.) yderligere indtægter i konkurrence med virksomheder, der skal betale moms.

Udlejning af fast ejendom er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Se D.11.8.

Såfremt udlejeren er frivilligt momsregistreret for udlejningen, tillægges lejebeløbet dog moms. Se M.5.

Ved udlejning af fast ejendom kan der i udlejningen kun indgå, hvad der momsmæssigt normalt kan indgå i sådanne lejeforhold. Det vil sige, at driftsmidler og løsørestande, der i mindre omfang stilles til rådighed som led i udlejningen, kan anses for at være integreret i udlejningen af den faste ejendom og dermed momsfritaget.

I TfS 1997, 248, har Momsnævnet truffet afgørelse om, udlejning af bowlingbaner ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Momsnævnet fandt, at momslovens udlejningsbegreb på samme måde som ved fortolkningen af begrebet fast ejendom må fortolkes under hensyn til hovedydelsens karakter således, at i tilfælde, hvor ydelsen i det væsentlige består i udlejning af driftsmidler og løsøre, vil en bydelse i form af udlejning af (en del af) en fast ejendom ikke indebære momsfrihed efter bestemmelsen om udlejning af fast ejendom.

Det indebærer, at i tilfælde, hvor en forpagtningskontrakt for en vis samlet periode både omfatter fast ejendom, henholdsvis driftsmateriel og løsøre, og disse hver for sig repræsenterer betydningsfulde dele af lejeaftalen, kan der foretages opdeling i momsfrie, respektive momspligtige ydelser baseret på de konkrete forhold.

### **D.11.5.1 Ydelser i nær tilknytning til udøvelse af sport**

### **Udlejning af sportsfaciliteter - lokaler og anden fast ejendom**

## D.11.5.1

Drejer det sig imidlertid om en udlejning, der tidsmæssigt er mere opdelt, f.eks. leje af en bowlinghal hver onsdag, eller udlejningen kun vedrører en del af bowlinghallen, kan der ikke foretages opdeling i momsfrie og momspligtige ydelser.

Se EF-domstolen, sag C-150/99, Lindöpark AB, vedrørende et selskab, der driver et firmagolfanlæg. Domstolen fastslog, at artikel 13, punkt B, litra b) og artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) er til hinder for indførelse af en generel momsfritagelse for overladelse af lokaler eller andre anlæg samt udlejning af tilbehør eller andre indretninger til udøvelse af sport eller fysisk træning, herunder tjenesteydelser, som præsteres af organer, der arbejder med gevinst for øje.

Domstolen udtalte, at selvom det ikke kan udelukkes, at overladelse af lokaler til sports- eller idrætsudøvelse under særlige omstændigheder kan udgøre en udlejning af fast ejendom og således falde ind under fritagelsen i artikel § 13, punkt B, litra b), vedrørte den i den nationale lovgivning omhandlede bestemmelse ikke et sådant særtilfælde, men fritog derimod generelt samtlige ydelser i tilknytning til sport- og idrætsudøvelse, uden at der sondredes mellem ydelser, der udgør udlejning af fast ejendom, og andre ydelser.

Med henblik på afgørelsen af, om direktivets artikel 13, punkt B, litra b), fandt anvendelse på hovedsagen, udtalte domstolen, at efter fast praksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i 6.momsdirektivs artikel 13 fortolkes strengt. Dernæst, at ydelser i nær tilknytning til sport og fysisk træning for så vidt skal betragtes samlet, og at der ved afgørelsen af, om en transaktion er afgiftspligtig, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne.

Domstolen udtalte videre, at da drift af en golfbane normalt ikke kun omfatter en passiv overladelse af en bane, men ligeledes en lang række kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenestyderens side, overladelse af andre anlæg o.s.v., kan udlejningen, når der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, derfor ikke udgøre hovedydelsen. Endelig, at det skal tages i betragtning, at overladelse af en golfbane normalt kan begrænses både med hensyn til omfanget heraf og varigheden af brugsperioden, idet varigheden af benyttelsen af den faste ejendom efter domstolens praksis er et afgørende forhold i en lejeaftale.

### **Udlejning af skabe til golfudstyr m.v.**

Momsnævnet har fundet, at udlejning af skabe til golfudstyr i amatørsportsklubber er fritaget for moms, idet det anses for at være en ydelse i nær tilknytning til sport eller fysisk træning, TfS 1996, 124. Told- og Skattestyrelsen har desuden afgjort, at en rideklubs udlejning af skabe til medlemmerne også er fritaget for moms.

### **Udlejning af skøjter**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.19.TSS udtalt, at en idrætsklubs levering af tjenesteydelser vedrørende leje af skøjter i forbindelse med klubbens salg af adgang til en skøjtehal, må anses for at være en ydelse i nær tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning, der er momsfritaget, jf. § 13, stk. 1, nr. 5.

Momsnævnet har endvidere truffet afgørelse om, at en række ydelser (f.eks. registrering, udfærdigelse af certifikater mm.) fra visse foreninger i forbindelse med trav- og galopløb, må anses for at være momsfri. Nævnet lagde vægt på, at foreningernes overskud tjente til fremme af hestevæddeløbs-sporten i sin helhed, idet der i altovervejende grad var tale om amatørsport, TfS 1996, 362.

Restaurations- og cafeteria-drift udgør ikke ydelser i nær tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning. Der skal derfor betales moms af sådanne leverancer, selv om leverancerne sker i klub-/foreningsregi til medlemmerne.

Sportsforeninger, som modtager sponsorindtægter fra en erhvervsvirksomhed som betaling for, at foreningens medlemmer under idrætsudøvelse bærer sportstøj med virksomhedens navn eller lign., skal betale moms af indtægterne. Tilsvarende gælder sponsoraftaler, hvor klubben m.fl. som vederlag for diverse modydelser, herunder reklameydelser, til sponsor, får stillet sportstøj og anden form for sportsrekvisitter til rådighed. Der skal endvidere betales moms af indtægter fra salg af annoncer i kampprogrammer og lignende.

Transfersummer i forbindelse med køb og salg af kontraktspillere er momspligtige ydelser, jf. momslovens § 4, stk. 1, 2. punktum. Leveringsstedet fastlægges efter momslovens § 15, stk. 2. Se E.3.

I UfR1968, 872 Ø, fandt landsretten ikke, at der forelå en momsfri aktivitet i forbindelse med træning af heste til travløb. Såfremt en ansat instruktør i en rideklub foretager tilridning af heste, der er ejet af klubbens medlemmer, anses tilridningen for at være en integreret del af rideklubbens momsfritagne undervisningsaktiviteter. Se D.11.3

Entréindtægter fra sportssarrangementer, dvs. fodboldkampe, håndboldkampe, bokse- og atletikstævner og lignende, er som udgangspunkt omfattet af momspligten. 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra b, jf. bilag F, nr. 1, giver imidlertid Danmark mulighed for fortsat at opretholde momsfritagelse for entréindtægter fra visse sportsarrangementer.

Det er alene sports- og idrætsarrangementer, der er momsfritaget. Såfremt arrangementet må anses som anden form for underholdning eller forlystelse, er arrangementet ikke omfattet af momsfritagelsen. Det beror på et konkret skøn, om aktiviteten kan anses for sport/idræt eller underholdning/forlystelse. Se D.11.5.

Entreindtægter fra arrangementer, hvor der deltager professionelle sports- og idrætsudøvere, er ikke omfattet af momsfritagelsen. For fodboldkampe gælder dog den særrregel, at der kun skal betales moms af entreindtægter, hvis der deltager professionelle på begge hold.

Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, at sportsarrangementer med professionel deltagelse ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i §

### **Ydelser ved trav- og galopløb**

### **Restaurationsydelser**

### **Sponsor-, reklame- og annonceindtægter**

### **Transferindtægter**

### **Træning af heste**

## **D.11.5.2 Sports- og idrætsarrangementer**

## D.11.5.2

13, stk. 1, nr. 5, uanset om der er knyttet spil på totalisator til arrangementerne, jf. TfS 1999, 634. Se D.11.12.

### **Arrangementer med deltagelse af professionelle udøvere**

Arrangementer, hvor der deltager professionelle sports- og idrætsudøvere, er ikke omfattet af momsfritagelsen. Det betyder, at der er momspligt for hele arrangementet, blot der deltager en enkelt professionel. Ved fodboldkampe indtræder momspligten dog kun, hvis der deltager professionelle spillere på begge hold.

Hvis der skal betales moms af entreindtægten, skal der også betales moms af start- og deltagergebyrer og lignende i forbindelse med arrangementet.

Efter bestemmelsen kræves det ikke, at den/de professionelle modtager særskilt vederlag for deltagelse i arrangementet. Det er derimod afgørende, om deltageren ud fra almindelige kriterier kan anses for professionel i relation til sports- eller idrætsudøvelsen.

### **Professionelle sportsudøvere**

En professionel sportsudøver er en person, der dyrker den pågældende sport som sit erhverv. En sportsudøver får ikke status som professionel, blot fordi den pågældende får stillet gratis tøj og sportsfaciliteter til rådighed eller får udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse eller modtager gaver.

En professionel sportsudøver må have en vis indtægt for at blive betragtet som professionel. En sportsudøver, der på fritidsbasis har mindre biindtægter fra sportsudøvelse, anses således ikke for professionel.

Den omstændighed, at der udbetales tabt arbejdsfortjeneste, medfører ikke i sig selv, at sportsudøveren anses for at være professionel, medmindre udbetalingen antager karakter af at udgøre en væsentlig del af en normal arbejdsindtægt. Dette vil vejledende være tilfældet, hvis indtægter fra sportsudøvelsen overstiger halvdelen af den gældende dagpengesats for fuldtidsforsikrede.

Ved bedømmelse af om en sportsudøver i momsmæssig forstand er professionel, skal udbetalinger både fra spillerens klub samt fra støtteforeninger, anpartsselskaber eller lignende, kontrolleret eller ejet af moderklubben, medregnes. Det forhold, at en sportsudøver modtager sponsorbidrag eller reklameindtægter i forbindelse med sin sport, indebærer ikke i sig selv, at den pågældende anses som professionel. Reklameindtægterne kan sammen med andre indtægter fra sportsudøvelsen medføre, at sportsudøveren må anses som professionel, hvis det samlede beløb overstiger ovennævnte beløb.

Det bemærkes i øvrigt, at ethvert salg af reklameydelser er momspligtigt. Sportsudøvere skal derfor også registreres og betale moms af de reklameindtægter, de selv modtager i forbindelse med sportsudøvelsen. Registreringen skal ske, når den årlige reklameomsætning overstiger kr. 50.000. Dette gælder, uanset om den pågældende kan anses som professionel sportsudøver eller ej.

En spillende træner anses ikke som professionel sportsudøver, hvis den pågældende er ansat som træner. Dette gælder også, selvom træneren samtidig spiller med på holdet. Det vil altid være en forudsætning, at den pågældende rent faktisk står for træningen i klubben, og at trænerens aflønning står i forhold til det antal timer og den arbejdsindsats, som den pågældende udfører som træner.

Skal der betales moms af entréindtægten, fordi arrangementet er momspligtigt, skal der også betales moms af start- eller deltagergebyr og lign. Særreglen om, at der kun skal betales moms, hvis der deltager professionelle på begge hold, gælder kun for fodboldkampe.

Det betyder, at en amatørklub i f.eks. håndbold skal betale moms af entréindtægten, hvis der på modstanderholdet deltager professionelle. Det samme gælder for landskampe, som arrangeres af et specialforbund.

Deltager de professionelle sportsudøvere uden nogen form for vederlag eller mulighed for at opnå vederlag, vil entréindtægten ved arrangementet dog være momsfri. Dette skal forstås som enkeltstående tilfælde, f.eks. når en håndboldspiller spiller en opvisningskamp i sin barndomsklub.

Selv om der betales moms af et sportsarrangement, betyder det ikke, at der automatisk skal betales moms af arrangørens andre sportsaktiviteter. Hvis disse aktiviteter er momsfrie, vil de fortsat være momsfrie, selv om der f.eks. skal betales moms af entréen til klubbens førsteholdskampe.

Efter bestemmelsen er kulturelle aktiviteter, herunder biblioteker, museer, zoologiske haver og lign., fritaget for moms. Fritagelsen omfatter også levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil.

### **D.11.6 Kulturelle aktiviteter § 13, stk. 1, nr. 6**

Bestemmelsen tilsigter at fritage store dele af det kulturelle område fra momspligt.

Biblioteker og museer m.fl. er fritaget for at betale moms af deres afsætning af kataloger, fotokopier mv., hvis salgsprisen ikke overstiger omkostningerne ved fremstillingen.

Som eksempler på momsfri kulturelle aktiviteter kan nævnes salg af museumskort og adgang til f.eks. akvarieudstillinger og blomsterparker.

### **Momsfrie aktiviteter**

Momsnævnet har i TfS 1997, 448 truffet afgørelse om, at entreindtægter, som turister betaler i forbindelse med rundvisning på en herregårds museumsstuer og -sale, er momsfrie, uanset at der er mulighed for at købe nogle af de udstillede møbler og kunstgenstande.

Fritagelsen omfatter ikke radio- og fjernsynsudsendelser, biograf- og teaterforestillinger eller koncerter og lign.

### **Momspligtige aktiviteter**

Der er således ikke momsfrigørelse for revy- og varieteforestillinger, ligesom teatertrupper, der afsætter forestillinger til foreninger, skoler, bibliote-

## D.11.7

ker m.fl., også er momspligtige. Tilsvarende er der momspligt for den formidling, som impresarioer, bureauer og lign. udfører i forbindelse med momspligtige koncerter mv. Selve den kunstneriske virksomhed er derimod momsfri, jf. nedenfor under D.11.7.

Dyrskuer er momspligtige af entréindtægten. Som andre eksempler på momspligtige aktiviteter kan nævnes opvisninger af forskellig art, f.eks. opvisning i kunstkøjtøløb og flyveopvisning. Desuden kan nævnes filmforevisning med ledsagende foredrag, forlystelsesparker, herunder de såkaldte vandlande, adgang til karruseller, luftgynger, minigolf mv., samt spilleforretninger med f.eks. computerspil, enarmede tyveknægte og lykkehjul, se Højesterets dom UfR 1970, 463.

### D.11.7 Kunstnerisk virksomhed § 13, stk. 1, nr. 7

Fritaget for moms er vederlag opnået for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.

Fritagelsen gælder ikke for salg af kunstgenstande.

Kunstneres salg af egne kunstgenstande er reguleret i momslovens § 30, stk. 3, se G.5.

I SKM2004.136.LSR fandt Landsskatteretten, at en selvstændigt udøvende kunstners aktiviteter med lysskulpturer / lyssætninger skulle anses som levering af kunstneriske ydelser, der er fritaget efter § 13, stk. 1, nr. 7.

I modsætning til afgiftsfriheden for kulturelle aktiviteter mv., jf. § 13, stk. 1, nr. 6, der omhandler momsfrigørelse for arrangører mv., omhandler § 13, stk. 1, nr. 7, momsfrigørelse for de udøvende kunstnere.

Fritagelsen gælder både honorarer for skriftligt arbejde og honorarer for foredragsvirksomhed.

Hvis musikere engageres til en koncert, vil musikerne være momsfrigørelset for deres honorar, mens arrangøren af koncerten skal betale moms af entréindtægterne.

En musiker er momspligtig af entreindtægterne, såfremt musikeren selv står som arrangør.

Det fremgår af dommen i sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, at solisters og musikensembles ydelser er sammenlignelige og skal momsmæssigt behandles ens. Antallet af personer, der befinder sig på scenen har ingen betydning for den momsmæssige behandling.

Litterære oversættelser er kunstnerisk virksomhed.

Derimod anses oversættelse af teknisk og kommercielt materiale for almindelig momspligtig translatørvirksomhed.



**Journalistisk virksomhed**

I praksis sidestilles journalistisk virksomhed efter omstændighederne med forfattervirksomhed. I SKM2004.111.TSS har Told- og Skattestyrelsen opstillet retningslinier for hvornår en freelance journalists journalistiske virksomhed er momspligtigt eller momsfrit. Det er vejledende retningslinier, idet det i mange tilfælde vil afhænge af en konkret vurdering om en freelancejournalists arbejde falder ind under det momsfri eller momspligtige område.

De retningslinier, der er beskrevet for trykte medier omfatter også materialet, når det gengives på web.

Generelt kan det anføres, at for at en journalistisk ydelse kan være momsfritaget, skal journalisten have en sædvanlig grad af redaktionel frihed og skal præstere en individuel, selvstændig, skabende indsats, der har en vis originalitet.

Hvis den ydelse, som journalisten leverer ikke har den nødvendige grad af kunstnerisk og redaktionel frihed er leverancen momspligtig.

En forudsætning for, at de artikler og andre produkter, der nævnes idet følgende er fritaget, er således, at journalisten har en sædvanlig grad af redaktionel frihed

En forudsætning for, at den **redigering** der nævnes er fritaget, er således, at redigeringen er bearbejdning af en tekst under sædvanlig redaktionel frihed. Gennemgang og ændring af en tekst uden sædvanlig redaktionel frihed er ikke momsfritaget.

		Momsfrit	Momspligtigt
1.	Artikler til aviser, fagblade, magasiner, ugeblade og andre regelmæssigt udkommende publikationer	x	
2.	Artikler til medarbejderblade/personaleblade	x	
3.	Redigering og produktionstilrettelæggelse af medarbejderblade/personaleblade/fagblade mv.		
	• redigering	x	
	• produktionstilrettelæggelse		x
	• lay/out		x

D.11.7

		Momsfrit	Momspligtigt
4.	Artikler til informations/kundeaviser udgivet af såvel offentlige myndigheder som private virksomheder	x	
5.	Redigering/lay-out/produktionstilrettelæggelse af informations/kundeaviser, udgivet af såvel offentlige myndigheder som private virksomheder:		
	• redigering	x	
	• lay-out		x
	• produktionstilrettelæggelse		x
6.	Lay-out af blade mv.		x
7.	Artikler til byfestaviser, turistaviser o.lign	x	
8.	Udarbejdelse af pressemeddelelser for offentlige myndigheder og for private virksomheder:		
	• egentlig journalistisk arbejde med sædvanlig grad af redaktionel frihed	x	
	• bunden arbejdsopgave f.eks. tekstrevision af et foreliggende oplæg		x
9.	Udarbejdelse af oplysende pjecer og tryksager for offentlige myndigheder og for private virksomheder:		
	• journalistisk skrivearbejde med sædvanlig redaktionel frihed	x	
	• revision af teksten i et oplæg fra myndigheder/virksomheden		x
	• lay-out		x
	• produktionstilrettelæggelse		x
10.	Udarbejdelse af informative annoncetekster for offentlige myndigheder og private virksomheder:		

		Momsfrit	Momspligtigt
	• tekstudformning, hvis der er sædvanlig grad af redaktionel frihed	x	
	• revision af teksten i et oplæg fra myndighederne/virksomheden		x
	• lay-out		x
	• kontakt til indryknings-medierne		x
11.	Andre former for informationsarbejde for offentlige myndigheder:		
	• journalistisk information, f.eks. udarbejdelse af tekster, radioprogrammer, videoprogrammer	x	
	• konsulentarbejde		x
	• videoproducentarbejde (økonomisk og ledelsesmæssigt ansvar for en given produktion)		x
	• lay-out		x
	• produktionstilrettelæggelse		x
12.	Tilrettelæggelse af fagbøger/håndbøger		x
13.	Journalistisk skrivning af fagbøger/håndbøger	x	
14.	Produktion af TV/videoprogrammer.:		
	• den del af arbejdet, der er journalistisk - udarbejdelse af synopsis, drejebog, manuskript, klippemanus, forredigering, medredigering	x	
	• levering af ideer og research til TV-programmer i form af forslag til udformning af den indholdsmæssige side og af udsendelsens billede-valg og udtryk	x	

## D.11.7

		Momsfrit	Momspligtigt
	• producentarbejde (den, der står med det økonomiske og ledelsesmæssige ansvar for en given produktion)		x
15.	Produktion af radioprogrammer/indslag		
	• den del af arbejdet, der er journalistisk	x	
	• producentarbejde		x
	16. Tekstning af TV-udsendelser		
	• oversættelse, der er mere "fri", og hvortil der eventuelt også kræves en vis gendigtning af teksten	x	
	• direkte oversættelse af en tekst, som translatørvirksomhed		x
	• direkte oversættelse af teknisk og kommercielt materiale, som forudsætter en særlig teknisk ekspertise		x
17.	Bladtegninger	x	
18.	Pressefotografisk arbejde		x

Hvis journalisten udfører en samlet arbejdsopgave, der indeholder både momspligtige -og frie ydelser, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende arbejdsopgave og afgøres, om journalisten leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse, som består af en hovedydelse med sekundære ydelser. Ved denne vurdering skal man tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende levering. Det har ikke afgørende betydning for vurderingen om der er aftalt en samlet pris for leveringen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne (en gennemsnitsforbruger) udgør et mål i sig selv, men er et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser.

- Hvis det er flere uafhængige ydelser, afgøres momspligten for hver enkelte ydelse.
- Drejer det sig derimod om en hovedydelse med sekundære ydelser, følger de sekundære ydelser momsreglerne for hovedydelsen.

Et eksempel på dette kunne være følgende: En freelancer leverer en artikel til et ugeblad, hvor der indgår citater af tekststykker på et fremmedsprog, som oversættes ordret til dansk i artiklen. Den samlede levering af artiklen

vil være momsfri. Man vil således ikke anse oversættelserne for at være en selvstændig momspligtig translatorydelse.

Efter bestemmelsen er administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom fritaget for moms. Fritagelsen omfatter også levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen.

Levering af antenneydelser i udlejningsejendomme anses ligeledes for omfattet af fritagelsesbestemmelsen, når leveringen sker i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom, TfS 1996,128.

Fritagelsen omfatter ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

Administration af fast ejendom er fritaget fra momspligten.

Administration af fast ejendom bygger på en aftale mellem udlejer og administrator om administration af den faste ejendom.

Administrators vederlag er typisk aftalt som en procentdel af lejeindtægten eller - navnlig for ejendomme med et større antal lejemål - som et bestemt beløb pr. lejemål.

En administrator varetager typisk følgende opgaver:

- Fører regnskab over ejendommens indtægter og udgifter herunder indberetning til Grundejernes investeringsfond og udfærdiger eventuelt varme- og skatteregnskab for ejendommen. De sidstnævnte opgaver kan dog være overdraget målerservicefirmaer, henholdsvis revisorer.
- Står for den løbende udlejning, udfærdiger lejekontrakter, opkræver leje, sørger for at rykke i tilfælde af manglende betaling og tager skridt til fogedforretning, hvis påkrav ikke giver resultat. Administrationsaftalen omfatter normalt ikke egentlig formidling af udlejning, såsom førstegangsudlejning af erhvervs- og boliglokaliteter i en nyopført ejendom. Sådanne opgaver overlades normalt til en ejendomsmægler. Formidlingsvirksomhed er reguleret i § 4, stk. 4, se D.3.3.
- Drager omsorg for, at reparations- og vedligeholdelsesarbejder udføres på ejendommen, samt for betaling heraf. Administrator betaler også regninger for skat, brændsel, vand, el mv. Administrator ansætter og afskediger samt betaler vicevært, varmemester m.fl. samt træffer mere væsentlige dispositioner vedrørende ejendommens renholdelse. Under administrators ansættelse og afskedigelse af vicevært, varmemester m.fl. henhører tillige administrators instruktion/ledelse af de pågældende (inspektør-opgaver) og administrators tilvejebringelse af viceværtsafløser under ferie, sygdom og lign.
- Tager initiativ til drøftelse med ejeren om iværksættelse af brandsikring, isolering mv., når lovgivningen kræver sådanne arbejder udført, eller når det er muligt at få offentlige tilskud til sådanne arbejder, samt tager skridt

## **D.11.8 Administration, udlejning og bortfor- pagtning af fast ejen- dom § 13, stk. 1, nr. 8**

### **Administration**

### **Administrators opgaver**

## D.11.8

til at drøfte eventuel modernisering mv. af ejendommen.

- Tager skridt til at beregne lejeforhøjelser (både til erhvervs- og boligformål) samt varsler forhøjelserne over for lejerne.
- Forhandler med huslejenævn og andre offentlige myndigheder og fører - for advokaters vedkommende - boligretssager mv. for domstolene.
- Tager initiativ til at foretage omprioriteringer i det omfang ejendommens finansiering gør det påkrævet.

Det aftalte honorar for administrationen dækker normalt de mest almindelige af de opgaver, der er nævnt under de første 3 af ovenstående punkter, hvorimod ekstraordinære opgaver under de øvrige punkter samt fogedforretninger og retssager normalt honoreres særskilt, selv om opgaverne i øvrigt er omfattet af administrationsaftalen mellem administrator og ejer.

Fritagelse for moms af administration af fast ejendom forudsætter, at der foreligger en aftale mellem parterne om, at administrator skal varetage den løbende ejendomsadministration, og at aftalen i alt væsentligt omfatter de opgaver, der er nævnt under de første 3 af ovenstående punkter. I SKM2001.150.LSR fandt Landsskatteretten, at et selskabs virksomhed med indstilling af ansøgere til boliger, som andre ejer og administrerer, ikke er omfattet af fritagelsen.

De af administrators opgaver, der herefter kan henføres til momsfri ejendomsadministration, er begrænset til de opgaver, som er nævnt under ovenstående 7 punkter, og som normalt udføres af administrator, når der foreligger en aftale om varetagelse af den løbende administration af en ejendom, uanset om ydelserne honoreres samlet eller særskilt.

De specielle opgaver, der honoreres særskilt f.eks. fogedsager og retssager, vil ikke være omfattet af fritagelsen.

### **Teknisk bistand**

Projekteringsarbejde og anden teknisk bistand i forbindelse med anlæg, opførelse, ombygning, indretning, reparation og vedligeholdelse mv. af bygninger på fast ejendom anses som momspligtigt. Eksempelvis er fyringskontrol - herunder målerpasning og udarbejdelse af varmeregnskab - anset for en teknisk ydelse, der ikke er momsfri som ejendomsadministration, når den ikke foretages af ejendomsadministrator.

Tilsvarende gælder rådgivning og vejledning om gennemførelse af energibesparende foranstaltninger.

### **Viceværttydelser leveret af administrator**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.563.TSS udtalt sig om den momsmæssige behandling af ejendomsadministratorers levering af viceværttydelser. Det for styrelsen forelagte spørgsmål vedrørte en situation, hvor ejendomsadministrator som led i aftalen mellem udlejer og administrator om administration af den eller de pågældende ejendomme skulle varetage viceværtfunktionen i ejendommen(e) ved hjælp af viceværter ansat af og hos administrator. Der er således ikke tale om viceværttydelser, hvis viceværten er ansat af udlejer, men administrator udøver instruktionsbeføjelsen.

Arbejde som vicevært er ikke en af de opgaver, som administrator efter praksis, jf. de 7 ovenstående punkter, kan udføre moms frit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, som led i ejendomsadministration. Det følger heraf, at hvis en af administrators ansatte udfører arbejde som vicevært, er den pågældendes arbejde heller ikke omfattet af fritagelsen. Det er derfor momspligtigt, hvis ejendomsadministrator som led i aftalen mellem udlejer og administrator om administration af den eller de pågældende ejendomme skal varetage viceværtfunktionen i ejendommen(ene) ved hjælp af viceværter ansat af og hos administrator.

Derimod er administrators ansættelse, afskedigelse og instruktion/ledelse af viceværter og vicevært afløserne som nævnt ovenfor omfattet af fritagelsen.

Administration af fast ejendom for ejerlejligheds- og andelsboligforeninger er momsfri, mens administration af en grundejerforening anses for en momspligtig administrationsydelse, da ydelsen ikke kan henføres til en konkret fast ejendom.

### Anden administration

Administration af nybyggeri, ombygnings- og moderniseringsarbejder (bygherreadministration) er momspligtig.

Almennyttige boligselskaber udfører i forbindelse med administration af ejendomme tilknyttet afdelingen en række ydelser mod vederlag:

- Restancegebyrer, som særskilt opkræves hos lejere, der er i restance med betaling af husleje. Gebyret dækker de yderligere administrationsomkostninger, der er forbundet med at skulle udfærdige rykkerskrivelser mv.
- Flyttegebyrer, som opkræves særskilt hos lejere, der fraflytter uden kontraktmæssigt opsigelsesvarsel. Gebyret dækker de yderligere administrationsomkostninger, der påløber, når en lejlighed af hensyn til fraflytteren skal udlejes hurtigere end normalt.
- Gebyrer, der opkræves særskilt hos fraflyttende lejere i de tilfælde, hvor det betalte depositum/indskud ikke kan dække istandsættelse eller manglende lejebetaling osv. Gebyret opkræves kun i den tid, hvor underskuds-saldoen afdrages og dækker de yderligere omkostninger, der påløber som følge af administration af afdragsordningen.
- Honorarer, der opkræves hos de enkelte afdelinger i boligselskabet, til dækning af administrationsomkostninger i forbindelse med udlejning af selskabslokaler og vaskerier.

Disse ydelser er momsfri, når de udføres som led i varetagelsen af den øvrige løbende administration for den pågældende ejendom.

Ejerforeninger giver i forbindelse med salg af ejerlejligheder ejendoms-mæglere mv. en række nærmere specificerede oplysninger om udgifter, arbejder, forsikringsforhold mv. vedrørende lejlighederne. Ejerforeningerne honoreres særskilt for dette arbejde og skal betale moms heraf, da ydelsen ikke vedrører den løbende administration af ejendommen. Eventuel kopiering og fremsendelse af bilag mod særskilt betaling i forbindelse med besvarelse af de nævnte spørgsmål er ligeledes momspligtig.

## D.11.8

Ydelser, der ikke kan fritages fra momspligten som ejendomsadministration, er momspligtige. Der skal således betales moms af f.eks. vask mod betaling i et boligselskab, ligesom en ejerforening skal betale moms af momspligtige ydelser i form af f.eks. reparationer, medmindre opgaverne er af en sådan art, som normalt kan udføres af en vicevært og udgør mindre end 75.000 kr. på i et regnskabsår, se D.5.3.2. og Q.1.4.2.4.

### **Udlejning og bortforpagtning**

Det er efter bestemmelsen udgangspunktet, at al udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er fritaget for moms.

Fritagelsen omfatter tillige levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen.

Fritagelsen gælder både beboelsesejendomme, herunder fritids- og sommerhuse, og erhvervsejendomme.

Som fast ejendom anses såvel hele bygninger som enkelte lokaler. Til fast ejendom hører også selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Heraf følger, at bortforpagtning af en landbrugsejendom med tilhørende jorde er omfattet af momsfrigtagelsen.

Driftsmidler og løsøre genstande, der i mindre omfang stilles til rådighed som led i udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, anses normalt for en integreret del af ejendommen, og er dermed fritaget fra momspligten.

Det er en betingelse for fritagelsen, at der ikke medfølger driftsmidler og løsøre genstande ud over det normale, samt at der ikke i lejekontrakt eller forpagtningskontrakt sker særskilt prisansættelse for brugsretten. Ved vurderingen ses der endvidere i et vist omfang på, om lejer/forpagter er registreret, herunder om forholdet vil kunne omfattes af en frivillig registrering.

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at bowlingbaner ikke kan anses for en integreret del af fast ejendom, idet udlejning af bowlingbaner indebærer, at der i betydeligt omfang stilles driftsmidler og løsøre genstande (særligt tilbehør) til rådighed for lejeren. Nævnet fandt, at momslovens udlejningsbegreb - på samme måde som ved fortolkningen af begrebet fast ejendom - må fortolkes under hensyn til hovedydelsens karakter, således at i tilfælde, hvor ydelsen i det væsentlige består i udlejning af driftsmidler og løsøre - vil en bydelse i form af udlejning af (en del af) en fast ejendom ikke indebære momsfrihed.

I de tilfælde, hvor en forpagtningskontrakt for en vis samlet periode både omfatter fast ejendom, henholdsvis driftsmateriel og løsøre, og disse hver for sig repræsenterer betydningsfulde dele af lejemålet, kan der foretages en opdeling i momsfrie respektive momspligtige ydelser baseret på de konkrete forhold. Drejer det sig imidlertid om en udlejning, der tidsmæssigt er mere opdelt, f.eks. leje af en bowlinghal hver onsdag, eller udlejningen kun ved-



rører en del af bowlinghallen, kan der ikke foretages en opdeling i momsfrie og momspligtige ydelser, TfS 1997, 248.

Landsskatteretten fandt i SKM2002.605.LSR, at en virksomheds aktivitet med møbelopbevaring ikke var omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, om udlejning af fast ejendom. Møblerne blev opbevaret i lokaler, hvor de enkelte kunders møbler var separeret fra hinanden ved hjælp af flytbare skillerum. Der var mellem den enkelte kunde og virksomheden lavet en aftale vedrørende opbevaring af bohaver. Retten fandt det ikke godtgjort, at kontraktsparterne havde betalt og betaler en leje for et afgrænset og identificerbart område eller dele af en fast ejendom. Retten henså bl.a. til det fremlagte kontraktmateriale og til, at den pågældende alene havde adgang til de opbevarede effekter efter nærmere aftale med virksomheden.

EF-domstolen har i sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, udtalt sig om fortolkningen af 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), vedrørende udlejning af fast ejendom.

Det spørgsmål, som domstolen skulle tage stilling til var, om artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at det udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver en indehaver af en cigaretautomat ret til at opstille automaten, forestå driften heraf og vedligeholde den i lokalerne i en periode på to år på et sted, der udpeges af indehaveren af lokalerne, mod at denne får en procentdel af bruttofortjenssten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men der ikke indrømmes indehaveren af automaten andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgår af den skriftlige aftale, der er indgået mellem parterne.

Dommens konklusion er, at det ikke udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand.

Domstolen bemærker, at bestemmelsen ikke definerer begrebet "udlejning", men at det på den ene side fremgår af fast retspraksis, at det grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand er, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. På den anden side skal der ved afgørelsen af, om en transaktion er afgiftspligtig, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne.

EF-domstolen har i sag C-269/00, Wolfgang Seeling, udtalt sig om fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b) vedrørende udlejning af fast ejendom i forbindelse med indehaverens delvis private anvendelse af fast ejendom, der tilhører virksomheden.

Domstolen bemærker, at udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand grundlæggende består i, at ejeren af en fast

## D.11.8

ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra. Anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i en bygning, som han udelukkende har bestemt for sin virksomhed, opfylder ikke disse betingelser. Anvendelsen er nemlig ikke blot karakteriseret ved, at der ikke betales leje, men også ved, at der ikke foreligger en egentlig kontrakt om varigheden af benyttelsen og om brugsretten til boligen og retten til at udelukke andre derfra. Heraf følger, at anvendelsen til privat brug for den afgiftspligtige person af en bolig i en bygning, som han udelukkende har bestemt for sin virksomhed, ikke henhører under sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

Delvis privat benyttelse af virksomhedens faste ejendom som bolig for indehaveren er således ikke omfattet af momslovens af 13, stk. 1, nr. 8, om fritagelse for udlejning af fast ejendom. Derimod er en sådan privat benyttelse til boligformål omfattet af reglerne om ingen fradragsret i momslovens § 39, stk. 2, og § 42, stk. 1, nr. 2, jf. direktivets artikel 17, stk. 6. Der er derfor ikke fradragsret for anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale. Dette uanset om de pågældende lokaler tillige anvendes til momspligtige formål. Se J.2.2.2, J.3.1.2 og Q.1.4.5.5.

Fysioterapeuters klinikfællesskaber, hvor der indgås aftale imellem en kliniker og en fysioterapeut med eget ydernr., og hvor aftalen bl.a. omfatter tilladelse til at praktisere i klinikkens lokaler, benytte klinikkens faciliteter og tildeling af et antal patienter fra klinikken til den enkelte fysioterapeut, anses for at være momsfri bortforpagtning af fast ejendom.

Virksomheder, der udlejer eller bortforpagter fast ejendom mv., kan på visse betingelser frivilligt registreres, jf. § 51, se M.5.1.

### **Udlejning af sommerhuse**

Udlejning af almindelige sommerhuse er fritaget fra momspligten som udlejning af fast ejendom til boligformål uanset lejemålets varighed.

Som sommerhuse anses:

- selvstændigt matrikulerede ejendomme med beboelsesmulighed for en familie (normalt op til 8 personer) og med tilhørende grundareal, eller
- 2 bygninger, der er beliggende på samme matrikel, og som er indrettet som selvstændige boliger, f.eks. 2 sommerhuse eller 1 sommerhus og 1 parcelhus.

Om sommerhusene ligger i land- eller byzone, er momsmæssig set uden betydning.

Et stuehus til en landbrugsejendom var blevet ombygget med henblik på udlejning til turister. Stuehuset havde efter ombygningen karakter af luksus-sommerhus. Landsskatteretten traf afgørelse om, at udlejningen af huset for perioder på mindre end en måned i ca. 25 uger om året måtte anses for momsfrataget, jf. TfS 1999, 670.

Momsfriheden ved udlejning af ferieboliger er generelt betinget af, at ferieboligen er selvstændigt matrikuleret.

### **Andre ferieboliger**

En ferieorganisations udlejning af ferieboliger i feriecentre, feriebyer og lign. er momspligtig, da de enkelte ferieboliger ikke er selvstændigt matrikulerede.

Udlejning af ferieejligheder for kortere tidsrum end 1 måned (normalt på ugebasis) er momspligtig, også selv om lejlighederne ligger i sommerhusområder, og udlejningen derfor sker i konkurrence med momsfri sommerhusudlejning.

Der skal ikke betales moms af salg af en brugsret til en ferieejlighed i form af timesharing, hvis der er tinglyst skøde for brugsperioden. Hvis der sker salg af en brugsret til en ferieejlighed, uden at der er tinglyst skøde for brugsperioden, anses salget derimod for anden momspligtig udlejning af værelser eller ferieejligheder.

### **Timeshare**

Virksomhed med bondegårdsferie (indlogering med pension af familier m.fl. i en landbrugsejendoms sædvanlige faciliteter) er momspligtig.

### **Bondegårdsferie**

Erhvervsvirksomheder og faglige organisationer, som udlejer eller udlåner ferieboliger - bortset fra sommerhuse - til medarbejdere eller medlemmer, er momspligtig heraf.

### **Organisationers udlejning til medlemmer**

Fritagelsen for udlejning af fast ejendom omfatter ikke udlejning af værelser i hoteller, gæstgiverier, vandrerhjem, moteller og lign. Det gælder uanset udlejningens varighed.

### **Hoteller**

Efter bestemmelsen omfatter fritagelsen heller ikke virksomheder, der udlejer værelser for kortere tidsrum end 1 måned.

### **Kortvarig værelsesudlejning**

Afgrænsningen mellem momsfri udlejning af fast ejendom og momspligtig udlejning af værelser skal sikre, at al udlejning af værelser i hoteller og lign. momsberigtiges. Desuden sikres det, at anden udlejning af værelser mv. til personer, der tager midlertidigt ophold uden at skifte bopæl, f.eks. til ophold under ferie mv., bliver momspligtig, mens der så vidt muligt ikke skal betales moms af udlejning af værelser og lejligheder, der bruges som fast bolig for lejeren.

Hoteller, der udlejer nogle af værelserne på langtidskontrakt (egentlig bolig for lejeren), kan ikke fritages for at betale moms af denne udlejning, når virksomheden i øvrigt - evt. kun i en del af året - driver almindelig hotelvirksomhed.

Derimod er det muligt at kombinere momspligtig udlejning af værelser (uden servering) til turister i en villa med momsfri værelsesudlejning, TfS 1996, 848.

## D.11.8

Private husejere, der udlejer værelser på kortvarige lejemål, f.eks. til turister, er ligeledes omfattet af momspligten.

### **Campingpladser mv.**

Udlejning af campingplads, stationære telte og campinghytter er momspligtig. Det samme gælder udlejning af telte og flytbare træbarakker til brug ved fester og lign.

### **Udlejning af parkerings- og garageplads**

Udlejning af parkerings- og garageplads til køretøjer er momspligtig. Det er uden betydning for pligten til at betale moms, om udlejningen omfatter flere parkerings- eller garagepladser, ligesom lejemålets længde er uden betydning.

Udlejning af garage- og parkeringsplads, der sker i forbindelse med udlejning af bolig eller erhvervslokaler, er derimod momsfri, da udlejningen i disse tilfælde anses for et integreret led i udlejning af fast ejendom, se UfR 1989, 72H.

Parkerings- og garageplads kan ikke siges at være tilknyttet eller høre til lejernes bolig eller erhvervslokaler, blot fordi de ligger på samme boligområde. Hvis der er en fastere tilknytning af parkeringspladser/garager til lejernes bolig (ifølge vedtægt eller tinglyst servitut), hvorefter udlejningen fortrinsvis skal ske til beboere i området, kan udlejningen dog normalt ske momsfrit.

Udlejning af garage- og parkeringsplads til andre end lejere i den ejendom, hvortil parkeringsfaciliteterne hører, er momspligtig. Ejer- og grundejerforeninger skal således betale moms af den udlejning, der sker til personer mv., der ikke er medlem af foreningen, mens foreningernes udlejning til medlemmer er momsfrit.

Højesteret har fundet, at en forhøjet parkeringsafgift, der opkræves som betaling for uberettiget parkering i et privat ejet parkeringsanlæg, er momspligtig, TfS 1996, 357.

Momsfri udlejning af garage- og parkeringsplads til lejere (evt. ejere) af bolig eller forretningslokaler varetages normalt af den samme person, som udlejer lejlighederne i en ejendom. Fritagelsen er dog ikke ubetinget afhængig af, at udlejer af lejligheder og parkeringsplads er den samme person. Der lægges også vægt på, at parkeringsfaciliteterne hører til det pågældende ejendomskompleks.

### **Kommuners indtægter ved betalingsparkering**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2002.166.TSS og SKM2004.206.TSS præciseret den momsmæssige behandling af kommuners indtægter ved betalingsparkering, herunder indtægter ved udstedelse af parkeringslicenser.

Efter færdselslovens § 92, stk. 1, nr. 1, kan vejbestyrelsen for en offentlig vej med samtykke fra politiet træffe færdselsmæssige bestemmelser, som indvirker på vejens udnyttelse eller indretning, herunder bestemmelser om parkering og standsning. Vejmyndigheden for en privat fællesvej kan med samtykke fra politiet træffe tilsvarende bestemmelser.

I Vejloven er der to forskellige bestemmelser, der under givne forudsætninger tillader vejbestyrelsen at opkræve afgift for parkering, henholdsvis lovens § 107, stk. 1 og 2:

- **stk. 1:** For benyttelse af særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg for motorkøretøjer kan vejbestyrelsen lade opkræve en afgift til dækning af udgifterne ved indretningen og driften, herunder ved udøvelsen af tilsyn med de parkerede motorkøretøjer.
- **stk. 2:** I øvrigt kan vejbestyrelsen i samråd med politiet bestemme, at der på steder, hvor en begrænsning af adgangen til at parkere motorkøretøjer er ønskelig, opkræves parkeringsafgift, der kan sættes i forhold til det tidsrum, i hvilket motorkøretøjerne holdes parkeret.

I områder, hvor der er indført parkeringsrestriktioner i nærmere afgrænsede tidsrum, er der indført flere former for parkeringssystemer, eksempelvis:

- Betalingsparkering, hvor P-billetter kan købes i opstillede automater, eller der kan købes månedskort, ugekort eller skrabebilletter.
- Gratis tidsbegrænset parkering. Hvis der er behov for at parkere i længere tid suppleres med betalingsparkering, hvor der kan købes en tillægsbillet eller en dagbillet.
- Gratis tidsbegrænset parkering uden mulighed for mod betaling at parkere i længere tid, jf. dog nedenfor om parkeringslicenser.

Kommuners indtægter ved betalingsparkering er efter styrelsens opfattelse omfattet af momspligten - også selv om betalingsparkeringen betragtes som en færdselsregulerende foranstaltning.

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal der betales moms ved udlejning af parkeringspladser.

Efter momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, anses andre (end offentlige forsyningsvirksomheder, jf. nr. 2) statslige, amtskommunale og kommunale institutioner som afgiftspligtige personer, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det offentlige konkurrerer med erhvervsvirksomheder på lige vilkår, og en offentlig virksomhed er derfor momspligtig, når andre end den offentlige institution vil kunne være leveringsdygtig i en tilsvarende vare eller ydelse, jf. i øvrigt skatteministerens svar af 18. december 1995 til Folketingets Skatteudvalg (Alm. del - bilag 86).

I områder, hvor der er indført parkeringsrestriktioner i nærmere afgrænsede tidsrum er der indført flere former for parkeringslicenser, eksempelvis:

### Parkeringslicenser

- Beboerlicens, der fritager beboere fra betaling i P-automat eller fritager beboerne for de generelle restriktioner omkring deres bopæl. Licensen udstedes typisk for et år, og kommunerne opkræver typisk et mindre ekspositionsgebyr på f.eks. 200 kr. i forbindelse med udstedelsen.

## D.11.8

- Erhvervslicens, der fritager virksomheder for betaling i P-automater eller fritager virksomhederne fra de generelle restriktioner omkring deres adresse. Licensen udstedes typisk for et år, og kommunerne opkræver typisk et mindre ekspeditionsgebyr på f.eks. 200 kr. i forbindelse med udstedelsen. I nogle tilfælde opkræves ud over ekspeditionsgebyret en årlig afgift.

Det er styrelsens opfattelse, at det af kommunerne opkrævede ekspeditionsgebyr ved udstedelse af parkeringslicenser ikke er omfattet af momspligten, da opgaven udføres i kraft af kommunens egenskab af offentlig virksomhed og ikke i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Se også afsnit C.2.3.

Det er endvidere styrelsens opfattelse, at den årlige afgift, som i nogle tilfælde opkræves ud over ekspeditionsgebyret, er betaling for parkering, og at afgiften derfor skal behandles efter ovenstående regler om betalingsparkering.

### **Staldplads**

Styrelsen har truffet afgørelse om, at udlejning af staldplads er momsfri, uanset om der i forbindelse med udlejningen leveres momspligtige ydelser som f.eks. fodring og pasning af heste, TfS 1997, 671.

### **Rum i hundepension**

Under henvisning til præmis 30 om sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser i EF-domstolens dom i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd, og styrelsens afgørelse i TfS 1997, 671, om udlejning af staldplads, fandt Landsskatteretten i SKM2002.602.LSR, at udlejning af de i sagen omhandlede rum måtte anses for udlejning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt.

Retten lagde vægt på, at der udlejes et nærmere afgrænset og identificerbart rum, som den pågældende lejer erhverver en brugsret til. Da retten ikke anså det pågældende rum for at være omfattet af begrebet udlejning af opbevaringsbokse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., var udlejningen momsfritaget. Det forhold, at virksomheden efter konkret aftale og mod særskilt betaling foretager momspligtige leverancer til lejer, medførte ikke, at lejeaftalen blev sekundær i forhold til disse leverancer, med den virkning at også lejevederlaget bliver momspligtigt. Retten lagde vægt på, at disse ekstraydelser har meget forskellig karakter og kan kombineres efter behov, og at de i princippet kunne leveres af tredjemand uafhængigt af den indgåede lejeaftale.

### **Reklameplads**

Udlejning af reklameplads på bygninger er momspligtig.

### **Opbevaringsbokse**

Der skal efter bestemmelsen betales moms i forbindelse med udlejning af opbevaringsbokse. Bestemmelsen har bl.a. betydning for udlejning af bankbokse.

### **Stadepladser**

Udlejning af arealer til stadeplads til omrejsende tivoli eller dyrskuer, markeder etc. kan ske momsfrit. Leje af standpladser på udstillinger er momspligtig.

Der skal ikke betales moms af de beløb, som indlejede boder betaler som leje til f.eks. en tivoliejer, ligesom tivoliejeren ikke skal betale moms af de beløb, der betales for at benytte de arealer, hvor tivoliet opstilles. Udlejning af torvestader til f.eks. frugt- og grønthandlere m.fl. anses også for momsfri udlejning af fast ejendom.

Sejlklubbers udlejning af bådeplads, liggeplads på land, havne- og beddingspladser er momspligtig, selvom udlejningen kun sker til foreningens medlemmer.

### **Bådeplads**

Der skal derfor betales moms af pladsleje, herunder evt. indskud eller deposita, der opkræves ved udlejning til faste lejere, samt af havnepenge, der opkræves ved gæstesejleres benyttelse af havnen.

Det fremgår af meddelelsen SKM2004.14.TSS, at det er Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at den havneplads, som en husbåd ligger på, skal anses for at være en bådeplads og der skal således betales moms af pladslejen.

I en konkret afgørelse SKM2001.48.LSR har Landsskatteretten fundet, at udlejning af bådeplads ikke kan karakteriseres som udlejning af fast ejendom i henhold til § 13, stk. 1, nr. 8, men at vinteropbevaringen (pladsret) må karakteriseres som udlejning af fast ejendom og fritaget efter bestemmelsen. Skatteministeriet har indbragt spørgsmålet for domstolene jf. SKM2001.100.TSS.

Udlejning af flytbare, men mere permanente bygninger anses for momsfri udlejning af fast ejendom.

### **Mobile bygninger**

Der er således konkret meddelt momsfrihed for udlejning af en flytbar mobilpavillon, der blev opstillet nøglefærdig med alle nødvendige installationer, og til hvilken der blev krævet byggetilladelse fra de kommunale myndigheder.

Det må dog kræves, at bygningen opfylder de almindelig gældende karakteristika for fast ejendom.

I sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, har EF-domstolen fastslået, at udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som er grundfæstet således, at den hverken let kan demonteres eller flyttes, er "udlejning af fast ejendom" i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt b, litra b)'s forstand, også selv om bygningen skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på anden ejendom. Domstolen fastslog endvidere i tilknytning hertil, at det er uden betydning for kvalifikationen af en transaktion som "udlejning af fast ejendom", hvorvidt udlejer stiller ejendom og bygning, eller blot den bygning, som udlejer har opført på lejerens ejendom, til rådighed for lejer.

Udlejning af en jagt- og fiskeriret, der sker for perioder under én måned, er altid momspligtig.

### **Jagt- og fiskeriret**

## D.11.9

Sker udlejning af en jagt- eller fiskeriret for en længere periode, kan udlejningen ske momsfrit, når:

- der mellem udlejer og lejer er aftalt en bestemt brugsret til den faste ejendom,
- udlejer ikke kan sælge samme brugsret til en anden person i samme tidsrum, og
- aftalen omfatter hele den faste ejendom eller særskilt afgrænsede og identificerbare områder eller dele af den faste ejendom.

Momsfriheden gælder, når alle 3 betingelser er opfyldt.

### **Udlejning af sportsfaciliteter**

Udlejning af sportsfaciliteter er omtalt i afsnit D.11.5.

### **Køreteknisk anlæg**

Udlejning af et køreteknisk anlæg er anset som et momspligtigt salg af en midlertidig brugsret, jf. Østre Landsrets dom af 26. marts 1992, se ToldSkat Nyt 1992, 805.

### **Udvindingsret**

Indtægter fra en udvindingsret ifølge aftale mellem f.eks. ejeren af en landbrugsejendom og et grus- eller teglværk anses for momsfri udlejning af fast ejendom, uanset om betalingen for udvindingsretten er gradueret efter de udvundne materials art, mængde og anvendelse mv.

### **Kursus-, selskabs- og mødelokaler mv.**

Udlejning af kursus-, selskabs- og mødelokaler og lign. i hoteller, restaurationer, forsamlingshuse, beboerforeningers selskabslokaler, idrætshaller mv. anses for momsfri udlejning af fast ejendom, forudsat der ikke sker servering i lokalerne. Se også afsnit G.1.1.3 om servering af spise- og drikkevarer i restauranter mv.

### **Udlejningsformidling**

Formidling i eget navn, men for en andens regning, er omfattet af § 4, stk. 4, se D.3.3. Om leveringsstedet i forbindelse med formidling i andres navn og for andres regning, se E.3.7.3. Om momsfritagelse for formidling af visse internationale transaktioner, se I.1.7.

## D.11.9

### **Levering af fast ejendom § 13, stk. 1, nr. 9**

Bestemmelsen fritager levering af fast ejendom for moms.

Som fast ejendom anses såvel bygninger som selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Som fast anbragt tilbehør anses sædvanligt bygningstilbehør, der må antages at følge med ved salg af bygninger, herunder varmeanlæg til almindelig rumopvarmning, olietanke til varmeanlæg, faste ventilatorer i forbindelse med rumventilation og sprinkleranlæg. Der lægges vægt på om bygningstilbehøret er omfattet af pant i fast ejendom, jf. tinglysningslovens § 38.

Det er kun selve leveringen af den faste ejendom, der er fritaget. Der skal således betales moms af både de materialer og de arbejdsydelse, som med-



går ved opførelsen af bygninger. Der skal også svares afgift af formidlingsydelse i forbindelse med salg af fast ejendom, se D.3.3.

Opfører en virksomhed byggeri for egen regning, skal virksomheden derfor betale moms, jf. §§ 6 og 7, se D.5 og Q.1. Hvis byggeriet efterfølgende sælges, skal der derimod efter bestemmelsen ikke betales moms af salgsprisen.

Salg af timeshare lejligheder er omfattet af fritagelsen, når salget må anses for at indebære en overdragelse af fast ejendom. Det kræver, at salget af brugsretten fremgår af tinglyst skøde.

Ved salg af fast ejendom vil der ikke være fradragsret for momsen af udgifter, der afholdes i forbindelse med et sådant salg, jf. J.1.

Efter bestemmelsen er forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere, fritaget for moms.

Østre Landsret har i TfS 1996, 118, lagt til grund, at der ved forsikringsvirksomhed forstås ydelser, hvis afgørende kendetegn er, at de består i mod vederlag at dække bestemte risici i overensstemmelse med vilkår fastsat i en forsikringsaftale.

Fritaget for moms er således forsikringsselskabernes ydelser, der består i tegning af forsikringer. Administrationsydelser i forbindelse med tegning af forsikringer er ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen, jf. SKM2001.25.LSR.

Forsikringsselskaber er endvidere fritaget for at betale moms ved salg af varer, som de har overtaget fra forsikringstagerne i forbindelse med udbetaling af skadeserstatning, forudsat salget sker til registrerede virksomheder.

Forsikringsselskabers tilbagesalg af stjålne effekter anses ikke for salg af varer, men som en annullation af forsikringsagen, og der skal derfor normalt ikke betales moms af vederlaget.

Ved salg af campingpas og vandrerkort dækker en mindre del af betalingen for en forsikringsordning, der kan henføres til fritagelsesbestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 10.

Også den virksomhed, som Dansk Forening For International Motorkøretøjsforsikring udfører inden for rammerne af den særlige europæiske motor-køretøjsforsikring (grønkortsystemet), er omfattet af momsfritagelsen.

EF-domstolen fandt i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., at en afgiftspligtig person, der ikke er forsikringsgiver, udfører en forsikringstransaktion, når han i forbindelse med en kollektiv forsikring med ham som forsikringstager og sine kunder som forsikrede tilvejebringer en forsikringsdækning ved at benytte en forsikringsgiver, som påtager sig den dækkede risiko.

### **D.11.10 Forsikringsvirksomhed mv. § 13, stk. 1, nr. 10**

Domstolen fandt endvidere, at medlemsstaterne ikke kan begrænse omfanget af fritagelsen for forsikringsvirksomhed således, at den kun finder anvendelse på ydelser, der leveres af personer, der i henhold til national ret har tilladelse til at virke som forsikringsgivere.

Landsskatteretten har i SKM2001.236.LSR fulgt EF-domstolens afgørelse i sagen om Card Protection Plan Ltd. Denne afgørelse vedrører et selskab, som udleaser aktiver til erhvervs kunder. 25 pct. af den samlede leasingomsætning kommer fra udleasing af biler. Når selskabet udleaser personbiler, stiller det krav om, at leasingtager har de fornødne ansvars- og kaskoforsikringer på bilen, der indregistreres med leasingtager som bruger. Selskabet har indgået en aftale med et forsikrings selskab om kollektiv motorkøretøjsforsikring. I de tilfælde, hvor bilen er forsikret via selskabet, er det selskabet, der er forsikringstager i forhold til forsikrings selskabet. Policen er udstedt til selskabet, og præmiens størrelse og regulering er baseret på en aftale mellem selskabet og forsikrings selskabet. Selskabets opkrævning af forsikringsbeløb i forbindelse hermed anses i forhold til leasingydelsen for selvstændige ydelser, der er moms fritaget efter § 13, stk. 1, nr. 10. Skatteministeriet har vedrørende et andet spørgsmål i sagen indbragt kendelsen for domstolene. Se afsnit J.2.1.1.

I SKM2003.303.LSR fandt Landsskatteretten tilsvarende på baggrund af domstolens dom i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., at et fagforbund var omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 10, i forbindelse med en gruppeulykkesforsikring tegnet af forbundet som forsikringstager i et forsikrings selskab med forbundets medlemmer som forsikrede. I forbindelse med individuelle forsikringer, som medlemmerne kunne tegne gennem forbundet i samme forsikrings selskab fandt Landsskatteretten, at forbundet var omfattet af fritagelsen for ydelser i forbindelse med forsikringstransaktioner udført af forsikringsformidlere.

Fagforbundet modtog refusioner fra forsikrings selskabet, som skulle dække udgifterne til den del af administrationen af gruppeulykkesforsikringen, som fagforbundet selv varetog. Der var en difference mellem det forsikringsbidrag, som forbundet opkrævede hos medlemmerne, og den faktiske præmie til forsikrings selskabet.

Landsskatteretten fandt, at hele det opkrævede forsikringsbidrag for gruppeulykkesforsikringen måtte anses for vederlag for at stille denne forsikring til rådighed for medlemmerne.

Landsskatteretten fandt endvidere, at fagforbundet ikke var momspligtigt af den overfor forsikrings selskabet modregnede del af den betalte præmie for gruppeulykkesforsikringen. Retten lagde vægt på, at fagforbundet ikke kunne antages at levere administrationsydelser mod vederlag til forsikrings selskabet, jf. momslovens § 4, stk. 1, men derimod selv forestod en del af den forsikringstransaktion, forbundet leverede sine medlemmer. Fagforbundets præmieudgift til forsikrings selskabet måtte således anses at være den aftalte præmie med fradrag af refusionen.

Landsskatteretten fandt endelig, at forbundet i relation til de individuelle forsikringer måtte anses som omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 10, 2. led, idet forbundet foretog den faktiske formidling af de omhandlede forsikringer. De konkrete udførte opgaver måtte derfor anses som tjenesteydelser i forbindelse med forsikringstransaktioner omfattet af fritagelsen.

I sag C-240/99, Forsikringsaktiebolaget Skandia, har EF-domstolen fastslået, at en forsikringstransaktion efter sin art kræver, at der foreligger et kontraktforhold mellem den, der præsterer tjenesteydelsen, og den, hvis risiko dækkes af forsikringen, nemlig den forsikrede. At et forsikringselskab påtager sig at drive et helejet forsikringselskabs virksomhed, når det sidstnævnte selskab fortsætter med at indgå forsikringsaftaler i eget navn, udgør ikke en forsikringstransaktion i den forstand, hvori begrebet anvendes i artikel 13, pkt. B, litra a.

Fritagelsen for forsikringsvirksomhed omfatter ikke vurderings- og taksationsydelser mv., der udføres for forsikringselskaber og andre.

### Vurdering og taksation

Som eksempler på vurderings- og taksationsydelser kan nævnes:

- den taksationsvirksomhed, som taksatorer udfører på freelancebasis for forsikringselskaber ved at besigtige og vurdere selskabernes egne forsikringsskader, samt forsikringselskabers afsætning af sådanne ydelser til andre forsikringselskaber
- registrerings- og vurderingsforretninger for forsikringselskaber til brug ved fastsættelse af forsikringssummen i forbindelse med vurdering af forsikringsskader
- udarbejdelse af reparationsoverslag samt tilsyn med, at den endelige reparationsregning kun omfatter erstatningsberettigede udgifter i henhold til forsikringspolice
- vurderinger for forsikringselskaber af bl.a. fast ejendom i tilslutning til, at selskabet har overtaget et misligholdt pantebrev, for hvilket selskabet har påtaget sig en forpligtelse.

Forsikringselskaber, forsikringsmæglere og andre, der afsætter taksations- eller vurderingsydelser til f.eks. forsikringselskaber eller andre, er momspligtige for denne afsætning. Det gælder også, selv om der f.eks. er tale om vurdering af et forsikringskrav eller andre vurderingsforretninger i tilknytning til momsfri forsikringsvirksomhed. F.eks. Se TfS 1998, 417, hvor tandlægers vurderingsydelser for forsikringselskaber ikke blev anset som omfattet af moms-fritagelsen.

Momsnævnet traf i TfS 1997, 309 afgørelse om, at foreningen Taksatorringen ikke opfylder betingelserne for at opnå afgiftsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, for foreningens levering af vurderingsydelser til medlemsvirksomhederne, som er små og mellemstore forsikringsvirksomheder. Der er ved afgørelsen henvist til, at en fritagelse reelt ville afskære al konkurrence. Afgørelsen er af Assurandør-Societetet som mandatar for Taksatorringen indbragt for Østre Landsret. Under retssagen har Taksatorringen gjort gældende, at foreningens ydelser er momsfritaget enten efter

momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, eller efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10, om forsikringsvirksomhed mv. Østre Landsret har for EF-domstolen forelagt fem præjudicielle spørgsmål om fortolkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) og artikel 13, punkt B, litra a) i 6. momsdirektiv. EF-domstolen har i sagen C-8/01 den 20. november 2003 meddelt dom vedrørende de rejste spørgsmål. Skatteministeriet afventer herefter Østre Landsrets dom i sagen. Se også D.11.20.

### **Forsikringsmægler-virksomhed**

Momsfriheden gælder også ydelser - i forbindelse med forsikrings- og genforsikringsvirksomhed - der udøves af forsikringsmæglere og -formidlere. Denne del af bestemmelsen opstiller to krav for momsfrigtagelsen, dels at der er tale om en tjenesteydelse i forbindelse med en forsikringstransaktion, og dels at ydelsen præsteres af en forsikringsmægler/formidler.

Det må således kræves, at der er tale om tjenesteydelser i forbindelse med transaktioner, der vedrører overdragelse af en nærmere afgrænset risiko. Som eksempel herpå kan nævnes:

- Anvisning af forsikring til forsikringsselskaber mod et vederlag.
- Undersøgelse af såvel dæknings- som placeringsmuligheder for klienter på det internationale marked.
- Risikoanalyse, dvs. at kundens virksomhed gennemgås for hvilke risici, kunden løber med henblik på at afdække kundens forsikringsmæssige behov.
- Analyse af eksisterende dækning, dvs. gennemgang af eksisterende poli-cemasse for at afdække, om kundens behov er dækket, samt påvise eventuelle mangler eller overdækning.
- Udarbejdelse af udbudsmateriale, dvs. det grundlag hvorpå der indhentes eller modtages tilbud om forsikringsaftaler.
- Foreståelse af forsikringslicitation.
- Vurdering af indkomne tilbud og udarbejdelse af sammenligningsgrundlag.
- Placering/indgåelse af forsikringsaftaler, herunder bistand til kunden ved dennes møder med forsikringsselskaberne.

Der findes også eksempler på ydelser, der af Told- og Skattestyrelsen ikke findes at være omfattet af momsfrigtagelsen, selvom de leveres af forsikringsmæglere. Sådanne ydelser har mere karakter af almindelige virksomhedskonsulenttydelser end ydelser i forbindelse med en forsikringstransaktion. Som eksempel kan nævnes:

- Riskmanagementopgaver. Hermed menes analyse af kundens virksomhed med henblik på alternativ indretning af virksomheden for at minimere visse risici. Ydelsen kan være vanskelig at afgrænse overfor risikoanalyser. Afgørende er, om resultatet er forslag til anderledes indretning af kundens virksomhed, eller om det er et forslag til ændring af forsikringsaftaler.
- Tekniske undersøgelser/analyser/vurderinger/rådgivning foretaget af særlige sagkyndige. Typisk undersøgelser foretaget af ingeniører, juridiske responsaer og økonomiske analyser fra revisorer og økonomer med

henblik på at afdække bestemte forhold, der kan have betydning for virksomhedens forsikringsforhold. Der er her tale om ydelser, der tilbydes i konkurrence med rådgivende ingeniører, arkitekter, håndværkere, jurister, revisorer, osv.

- Udvikling og salg af særlige produkter, f.eks. edb-software til brug for kunden, kurser i førstehjælp/brandslukning/skadesbekæmpelse.
- Skades- og policeadministration, dvs. registrering, beregning, opkrævning, bogføring, etc., jf. TFS 1996, 118, hvor Østre Landsret fandt, at en virksomhed, der drev forsikringsagentur og administrerede police- og skadesporteføljer, og som indgik samarbejdsaftaler med andre forsikringsselskaber om mod vederlag i form af provision at varetage police- og skadesadministrationen og økonomifunktionen for disse, var momspligtig.
- Udarbejdelse af forsikrings- og riskmanagement politikker. Hermed menes udarbejdelse af et beslutningsgrundlag for hvilken forsikringspolitik, virksomheden vil have, eller en nedfældelse af den politik, virksomheden har valgt, f.eks. om hvor store selvriskobeløb, virksomheden har råd til at operere med, om virksomheden bør anvende midler til nedsættelse af risici med henblik på at opnå nedsatte præmier, osv.

Opgaver vedr. skades- og policeadministration, der udføres af en forsikringsmægler/-formidler i forbindelse med de forsikringstransaktioner, som forsikringsmægleren/-formidleren foretager formidlingen af, er dog omfattet af fritagelsen, hvis administrationen sker som led i formidlingen. Se SKM2003.303.LSR, der er omtalt ovenfor.

Betegnelsen forsikringsmægler/formidler er meget bred. Den omfatter både selskabernes egne formidlere, agenter, assurandører, forsikringsmæglere og andre, der formidler forsikringsaftaler, f.eks. rejsebureauer og ejendoms-mæglere, der er momsfri for den provision, de modtager fra forsikringsselskaberne for tegning af forsikringer. Efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse er det ikke afgørende under hvilken betegnelse, den enkelte virksomhed vælger at udøve sin virksomhed. Det afgørende er derimod, om virksomheden i praksis er indrettet på at udføre forsikringsformidlingsydelser som ovenfor beskrevet, og at der ikke kun er tale om enkelte lejlighedsvis og isolerede tilfælde, hvor disse ydelser udøves.

Momsfritagelsen omfatter ikke advokaters udarbejdelse af analyser, responsa og lign. for forsikringsselskaber om forsikringsforhold, samt detektivs bistand til efterforskning i forsikringsager.

### **Konsulentvirksomhed**

På samme måde er aktuarers rådgivning af forsikringsteknisk art samt værdimæssig vurdering af arbejdsgiveres pensionsforpligtelser over for arbejdstagere, der udføres efter anmodning fra firmaer, advokater, revisorer m.fl., ikke omfattet af moms-fritagelsen.

Tilsvarende er arbejde, der udføres for forsikringsselskaber til konstatering af lækager på rørsystemer og lign., momspligtig.

Dispachørvirksomhed er ikke omfattet af moms-fritagelsen.

### **Dispachør**

## D.11.11

En dispatchør optræder som uvildig mellemmand mellem reder, forsikrings-selskab, ladningsafsender og -modtager.

En dispatchørs opgaver består typisk i at beregne og fordele udgifter og tab ved skader på skibe og deres ladning, fordele udgifter til bjergeløn samt beregne assuranceerstatning i søforsikring.

### Pensionskasser

Administration af pensionskasser er ikke omfattet af momsfratagelsen.

### Garantiforpligtelser

Ordninger vedrørende garantiforpligtelser i forbindelse med salg af varer, f.eks. rustbeskyttelse af biler, anses ikke for forsikringsvirksomhed, men som almindelig garanti.

Ydes garantien via en frivillig tillægsforsikring, anses denne efter omstændighederne for momsfrataget.

Momsnævnet traf i TfS 1994, 233 afgørelse om, at levering af en frivillig tillægsforsikring, som tegnes og betales i forbindelse med salg af varer (tv- og radioapparater mv.), var fritaget for moms som forsikringsvirksomhed, idet forretningerne alene mod provision formidler tegning af sådanne forsikringer. Nævnet lagde ved afgørelsen vægt på, at forsikringsaftalen herved indgås direkte mellem kunden og forsikringsselskabet, og at Forsikringstilsynet finder, at tegning af de omhandlende tillægsforsikringer er forsikringsvirksomhed i relation til lov om forsikringsvirksomhed.

Momsnævnet har i en senere afgørelse fundet, at det er uden momsmæssig betydning, at forsikringsaftalen ikke er fuldt afdækket i et forsikrings-selskab og dermed i strid med forsikringslovgivningen.

Fritagelsesbestemmelsen er udvidet i forhold til TfS 1994, 233. Se herom tidligere i afsnittet nævnte EF-dom, C-349/96, Card Protection Plan Ltd.

## D.11.11 Finansielle aktiviteter § 13, stk. 1, nr. 11

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, fastlægger, hvilke varer og ydelser der er momsfrataget i forbindelse med en række finansielle aktiviteter.

Fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, omhandler følgende finansielle aktiviteter:

- Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån, litra a. Se D.11.11.4.
- Sikkerheds- og garantistillelse, herunder forhandlinger herom, samt forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten, litra b. Se D.11.11.5.
- Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer, litra c. Se D.11.11.6.
- Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, bortset for samlerobjekter, litra d. Se D.11.11.7.

- Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over fast ejendom, litra e. Se D.11.11.8.
- Forvaltning af investeringsforeninger, litra f. Se D.11.11.9.

TSS-cirkulære 2003-29 fastlægger på baggrund af EF-Domstolens nyeste praksis de generelle retningslinjer for fortolkning af fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Der er tale om følgende afgørelser fra EF-domstolen: SDC-dommen (C-2/95), CPP-dommen (C-349/96) og CSC-dommen (C-235/00). Som et bilag til cirkulæret er vedlagt en liste med eksempler på momsfrie transaktioner i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, om finansielle transaktioner. Listen er ikke udtømmende.

Cirkulære og bilag er indarbejdet i dette afsnit.

Den 5. juni 1997 afsagde EF-Domstolen dom i sag C-2/95, SDC mod Skatteministeriet. Sagen vedrørte fortolkningen af de i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra d, nr. 3 og 5, omhandlede fritagelser. Bestemmelsen er implementeret i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c) og e).

### **D.11.11.1 Finansielle aktiviteter - Underleverandørydelser**

Sagen vedrørte spørgsmålet om, i hvilket omfang de ydelser, SDC leverede til pengeinstitutter, var omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Domstolen udtaler i SDC-dommens præmis 20, at ifølge Domstolens faste praksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, skal derfor fortolkes indskrænkende.

### **Indskrænkende fortolkning**

Domstolen udtaler i præmis 32 i SDC-dommen, at de transaktioner, der er fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5, er defineret på grundlag af arten af de leverede tjenesteydelser og ikke på grundlag af tjenesteyderen eller tjenestemodtageren, som netop ikke er omtalt i de nævnte bestemmelser.

### **Underleverandørydelser - det personelle aspekt**

Det udtales videre i præmis 33, at bestemmelserne i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1 og 2, hvori der henvises til "den person, der har ydet lånene" og til "den person, der har ydet kreditten", bekræfter, at det personelle aspekt er uden betydning ved fastlæggelsen af, hvilke transaktioner der er fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5.

De transaktioner, der er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, skal således fastlægges på grundlag af arten af de leverede tjenesteydelser. Medmindre andet udtrykkeligt fremgår, er det derfor ikke af betydning ved

fastlæggelsen af momsfrigtagelsens rækkevidde, om en given ydelse leveres af en af de direkte implicerede parter, eller om den leveres af underleverandører.

EF-domstolen udtaler i præmis 56, at såfremt 6. direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3, udelukkende omfattede ydelser, som et pengeinstitut leverer til en slutkunde, ville kun visse handlinger i forbindelse med transaktioner vedrørende overførsler kunne fritages. En sådan fortolkning ville begrænse fritagelsen på en måde, der ikke har støtte i bestemmelsens ordlyd. Efter ordlyden er fritagelsen således ikke begrænset til kun at omfatte dette forhold, og den er tilstrækkelig vid til også at omfatte ydelser, der leveres af andre erhvervsdrivende end pengeinstitutter, og som er bestemt til andre end deres slutkunder.

Det følger heraf, at der ikke er hjemmel til en fortolkning, hvorefter anvendelsen af fritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3, er begrænset til kun at omfatte ydelser, der leveres direkte til pengeinstituttets slutkunde, jf. præmis 57.

Underleverandørydelser er således fritaget for moms i samme omfang som andre ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, om fritagelse for finansielle aktiviteter. Underleverandørydelser er derfor omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, såfremt de set under ét tilsigter at opfylde de specifikke og væsentlige funktioner for den momsfrigitagne transaktion, se nedenfor om det funktionelle aspekt.

### **Underleverandørydelser - arten af ydelserne**

Momsfrigtagelsen i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, skal altså fastlægges på grundlag af arten af de leverede ydelser.

Det fremgår af dommens præmis 37, at det er uden betydning for fritagelsen, hvorledes ydelsen konkret leveres, herunder om det sker elektronisk, automatisk eller manuelt. Den blotte omstændighed, at en ydelse fuldt ud udføres elektronisk, er således ikke i sig selv til hinder for, at fritagelsen anvendes på den pågældende ydelse. Såfremt ydelsen derimod kun omfatter teknisk eller elektronisk bistand til den, som udfører de væsentlige og specifikke funktioner i forbindelse med transaktioner, der omhandles i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5, opfylder ydelsen ikke betingelserne for fritagelse. Dette følger imidlertid af ydelsens art og ikke af den måde, hvorpå den udføres.

Det fremgår endvidere af dommens præmis 65, at da fritagelsesbestemmelserne skal fortolkes indskrænkende, giver den blotte omstændighed, at en komponent er nødvendig for at gennemføre en fritaget transaktion, ikke holdpunkter for at antage, at den ydelse, der svarer til den pågældende komponent, er fritaget.

Stilles for eksempel et databehandlingssystem til rådighed for et pengeinstitut, vil det at stille systemet til rådighed ikke være omfattet af momsfrigtagelsen vedrørende betalingsoverførsler.



Leverancer, der alene udgør teknisk eller faktisk assistance, er således ikke omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Se dog nedenfor om det funktionelle aspekt og om tekniske eller faktiske (praktiske) ydelser, der selvstændigt har til formål at opfylde den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner, og som i kraft heraf kan være momsfrigitaget.

Afgørende for, om en underleverandørs ydelse er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, er, hvorvidt ydelserne set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, beskrevet ydelse.

### **Underleverandørydelser - det funktionelle aspekt**

SDC-dommen udtaler således i dommens præmis 64, "at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3, i princippet ikke er til hinder for, at overførselstransaktionen består af flere forskellige ydelser, der i så fald udgør "transaktioner vedrørende overførsler" i bestemmelsens forstand, og som faktureres med specifikation af de enkelte dele af de pågældende ydelser".

I præmis 66 udtaler Domstolen, at "En betingelse for, at de ydelser, en data-central leverer, kan betegnes som fritagne transaktioner, som omhandlet i artikel 13, pkt. B, litra d, nr. 3 og 5, er, at ydelserne set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en ydelse, som beskrevet i ovennævnte numre (styrelsens understregning). For så vidt angår "en transaktion vedrørende overførsler" skal de leverede ydelser således medføre, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer."

At ydelserne set under ét skal udgøre en særskilt helhed indebærer, at der må stilles krav om en kvalificeret tilknytning mellem de leverede underleverandørydelser og den momsfrigitagne transaktion. Endvidere indebærer det, at de ydelser, der vedrører opfyldelsen af transaktionens specifikke og væsentlige funktioner, skal kunne udskilles fra eventuelle ydelser, der er uden forbindelse hermed.

Tekniske eller praktiske ydelser kan således være omfattet af momsfritagelsen, hvis leverandøren selvstændigt har til opgave at opfylde den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner. Efter præmis 66 i dommen vil det være afgørende i denne henseende, at leverandøren påtager sig et ansvar for opfyldelse af den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner.

Hvis de leverede ydelser derimod ikke, set under ét, tilsigter at opfylde den momsfrigitagne transaktions specifikke og væsentlige funktioner, vil det ikke være tilstrækkeligt til at anse ydelserne for omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen, at ydelserne indgår som et led i en momsfrigitaget transaktion, der gennemføres af køberen af ydelserne, og måske endog er en nødvendig forudsætning for transaktionens gennemførelse, jf. ovenfor om arten af ydelserne.

## D.11.11.2

ToldSkat vil derfor tillægge det betydning, om en ydelse leveres af en underleverandør, der selvstændigt har ansvar for at gennemføre en moms-fritaget transaktion, eller om der alene er tale om leverance af teknisk eller faktisk assistance. En underleverandør skal derfor have til opgave selvstændigt at udføre en fritaget ydelse, før ydelsen er omfattet af fritagelsen. Underleverandørens ansvar overfor opdragsgiveren skal ikke kun omfatte tekniske aspekter, men også den fritagne ydelses specifikke og væsentlige elementer, jf. dommens præmis 66.

### **Underleverandørydelser - Fakturering af de enkelte dele af transaktionen**

I henhold til SDC-dommens præmisser 64 og 66 er ydelser som nævnt fritaget, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en transaktion, der efter en af bestemmelserne i artikel 13, punkt B, litra d), er fritaget for moms.

Det er uden betydning for anvendelsen af fritagelsen, hvorledes faktureringen sker, herunder om der faktureres med specifikation af de enkelte dele af de pågældende ydelser. Det er derimod en betingelse for, at ydelserne kan være fritaget for moms, at de kan identificeres i forhold til leverandørens øvrige ydelser, jf. præmis 64.

### **Ikke gennemførte transaktioner**

Da det er ydelseernes art, der er afgørende for, om de er omfattet af en fritagelse, jf. præmis 32, er det uden betydning, om transaktionerne faktisk gennemføres.

### **D.11.11.2 Bydelser og hovedydelse**

Den 25. februar 1999 afsagde EF-Domstolen dom i sagen C-349/96, Card Protection Plan Ltd., der vedrører fortolkningen af 6. direktivs artikel 13, punkt B, litra a). Artikel 13, punkt B, litra a), er implementeret i den danske momslov i § 13, stk. 1, nr. 10.

Dommen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt CPP udførte to selvstændige ydelser, nemlig en momsfritaget forsikringstransaktion og en momspligtig kortregistreringsydelse, eller om de to ydelser udgjorde en hovedydelse og en bydelse, hvor bydelserne momsmæssigt skulle stilles som hovedydelsen. CPP tilbød mod vederlag sine kreditkortkunder en ordning, der havde til formål at begrænse det økonomiske tab og de ulemper, som kunderne udsattes for, såfremt deres kreditkort eller visse andre genstande, blev stjålet eller bortkom. Firmaet har ved tegning af en forsikring hos et forsikringselskab opnået en én bloc-dækning for så vidt angår kortbeskyttelsesordningens regler om erstatning til kortkunder. Herunder leveres en række andre ydelser såsom bl.a. bistand ved adresseændringer, levering af sundhedskort eller rabatter ved leje af biler.

Domstolen udtaler i i dommens præmis 28, at når en transaktion består af en gruppe af omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om transaktionen skal anses for en enkelt ydelse eller for flere ydelser.

En ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, må ikke kunstigt opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Det må undersø-

ges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigenem afgøres, om den momspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse, jf præmis 29.

Der er tale om en enkelt ydelse i tilfælde, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, og et eller flere elementer skal anses for sekundære ydelser (biydelser), der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen.

En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser, jf. præmis 30.

I tilfælde, hvor tjenesteyderen fakturerer en samlet pris til kunderne for en ydelse, der består af flere elementer, kan det tale for, at der foreligger en enkelt ydelse. Men såfremt en nærmere undersøgelse viser, at kunderne uagtet enhedsprisen ønsker at erhverve to eller flere særskilte ydelser, skal den del af enhedsprisen, der er prisen for fritagne ydelser, adskilles fra den del af enhedsprisen, der er prisen for ydelser, der ikke er fritagne. I denne forbindelse skal den enkleste beregnings- eller ansættelsesmetode vælges, jf. præmis 31.

Se også afsnit D.11.10 om dommen.

Told- og Skattemyndighederne skal momsmæssigt behandle en biydelse på samme måde som den hovedydelse, som biydelsen er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Den 13. december 2001 har EF-Domstolen afsagt dom i sagen C-235/00, CSC Financial Services Ltd., der vedrører fortolkningen af 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5. Bestemmelsen er implementeret i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

### **D.11.11.3 Formidling og forhandling**

Dommen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt CSC, der leverede såkaldte "call center"-ydelser over for finansielle institutioner, udførte transaktioner eller forhandlinger vedrørende værdipapirer.

Begreberne formidling og forhandling benyttes i fritagelsesbestemmelserne i 6. momsdirektiv's artikel 13, punkt B, litra d), samt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Begreberne har i denne forbindelse den samme betydning.

Domstolen siger i dommens præmis 38, at udtrykket "herunder forhandlinger" i direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, ikke skal definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvori udtrykket "forhandlinger" indgår i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, tager det sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt, jf. præmis 39. Mellemandens ydelser adskiller sig fra de kontraktmæssige ydelser, der typisk udføres af parterne i sådanne kontrakter. Mellemandsvirksomhed er en tjenesteydelse, som udføres over for en kontraktpart, og som parten yder vederlag for, idet der er tale om en særskilt formidlingsvirksomhed. Formidlingsvirksomhed kan blandt andet bestå i at give opdragsgiveren oplysning om, hvornår der kan være mulighed for at indgå en kontrakt om et finansielt produkt, at optage kontakt med den anden part og i opdragsgiverens navn og for dennes regning at føre forhandlinger om den nærmere fastlæggelse af de gensidige ydelser.

Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold, jf. præmis 39.

Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår, jf. præmis 40. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemmand.

Told- og Skattemyndighederne skal ved anvendelsen af bestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, om momsfrigørelse for formidling og forhandling vedrørende momsfrie transaktioner lægge vægt på, om den pågældende tjenesteyder er en uafhængig mellemmand mellem leverandøren og aftageren af en momsfri ydelse. Er dette tilfældet, kan mellemandens ydelser til kontraktparterne være omfattet af begreberne formidling og forhandling. Der skal herved lægges vægt på, om den pågældende har bemyndigelse til selvstændigt at forhandle og/eller indgå aftale på vegne af leverandøren eller aftageren af den momsfrie ydelse. Hvis den pågældende har forhandlet selvstændigt på vegne af en af parterne, er det ikke en hindring for fritagelse som formidling/forhandling, at opdragsgiveren efterfølgende skal godkende forhandlingsresultatet, før kontrakten kan anses for indgået.

Hvis den pågældende alene er underleverandør til leverandøren, indtager den pågældende samme position som sælgeren af det finansielle produkt og skal herefter behandles, som det fremgår af afsnit D.11.11.1.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a), bestemmer, at långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån er fritaget for moms.

#### **D.11.11.4 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a)**

Dette afsnit indeholder definitioner af, hvad man forstår ved långivning, formidling og forvaltning, det vil sige, hvilke ydelser der er momsfritaget efter "kernen" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a).

Herudover indeholder afsnittet eksempler på de ydelser, der er momsfritaget som biydelse til hoved-/kerneydelse i fritagelsesbestemmelsen eller til momsfrie formidlingsydelser. Eksemplerne er hentet fra bilaget til TSS-cirkulære 2003-29 om anvendelsesområdet for momslovens § 13, stk. 1, nr. 11 - fritagelse for finansielle transaktioner. De oplyste eksempler på momsfritagelse af ydelser er ikke udtømmende. Det vil således altid bero på en konkret vurdering af den enkelte ydelse i den konkrete sag, hvorvidt den er fritaget for moms, herunder om der konkret er tale om en af de ydelser, der er nævnt i listens eksempler.

Eksemplerne vedrører alene den finansielle tjenesteyders, f.eks. et pengeinstitut, eller formidlerens levering af hoved- og biydelse. Der er således ikke tale om, at f.eks. en ejendomsmægler vurderer af en potentiel låntagers faste ejendom, er momsfritaget, bortset fra i tilfælde, hvor vurderingen må anses for biydelse til et lån, som ejendomsmægleren søger at yde eller formidle. I øvrige tilfælde vil ejendomsmæglerens bistand være bistand af teknisk karakter og vil derfor - som beskrevet om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1 - ikke være omfattet af momsfritagelsen.

Hvorvidt ydelser leveret af en underleverandør eller en mellemmand er momsfritaget, skal således ikke afgøres af nedennævnte eksempler på biydelse fra finansielle tjenesteydere, som f.eks. pengeinstitutter og realkreditinstitutter, men derimod efter kriterierne i D.11.11.1 og D.11.11.3. Om biydelse til formidling, se dog afsnit D.11.11.4.2.

Långivning består i, at långiver giver en låntager ret til at disponere over et pengebeløb med pligt til at betale det lånte beløb tilbage på nærmere fastsatte vilkår.

#### **D.11.11.4.1 Långivning**

Bydelse skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som biydelse er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut), der leverer en momsfri hovedydelse, skal derfor ikke lægge moms på den ydelse, der må anses som en biydelse til en momsfri hovedydelse.

Som eksempel på biydelse, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut) som led i långivning, kan nævnes:

- Kreditvurdering af låntager og vurdering af sikkerhedsstillelser.
- Udarbejdelse af lånetilbud.
- Udarbejdelse af lånedokument.
- Udbetaling af låneprovenu, indfrielse og refinansiering af lån.
- Gennemførelse af sikringsakter.

## D.11.11.4.1

- Rådgivning i forbindelse med långivningen.
- Overvågning eller gennemgang af en låntagers forhold og låneengagement.
- Udstedelse af kreditkort eller ID-kort med henblik på, at kortholder kan udnytte kreditten.
- Saldooplysninger.
- Levering af soliditetsoplysninger på baggrund af kundens engagement med den finansielle tjenesteyder. Øvrig kreditoplysningsvirksomhed er momspligtig.
- Engagementsoversigter.
- Indberetning til offentlige myndigheder.

Det forhold, at ovennævnte ydelser som biydelser kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut) til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Underleverandøren kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelser til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelser, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, se om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved udbetaling af et lån under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c. Modsat kan en edb-centrals indberetning af oplysninger til offentlige myndigheder, f.eks. ToldSkat, om rentetilskrivning på kontoen, ikke antages at opfylde de væsentlige og specifikke funktioner for en betalingstransaktion og er derfor ikke momsfri, selvom indberetningen er lovpligtig.

Underleverandøren kan derudover undlade at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en biydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv, jf. afsnit D.11.11.2.

### **Salg af varer eller kreditgivning**

En kontoring (selskabet) i en større provinsby havde indgået samhandelsaftale med over 250 forretninger. Kundens køb finansieredes og administreredes af selskabet. Landsskatteretten anså ikke kontoringen for at drive momspligtig virksomhed med køb og salg af varer. Kontoringen var derimod omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, om finansielle aktiviteter. Se TfS 2000, 1019. I SKM2003.571.LSR fandt Landsskatteretten ligeledes, at et andelsselskab, der formidlede kontosalg mv., ikke kunne anses for at drive momspligtig virksomhed med køb og salg af varer, men var omfattet af § 13, stk. 1, nr. 11. Landsskatteretten lagde vægt på, at det er de forretninger, der er tilknyttet til andelsselskabet, der rent faktisk sælger og leverer varen til kortindehaveren, hvorimod andelsselskabets rolle er at yde kredit til kortindehaveren og at indestå for betaling af varen overfor forretningerne. Aftaleforholdet mellem andelsselskabet og kunden må således anses at bestå i, at kunden er kontohaver hos andelsselskabet. De enkelte forretninger må anses for leverandører af varen/ydelsen, og modtageren af denne levering må anses for kortindehaveren.

I sag C-185/01 Auto Lease Holland BV udtaler EF-domstolen, at begrebet "levering af et gode" i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at der i forbindelse med leasing af motorkøretøjer, der tillige omfatter en aftale om brændstofadministration, ikke foreligger en brændstoflevering fra leasinggiver til leasingtager, såfremt en leasingtager påfylder det leasede køretøj brændstof på tankstationer, selv om påfyldningen foretages i leasinggivers navn og for dennes regning.

Domstolen fandt, at aftalen om brændstofadministration således ikke er en kontrakt om levering af brændstof, men nærmere en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Auto Lease køber ikke brændstoffet for derefter at sælge det videre til leasingtageren, men leasingtageren køber brændstoffet og vælger frit brændstoffets kvalitet og mængde samt tidspunktet for købet. Auto Lease fungerer i virkeligheden som kreditgiver i forhold til leasingtageren. Om dommen se endvidere D.2.1.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.58.TSS taget stilling til dommens betydning for dansk praksis. Se D.2.1.

Formidling af lån er omfattet af fritagelsen. Det fremgår af afsnit D.11.11.3, at formidlingsvirksomhed har til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktsparterne overlader det til en underleverandør at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten. Fritagelsen omfatter både formidling på vegne af långiver og på vegne af låntager.

Biydelse skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelser, der indgår som en del af den momsfrie ydelse.

Som eksempel på bydelser, der er momsfrie, når de leveres af en finansiel tjenesteyder eller en anden mellemmand som led i formidling af lån, kan nævnes:

- Kreditvurdering af låntager og vurdering af sikkerhedsstillelser.
- Udarbejdelse af lånetilbud.
- Forundersøgelser til brug for fastlæggelsen af aftalevilkårene eller dele af disse.
- Rådgivning i forbindelse med formidling af lån.
- Deltagelse i udbetaling af låneprovenu, indfrielse og refinansiering af lån.
- Udarbejdelse af lånedokumenter, når den, der udarbejder dokumentet, samtidig helt eller delvist på vegne af en eller evt. begge aftalparter har bemyndigelse til at fastlægge lånevilkårene.
- Gennemførelse af sikringsakter.

Mn. 520/78 og Mn. 546/78 må på baggrund af SDC-dommen og CSC-dommen anses for forældede. Efter disse afgørelser omfattede momslovens § 13,

#### **D.11.11.4.2 Formidling af lån**

### D.11.11.4.3

stk. 1, nr. 11, litra a, ejendomsmægleres og advokaters behandling af lånesager, herunder udstedelse af lånedokumenter og rådgivning herom. Ejendomsmægleres og advokaters behandling af lånesager kan fremover kun anses for at være omfattet af fritagelsen, hvis ejendomsmægleren eller advokaten efter en konkret vurdering kan anses for formidler af lån, jf. afsnit D.11.11.3.

#### D.11.11.4.3 Forvaltning af egne lån

Fritagelsen omfatter forvaltning af egne udlån, herunder tvangsinddrivelse og inkasso i forbindelse med egne udlån.

Som eksempler på fritagne transaktioner kan nævnes:

- Kreditors salg af pantsatte aktiver som led i inddrivelse af det udlånte beløb er momsfri, når kreditor ikke har været vareleverandør eller i øvrigt anvendt aktivet som led i momspligtig virksomhed.
- Ydelse af henstand udover leveringstidspunktet med betaling af prisen for varer og ydelser er omfattet af fritagelsen, jf. EF-Domstolens dom i sag C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV. Kreditkøbstillæg, finansieringstillæg og lignende samt rykkergebyrer i forbindelse med en sådan henstand er derfor momsfri, jf. Landsskatterettens kendelse i SKM2001.456.LSR.
- Belåning af fakturaer i forbindelse med factoring er momsfri, hvorimod administrationsdelen er momspligtig.

En konto i et stormagasin med mulighed for køb op til et bestemt beløb må sidestilles med en kassekredit, og administration af kontoen er derfor fritaget for moms.

Derimod er det en momspligtig transaktion, når en factoringvirksomhed opkøber fordringer med overtagelse af tabsrisikoen og fakturerer sine kunder et gebyr for den ydelse til sælger, der består i at frigøre kunden (sælger af fordringen) fra inddrivelsen af fordringer og fra risikoen for misligholdelse af betalingen, jf. EF-domstolens dom i sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeug-Factoring GmbH.

Forvaltning præsteret af en anden virksomhed end den, der har ydet lånet, dvs. af tredjemand, er momspligtig. Som eksempel kan nævnes vederlag (gebyr) til et pengeinstitut mv. for at forvalte et pantebrev, en købekontrakt eller en vareveksel for en kunde.

#### Oprettelses- og rykkergebyrer

Landsskatteretten har i SKM2001.456.LSR fastslået, at en virksomheds opkrævning af oprettelses- og rykkergebyrer i forbindelse med virksomhedens finansiering af købekontrakter vedrørende salg på kredit er fritaget for moms.

Landsskatteretten udtaler i kendelsen, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, må fortolkes således, at en leverandørs ydelse af henstand med betaling af prisen udover leveringstidspunktet kan anses som ydelse af et lån omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Da oprettelsesgebyret må anses som en del af vederlaget for denne ydelse, må gebyret anses som momsfritaget.



Under hensyn til at et rykkergebyr opkræves, såfremt der ikke sker betaling til den aftalte tid, og at rykkergebyret i almindelighed anses for at udgøre en godtgørelse af kreditors omkostninger i forbindelse med påmindelse om betalingskravet, finder Landsskatteretten, at rykkergebyret udgør en del af vederlaget for den ydede henstand.

Af de i landsskatteretssagen foreliggende oplysninger fremgår, at oprettelsesgebyrerne alene er opkrævet ved kreditkøbsaftaler, og der er indgået særskilt finansieringsaftaler med køberne af varerne. Gebyrerne har endvidere en ensartet størrelse uafhængigt af, for hvilke beløb kunden i øvrigt har købt varerne hos leverandøren. Låneaftalen er endvidere udskilt fra selve hovedtransaktionen, nemlig leveringen af varerne.

Rykkergebyrerne var aftalt på forhånd. Disse gebyrer må anses som et standardiseret og objektivt grundlag for den erstatning, som virksomheden kan kræve for tab ved ikke at modtage den aftalte pengeydelse på det aftalte tidspunkt. Virksomhedens tab består i denne situation af udgifter til iværksættelse af rykkerprocedure m.v.

Den betaling der finder sted ved rykkergebyret, må som følge heraf anses som betaling for den yderligere långivning, som virksomheden ufrivilligt meddeler låntager, herunder virksomhedens omkostninger i forbindelse med denne yderligere långivning.

Landsskatteretskendelsen fører til, jf. TSS-cirkulære 2002-06 af 14. februar 2002, at når et oprettelsesgebyr kan henføres til ydelse af lån fører det til, at disse gebyrer ikke kan medregnes i afgiftsgrundlaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a. Tilsvarende gælder når et rykkergebyr kan henføres til ydelse af yderligere kreditgivning.

Virksomheder, der opkræver oprettelses- og rykkergebyrer vedrørende virksomhedens finansiering af købekontrakter i forbindelse med salg af varer og ydelser på kredit, skal herefter ikke medregne gebyrerne til virksomhedens afgiftsgrundlag, jf. momslovens § 27, stk. 2, nr. 5. Der henvises i øvrigt til G.1.2.5.

I SKM2003.541.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige. Landsskatteretten finder, at de på forhånd aftalte rykkergebyrer må anses for et standardiseret og objektivt grundlag for den godtgørelse af omkostninger i forbindelse med påmindelse af betalingskravet, som selskabet kan kræve for tab ved ikke at modtage den aftalte pengeydelse til den aftalte tid. Tabet består i denne situation af udgifter til iværksættelse af rykkerprocedure m.v. Den godtgørelse af omkostninger, som finder sted ved rykkergebyrerne må anses for at være af en anden karakter end de af 6. momsdirektiv artikel 11, pkt. A, stk. 2, litra b, omfattede biomkostninger, og ses i hvert fald ikke med hjemmel i den danske momslov at kunne medregnes som vederlag for en leverance, og må som følge heraf anses for at falde uden for momslovens anvendelsesområde, jf. § 4, stk. 1. Se også afsnit D.2.4 og G.1.2.2. Ved redaktionens slutning var

## D.11.11.5

udarbejdelsen af retningslinier for tilbagesøgning af moms af rykkergebyrer endnu ikke afsluttet.

### **Gebyrer i forsyningssektoren**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.273.TSS udtalt sig om, hvorvidt en række gebyrer er omfattet af momslovens anvendelsesområde. Forespørgslen vedrørte gebyrer inden for forsyningssektoren.

Efter det oplyste opkræves der i forsyningssektoren således typisk gebyrer for:

- 1 Rykkerskrivelser.
- 2 Inkassomeddelelser (en rykkerskrivelse, hvor debitor rykkes og samtidig får besked om risikoen for forestående inkasso).
- 3 Personligt fremmøde hos debitor ved forsyningsvirksomhedens egen opkræver (inkassobesøg).
- 4 Lukkebesøg, hvor forsyningsvirksomheden igen søger beløbet inddrevet. Betales det skyldige beløb ikke, lukker forsyningsvirksomheden afhængig af det konkrete forhold for el, vand, varme mv.
- 5 Åbnebesøg, hvor forsyningsvirksomheden igen åbner for el, vand, varme mv. I visse forsyningselskaber opkræves der et samlet lukke-/åbnegebyr.
- 6 Indgåelse af betalingsaftaler i forlængelse af den misligholdte fordring.

For så vidt angår de under pkt. 1 - 4 nævnte gebyrer falder gebyrerne uden for momslovens anvendelsesområde. Der henvises til Landsskatterettens kendelse i SKM2003.541.LSR, hvorefter et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige.

For så vidt angår gebyret nævnt under pkt. 5 fandt styrelsen, at gebyr for åbnebesøg må anses for momspligtige. Der henvises til, at gebyret må anses for vederlag for den ydelse, der består i, at kunden igen kan modtage leverancer af el, vand eller varme.

For så vidt angår gebyret nævnt under pkt. 6 fandt styrelsen, at uanset, at betalingsaftalen af forsyningselskabet indgås med det formål at begrænse forsyningselskabets udestående fordring og inddrive den på den mest hensigtsmæssige måde, er gebyret omfattet af momsloven. Gebyret er dog momsfrit efter lovens § 13, stk. 1, nr. 11. Styrelsen lagde vægt på, at en betalingsaftale må anses for en gensidigt bebyrdende aftale, der medfører retlige og økonomiske ændringer i forholdet mellem parterne. Gebyret må derfor anses for vederlag for en tjenesteydelse, jf. EF-domstolens dom i sag C-16/93, Tolsma, og senere domme. Som nævnt må gebyret dog anses for momsfrit efter § 13, stk. 1, nr. 11, efter samme betragtninger som i Landsskatterettens første offentliggjorte kendelse om oprettelses- og rykkergebyrer i SKM2001.456.LSR.

### **D.11.11.5 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra b)**

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra b), bestemmer, at sikkerheds- og garantistillelse, herunder forhandlinger herom, samt forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten, er fritaget for moms.

Dette afsnit indeholder definitioner af, hvad man forstår ved sikkerheds- og garantistillelse, forhandling herom, og forvaltning af kreditgarantier, det vil sige, hvilke ydelser der er moms fritaget efter "kernen" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra b).

Herudover indeholder afsnittet eksempler på de ydelser, der er moms fritaget som bydelser til hoved-/kerneydelse i fritagelsesbestemmelsen. Eksemplerne er hentet fra bilaget til TSS-cirkulære 2003-29 om anvendelsesområdet for momslovens § 13, stk. 1, nr. 11 - fritagelse for finansielle transaktioner. De oplyste eksempler på moms fritagelse af ydelser er ikke udtømmende. Det vil således altid bero på en konkret vurdering af den enkelte ydelse i den konkrete sag, hvorvidt den er fritaget for moms, herunder om der konkret er tale om en af de ydelser, der er nævnt i listens eksempler.

Eksemplerne vedrører alene den finansielle tjenesteyders, f.eks. et pengeinstitut, levering af hoved- og bydelser. Hvorvidt ydelser leveret af en underleverandør eller en mellemmand er moms fritaget, skal således ikke afgøres af nedennævnte eksempler, men derimod som beskrevet under det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1 og som beskrevet i afsnit D.11.11.3. Om formidling/forhandling, herunder bydelser, se dog afsnit D.11.11.5.3.

Sikkerheds- og garantistillelse består i, at der stilles en sikkerhed/garanti for opfyldelsen af en forpligtelse på nærmere fastsatte vilkår. Sikkerheds- og garantistillelse omfatter bl.a.:

#### **D.11.11.5.1 Sikkerheds- og garantistillelse**

- garanti for udbetaling af realkreditlån,
- garanti for ejendomshandel,
- indeståelse og tabsgaranti for realkreditinstitutter,
- betalingsgarantier,
- arbejds- og tilbudsgarantier,
- import- og eksportremburser,
- garantier for toldkreditter,
- indeståelser,
- kautioner,
- endossementsforpligtelser ved rediskontering af veksler, samt
- afgivelse af vekselaccepter.

Bydelser skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut), der leverer en momsfri hovedydelse, skal derfor ikke lægge moms på den ydelse, der må anses som en bydelse til en momsfri hovedydelse.

Som eksempel på bydelser, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut) som led i sikkerheds- og garantistillelse, kan nævnes:

- Kreditvurdering af den, der stilles sikkerhed for.
- Udarbejdelse af tilbud om garanti- eller sikkerhedsstillelse.
- Udarbejdelse af garantidokument.

## D.11.11.5.2

- Gennemførelse af sikringsakter.
- Rådgivning i forbindelse med garanti- eller sikkerhedsstillelsen.

Det forhold, at ovennævnte ydelser som bydelser kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder (f.eks. et pengeinstitut) til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

### D.11.11.5.2 Forvaltning af kreditgarantier

Forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten, er omfattet af fritagelsen.

Forvaltning af kreditgarantier udført af en anden virksomhed end den, der har ydet kreditterne, er ikke omfattet af fritagelsen. Som eksempel kan nævnes vederlag for den løbende forvaltning af kreditgarantier (sikkerhedsstillelser) af en anden virksomhed end den, der har ydet kreditterne.

Forvaltning af sikkerhedsdepoter er fritaget, såfremt forvaltningen varetages af det pengeinstitut, der har ydet lånet med sikkerhed i de effekter, der beror i depotet. Fritagelsen omfatter dog ikke forvaltningen af de værdipapirer, der beror i depotet, jf. det under afsnit D.11.11.8.1 anførte om fritagelse efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

Forvaltning af købekontrakter for andre er momspligtig. Det gælder også, selv om købekontrakten er stillet til sikkerhed. Vederlag (gebyr) til et pengeinstitut m.v. for at forvalte et pantebrev eller en vareveksel for en kunde er ligeledes momspligtig, jf. det under afsnit anførte om fritagelsen efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

### D.11.11.5.3 Forhandling om sikkerheds- og garanti- stillelse

Forhandlinger om sikkerheds- og garantistillelse er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra b).

Som det fremgår i afsnit D.11.11.3, skal udtrykket "herunder forhandlinger" ikke definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvor udtrykket "forhandlinger" indgår i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, tager det således sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt. Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemmand.

Udfærdigelse af pantebreve og andre tilsvarende dokumenter, der tjener som garanti- eller sikkerhedsstillelse, er omfattet af fritagelsen for forhandlinger, når den, der udfærdiger dokumentet, samtidig helt eller delvist på vegne af en eller evt. begge aftaleparter har bemyndigelse til at fastlægge vilkårene for garantien eller sikkerhedsstillelsen.

Gennemførelse af sikringsakter er omfattet af fritagelsesbestemmelsen, når det er den, som har stillet en sikkerhed/garanti eller har forhandlet herom på vegne af en eller begge parter, der gennemfører sikringsakten.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c), bestemmer, at transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer, er fritaget for moms.

Dette afsnit indeholder definitioner af, hvad man forstår ved transaktioner vedrørende anbringelse af midler, betalinger mv., og forhandling herom. Det vil sige, hvilke ydelser der er momsfristaget efter "kernen" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c).

Herudover indeholder afsnittet eksempler på de ydelser, der er momsfristaget som bydelser til hoved-/kerneydelse i fritagelsesbestemmelsen. Eksemplerne er hentet fra bilaget til TSS-cirkulære 2003-29 om anvendelsesområdet for momslovens § 13, stk. 1, nr. 11 - fritagelse for finansielle transaktioner. De oplyste eksempler på momsfristagelse af ydelser er ikke udtømmende. Det vil således altid bero på en konkret vurdering af den enkelte ydelse i den konkrete sag, hvorvidt den er fritaget for moms, herunder om der konkret er tale om en af de ydelser, der er nævnt i listens eksempler.

Eksemplerne vedrører alene den finansielle tjenesteyders, f.eks. et pengeinstitut, levering af hoved- og bydelser. Hvorvidt ydelser leveret af en underleverandør eller en mellemmand er momsfristaget, skal således ikke afgøres af nedennævnte eksempler, men derimod som beskrevet under det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1 og i afsnit D.11.11.3.

Forhandlinger vedrørende anbringelser af midler, kontokurantkonti, betalinger, checks, overførsler og fordringer er omfattet af fritagelsen.

Som det fremgår i afsnit D.11.11.3, skal udtrykket "herunder forhandlinger" ikke definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvor udtrykket "forhandlinger" indgår i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, tager det således sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt. Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør

### **D.11.11.6 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c)**

#### **D.11.11.6.1 Forhandlinger ved- rørende anbringelse af midler, betalinger mv.**

## D.11.11.6.2

at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår. I så fald indtages underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemmand.

Fritagelsen omfatter formidlers rådgivning i forbindelse med de omfattede transaktioner.

### D.11.11.6.2 Transaktioner vedrørende anbringelse af midler og kontokurantkonti

Transaktioner vedrørende anbringelse af midler og kontokurantkonti kan bestå i, at der sker

- oprettelse af indlånskonti, pensionsopsparinger og andre opsparingsordninger.
- indsættelse og hævning af midler på kontiene er ligeledes omfattet, herunder placering af pensionsmidler i værdipapirer efter aftale med kunden.

Bydelsers skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelsers, der indgår som en del af den momsfrie ydelse.

Som eksempel på bydelsers, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder som led i anbringelse af midler eller i forbindelse med kontokurantkonti, kan nævnes:

- Renteberegning.
- Indberetning til offentlige myndigheder.
- Levering af soliditetsoplysninger på baggrund af kundens engagement med den finansielle tjenesteyder. Øvrig kreditoplysningsvirksomhed er momspligtig.
- Oplysninger om bankindestående m.v.
- Kontoudtog og engagementsoversigter.
- Beregning af skat og afgift ved ophævelse af pensionsordninger.
- Budgetkonti, herunder økonomiske konsekvensberegninger til vurdering af kundens behov.

Det forhold, at ovennævnte ydelsers efter en konkret vurdering som bydelsers kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelsers til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Underleverandøren kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelsers til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelsers set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelsers, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, se om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved anbringelse af midler eller førelse af en kontokurantkonto under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c, som betalingstransaktioner.

Underleverandøren kan derudover undlade at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en biydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv, jf. afsnit D.11.11.2.

Transaktioner vedrørende betalinger, checks, overførsler og fordringer består i, at der sker overførsel af midler kontant, elektronisk, f.eks. via en edb-central eller via SWIFT, eller på baggrund af udarbejdede dokumenter på nærmere fastsatte vilkår. Betalinger, overførsler og betalingsformidling kan finde sted via underleverandør, f.eks. PBS. Kunden kan tildeles direkte adgang til underleverandøren via en adgangskode eller anden identifikation, der meddeles af den finansielle tjenesteyder.

### **D.11.11.6.3 Betalingstransaktioner og overførsler mv.**

Bydelser skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelser, der indgår som en del af den momsfrie ydelse.

Som eksempel på bydelser, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder som led i betalinger m.v. kan nævnes:

- Udarbejdelse af tilbud om at udføre fritagne betalingstransaktioner.
- Udstedelse af betalingskort og ID-kort med henblik på, at kortholder kan gennemføre en fritagen transaktion.
- Den finansielle tjenesteyders spærring af disse kort.
- Fremfindning af bilag til dokumentation for hævnninger.
- Udsendelse af kontoudtog, årsopgørelser mv.

Det forhold, at ovennævnte ydelser efter en konkret vurdering som bydelser kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Underleverandøren kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelser til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelser, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, se om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved gennemførelse af betalingstransaktioner under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c, som en betalingstransaktion.

Underleverandøren kan derudover undlade at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en biydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv, jf. afsnit D.11.11.2.

Told- og Skattestyrelsen fandt i TfS 1995, 389, at telefonkort, dvs. magnetkort med et givet dispositionsbeløb, som er påtrykt kortet, og som kan anvendes til telefonsamtaler i dertil indrettede automater i Danmark, kan betragtes som et betalingsmiddel.

#### D.11.11.6.4

I TfS 1995, 809, fandt Told- og Skattestyrelsen, at salg af en række administrative ydelser til eksterne pensionskasser ikke kunne anses som salg af finansielle ydelser. Ydelserne var derfor momspligtige. Styrelsen har i 2003 genoptaget behandlingen af sagen.

#### Betalings- og kreditkortgebyrer

► Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære nr. 40 af den 16. december 2004 meddelt, at det er Skatteministeriet opfattelse, at det gebyr, som virksomhederne fra 1. januar 2005 i medfør af § 14 i lov om visse betalingsmidler (betalingsmiddeloven) kan opkræve fra deres kunder, når kunderne betaler med Dankort m.v., må anses for et særskilt vederlag for en betalingstransaktion omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Gebyret er derfor momsfrit.

Hvis virksomheden ikke opkræver et særskilt gebyr for kundens brug af Dankort m.v. som betalingsmiddel, skal virksomhedens udgift til betalingstransaktionen fortsat indgå i momsgrundlaget for den leverede vare eller ydelse, jf. momslovens § 27, stk. 1. Det gebyr, som virksomheden i denne situation selv skal betale til indløseren, jf. betalingsmiddelovens § 14, kan således ikke modregnes i momsgrundlaget for den leverede vare eller ydelse.

Det samme gælder, hvis virksomheden i faktura, på kassebon eller lign. opkræver et gebyr for kundens brug af Dankort m.v., men ikke opkræver et samlet vederlag for leveringen, der er større end ved kontant betaling. Se afsnit G.1.2.2. ◀

#### D.11.11.6.4 Remburser

Remburser er omfattet af fritagelsen. I rembursforretninger forpligter købers pengeinstitut sig til at betale sælger, når rembursens betingelser er opfyldt. Pengeinstitutets forpligtelse fastlægges på baggrund af instruktioner fra køber, dvs. køber bestemmer rembursens betingelser. Betingelserne kan være, at sælger skal fremskaffe transportdokumenter og/eller andre dokumenter vedrørende den vare, som det drejer sig om, førend betaling kan finde sted. Da rembursen normalt er uigenkaldelig, flyttes sælgers risiko for, at køber ikke kan/vil betale til en risiko på købers pengeinstitut. Hvis køber efterfølgende ønsker at ændre indholdet i rembursen, kan det kun ske, såfremt sælger er indforstået.

#### D.11.11.6.5 Fordringer

Transaktioner vedrørende fordringer kan f.eks. være

- veksler,
- overtagelse af købekontrakter fra handelsvirksomheder, f.eks. automobilforhandlere.

#### Inddrivelse/Inkasso

Inddrivelse af fordringer for tredjemand er ikke omfattet af fritagelsen.

#### Factoring

Belåning af fakturaer i forbindelse med factoring er momsfri, hvorimod administrationsdelen er momspligtig.

Transaktioner, der består i, at en factoringvirksomhed opkøber fordringer med overtagelse af tabsrisikoen og fakturerer sine kunder et gebyr for den



ydelse til sælger, der består i at frigøre kunden (sælger af fordringen) fra indrivelsen af fordringer og fra risikoen for misligholdelse af betalingen, udgør "inddrivelse af fordringer", og er derfor udelukket fra fritagelsen, jf. EF-domstolens dom i sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH.

Bydelsler skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelslerne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelsler, der indgår som en del af den momsfrie ydelse.

### D.11.11.6.6 Checks

Som eksempel på bydelsler, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder i forbindelse med checks, kan nævnes:

- Udstedelse af checks på kundens vegne.
- Udlevering af checkhæfter.
- Rejsechecks.
- Pengeinstitutchecks.
- Checks i udenlandsk valuta.
- Registrering af anvendte checks på kundens konto.
- Fremfindning og returnering af checks for kunden.
- Indløsning af checks.
- Spærring af udstedte checks.
- Indkassering af udenlandske checks i fremmede pengeinstitutter.

Det forhold, at ovennævnte ydelser efter en konkret vurdering som bydelsler kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Underleverandøren kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelser til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelser, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, se om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved træk af check på en kundes konto under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c, som en betalingstransaktion.

Underleverandøren kan derudover undlade at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en bydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv, jf. afsnit D.11.11.2.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra d), bestemmer, at transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, bortset fra samlerobjekter, er fritaget for moms.

### D.11.11.7 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra d)

Dette afsnit indeholder definitioner af, hvad man forstår ved transaktioner vedrørende valuta, pengesedler og mønter samt forhandling herom. Det vil

## D.11.11.7.1

sige, hvilke ydelser der er momsfrigaget efter "kernen" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra d).

Herudover indeholder afsnittet eksempler på de ydelser, der er momsfrigaget som bydelser til hoved-/kerneydelse i fritagelsesbestemmelsen. Eksemplerne er hentet fra bilaget til TSS-cirkulære 2003-29 om anvendelsesområdet for momslovens § 13, stk. 1, nr. 11 - fritagelse for finansielle transaktioner. De oplyste eksempler på momsfrigagelse af ydelser er ikke udtømmende. Det vil således altid bero på en konkret vurdering af den enkelte ydelse i den konkrete sag, hvorvidt den er fritaget for moms, herunder om der konkret er tale om en af de ydelser, der er nævnt i listens eksempler.

Eksemplerne vedrører alene den finansielle tjenesteyders, f.eks. et pengeinstitut, levering af hoved- og bydelser. Hvorvidt ydelser leveret af en underleverandør eller en mellemmand er momsfrigaget, skal således ikke afgøres af nedennævnte eksempler, men derimod efter det om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1 anførte og afsnit D.11.11.3.

### **D.11.11.7.1 Transaktioner vedrørende valuta, pengesedler og mønter**

Transaktioner vedrørende valuta, pengesedler og mønter består i, at valuta, pengesedler eller mønter bliver udstedt, overdraget, ombyttet, udlånt fra en part til en anden mod et vederlag på nærmere fastsatte vilkår, eller købt mod et vederlag (kurtage).

Fritagelsen omfatter alene pengesedler og mønter, der kan anvendes som lovligt betalingsmiddel. Fritagelsen omfatter ikke samleobjekter, herunder jubilæumsmønter og møntsæt.

Som eksempel på ydelser, der ikke er omfattet af bestemmelsen, kan nævnes økonomisk informationsvirksomhed, økonomiske nøgletal og tekniske analyser af renteutviklingen, der ikke leveres som led i valutatransaktioner.

Bydelser skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelser, der indgår som en del af den momsfrie ydelse.

Som eksempel på bydelser, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder i forbindelse med transaktioner vedrørende valuta, pengesedler og mønter, kan nævnes:

- Optælling af penge, herunder fra indleveringer i døgnbokse.
- Den fysiske levering af sedler og mønter.
- Oplysninger om valutakurser med henblik på gennemførelse af køb og salg.

Det forhold, at ovennævnte ydelser efter en konkret vurdering som bydelser kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

Underleverandøren kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelser til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelser, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, se om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved indsættelse af penge på en konto i forbindelse med indlevering af penge i en døgnboks under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c, som en betalingstransaktion.

Underleverandøren kan derudover undlade at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en biydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv, jf. afsnit D.11.11.2.

Forhandlinger vedrørende valuta, pengesedler og mønter er omfattet af fritagelsen.

### **D.11.11.7.2 Forhandling**

Som det fremgår af afsnit D.11.11.3 skal udtrykket "herunder forhandlinger" ikke definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvor udtrykket "forhandlinger" indgår i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, tager det således sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt. Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemmand.

Fritagelsen omfatter formidlers rådgivning i forbindelse med de omfattede transaktioner.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e) bestemmer, at transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom, er fritaget for moms.

### **D.11.11.8 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e)**

Dette afsnit indeholder definitioner af, hvad man forstår ved transaktioner i forbindelse med værdipapirer m.v. og forhandling herom. Det vil sige, hvilke ydelser der er momsfritaget efter "kernen" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

## D.11.11.8.1

Herudover indeholder afsnittet eksempler på de ydelser, der er momsfrataget som bydelser til hoved-/kerneydelse i fritagelsesbestemmelsen. Eksemplerne er hentet fra bilaget til TSS-cirkulære 2003-29 om anvendelsesområdet for momslovens § 13, stk. 1, nr. 11 - fritagelse for finansielle transaktioner. De oplyste eksempler på momsfratagelse af ydelser er ikke udtømmende. Det vil således altid bero på en konkret vurdering af den enkelte ydelse i den konkrete sag, hvorvidt den er fritaget for moms, herunder om der konkret er tale om en af de ydelser, der er nævnt i listens eksempler.

Eksemplerne vedrører alene den finansielle tjenesteyders, f.eks. et pengeinstitut, levering af hoved- og bydelser. Hvorvidt ydelser leveret af en underleverandør eller en mellemmand er momsfrataget, skal således ikke afgøres af nedennævnte eksempler, men derimod efter det om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1 anførte og efter afsnit D.11.11.3. Om formidling/forhandling, herunder bydelser, se dog afsnit D.11.11.8.2.

### D.11.11.8.1 Transaktioner vedrørende værdipapirer

Værdipapirer er f.eks. obligationer, pantebreve, aktier, interessentskabsandele og andre andele i selskaber samt finansielle kontrakter såsom terminskontrakter, optioner og futures.

Transaktioner vedrørende værdipapirer kan f.eks. bestå i, at værdipapirer bliver

- udstedt,
- overdraget,
- ombyttet,
- udlånt,
- overført mod et vederlag på nærmere fastsatte vilkår, eller
- købt mod et vederlag (kurtage).

Børsintroduktion og andre former for kapitalfremskaffelse, f.eks. salg af obligationer, er således omfattet af fritagelsen.

Værdipapircentralens kundegebyrer i forbindelse med handel med værdipapirer er omfattet af fritagelsen.

I sag C-235/00, CSC Financial Services Ltd., leverer CSC "call-center"-tjenesteydelser overfor finansielle institutioner, som består i kontakt med publikum i forbindelse med salg af bestemte finansielle produkter. Med udgangspunkt i SDC-dommen, C-2/95, fastslår EF-domstolen her, dels at begrebet transaktioner i forbindelse med værdipapirer omfatter transaktioner, hvorved rettigheder og forpligtelser for parterne i forbindelse med værdipapirer kan opstå, ændres eller ophøre, dels at begrebet forhandlinger i forbindelse med værdipapirer ikke omfatter tjenesteydelser, som kun består i at give oplysninger om et finansielt produkt og i givet fald at modtage og behandle bestillinger på tegning af de pågældende værdipapirer, men ikke i udstedelse af værdipapirerne, jf. afsnit D.11.11.3.

### Bydelser

Bydelser skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjene-

steyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på biydelse, der indgår som en del af den momsfrie ydelse.

Som eksempel på bydelse, der er momsfrie, når de leveres af den finansielle tjenesteyder i forbindelse med transaktioner vedr. værdipapirer, kan nævnes:

- Afgivelse af købs- og salgstilbud.
- Værdiansættelse af værdipapirer med henblik på at fremsætte tilbud om køb eller salg af værdipapirerne.
- Oplysninger om kurser til brug for påtænkte handler med værdipapirer, f.eks. kursoplysninger i et handelssystem.
- Navnenotering af aktier.
- Rådgivning i forbindelse med de omfattede transaktioner.
- Forundersøgelser, vurderinger og analyser til brug for fremsættelse af købs- eller salgstilbud.
- Børsprospekter, der leveres i forbindelse med børsintroduktion, kapitaltilførsel mv. Bistand, herunder due diligence, til udarbejdelse af børsprospekter er derimod momspligtig.

Det forhold, at ovennævnte ydelser som bydelse kan faktureres momsfrit fra den finansielle tjenesteyder til dennes kunde, medfører ikke, at en evt. underleverandør kan levere ydelserne til den finansielle tjenesteyder uden at pålægge moms.

#### **Underleverandører**

Underleverandøren kan undlade at lægge moms på vederlaget for ydelser til den finansielle tjenesteyder, hvis underleverandørens ydelser set under ét udgør en særskilt enhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de ydelser, der er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, se om det funktionelle aspekt i afsnit D.11.11.1. F.eks. kan en edb-centrals medvirken ved udbetaling af provenuet ved en værdipapirhandel under visse omstændigheder være momsfri efter § 13, stk. 1, nr. 11, litra c, som en betalingstransaktion.

Underleverandøren kan derudover undlade, at lægge at lægge moms på ydelser, der efter en konkret vurdering må anses for en bydelse til en momsfri ydelse leveret af underleverandøren selv, jf. afsnit D.11.11.2.

Følgende værdipapirer er ikke omfattet af fritagelsen:

- varerepræsentativer,
- dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

#### **Transaktioner undtaget fra fritagelsen**

Forvaring (deponering) og forvaltning af værdipapirer er ikke omfattet af fritagelsen. Ved deponering og forvaltning forstås opbevaring og den løbende administration af værdipapiret. Den del af Værdipapircentralens aktiviteter, der omfatter deponering og forvaltning af værdipapirer er såle-

## D.11.11.8.1

des ikke omfattet af fritagelsen. Det drejer sig f.eks. om konto- og fondsgebyrer samt gebyrer vedrørende udtrækning og rentemeddelelse. Pengeinstitutternes og andre institutters gebyrer i forbindelse med opbevaring af værdipapirer i Værdipapircentralen er ligeledes ikke omfattet af fritagelsen.

Økonomisk informationsvirksomhed, økonomiske nøgletal, tekniske analyser af renteutviklingen, omsætningstal for forskellige virksomheder, samt oplysninger om hvilke handler, der er indgået inden for bestemte brancher, er ikke omfattet af fritagelsen, medmindre der er tale om et integreret led i en fritagen ydelse, som eksempelvis et handelssystem.

### Afhændelse af selskabsandele

Der er ikke i alle tilfælde, at virksomheder uden for finanssektoren vil blive anset for at udøve økonomisk virksomhed i forbindelse med transaktioner omfattende af § 13, stk. 1, nr. 11. Se nedenfor samt C.1.4 om erhvervelse, besiddelse og afhændelse af selskabsandele mv.

Landsskatteretten fandt i SKM2001.272.LSR i en sag om salg af aktier i forbindelse med børsintroduktion, at salg af de aktier, der udstedes ved en kapitaludvidelse må anses som levering af en vare mod vederlag, som omhandlet i momslovens § 4, stk. 1. Landsskatteretten fandt endvidere, at sådanne salg er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Kendelsen er ligeledes omtalt i J.1.1.

Landsskatteretten har i SKM2001.614.LSR i en sag om virksomhedsoverdragelse fastslået, at et selskab ikke har ret til fradrag for den del af omkostningerne, der kan henføres til overdragelse af selskabsandele, da salg af sådanne er omfattet af litra e, mens der med henvisning til EF-dommen C-408/98 (Abbey National) kan anerkendes fradrag for den del af selskabets omkostninger, der kan henføres til overdragelse af selskabets øvrige aktiver. Vedrørende overdragelsen af selskabsandele henviste Landsskatteretten til, at ved EF-domstolens dom i sagen 333/91 (Sofitam) fandtes erhvervelse af selskabsandele ikke i selv at kunne anses som økonomisk virksomhed i 6. momsdirektivs forstand, og modtagelse af udbytte var heller ikke modydelse for en økonomisk virksomhed i direktivets forstand, jf. herved også EF-dommen i sagen C-142/99 (Floridienne SA og Berginvest SA). Henset hertil, og henset til at overdragelse af selskabsandele efter momslovens § 13, stk. 11, litra e, er momsfrataget, fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at antage, at moms af omkostninger afholdt i forbindelse med overdragelse af selskabsandele som de i sagen omhandlede - uanset om en sådan overdragelse er led i en virksomhedsoverdragelse - er fradragsberettiget, idet hverken selve den aktivitet, der har bestået i besiddelsen af disse selskabsandele eller overdragelsen af disse andele har indebåret momspligtige transaktioner. Se om fradrag afsnit J.1, J.2.1.1 og J.2.1.2.

I SKM2002.377.LSR har Landsskatteretten i en sag om et vindmøllelaug oprettet som interessentskab fastslået, at salg af interessentskabsandele må anses som en momsfrataget transaktion vedrørende værdipapirer i henhold til litra e, idet transaktioner vedrørende bl.a. andele i selskaber eller andre sammenslutninger, er momsfrataget. Der er ikke tale om en sådan bestemt

rettighed over fast ejendom, som specifikt er nævnt som undtaget fra momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

I SKM2002.448.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt, at overdragelse af andelsbevis i kartoffelmelsfabrik med tilhørende leveringsret- og pligt er momsfrigatet i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e).

EF-domstolen har i sag C-442/01, KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3, udtalt, at afhændelse af selskabsandele ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed. Det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalinteresser i en virksomheder, er nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet. Når erhvervelse af andele ikke i sig selv udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, gælder det samme for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne andele. Der henvises i dommen til de tidligere domme C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, og C-80/95, Harnas & Helm CV. Da der ikke er tale om økonomisk virksomhed, er der ikke ret til fradrag for købsmoms i forbindelse med indkøb, der anvendes til brug for erhvervelse, besiddelse eller afhændelse af selskabsandele.

Forhandlinger om værdipapirer er omfattet af fritagelsen.

Som det fremgår af afsnit D.11.11.3, skal udtrykket "herunder forhandlinger" ikke definere hovedindholdet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse, men har til formål at udvide bestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed.

I den sammenhæng, hvor udtrykket "forhandlinger" indgår i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, tager det således sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke selv er part i en kontrakt om et finansielt produkt. Formidlingsvirksomhed har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der er derimod ikke tale om formidling, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandør at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt. Den pågældende er dermed ikke en mellemmand.

Som eksempler på ydelser, der er omfattet af fritagelsen for forhandlinger, kan nævnes:

- En tjenesteyders assistance ved køb eller salg af værdipapirer, såfremt tjenesteyderen har bemyndigelse til på købers, sælgers eller evt. begges vegne helt eller delvist af fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen, eller hvis tjenesteyderen på nærmere aftalte vilkår har fuldmagt til på købers eller sælgers vegne at indgå aftale om en fritaget finansiell transaktion.

### **D.11.11.8.2 Forhandlinger vedrørende værdipapirer**

## D.11.11.8.2

- Corporate Finance-ydelser, hvis opdragsgiveren har til hensigt at levere eller aftage en fritaget finansiel ydelse, og hvis den tjenesteyder, der leverer Corporate Finance-ydelserne, har bemyndigelse til på opdragsgiverens vegne helt eller delvist af fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen eller på nærmere aftalte vilkår har fuldmagt til på opdragsgiverens vegne at indgå aftale om en fritaget finansiel transaktion.

Ved Corporate Finance-ydelser forstås bistand, som ydes med henblik på eller i forbindelse med børsintroduktioner, aktieemissioner, udstedelse af konvertible obligationer m.v., større sekundære aktieplaceringer via regulerede markeder, formidling af fusioner og virksomhedsovertagelse, anden finansiel bistand i relation til ovennævnte områder.

### Bydelser

Bydelser skal momsmæssigt behandles på samme måde som den hovedydelse, som bydelserne er en del af, jf. afsnit D.11.11.2. Den tjenesteyder, der leverer en momsfri ydelse, skal derfor ikke lægge moms på bydelser, der indgår som en del af den momsfrie ydelse. Som eksempel på bydelser, der er momsfrie, når de leveres af en formidler som led i formidling af transaktioner vedrørende værdipapirer, kan nævnes:

- Udfærdigelse af dokumenter, når den, der udfærdiger dokumentet, samtidig helt eller delvist på vegne af en aftalepart har bemyndigelse til at fastlægge vilkårene for en fritagen transaktion.
- Værdiansættelse af værdipapirer med henblik på at fremsætte tilbud om formidling af køb eller salg af værdipapirerne.
- Forundersøgelser, vurderinger og analyser til brug for formidling eller tilbud om formidling.
- Formidlers rådgivning i forbindelse med formidlingen af de omfattede transaktioner.

### Forhandlinger undtaget fra fritagelsen

Fritagelsen for forhandlinger omfatter ikke forhandlinger om:

- Forvaring (deponering) og forvaltning af værdipapirer.
- Varerepræsentativer.
- Dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

Mn. 672/80 og Mn. 1356/92 må anses for forældede på baggrund af SDC-dommen og CSC-dommen. Efter disse afgørelser har advokatydelse i forbindelse med udfærdigelse af transportpåtegninger af aktiebrev og udstedelse af nye aktiebrev været momsfritaget. Bestemmelsen har i forbindelse med overdragelse af aktieselskaber ikke omfattet en række bestemte ydelser, som nærmere følger af momsnavnsafgørelse Mn. 1356/92. Advokaters ydelser i forbindelse med overdragelse af aktier, kan i henhold til afsnit D.11.11.3 fremover kun anses for at være omfattet af fritagelsen, hvis advokaten efter en konkret vurdering kan anses for formidler af momsfrie transaktioner vedrørende værdipapirer. Om bydelser se nedenfor.



Fritagelsen har endvidere ikke omfattet en række konkrete ydelser i forbindelse med selskabers aktiviteter i form af kapitalformidling samt kommanditselskabers udbud af anparter til offentligheden samt bistand i forbindelse med selskabers etablering, som nærmere følger af momsnavnsafgørelse Mn. 1092/90 og 1307/90. Disse afgørelser må anses for forældede. Ydelserne er momsfri, hvis og kun hvis der er tale om formidling af momsfrie transaktioner vedrørende værdipapirer.

Som eksempel på en ydelse, der ikke er omfattet af fritagelsen kan nævnes Vestre Landsret dom i SKM2002.676.VLR, hvor en ejendomsmægler leverede ydelser bestående af værdiansættelse af ejendom, udarbejdelse af prospect, samt deltagelse som ejendomssagkyndig i forhandlinger mellem sælger og køber af et selskab, hvis eneste aktiv var den pågældende ejendom. Dommen var en stadfæstelse af Landsskatterettens kendelse i SKM2001.149.LSR.

### **Transaktioner undtaget fra fritagelsen**

Som et andet eksempel kan nævnes SKM2002.663.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at et dansk selskab efter momslovens daværende § 18, stk. 1, nr. 3 (nu § 15, stk. 2, nr. 3), og § 46, nr. 3, skulle betale moms af ydelser modtaget fra virksomheder i England. Selskabet var et holdingselskab, der bl.a. ejede et ordreproducerende datterselskab. Det danske selskab havde indgået aftale om, at en engelsk virksomhed skulle fungere som "finansiel rådgiver" for selskabet. Den engelske finansielle rådgiver ydede rådgivning i forbindelse med salget af aktierne i selskabet. Der blev også ydet rådgivning fra et engelsk advokatfirma.

Vedrørende ydelserne fra den engelske virksomhed, der var finansiel rådgiver, fandt Landsskatteretten det ikke godtgjort, at de af rådgiveren leverede ydelser i henhold til den indgåede aftale kunne anses for momsfristaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e. Retten lagde vægt på, at det fremgik af kontrakten, at virksomheden fungerede som finansiel rådgiver for selskabet med henblik på at etablere et samarbejde mellem selskabet og en anden forretningspartner, og at dette samarbejde kunne etableres på flere forskellige måder, hvor bl.a. salg af aktier i selskabet var én mulighed. Således måtte kontrakten betegnes som en egentlig aftale om rådgivning vedrørende selskabets økonomiske forhold. Retten henså endvidere til, at det forhold, at selskabet ikke var sælger af aktierne, under de foreliggende omstændigheder støttede det synspunkt, at der var tale om rådgivning vedrørende selskabets forhold.

Vedrørende de af det engelske advokatfirma leverede ydelser fandt Landsskatteretten ligeledes, at ydelserne ikke kunne anses for momsfristaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en retssag vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM2002.663.LSR. Som følge af, at der er taget bekræftende til genmæle har Told- og Skattestyrelsen udarbejdet en kommentar i SKM2004.333.TSS. Under sagens behandling ved landsretten bestred selskabet, at det var en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor selskabet modtog ydelserne. Selskabet fremlagde endvidere nye oplysning-

## D.11.11.9

ger m.v., der ikke havde foreligget i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen. Såsom sagen forelå oplyst ved landsretten fandt Skatteministeriet det sandsynligt, at landsretten ville nå frem til, at selskabet ikke kunne anses for at være en afgiftspligtig person, hvorfor selskabet allerede af denne grund ikke skal betale erhvervsmoms af de omhandlede tjenesteydelser i henhold til momslovens dagældende § 18, stk. 1, nr. 3. Skatteministeriet tog af disse grunde bekræftende til genmæle i sagen ved landsretten.

I sag C-235/00, CSC Financial Services Ltd., leverer CSC "call-center"-tjenesteydelser overfor finansielle institutioner, som består i kontakt med publikum i forbindelse med salg af bestemte finansielle produkter. Med udgangspunkt i SDC-dommen, C-2/95, fastslår EF-domstolen her, dels at begrebet transaktioner i forbindelse med værdipapirer omfatter transaktioner, hvorved rettigheder og forpligtelser for parterne i forbindelse med værdipapirer kan opstå, ændres eller ophøre, dels at begrebet forhandlinger i forbindelse med værdipapirer ikke omfatter tjenesteydelser, som kun består i at give oplysninger om et finansielt produkt og i givet fald at modtage og behandle bestillinger på tegning af de pågældende værdipapirer, men ikke i udstedelse af værdipapirerne, jf. afsnit D.11.11.3.

### **D.11.11.9 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f)**

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f), bestemmer, at forvaltning af investeringsforeninger er moms fritaget.

Dette gælder, uanset om denne forvaltning udføres af foreningen selv, af et administrationselskab eller af et godkendt depotselskab eller andre, hvortil kompetencen er lovligt delegeret.

Fritagelsen omfatter ydelser, der er forbundet med sædvanlig formueforvaltning.

Der forekommer 3 typer af investeringsforeninger:

- kontoførende investeringsforeninger
- certifikatudstedende - udloddende investeringsforeninger
- certifikatudstedende - akkumulerende investeringsforeninger.

For en nærmere beskrivelse, se Ligningsvejledningen; Selskaber og aktionærer, S.A.1.8.

I lov om investeringsforeninger og specialforeninger samt andre kollektive investeringsordninger er investeringsforeninger i § 4, stk. 1, defineret som foreninger, hvis virksomhed består i fra en videre kreds eller offentligheden at modtage midler, som under iagttagelse af et princip om risikospredning anbringes i instrumenter i overensstemmelse med reglerne i lovens kapitel 13, og som på forlangende af en deltager indløser deltagerens andel af formuen med midler, der hidrører fra denne. Loven indeholder i andre bestemmelser definitioner på andre typer af foreninger, der efter en konkret vurdering skatteretligt kan betragtes som investeringsforeninger, se Ligningsvejledningen, S.A.1.8.

Forvaltning af investeringsforeninger omfatter blandt andet:

- Den daglige administration af porteføljen, herunder bogholderi.
- Rådgivning og beslutning om placering af midlerne og effektivering af køb og salg af værdipapirer for foreningen.
- Beregning af investeringsbevisernes indre værdi.
- Udstedelse og indløsning af investeringsbeviser.
- Andre administrative ydelser, herunder IT, prospekter m.m., markedsføring, ledelse samt udvikling og analyse.
- Aktiviteter udført af andre, hvortil kompetencen er lovligt delegeret, herunder af depotbanken, såsom afvikling af investeringsaktiviteterne, indkassering af dividender og renter, afstemning af positioner med korrespondenter, opbevaring af værdipapirer, salg og rådgivning, opbevaring af investeringsbeviser, VP, prisstillergebyr og aktiebog.

► EF-domstolen blev i sag C-8/03, BBL, omtalt i afsnit C.1.4, af en belgisk domstol forelagt spørgsmålet, om visse ydelser i forbindelse med forvaltning af investeringsforeninger var omfattet af 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e) (Momslovens § 15, stk. 2). EF-domstolen blev tillige forelagt spørgsmålet, om de pågældende ydelser var omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6 (momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f), såfremt de ikke var omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e). EF-Domstolen fandt, at de pågældende ydelser var omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e), idet domstolen bemærkede, at 6. direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje og femte led (momslovens § 15, stk. 2, nr. 3 og 5) dækker såvel rådgivningsydelser som bank- og finansieringstransaktioner. Da ydelserne derfor ikke havde leveringssted i Belgien, men i Luxembourg, var det ikke nødvendigt for EF-domstolen at tage stilling til, om de pågældende ydelser var omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6 (momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f). ◀

### **D.11.12 Lotterier og lign. samt spil om penge § 13, stk. 1, nr. 12**

#### **Lotterier og lign.**

Bestemmelsen omfatter salg af lodsedler, tombola, amerikansk lotteri, bankospil, tipping, lotto, skrabespil, forskellige former for oddsspil mv. Gebyrer, der opkræves for fornyelse af lodsedler samt ved gevinstudbetaling vedrørende klasselotteriet, er tillige undtaget fra momspligten. Det samme gælder det vederlag, som totalisatorforstandere ved travbaner mv. modtager.

Provision, som tipsforhandlere modtager fra Dansk Tipstjeneste A/S for at ekspedere spillekuponer, er undtaget fra momspligten som en integreret del af en momsfri lotterivirksomhed, hvilket tillige gælder den forhandlerafgift, som Dansk Tipstjeneste A/S opkræver hos tipsforhandlere i forbindelse med online-tipping.

Bestemmelsen omfatter ikke f.eks. omsætningen på basarer, byfester, lopemarkeder og lign., herunder lykkehjul, fiskedamme, skydeboder, roulette-

## D.11.13

tespil, spilleautomater og salgsboder, jf. bl.a. Højesterets dom af 23. april 1970, UfR 1970.463 H.

Hvis der for den pågældende aktivitet kræves tilladelse til bortlodning efter Justitsministeriets cirkulære derom, er momsfriheden betinget af, at en sådan tilladelse er opnået. Tilladelser gives kun af politiet, hvis formålet med aktiviteten er almennyttigt eller velgørende.

Lotterier mv., der udøves på almindelig erhvervmæssig basis, f.eks. spil i bingohaller, er momspligtige.

Momspligtig er endvidere det gebyr, som tipsforhandlere får for at edb-udskrive datatipskuponer.

### Spil om penge

Undtagelsen for spil om penge vedrører kun tilfælde, hvor gevinsten udbetales i form af penge, f.eks. roulette, baccarat, blackjack samt visse spillemaskiner.

De nævnte aktiviteter udøves oftest i spillekasinoer, der efter Told- og Skattestyrelsens afgørelse nr. 1332/91 er momspligtige for visse aktiviteter i tilknytning til spillet, f.eks. salg af mad og drikke, entréindtægter, garderobe mv.

Momsnævnet har truffet afgørelse nr. 1355/92 om, at entréen er momsfritaget, hvis entréen alene giver adgang til spillene undtaget fra moms. Denne betingelse har nævnet anset for opfyldt, selv om der i kasinoet nydes mad og drikke indkøbt fra et serveringssted uden for kasinoet, herunder at spillere af såkaldte pit boys under spillet får bragt servering fra dette serveringssted. Nævnet har herved lagt vægt på, at baren i de omhandlede tilfælde lå uden for det område, hvortil der krævedes entré.

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at en automatoperatørs momsmæssige behandling af indtægterne fra kontantspilsautomater afhænger af, om operatøren udlejer spilleautomaterne eller om operatøren udbyder spillet. I vurderingen heraf indgår, hvem der har tilladelse til drift af den gevinstgivende spilleautomat - operatør eller restaurant/spillehal, se. SKM2001.267.TSS.

Undtagelsen omfatter desuden spil på totalisator eller anden lignende måde. Ved lov nr. 189 af 22. marts 2000 blev bestemmelsen om spil på totalisator eller anden lignende måde, ved en redaktionel ændring, flyttet fra § 13, stk. 1, nr. 5 til nr. 12.

Andre former for spil, hvor gevinsten udbetales i form af gaver, spillemærker og lign. samt morskabsspil som f.eks. computerspil, er momspligtige.

### D.11.13 Post Danmarks tjene- steydelser § 13, stk. 1, nr. 13

Efter bestemmelsen er Post Danmarks indsamling og omdeling af adresse-rede brevfor-sendelser, adresserede pakker og dag-, uge- og månedsblade samt tidsskrifter fritaget fra momspligten.

Fritagelsen omfatter Post Danmarks befordring af adresserede breve og pakker, der sendes rekommanderet eller med angiven værdi.

Det er kun ydelser, der udføres af Post Danmark, der er omfattet af moms-fritagelsen. Tilsvarende ydelser, der leveres af andre virksomheder, er momspligtige.

Ydelser, som Post Danmark leverer, men som ikke direkte er nævnt i bestemmelsen, er momspligtige. Vederlag for udbringning af breve og pakker med postoprævning er således momspligtig.

Momspligtige er endvidere f.eks. de forskellige former for ekspeditionsarbejde, som privatbaner, brugsforeninger, boligselskaber m.fl., mod betaling udfører for postvæsenet, f.eks. postkassetømning, modtagelse, sortering og afsendelse af såvel brev- som pakkepost, funktioner vedrørende ind- og udbetalinger samt udlejning af postbokse.

Ved lov nr. 409 af 6. juni 2002 er der gennemført en ændring af momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 således at Post Danmark er ændret til Post Danmark A/S.

Bestemmelsen omfatter frimærker leveret til pålydende værdi, som kan anvendes til frankering her i landet.

Salg af postfriske danske frimærker til pålydende værdi er således momsfri, hvilket gælder såvel postvæsenets (posthusenes) salg som andres, f.eks. kioskers og frimærkehandlers salg. Det er uden betydning, om salget også sker til samlerbrug.

Hvis salget sker til en pris, der overstiger mærkets pålydende værdi, skal der betales moms af hele salgsprisen.

Provision, som kiosker m.fl. modtager for salg af julemærker og frimærker, anses som omfattet af momsfritagelsen. Det er dog en betingelse, at overskuddet ved julemærkesalget anvendes til humanitære og filantropiske formål, se D.11.18.

Der skal ikke tages hensyn til disse mindre provisionsindtægter ved opgørelse af fradragsretten.

Salg af stemplede og udenlandske frimærker, herunder grønlandske og færøske, samt salg til en pris, der ligger over eller under mærkets pålydende værdi, betragtes som salg til samlerbrug og er ikke omfattet af fritagelsen.

Frimærkehandlere skal betale moms af de gebyrer, som de opkræver for at foranledige, at kunder modtager førstedagskuverter.

Ekspertundersøgelser bl.a. med henblik på at fastslå frimærkers ægthed er momspligtige.

**D.11.14  
Levering af frimærker mv. § 13, stk. 1, nr. 14**

## D.11.15

### D.11.15 Personbefordring § 13, stk. 1, nr. 15

Efter bestemmelsen er personbefordring momsfrigataget. Fritagelsen omfatter dog ikke anden erhvervsmæssig passagerkørsel med bus end rutekørsel.

Fritagelsen omfatter som udgangspunkt transport af personer med alle former for transportmidler bortset fra turistbuskørsel.

Bestemmelsen omfatter som udgangspunkt kun transport af personer. Transport af personers medfølgende bagage er dog momsfri, hvis der ikke opkræves særskilt betaling herfor.

### Buskørsel

En bus i relation til momsloven er et køretøj, der er indrettet til befordring af mere end 9 personer inkl. føreren.

Et køretøj, som oprindeligt er konstrueret og indrettet til at transportere mere end 9 personer inkl. føreren, men som er godkendt til transport af handicappede personer i kørestole, anses ikke for en bus på de ture, hvor antallet af sæder i køretøjet af hensyn til personer i kørestole er ændret til kun at kunne medføre højst 9 personer inkl. føreren. Det er tilladt at transportere andre personer samtidig, og der skal således ikke beregnes moms ved kørsel på sådanne ture.

Afgifter, der afkræves rutebilvognmænd m.fl. for at benytte rutebilstationer (stadepladsafgift), anses for en integreret del af personbefordring og er derfor undtaget fra momspligten.

Afgrænsningen af rutekørsel er ændret pr. 1. august 1999, således at den følger den nye definition på rutekørsel i § 2 i lov om buskørsel, jf. TfS 1999, 569.

### Hyrevognskørsel mv.

Bestemmelsen omfatter også hyrevognskørsel med passagerer. Kørsel med varer er derimod ikke omfattet af fritagelsen og er derfor momspligtig.

Hyrevognmænd er således momspligtige for varekørsel. Lejlighedsvis kørsel med hastende småforsendelser uden ledsager er også momspligtig, se SKM2003.133.TSS. Ligeledes er salg af reklameydelser i form af lysskilte og streamers momspligtig, hvilket også gælder, hvis ydelsen leveres i underentreprise for bestillingskontorer og taxasammenslutninger.

Bestillingskontorers og taxasammenslutningers formidling af personkørsel til tilsluttede hyrevognmænd anses for en integreret del af persontransport og er således momsfri.

Derimod er evt. administrationsydelser der leveres af bestillingskontorer mv., i forbindelse med hyrevognes varekørsel som nævnt i registreringsafgiftsloven, omfattet af momspligten.

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at der ikke skal betales moms af den provision, som Post Danmark modtager for salg af billetter for DSB til momsfri personbefordring, idet ydelsen anses for at være en integreret del af

personbefordringen. Modtages der derimod provision for salg af biltransport, anses denne for at være momspligtig, TfS 1996, 363.

Ambulancekørsel og sygetransport er undtaget fra momspligten.

**Ambulancekørsel**

Befordring med færge af passagerer og evt. ledsagende transportmidler, såsom cykler, motorcykler, personbiler samt busser (også turistbusser) med passagerer, til andre EU-lande eller til tredjelande er momsfrigatet.

**Færgeoverførsel**

Overfart af lastbiler, tomme busser mv. betragtes dog som selvstændig momspligtig varetransport.

Ved indenrigs færgeoverførsel er der kun momsfrigatelse for selve passagerbefordringen. Ledsagende transportmidler betragtes som momspligtig varetransport. Hvis der udstedes fællesbillet for bil og fører, skal der, når ydelserne specificeres, kun betales moms af den del af billetprisen, der vedrører overførslen af bilen. Efter § 45, stk. 3, ydes der godtgørelse af moms, som transportvirksomheder, f.eks. rederier og luftfartsselskaber, har betalt her i landet i forbindelse med befordring til udlandet af personer med ledsagende bagage og transportmidler (udenrigspersontransport). Der henvises herom nærmere til afsnit K.1.3.

Bestemmelsen momsfrtager visse ydelser præsteret af rejsebureauer og turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lign.

**D.11.16  
Rejsebureauvirksomhed mv. § 13,  
stk. 1, nr. 16**

Efter 6.momsdirektiv er rejsebureauvirksomhed som udgangspunkt momspligtig. Direktivets artikel 26 fastsætter en særordning for den momsmæssige behandling af rejsebureauer. Ordningen omfatter sådanne bureauer, der handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Ved rejsebureauer forstås efter bestemmelsen ligeledes personer, der organiserer turistrejser, hvorimod ren omkostningsrefusion, jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), ikke er omfattet.

Fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, har baggrund i direktivets artikel 28, stk. 3, litra b), jf. bilag F, der bemyndiger medlemsstaterne til fortsat at fritage ydelser, der præsteres af rejsebureauer, som er omfattet af direktivets artikel 26, og af bureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning, i forbindelse med rejser inden for EU.

Rejsebureauvirksomhed kan bestå af flere forskellige aktiviteter. Nogle virksomheder har således kun enkelte aktiviteter, medens andre har en række aktiviteter. Momsnævnet har fastlagt, at rejsebureauvirksomhed skal omfatte følgende eller væsentlige dele heraf:

- arrangement af selskabsrejser (grupper),
- arrangement af individuelle, færdigpakkede ture, herunder udflugter, salg af billetter til underholdningsarrangementer mv.,
- reservation af ophold i hoteller, gæstgiverier, moteller og lign., herunder i ferielejligheder med tilknyttede hotelfaciliteter, samt reservation af

ophold i værelser for så vidt angår virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned,

- salg af billetter til transportydelser,
- agent- og mellemhandlervirksomhed i forbindelse med ovennævnte fire punkter,
- oplysningsvirksomhed i forbindelse med rejser.

Se TfS 2000, 155, hvorefter en virksomhed, der arrangerer "kør-selv-ferier" mv. anses for et rejsebureau i den betydning det anvendes i 6.momsdirektivs artikel 26. Landsskatteretten lægger vægt på, at selskabet opfylder de betingelser, der er angivet i art. 26: Selskabet skal handle i eget navn over for den rejsende, og selskabet til rejsens gennemførelse skal anvende tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Landsskatteretten bemærkede, at det forhold, at virksomhedens kunder i de fleste tilfælde af den flerhed af tilbud, som virksomheden tilbyder i kataloget, kun tager imod tilbuddet om leje af feriebolig, kunne ikke i sig selv være til hinder for at anse virksomheden for et rejsebureau. Rejsebureau definitionen kan ikke begrænses til udelukkende at omfatte salg af pakkerejser mv. Afgørende er karakteren af ydelserne, samt den måde og form under hvilken ydelserne tilbydes.

Fritagelsen for rejsebureauer omfatter alene sådanne leverancer i bureauets eget navn, der præsteres direkte over for de rejsende. Se TfS 1999, 688, om et busselskab, der leverede ydelser i form af bl.a. buskørsel og aftaler vedrørende hotelovernatninger her i landet til et tysk selskab til brug for dette selskabs salg af pakkerejsearrangementer til en samlet pris, der også inkluderede samtlige de ydelser, som busselskabet leverede. Landsskatteretten fandt ikke, at busselskabet havde udøvet rejsebureauvirksomhed.

Østre Landsret fandt i SKM2004.204.ØLR, at en række tjenesteydelser i form af "datadrift" og "produktion" leveret til et dansk rejsebureau-selskab fra dets svenske moderselskab efter det om ydelserne oplyste udgjorde en aktivitet, der i sig selv kunne karakteriseres som specifik rejsebureauvirksomhed. Ydelserne fandtes endvidere at være en så væsentlig og integreret del af det af det danske selskabs rejsebureauvirksomhed, at ydelserne var omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 16. Skatteministeriet har indbragt sagen for Højesteret.

I samme sag fandt Østre Landsret, at en række andre ydelser leveret fra moderselskabet ikke kunne anses for momsfrigtagne efter § 13, stk. 1, nr. 16. Derimod fandt landsretten, at ydelserne var erhvervelsesmomspligtige i henhold til momslovens daværende § 18, stk. 1, nr. 3 (nu § 15, stk. 2, nr. 3), se evt. E.3.1.3. Selskabet har indbragt sagen for Højesteret.

Når et rejsebureau til brug for pakkerejser leverer egne ydelser, skal der beregnes moms af disse. Se SKM2001.387.TSS, hvor Told- og Skattestyrelsen udtaler, at momsfrigtaget rejsebureauvirksomhed ikke omfatter den situation, hvor en virksomhed leverer transportydelser fra egen kørselsafdeling i forbindelse med pakkerejser. Transportydelsen er ikke fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 16, men er derimod momspligtig.



Virksomhed med værelsesudlejning er i sig selv momspligtig, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., og momsfri værelsesanvisning kan derfor kun finde sted, hvis den sker som en integreret del af rejsebureauvirksomhed.

Rejsebureauer, der til faste (netto) priser køber dispositionsretten til hotelværelser og sælger/udlejer værelserne særskilt (uden forbindelse med et pakkearrangement), skal betale moms af udlejningen. Vedrørende udlejning af ferieboliger mv., f.eks. sommerhuse, henvises i øvrigt nærmere til D.11.8 om administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom samt D.3.3 om formidlingsreglerne i § 4, stk. 4.

Såkaldte rejseklubber, dvs. klubber, som drives i tilknytning til rejsebureauvirksomhed, hvor tidligere deltagere eller ansatte i bureauet foreviser rejsefilm, holder foredrag osv., skal betale moms af såvel medlemskontingent som salg af gæstebilletter til klubbens medlemsarrangementer.

### **Rejseklubber**

Det er kun rejsebureauvirksomhed, der er fritaget fra momspligten. De såkaldte incomingbureauers pladsarrangementer anses ikke som rejsebureauvirksomhed. Sådanne pladsarrangementer omfatter typisk transfer til og fra lufthavn, hotelreservation, bespisning af mødedeltagere, leje af konferencefaciliteter, tolkeydelser, conferenceydelser og hospitality desk.

### **Incomingbureauer**

Turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lign. er ligeledes fritaget fra momspligten.

### **Turistkontorer**

Vedrørende turistkontorers værelsesanvisning samt formidling af udlejning af ferieboliger, f.eks. sommerhuse, henvises til D.11.8 om administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom samt D.3.3 om formidlingsreglerne i § 4, stk. 4.

Turistkontorer skal betale moms ved evt. udlejning af cykler og lign., også selv om udlejningen sker som led i et arrangement med færdigpakkede cykelture.

Turistforeninger mv. er også momspligtige for salg af varer og ydelser ved de sommerfester, loppemarkeder og lign., som de arrangerer til fordel for foreningens almindelige oplysningsvirksomhed.

Foreningerne skal endvidere betale moms af annonceindtægter i turistbrochurer samt af kampagneandele i form af anparter, som er solgt til erhvervsvirksomheder, der ønsker at støtte et turist- og/eller eksportfremstød inden for et givent område.

Efter bestemmelsen er ydelser i direkte tilknytning til bisættelser og begravelser momsfritaget. Bestemmelsen tager sigte på ydelser leveret af bedemænd m.fl.

### **D.11.17 Bedemandsvirksomhed § 13, stk. 1, nr. 17**

Som ydelser, der anses leveret i direkte tilknytning til bisættelser, betragtes udlejning af gravsted og kapel, erhvervelse og fornyelse af retten til et gravsted, ligbrænding, gravning og tilkastning af grav, nedsætning af urne, flytning af kister og urner, ligbæring, ligvognskørsel, klokkeringning samt

## D.11.18

orgelspil og anden musik og sang i kapellet. Endvidere er ordning af papirer og assistance i forbindelse med bisættelse omfattet af bestemmelsen. Vedrørende rustvogne, se afsnit Q.2.

Bestemmelsen omfatter kun tjenesteydelser, og der skal således betales moms i forbindelse med levering af varer mv. i tilknytning til bisættelser, f.eks. kiste, ligklæder, lys i kirken, blomster til udsmykning, trykte sange og lign.

Der skal endvidere betales moms af betaling for anlæg, tilplantning, vedligeholdelse og grandækning af gravsteder.

### D.11.18 Velgørende arrangementer § 13, stk. 1, nr. 18

Efter bestemmelsen er levering af varer og ydelser i forbindelse med valgørende arrangementer samt foreningers m.fl. indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi på visse betingelser fritaget fra momspligten.

#### Fritagelsens meddelelse og omfang

Momsfritagelse meddeles efter forudgående ansøgning til den told- og skateregion, hvor foreningen er hjemmehørende.

Der er mulighed for, at flere foreninger mv. kan opnå momsfrigørelse for et fælles arrangement, hvis alle foreningerne mv. hver for sig opfylder bestemmelsens betingelser.

Momsfrigørelsen medfører, at der ikke skal betales moms af indtægterne fra arrangementet. Tilsvarende er der ikke fradrag for moms af de indkøb, der sker i forbindelse med arrangementet.

For at kunne opnå momsfrigørelse er der en række betingelser, der skal være opfyldt. Disse betingelser er omtalt i det følgende.

#### Overskuddets anvendelse

Det er en betingelse, at leveringen af varer og ydelser sker i forbindelse med et valgørende arrangement. Velgørende arrangementer er i bestemmelsen defineret som arrangementer af kortere varighed, hvis overskud fuldt ud anvendes til valgørende eller på anden måde almentnyttige formål.

Ved vurderingen af, om betingelsen er opfyldt, sker der i hvert enkelt tilfælde en vurdering af den planlagte brug af det forventede overskud.

Der findes en righoldig praksis på området, og alene visse hovedlinier heri gengives i det følgende.

Som eksempler på valgørende eller på anden måde almentnyttige formål kan nævnes sygdomsbekæmpelse, forebyggende børne- og ungdomsforsorg, u-landshjælp, kirkeligt arbejde samt amatøridrætsarbejde. Som et andet eksempel kan nævnes sikring af et øsamfunds overlevelse. Det er bredden i overskuddets anvendelse, der er afgørende for, om overskuddet kan anses for at blive anvendt til almentnyttigt formål, TfS 1998, 771 og TfS 2000, 154.

Der kan også gives momsfrigtagelse for arrangementer til fordel for opførelse og drift af kirker, idrætshaller, spejderhytter og fritidscentre for børn og unge, herunder f.eks. drift af kommunalt ejede fritidscentre, hvor kommunen betaler lønudgifterne, medens udgifterne til inventar mv. helt eller delvis betales via overskuddet fra arrangementerne. Også arrangementer, hvor overskuddet går til musikforeninger, anses almindeligvis som almennyttige, TfS 1996, 681. Det er en forudsætning for momsfrigtagelse, at overskuddet skal komme en videre kreds af personer til gode. Som eksempel på et arrangement, der ikke opfylder denne betingelse, kan nævnes et arrangement til fordel for en skoleklasse, der skal bruge overskuddet til hel eller delvis finansiering af en rejse.

I SKM2002.516.LSR bemærker Landsskatteretten, at afholdelse af musikkoncerter ikke i sig selv kan anses for et velgørende eller på anden måde almennyttigt formål i momslovens forstand. I den konkrete sag opfyldte den pågældende forening således ikke betingelsen om, at overskuddet fuldt anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål, ved at overføre en del af overskuddet til senere koncerter.

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at en forening, der er støtteforening for en idrættsklub, ikke kan opnå momsfrigtagelse for velgørende arrangementer, medmindre overskuddet fra foreningens arrangementer fuldt ud anvendes til velgørende formål. Udgifter i forbindelse med de enkelte arrangementers afholdelse må ikke beregnes som en vis del af overskuddet. Det fulde overskud fra det enkelte arrangement skal udloddes efter arrangementets afholdelse. Overskudsbeløb må ikke henlægges til senere udlodning, medmindre det klausuleres til brug for et bestemt formål (større investering mv.) og indsættes på en spærret konto efter gældende retningslinier. Overskuddet kan derfor ikke anvendes til løbende udbetalinger. Foreningens formål kan ikke i sig selv anses som velgørende eller på anden måde almennyttigt med den virkning, at foreningen kan afholde velgørende arrangementer til fordel for foreningen selv, jf. TfS 1997, 694.

Betingelsen om, at overskuddet fuldt ud skal anvendes til velgørende formål mv., skal forstås bogstaveligt. Anvendes blot en mindre del af overskuddet til andre formål, er momsfrigtagelse udelukket. Fordeles overskuddet mellem flere foreninger mv., er fritagelse udelukket, hvis blot én af foreningerne ikke eller kun delvis anvender sin overskudsandel til velgørende formål mv. Arrangementer kan således ikke opdeles i en momspligtig og en momsfri del. I SKM2002.207.HR var betingelserne i § 13, stk. 1, nr. 18, om velgørende arrangementer ikke opfyldt. Overskud fra arrangementerne blev delt mellem en boldklub og den lokale beboerforening. Andelen af overskud til beboerforeningen måtte anses som betaling for erlagte ydelser i forbindelse med afholdelse af arrangementerne. Beboerforeningen havde ikke og ville ikke kunne få momsfrigtagelse og ville af den grund ikke kunne opfylde betingelserne i § 13, stk. 1, nr. 18, hvorefter overskuddet fuldt ud skal anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Arrangøren skal for hvert enkelt arrangement føre et regnskab, der dokumenterer, at hele overskuddet er anvendt til velgørende formål mv. Hvis

overskuddet skal anvendes til konkrete formål, f.eks. opførelse af en idrætshal eller doneres til Kræftens Bekæmpelse, skal det dokumenteres, at overskuddet er udbetalt til dette formål.

Kravet om, at overskuddet skal være udbetalt/anvendt til konkrete formål, kan fraviges, hvis beløbet indsættes på en spærret eller båndlagt konto i et pengeinstitut eller indgår i en fond, sådan at beløbet inkl. renter er klausuleret til brug for et bestemt velgørende formål mv. Som eksempel på et sådant tilfælde kan nævnes beløb, der skal anvendes til planlagt byggeri af en idrætshal. Se TfS 1997, 694, hvor Momsnævnet ikke fandt, at en støtteforening havde udloddet overskuddet umiddelbart efter arrangementets afholdelse.

Arrangøren skal efter anmodning indsende regnskabet til ToldSkat vedlagt evt. lejlighedstilladelse fra politiet. Regnskabet skal opbevares i 5 år efter udløbet af det regnskabsår, hvori arrangementet er afholdt.

### **Salg for arrangørens regning og risiko**

Det er en betingelse for momsfrigivelse, at leveringen af varer og ydelser sker for arrangørens regning og risiko.

Dette indebærer, at der ikke kan gives momsfrigivelse for egentlig erhvervsvirksomhed i tilslutning til et momsfritaget arrangement. Deltager en restauratør f.eks. med udsækning i et arrangement mod betaling af en vis leje til arrangøren, skal restauratøren betale moms af salget efter de almindelige regler.

Betingelsen indebærer, at den pågældende forening mv. formelt og reelt skal stå som arrangør af arrangementet. Det er tillige en betingelse, at al annoncering skal ske i arrangørens navn, at arrangøren betaler for optræden, leje af lokaler mv., at denne betaling ikke er fastsat til en procentdel af entréindtægten, og at billetsalg som hovedregel skal forestås af personer fra foreningen mv., jf. Skatteministeriet, Departementets afgørelse nr. 960/86.

Ligeledes kan der ikke meddeles momsfrigivelse, hvis leverandører til et arrangement honoreres i forhold til indtægterne ved arrangementet. I dette tilfælde sker leveringen af varer og ydelser ikke udelukkende for arrangørens regning og risiko, ligesom overskuddet ikke fuldt ud anvendes til almennyttige formål.

Landsskatteretten har i kendelsen SKM2001.35.LSR udtalt, at det forhold, at en kontrakt blev ingået på et så sent tidspunkt, at risikoen for, om der blev solgt billetter nok til dækning af omkostningerne var elimineret, ikke ændrede ved at klageren blev anset for at være arrangør af den omhandlede koncert og havde båret risikoen for om koncerten rent faktisk blev gennemført.

Landsskatteretten stadfæstede i SKM2003.170.LSR ToldSkat's afgørelse, hvorefter en forening, der måtte anses som en støtteforening, og som forestod salg af drikkevarer i forbindelse med karnevalsarrangementer, ikke kunne anses for berettiget til momsfrigivelse.

Landsskatteretten lagde i kendelsen til grund, at i følge 6. momsdirektivs artikel 13 A, pkt. 1, litra o), skal et arrangement være foretaget til egen fordel, hvilket efter momslovens §, stk. 1, nr. 18, er formuleret således, at leveringen skal ske for arrangørens regning og risiko. Landsskatteretten fandt herefter, at det vil stride mod såvel direktivets ordlyd som momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, der i øvrigt må fortolkes i overensstemmelse med direktivbestemmelsen, hvis man alene lægger vægt på overskudsanvendelsen. Alle rede fordi foreningen ikke kan anses for arrangør af de pågældende arrangementer, kunne foreningen herefter ikke opnå momsfrigørelse i henhold til momslovens §, stk. 1, nr. 18, for øl- og sodavandsalg i forbindelse med arrangementerne.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.306.TSS kommenteret Landsskatterettens ovennævnte kendelse. Det fremgår, at Told- og Skattestyrelsen finder, at begrebet "arrangementer af kortere varighed" i den betydning det er anvendt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, ikke er begrænset til arrangementer, som efter en almindelig forståelse af begrebet udgør sådanne. Efter fast praksis kan velgørende arrangementer tillige udgøre enkeltstående salg af kortere varighed af diverse varer og levering af tjenesteydelser, f.eks. spejdergrupperes salg af juletræer, herunder salg mv. som underleverandør til et hovedarrangement, f.eks. afholdelsen af musikfestivaler o.lign.

Betingelsen om, at arrangementet skal være foretaget "til egen fordel", jf. 6. momsdirektivs artikel 13, punkt af stk. 1., litra o), kan efter styrelsens opfattelse ikke fortolkes således, at "leveringen skal ske for arrangørens regning og risiko". Hvis foreningen i det konkrete tilfælde opfylder betingelsen om, at salget skal ske for foreningens regning og risiko, jf. praksis ovenfor, er foreningen "arrangør" i momslovens forstand af det pågældende salg af drikkevarer i forbindelse med afviklingen af hovedarrangementet, d.v.s. karnevalet.

Det afgørende er herefter anvendelsen af overskuddet, der enten kan være til egen fordel, d.v.s. til arrangørens egne aktiviteter, eller til udlodning, d.v.s. til andre(s) aktiviteter, og at formålet, som de pågældende aktiviteter understøtter, i øvrigt kan anses som velgørende eller på anden måde almennyttigt i momslovens forstand.

Da Landsskatterettens kendelse stadfæstede ToldSkat's afgørelse, hvorefter der ikke blev meddelt momsfrigørelse til det i sagen omhandlede arrangement, fandt styrelsen ikke at der var mulighed for at indbringe sagen for domstolene.

Er arrangøren i forvejen momsregistreret, kan der som hovedregel ikke gives momsfrigørelse for salg af tilsvarende varer og ydelser.

**Arrangørens moms-  
mæssige status**

Reglen betyder f.eks., at et teater, der skænker overskuddet til et velgørende formål mv., ikke kan momsfrigørelses. Køber en velgørende forening derimod forestillingen og sælger billetterne, kan der opnås momsfrigørelse. Teatret skal dog betale moms af sit vederlag efter de almindelige regler.

Der kan dog i visse tilfælde gives momsfrigtagelse for et velgørende arrangement, selv om en medarrangør er momsregistreret. Det er tilfældet, når en restauratør og en velgørende forening i fællesskab står for at være arrangør efter restaurationsloven, jf. TfS 1993, 590. Restauratørens evt. salg af drikkevarer vil dog være momspligtigt efter de almindelige regler.

### **Arrangementets varighed**

Skatteministeren er bemyndiget til at fastsætte nærmere regler for meddelelse af momsfrigtagelse, hvilket ministeren har gjort i § 1 i momsbekendtgørelsen.

I bekendtgørelsen er der således fastsat nærmere regler for varigheden af de velgørende arrangementer.

Efter bekendtgørelsens § 1 kan der gives tilladelse til afgiftsfrigtagelse til følgende arrangementer:

- Et månedligt arrangement af op til 3 dages varighed.
- Et årligt arrangement af op til 14 dages varighed, eller 2 arrangementer af op til 8 dages varighed.
- Ensartede, sammenhængende arrangementer, der afholdes én gang årligt over enkelte dage, i flere på hinanden følgende uger eller måneder, med en samlet varighed på ikke over 14 dage.

Reglerne kan kombineres. Der kan dog højst indrømmes fritagelse for i alt 12 arrangementer om året.

Reglerne medfører, at der ikke - uanset brugen af overskuddet - kan gives fritagelse for løbende salg, f.eks. fra permanente butikker, loppemarkeder, bogsalg og lign., jf. dog pkt. D.11.19 om genbrugsbutikker.

En landsdækkende forening med et antal lokalforeninger kan godt samlet set fritages for flere arrangementer end nævnt ovenfor, hvorimod den enkelte lokalforening kun kan fritages i det nævnte omfang.

Kun den tid, hvor de momspligtige aktiviteter foregår, regnes med ved beregningen af varigheden. Ved f.eks. udgivelse og salg af en bog, er det derfor kun den periode, hvor bogen reelt udbydes til salg, der skal medregnes.

Momsbekendtgørelsens § 1, stk. 2 giver mulighed for, at de regionale told- og skattemyndigheder kan give tilladelse til, at den tidsmæssige begrænsning af velgørende arrangementer kan overskrides, hvis særlige omstændigheder taler for det. Som eksempler på velgørende arrangementer, hvor der kan gives tilladelse til, at tidsperioderne overskrides, kan nævnes Dansk Blindesamfunds salg af julebladet "Blindes Jul" og Danidas salg af "Børnenes Ulandskalender" op til jul, der begge har været momsfrigtaget i mange år, selvom arrangementet tidsmæssigt har rakt ud over bestemmelsen i momsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, jf. SKM2002.504.TSS og SKM2001.256.TSS.

Salg af julemærker og lign. der sker som led i en indsamling, som en velgørende organisation har anmeldt til politiet efter Justitsministeriets regler om offentlige indsamlinger, kan ske momsfrit. Betingelsen om anmeldelse til politiet er i enkelte tilfælde fraveget i praksis.

#### Andet salg i velgørende øjemed

Salg af varer i andre tilfælde kan som udgangspunkt ikke anses for momsfri indsamlingsvirksomhed. Der skal derfor, medmindre salget sker ved et velgørende arrangement, der opfylder de i § 13, stk. 1, nr. 18, nævnte betingelser, altid betales moms ved salg af f.eks. julekort, juleplatter og jubilæumsplatter.

Gangbare danske og udenlandske mønter, der sælges til velgørende formål, er fritaget for moms, hvis de sælges til pålydende værdi tillagt det beløb, der går til velgørende formål. Sælger/distributør har dog lov til at beregne sig en andel af salgsprisen til dækning af udgifterne ved salget, såsom annoncering og porto.

Endvidere er f.eks. salg, men ikke indførsel, af udenlandsk fremstillede medaljer af ædelmetal momsfritaget. I en konkret sag skete salget gennem pengeinstitutter, der medvirkede vederlagsfrit.

Indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi, der foretages af velgørende foreninger m.fl., fritages ligeledes for moms efter forudgående ansøgning til told- og skatteregionen.

#### Indsamling og salg af brugte varer

Det er en betingelse for meddelelse af momsfritagelse, at salget udelukkende sker til registrerede virksomheder, og at den velgørende forening m.fl. ikke i øvrigt driver registreringspligtig virksomhed.

Ved vurderingen heraf ses bort fra evt. lejlighedsvis registrering for enkeltstående arrangementer og fra evt. registrering for salg af reklameydelse, f.eks. ved udgivelse af et foreningsblad, samt fra registrering for cafeteria/kioskvirksomhed.

Fritagelsen omfatter f.eks. salg af aviser, flasker, metal mv. Fritagelse kan ske, selv om salget sker løbende.

Efter bestemmelsen er salg af varer fra genbrugsbutikker, hvis overskud anvendes fuldt ud til velgørende eller på anden måde almennyttige formål, fritaget for moms.

#### D.11.19 Genbrugsbutikker med almennyttige formål § 13, stk. 1, nr. 19

Det er en betingelse, at butikken kun sælger brugte varer, der er modtaget vederlagsfrit. I det omfang genbrugsbutikken sælger brugte varer, som butikken har indkøbt med henblik på videresalg, skal der betales moms. Det er endvidere en betingelse, at butikken kun beskæftiger ulønnet, frivillig arbejdskraft.

I SKM2002.187.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt, at salg af nye lys fra salgscantere i genbrugsbutikker er uforeneligt med momsfritagelsen

## D.11.20

for genbrugsbutikker, selv om salget af lysene ikke indgår i omsætningen i den enkelte genbrugsbutik.

Bestemmelsen giver kun momsfrigtagelse, hvis overskuddet fuldt ud anvendes til velgørende eller almennyttige formål.

Det er et konkret skøn, om formålet kan anses for velgørende eller almen-nyttigt.

Som eksempler på velgørende eller på anden måde almennyttige formål kan nævnes sygdomsbekæmpelse, forebyggende børne- og ungdomsforsorg, u-landshjælp, kirkeligt arbejde samt amatøridrætsarbejde.

Desuden kan som eksempler nævnes opførelse og drift af kirker, idrætshaller, spejderhytter og fritidscentre for børn og unge.

Det er en forudsætning for momsfrigtagelse, at overskuddet skal komme en videre kreds af personer til gode.

Begrebet velgørende og almennyttige formål er nærmere beskrevet i forbindelse med velgørende arrangementer, se D.11.18.

Betingelsen om, at overskuddet fuldt ud skal anvendes til velgørende formål mv., skal forstås bogstaveligt. Anvendes blot en mindre del af overskuddet til andre formål, er momsfrigtagelse udelukket.

Fordeles overskuddet mellem flere foreninger mv., er fritagelse udelukket, hvis blot én af foreningerne ikke eller kun delvis anvender sin overskudsandel til velgørende formål mv.

### **D.11.20 Selvstændige grup- per af personer § 13, stk. 1, nr. 20**

Efter bestemmelsen skal der ikke betales moms af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for moms, eller for hvilken de ikke er momspligtige.

Ydelserne skal være præsteret med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenesteydelser.

Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser svarer helt til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at momsfrigtagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Efter bestemmelsen er det en betingelse for momsfrigtagelse, at

- medlemmerne hver især skal være fritaget for moms,
- ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed,
- medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne og
- fritagelsen ikke må fremkalde konkurrencefordrejning.



Betingelserne indebærer, at det kun i meget begrænset omfang vil være muligt at opnå momsfrigørelse efter bestemmelsen.

Den omstændighed, at ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, forudsætter, at der skal være tale om ydelser, der, selv om de ikke kan betragtes som en integreret del af medlemmernes momsfrigitagne aktiviteter og fritages som sådan, ikke desto mindre må betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af denne specielle aktivitet.

Medlemmernes betaling må ikke overstige egen omkostningsrefusion. Hvert enkelt medlem skal refundere netop dets andel af de fælles udgifter. Der må således ikke ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og der må hverken oparbejdes underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

Fritagelsen må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Konkurrencefordrejning foreligger, når en momsfrigørelse påvirker de gældende konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver tilsvarende aktiviteter.

Det er tilfældet, hvis det enkelte medlem i kraft af samarbejdet kan få leveret ydelser uden moms, som andre uafhængige virksomheder udbyder med moms.

Ikke alene aktuelle konkurrenceforhold må i den forbindelse tages i betragtning. En fritagelse må således ikke kunne være en hindring for etablering af konkurrerende virksomheder. Er der tvivl om, hvorvidt en momsfrigørelse vil kunne skabe konkurrencefordrejning på et senere tidspunkt, kan en fritagelse efter bestemmelsen gøres tidsbegrænset.

Hensynet til lige konkurrencevilkår indebærer, at aktiviteter, der normalt er forbundet med erhvervsvirksomhed, ikke vil kunne fritages efter bestemmelsen. Det betyder f.eks., at ydelser som almindelig administration og edb-behandling for medlemmerne ikke vil kunne fritages.

Momsnævnet traf i TfS 1997, 309 afgørelse om, at foreningen Taksatorringen ikke opfylder betingelserne for at opnå afgiftsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, for foreningens levering af vurderingsydelser til medlemsvirksomhederne, som er små og mellemstore forsikringsvirksomheder. Der er ved afgørelsen henvist til, at en fritagelse reelt ville afskære al konkurrence. Afgørelsen er af Assurandør-Societetet som mandatar for Taksatorringen indbragt for Østre Landsret. Under retssagen har Taksatorringen gjort gældende, at foreningens ydelser er momsfrigitaget enten efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, eller efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10, om forsikringsvirksomhed mv. Østre Landsret har for EF-domstolen forelagt fem præjudicielle spørgsmål om fortolkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) og artikel 13, punkt B, litra a) i 6. momsdirektiv. EF-domstolen har i sagen C-8/01 den 20. november 2003 meddelt dom vedrørende de rejste spørgsmål. Skatteministeriet afventer herefter Østre Landsrets dom i sagen. Se også D.11.10.

## D.11.21

### D.11.21

#### Investeringsguld

##### Investeringsguld § 13, stk. 1, nr. 21

Fra og med den 1. januar 2000 er momsfrigtagelsen for varer og ydelser i § 13, stk. 1 blevet udvidet med investeringsguld, herunder investeringsguld repræsenteret af værdipapirer, som indebærer en ejendomsret eller et tilgodehavende til gullet. Fritagelsen omfatter tillige formidling af investeringsguld, udført af formidlere, der handler i andres navn og for andres regning. Fritagelsen er indsat i § 13, stk. 1, som nr. 21.

I § 73 a, stk. 1, fastslås, at der ved investeringsguld forstås:

- 1 Guld i form af en barre eller plade med en vægt, som accepteres af guldmarkederne, med en lødighed på mindst 995 tusindedele, uanset om gullet er repræsenteret ved værdipapirer. Barrer eller plader med en vægt på 1 g eller derunder er ikke omfattet af ordningen for investeringsguld.
- 2 Guldmønter, der er af en lødighed på mindst 900 tusindedele, er præget efter år 1800 og er eller har været lovligt betalingsmiddel i oprindelseslandet, og som sædvanligvis sælges til en pris, der ikke overstiger den normale markedsværdi af møntens guldindhold med mere end 80 pct.

Guld, der ikke er omfattet af denne definition, er fortsat pålagt moms.

I § 73 a, stk. 2, er det fastsat, at guldmønter, som er omfattet af en liste offentliggjort af EU-kommissionen, er godkendt som investeringsguld. I EF-tidende, afdeling C, vil Kommissionen en gang årligt offentliggøre en liste over de mønter, der anses for at opfylde kriterierne i § 73 a, stk. 1.

##### Fritagne transaktioner

Fritagelsen omfatter både fysisk levering af guld samt guld, der er repræsenteret af et værdipapir. Ifølge gulddirektivet (Rådets direktiv 98/80/EF af 12. oktober 1998) omfatter levering af guld repræsenteret af et værdipapir følgende transaktioner:

- 1 investering, som er repræsenteret af certifikater for allokeret eller ikke-allokeret guld eller som er handlet på guldkonti (guld repræsenteret af et guldcertifikat eller som er indsat på en guldkonto berettiger i begge tilfælde indehaveren til en vis mængde guld, som er opbevaret i en finansiell institution),
- 2 navnlig guldlån og swaps, som repræsenterer en ejendomsret til - eller et tilgodehavende i investeringsguld (et guldlån kan anvendes til f.eks. at finansiere en forarbejdning af gullet. På et guldlån løber renten som på et almindeligt banklån. Formålet er, at låntageren kan beskytte sig mod prisfald gennem at låne og tilbagebetale lånet i guld i stedet for i kontanter. En swap indebærer en aftale mellem to parter om at bytte betalingsvilkårene indenfor et vist tidsrum. Udtrykket er navnlig indsat med tanke på, at der i fremtiden eventuelt vil blive udviklet andre lignende typer transaktioner, som også er omfattet af gulddirektivet), samt
- 3 transaktioner med investeringsguld i form af future- og terminkontrakter, som indebærer overdragelse af en ejendomsret eller et tilgodehavende

med hensyn til investeringsguld (både futurekontrakter og terminkontrakter medfører en aftale om at sælge eller at købe en på forhånd fastsat mængde af investeringsguld på et givet tidspunkt og til en fastsat pris).

For alle transaktioner, der er omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 21, gælder det, at transaktionen skal indebære overdragelse af en ejendomsret eller et tilgodehavende til guld.

Det fremgår af § 41 a, stk. 1, at når virksomhedens leverancer af guld er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 21, har virksomheden fradragsret for købsmoms, som kan henføres til:

### **Fradragsret for købsmoms**

- 1 levering af investeringsguld til virksomheden, når dette guld er leveret af virksomheder, der har pålagt denne leverance moms,
- 2 levering til virksomheden samt virksomhedens erhvervelse fra et andet EU-land eller indførsel af andet guld end investeringsguld, som efterfølgende af virksomheden eller for dennes regning omdannes til investeringsguld eller
- 3 modtagne tjenesteydelser som indebærer en forandring af guldets form, vægt eller lødighed.

For så vidt angår nr. 3 er det en betingelse for fradragsretten, at der skal ske en forandring af guldets form. Det betyder, at moms af udgifter vedrørende f.eks. transport, opbevaring eller vejning ikke er omfattet af fradragsretten. Derimod vil stemping af guld være omfattet.

Efter § 41 a, stk. 2, har virksomheder, der fremstiller investeringsguld eller omdanner guld af enhver art til investeringsguld, fradragsret for moms af virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med fremstilling eller omdannelse af investeringsguld svarende til, at en efterfølgende levering af guld var blevet pålagt moms.

Det er for så vidt angår § 41 a, stk. 2, kun moms af omkostninger, der direkte vedrører fremstilling, omdannelse mv., der kan fratrækkes og ikke moms af generelle omkostninger, f.eks. udgifter til administration og markedsføring.

Når en sælger, der er frivilligt registreret for levering af investeringsguld efter § 51 a, vælger at lade leverancen være pålagt moms, har køberen fradrag for momsbeløbet efter § 41 a, stk. 1, nr. 1, uanset at købervirksomheden ikke pålægger moms ved videresalget efter § 13, stk. 1, nr. 21.

§ 51 a giver virksomhederne mulighed for i visse tilfælde at lade sig frivilligt momsregistrere med henblik på at levere investeringsguld med moms. Ved den frivillige registrering er leverancen omfattet af lovens almindelige regler, og virksomheden har herved mulighed for at fradrage moms vedrørende indkøb mv. af varer og ydelser til brug for virksomheden, jf. § 37.

### **Frivillig registrering**

Der er ingen tidsmæssig begrænsning i bestemmelsen. Virksomheden kan derfor afgøre fra leverance til leverance, om den pågældende levering skal være omfattet af den frivillige registrering.

Told- og skatteregionerne kan efter § 51 a, stk. 1, give tilladelse til frivillig registrering for levering til afgiftspligtige personer af investeringsguld, som er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 21, når virksomheden:

- 1 fremstiller investeringsguld eller omdanner guld af enhver art til investeringsguld, jf. § 73 a, eller
- 2 sædvanligvis leverer guld til industrielt formål.

Bestemmelsen i nr. 2 vedrører grossistvirksomheder, der sælger f.eks. guld-barrer eller plader til industrien, til tandteknikere eller til guldsmede med henblik på smykkefremstilling. Virksomheder, som normalt ikke handler med industriguld, eller som kun handler med industriguld i begrænset omfang, er ikke omfattet af bestemmelsen.

Det er kun muligt at blive frivilligt registreret for levering af investeringsguld, når leverancen sker til andre afgiftspligtige personer. Sker leverancen til en privatperson, antages det, at indkøbet sker til investeringsformål. I dette tilfælde har sælgervirksomheden ikke mulighed for at fradrage købsmoms.

Told- og Skatteregionerne kan efter § 51 a, stk. 2, ligeledes give tilladelse til at en formidler af investeringsguld bliver frivilligt registreret for formidling af salg af investeringsguld, som er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 21, i samme omfang som efter § 51 a, stk. 1. Formidlere, som handler i en andens navn og for dennes regning, har således ret til at blive frivilligt registreret, når hovedmanden har udnyttet sin ret til at blive registreret. Formidlingstjenesten følger således hovedtjenesten og pålægges moms, når hovedtjenesten pålægges moms. Det er dog en betingelse, at formidleren ønsker at blive omfattet af de almindelige momsregler.

En virksomhed, der er registreret efter § 51 a, stk. 1 eller 2, kan for de enkelte leverancer vælge at betale moms af den pågældende levering af investeringsguld, jf. § 51 a, stk. 3.

### **Den betalingspligtige person**

Det følger af § 46, stk. 1, nr. 4, at momsen skal afregnes af aftageren, når denne er en registreret virksomhed her i landet, som modtager investeringsguld, der er pålagt moms efter § 51 a, eller som modtager guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter, af en lødighed på 325 tusindedele eller derover.

### **D.11.22 Velgørende foreninger § 13, stk. 1, nr. 22**

Ved lov nr. 291 af 15. maj 2002 er der med virkning fra den 1. juli 2002 indsat en bestemmelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, om momsfritagelse for valgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl.'s salg af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter.

Lovændringen indebærer, at de nævnte foreninger m.fl., der har salg af varer og ydelser, hvoraf der som udgangspunkt skal betales moms, under visse nærmere i loven fastsatte betingelser kan vælge at undlade momsregistrering af aktiviten(-erne), uanset deres omsætning ved det omhandlede salg overstiger registreringsgrænsen, jf. momslovens § 49 stk. 1, som ændret ved

samme lovs § 1 (forhøjelse af registreringsgrænsen fra 20.000 kr. til 50.000 kr.)

Det er en betingelse for at være omfattet af fritagelsen, at foreningen m.fl.'s salg af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter, ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning. Det er endvidere en betingelse, at det indvundne overskud fuldt ud anvendes til foreningens velgørende eller på anden måde almennyttige formål, og at anvendelsen kan dokumenteres. Levering af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter er ikke omfattet af fritagelsen.

Det er valgfrit, om en forening ønsker at være omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22. En velgørende eller på anden måde almennyttig forening kan således enten være momsregistreret eller være omfattet af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22.

Se i denne forbindelse SKM2002.336.TSS. Det fremgår af styrelsens udtalelse, at fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, må forstås således, at enten er foreningen m.fl. momsregistreret, og skal således betale moms af levering af varer og ydelser, der ikke er fritaget efter andre bestemmelser i momsloven, jf. særligt i denne forbindelse lovens § 13, stk. 1, nr. 5, eller også er foreningen fritaget for at betale moms. Foreningerne m.fl. kan således ikke vælge at afmelde sig fra momsregistrering for en del af aktiviteterne.

Se endvidere SKM2002.401.TSS, hvori Skatteministeriets departement har meddelt, at det er departementets opfattelse, at bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, ikke er til hinder for, at velgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl. har såvel momspligtige aktiviteter, jf. bestemmelsens 3. punktum, vedrørende levering af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter, som momsfri levering af varer og ydelser i forbindelse med afholdelsen af aktiviteter, jf. bestemmelsens 1. og 2. punkt.

Se også SKM2003.19.TSS, hvori Told- og Skattestyrelsen har præciseret, at såfremt en velgørende eller på anden måde almennyttig forening fortsat ønsker at være momsregistreret for levering af fx. sponsor-/reklameydelser (anses som salg i forbindelse med aktiviteter, der er omfattet af fritagelsen), kan foreningen ikke gøre brug af den fakultative bestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 22, for salg af andre varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter. Der er tale om en præcisering af indholdet af SKM2002.408.TSS, der er omtalt i D.4.2.1.

De foreninger m.fl., der kan momsfrigtages for deres salg af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter, er de foreninger, som har vedtægtsbestemte formål af velgørende eller på anden måde almennyttig karakter.

**Formål af velgørende eller på anden måde af almennyttig karakter**

Afgrænsningen af de formål, der efter bestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 22, anses for at være af velgørende eller på anden måde almennyttig karakter, følger praksis efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, vedrørende momsfrigtagelse for velgørende arrangementer. Se D.11.18.

Som formål af velgørende eller på anden måde almennyttig karakter anses herefter bl.a. amatøridrætsarbejde, sygdomsbekæmpelse, forbyggende børne- og ungdomsforsorg, u-landshjælp samt kirkeligt arbejde.

Momfritagelsen omfatter således de samme formål af velgørende eller på anden måde almennyttig karakter, som er begunstiget efter "arrangementsreglen" i § 13, stk. 1, nr. 18.

Se SKM2002.336.TSS, hvori Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at spørgsmålet, om Danmark Idræts-Forbund (DIF) og tilknyttede specialforbund kan være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, beror på, om forbundenes virksomhed kan anses for at være omfattet af begrebet amatørsport, jf. herved tillige Momsnævnets praksis vedrørende lønsumsafgiftspligten. Se TfS 1994, 479. Styrelsen har i tilknytning hertil i SKM2003.19.TSS meddelt, at det er styrelsens opfattelse, at foreninger, herunder de nævnte specialforbund, som efter sit formål må anses for velgørende eller på anden måde almennyttige (amatøridrætsforeninger m.fl.), kan være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, for så vidt angår salg i forbindelse med disse aktiviteter, uanset foreningen også har andre aktiviteter, fx. hold med professionelle udøvere, hvor det er momslovens almindelige regler, der finder anvendelse, jf. SKM2002.401.TSS.

I SKM2003.254.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt, at Lions Club kan være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, for det salg af varer og ydelser, hvor de således indsamlede midler anvendes til velgørende formål m.v. i overensstemmelse med praksis efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. For alt andet salg, der ikke er fritaget efter andre bestemmelser, jf. særligt momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 (lotterier m.v.), skal Lions-klubberne herefter være momsregistreret.

Skatteministeriet har i SKM2003.339.TSS udtalt, at det er ministeriets opfattelse, at Dansk Kennel Klub (DKK) og foreningens kredse og specialklubber, kan være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, for så vidt angår foreningen m.fl.'s salg af i forbindelse med aktiviteter, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. Se D.11.18. Da der er forskel på specialklubbernes størrelse og derfor karakteren og omfanget af de aktiviteter den enkelte specialklub har, er der ikke generelt taget stilling til, hvilke aktiviteter, der vil være omfattet af fritagelsen.

► Landsskatteretten har i SKM2004.444.LSR, truffet afgørelse om, at en fond, der er registreret i Erhvervs- og selskabsstyrelsen som erhvervsdrivende med det formål at indkøbe, producere og videresælge gaveartikler, papirvarer o.lign., og hvis overskud skulle udloddes til almenvælgørende/humanitære formål, ikke kunne anses for omfattet af reglerne om momsfritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22. Med henvisning til lovbemærkningerne til lovforslaget (L 137) til momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, udtalte Landsskatteretten, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, må antages at have hjemmel i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk., 1, litra o, og at bestemmelsen derfor skal fortolkes i overensstemmelse hermed. De velgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl., der er omfattet af § 13,

stk. 1, nr. 22, skal derfor foretage transaktioner af de i direktivbestemmelsen nævnte art med tilknytning til hospitalsbehandling mv., social sikring og bistand, beskyttelse af børn og unge, uddannelse og undervisning, organisationer af politisk, fagforeningsmæssig, filantropisk og lignende karakter, sport og kultur. Da fonden ikke foretager sådanne transaktioner som omhandlet i direktivet, og da det forhold, at fondens overskud i følge vedtægterne skal anvendes til almenvelgørende og/eller humanitær støtte ikke er omfattet af direktivbestemmelsen, kunne fonden ikke momsfrataget for sine leverancer. ◀

Afbemærkningerne til lovforslaget fremgår, at de aktiviteter, der er omfattet af momsfrigtagelsen, er aktiviteter, der ligger indenfor foreningens formål. Aktiviteter inden for foreningens formål omfatter aktiviteter, der fremgår direkte af formålet, aktiviteter i tilknytning hertil samt andre aktiviteter, der typisk udnyttes i forbindelse med velgørende eller på anden måde almennyttigt arbejde.

### **Aktiviteter, der er omfattet af fritagelsen**

Videre fremgår det, at til illustration kan nævnes, at en idrætsklubs primære formål er at dyrke idræt.

Salg af mad- og drikkevarer, badges, tørklæder mv. i forbindelse med afholdelse af et stævne, klubkamp eller lignende klubaktiviteter, vil være aktiviteter i tilknytning til klubbens formål, og dermed være omfattet af fritagelsen. Det samme gælder almindelige sponsorer, herunder hovedsponsorer, salg af bandereklame mv.

Afholder en idrætsklub f.eks. en julebasar eller en sommerfest, vil denne aktivitet ligeledes være omfattet, idet sådanne lejlighedsvisse arrangementer er aktiviteter, der typisk udnyttes i det velgørende eller på anden måde almennyttige arbejde til indsamling af midler til foreningens primære formål.

Som eksempel på en aktivitet, der ikke kan anses for at være i tilknytning til idrætsklubbens formål eller en aktivitet, der typisk udnyttes i det velgørende eller på anden måde almennyttige arbejde, kan nævnes en idrætsklubs foredragsvirksomhed "ud af huset" (kommerciel foredrags- eller kursusvirksomhed), f.eks. et kursus i teambuilding for en virksomheds ansatte. Afholder en idrætsklub en klubaften med foredrag om kosttilskud for klubbens medlemmer vil dette være momsfrataget, uanset medlemmernes familie eller naboklubber er inviteret.

Foreninger med brede formålsbestemmelser som f.eks. humanitære foreninger vil have aktiviteter af mere varieret karakter, og vurderingen af hvilke aktiviteter, der er omfattet af fritagelsen vil derfor tilsvarende være bredere. Arrangerer en sådan forening en koncert, racerfestival eller lignende, vil disse være omfattet af fritagelsen.

Told- og Skattestyrelsen har på baggrund af en henvendelse fra Danmarks Idræts-Forbund (DIF) i SKM2003.19.TSS udtalt sig om den momsmæssige behandling af en række aktiviteter, der udøves af idrætsklubber, herunder

spørgsmålet, om de omhandlede aktiviteter kan være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 22:

### **Rideklubber - pasning og fodring af heste**

Der var rejst spørgsmål om forståelsen af begrebet "fremmede heste" i relation til rideklubbers levering tjenesteydelser vedrørende pasning og fodring af heste, der er omfattet af momspligten, jf. Mn. 93/67 og Mn. 753/81. Se endvidere TfS 1994, 746, og TfS 1997, 671, vedrørende udlejning af staldplads, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Se D.11.8.

I overensstemmelse med Skatteministeriets kommentar til DIF's høringsvar (L 137 - bilag 9) vedrørende momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, anses en rideklubs indtægter i forbindelse med pasning og fodring af fremmede heste for at være forretningsmæssig hestepension, og er derfor ikke omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22, jf. bestemmelsens 3. punktum.

Styrelsen har udtalt, at opstaldning af klubejede heste i modsætning til opstaldning af fremmede heste, ikke i momsmæssig sammenhæng har betydning, idet ydelserne præsteret til klubbens eget brug, ikke er omfattet af momspligten. Det følger heraf, at begrebet "fremmede heste", som anført i kommentaren til høringssvaret, vedrører sondringen mellem egne - forstået som medlemmers heste - og ikke-medlemmers heste.

Opstaldning, pasning og fodring af medlemmers heste anses for leverancer i forbindelse med rideklubbernes formålsbestemte velgørende eller på anden måde almennyttige aktiviteter (amatøridræt). De omhandlede ydelser kan dermed være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, jf. bestemmelsens 1. og 2. punktum. I tilfælde, hvor udlejningen m.v. fortrinsvis sker til medlemmer, og udlejningen til ikke medlemmer derfor er ubetydelig, er det styrelsens opfattelse, at leverancerne i sin helhed er omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22. Det vil bero på en konkret bedømmelse om udlejningen er ubetydelig. Der henvises til SKM2003.19.TSS.

### **Sejlkubber - udlejning af bådepladser**

Sejlkubbers udlejning af bådeplads, liggeplads på land, havne- og beddingpladser er momspligtige, selvom udlejningen kun sker til foreningens medlemmer, jf. Mn. 601/79 og Mn. 739/80. Se D.11.8.

DIF havde anført, at Skatteministeriets kommentar til forbundets høringsvar (L 137 - bilag 9), hvorefter en sejlkubs "udlejning af bådpladser må anses for at være forretningsmæssig havnevirkksomhed ..." er i modstrid med lovteksten og bemærkningerne. Det er således forbundets opfattelse, at såfremt der er tale om salg til klubbens medlemmer, familiemedlemmer, gæstende klubber (gæstesejlere) o.lign., vil dette salg indikere, at der er tale om salg af ikke-forretningsmæssig karakter.

Styrelsen har udtalt, at i overensstemmelse med lovbemærkningerne vil udlejning af bådepladser i tilfælde, hvor udlejningen sker til medlemmer, ikke være salg af forretningsmæssig karakter, der er undtaget fra momsfritagelsen, jf. § 13, stk. 1, nr. 22, 3. punktum.



Udlejning til ikke-medlemmer vil derimod som udgangspunkt være forretningsmæssig havnedrift, jf. kommentaren til høringssvaret. Er udlejningen til andre end medlemmer m.v. imidlertid af ubetydeligt omfang, er det styrelsens opfattelse, at udlejningen i sin helhed er omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22, jf. bestemmelsens 1. og 2. punktum. Det vil bero på en konkret bedømmelse, hvornår udlejningen er udbetydelig. Der henvises til SKM2003.19.TSS.

Styrelsen har udtalt, at en skytteklubs salg af patroner til medlemmer m.v. i forbindelse med aktiviteter (undervisning/træning, deltagelse i kampe/stævner m.v.) er omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22, når de i bestemmelsen anførte betingelser om konkurrencefordrejning og overskuddets anvendelse i øvrigt er opfyldt. Der henvises til SKM2003.19.TSS.

### **Skytteklubber - salg af patroner**

Det er en betingelse, at overskuddet anvendes fuldt ud til foreningens velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Med overskud menes overskud efter afholdelse af udgifter, idet der i øvrigt henvises til praksis herom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. Se D.11.18.

### **Overskuddets anvendelse**

Betingelsen om overskudsanvendelsen skal forstås bogstaveligt. Anvendes overskuddet fra det momsfrigitte salg i forbindelse med aktiviteter således helt eller delvist til andre formål, er fritagelse efter bestemmelsen udelukket. F.eks. kan det indvundne overskud fra de omhandlede aktiviteter ikke anvendes til et evt. sideordnet formål, f.eks. en idrætsklubs forretningsmæssige salg af varer og ydelser (typisk drift af kiosk, cafeteria/restaurant o. lign. aktivitet).

Anvendelsen af overskuddet skal kunne dokumenteres.

En forenings indtægter i form af f.eks. entréindtægter ved stævner, annonceindtægter, sponsorbidrag fra ikke-medlemmer samt salg af varer og ydelser til ikke-medlemmer, er erhvervsmæssig virksomhed, der er skattepligtig, medmindre overskuddet fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Told- og skattemyndighederne kan anmode om fremlæggelse af et regnskab til brug for vurderingen af, om foreningen opfylder betingelserne for at være fritaget for selvangivelsespligten og momsfritaget, idet bemærkes, at sådanne erhvervsdrivende foreninger pr. 1. januar 2001 er bogføringspligtige efter bogføringsloven, og ligeledes pr. 1. januar 2002 er omfattet af årsregnskabsloven.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at ved vurderingen af, om momsfritagelsen for en forenings salg af varer og ydelser i forbindelse med

### **Konkurrencefordrejning**

aktiviteter vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning, er det afgørende element prisfastsættelsen.

Hvis foreningens salgspriser svarer til markedsværdien eller den vejledende udsalgspris, vil momsfrigtagelsen normalt ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Ved vurderingen af prisfastsættelsen skal salgsprisen ved et sammenligneligt salg lægges til grund.

Andre elementer som f.eks. afstanden til nærmeste konkurrent, salgets omfang, anvendelse af markedsføring mv. kan være relevante for vurderingen af, hvorvidt der foreligger konkurrencefordrejning.

Det beror således på en konkret, skønsmæssig vurdering, om en forenings salg fremkalder konkurrencefordrejning. Der vil i almindelighed ikke foreligge konkurrencefordrejning, så længe foreningens salg af varer og ydelser fungerer som en normal service for medlemmerne, og momsfrigtagelsen ikke i sig selv anvendes til at nedsætte priserne.

Se SKM2003.496.LSR, hvor Landskatteretten fandt, at en forening, der drev en minigolfbane, ikke kunne opnå momsfrigtagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 22 henset til det i bemærkningerne til lovbestemmelsen anførte om konkurrencefordrejningselementet. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgik bl.a., at for så vidt angår konkurrencefordrejningselementet anses velgørende eller på anden måde almenyttige foreninger kun for at have salg af varer og ydelser i mindre omfang.

### **Salg af forretningsmæssig karakter**

Salg af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter er ikke omfattet af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22.

Som salg af forretningsmæssig karakter anses som udgangspunkt salg fra et fast salgssted, fx. salg fra kiosk, cafeteria, en sportsshop eller lignende.

Salgsstedets indretning, åbningstider, kundekreds, varesortiment mv., skal endvidere indgå ved vurderingen af, om der er tale om salg af forretningsmæssig karakter.

Salg fra et lokale (kiosk, cafeteria, sportshop o.lign.), hvor indretningen er af permanent karakter, og hvor der er faste åbningstider, der følger de almindelige åbningstider, vil indikere, at der er tale om salg fra et fast salgssted. Det vil typisk være tilfældet, hvor salget fortrinsvis sker til kunder, der ikke har tilknytning til foreningen og dennes aktiviteter.

Derimod vil åbningstider fastsat under hensyn til klubbens aktiviteter, og hvor salget derfor fortrinsvis sker til klubbens medlemmer, familiemedlemmer, gæstende klubber og lignende, ikke indikere salg fra et fast salgssted.

Som salg af forretningsmæssig karakter anses tillige salg i øvrigt, der på anden måde - end ved salgsstedets karakter af "forretning", "butik" o.lign. - er karakteriseret ved en vis fasthed/kontinuitet med hensyn til omfang og varighed. Som salg fra et fast salgssted - og dermed salg af forretningsmæs-

sig karakter - anses fx. udlejning af bådpladser (havnevirkksomhed) og opstaldning m.v. af heste (hestepension), når salget sker til ikke-medlemmer.

Sker udlejningen til medlemmer, og udlejningen til ikke medlemmer er ubetydelig, anses sidstnævnte salg ikke for at være af forretningsmæssig karakter.

Se SKM2003.496.LSR hvor Landsskatteretten fandt, at en forening, der drev en minigolfbane, ikke kunne opnå momsfratagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 22, om almenevelgørende foreninger, idet foreningens salg af ydelser i form af minigolfbilletter ansås for salg fra et fast salgssted.

Udlejning, bortforpagtning og salg af fast ejendom er momsfrataget efter reglerne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og nr. 9. Se D.11.8 og D.11.9

Momslovens § 51 giver på visse betingelser adgang til frivillig registrering af erhvervmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Se M.5.

Velgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl., der er frivilligt momsregistreret for erhvervmæssig udlejning/bortforpagtning, f.eks. af et cafeteria, kan opretholde denne registrering, uanset foreningen samtidig vælger at være omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 22, for foreningens salg af varer og ydelser i forbindelse med aktiviteter.

### **Frivillig momsregistrering for erhvervmæssig udlejning af fast ejendom**

## **D.12 Salg af virksomhedens driftsmidler mm. § 13, stk. 2**

Der skal ikke betales moms ved levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for moms efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter momslovens kapitel 9.

Bestemmelsen indebærer, at salg af driftsmidler, der udelukkende har været brugt i forbindelse med momsfratagne aktiviteter, i momsmæssig henseende betragtes som privat salg, hvoraf der ikke skal betales afgift. Det kunne f.eks. være salg af inventar i en ikke momsregistreret virksomhed.

Der skal heller ikke betales moms ved levering af varer, der har været anvendt i forbindelse med momspligtig virksomhed, men hvor der ikke har været fradragsret ved indkøb mv. af de pågældende varer. Som eksempel på sådanne varer kan nævnes personbiler.

Om udtagning og salg af varer, der har været anvendt i driften i momspligtige virksomheder, se D.6.

# *Afsnit E Stedet for momspligtige transaktioner*

## **E.1 Leveringsstedet for varer og ydelser**

I nær tilknytning til afsnit D, der fastslår hvilke transaktioner, der er momspligtige, omhandler dette afsnit stedet for de momspligtige transaktioner, dvs. hvilket land der har beskatningsretten til transaktionen.

Reglerne om leveringsstedet er med til at sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af momspligtige transaktioner, og at alle momspligtige transaktioner, der finder sted i EU, bliver beskattet.

Beskatningsstedet afhænger af, om transaktionen er en leverance (§§ 14-21) eller erhvervelse (§22). Leverancerne deles op i varer (§ 14) og ydelser (§§ 15-21). Nedenfor gennemgås de enkelte transaktioner.

## **E.2 Stedet for momspligtig levering af varer**

§ 14 fastlægger beskatningsstedet for levering af en vare. Bestemmelsen fastslår, hvornår en vare under visse betingelser, som er opregnet i bestemmelsen, har leveringssted i Danmark. Modsatningsvis kan det udledes af bestemmelsen, hvornår leveringsstedet er i udlandet.

Hvilke leverancer, der anses for at være en vare, fremgår af § 4, jf. D.2.2.

Ved fastlæggelse af leveringsstedet er det varens fysiske placering, der er afgørende. Reglerne fremgår af § 14, nr. 1-4.

Leveringsstedet er her i Danmark, ved

- salg her i landet (nr. 1), se E.2.1,
- salg her fra landet (nr. 2), se E.2.2,
- installation eller montering, samt fjernsalg, her til landet (nr. 3), se E.2.2.1 og E.2.2.2,
- levering af varer ombord som led i personbefordring med afgangssted her i landet (nr. 4), se E.2.3.

Med virkning fra 1. januar 2005 er der indført regler, der fastlægger leveringsstedet for levering af gas - gennem distributionssystemet for naturgas - og elektricitet. Disse bestemmelser fremgår af momslovens § 14, nr. 5 og 6, se E.2.4.

Når det er blevet fastslået, at leveringsstedet er Danmark, og Danmark der- ved har beskatningsretten til den pågældende transaktion, kan transaktionen være momsfri efter fritagelsesbestemmelserne i § 13, jf. afsnit D.11, eller momsfrigørelserne i § 34 (0-momssats), jf. afsnit I.1.

§ 14 gælder kun for varer og tjenesteydelser, der knytter sig til varerne, f.eks. selve installeringen eller monteringen, som foretages af leverandøren af varerne, jf. E.2.2.1.

Når varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet, er beskatningsstedet her i landet. Det forudsætter dog, at sælger ikke forsender eller transporterer varen ud af landet.

Selvom Danmark har beskatningsretten, kan transaktionen være momsfri efter fritagelsesbestemmelserne i § 13, jf. D.11, eller momsfritagelsesbestemmelserne i § 34 (0-momssats), jf. afsnit I.

Ved her i landet og ved Danmark forstås det danske momsområde, se B.1.

Hvis virksomhed med grænsehandel er indrettet sådan, at virksomheden må anses for beliggende og udøvet her i landet, vil leveringsstedet for de omhandlede varer efter § 14, nr. 1, være her i landet. Se Landsskatterettens kendelse i SKM2002.357.LSR.

§ 14, nr. 2, fastlægger leveringsstedet for varer, der forsendes eller transporteres. Hvis varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes, er leveringsstedet ligeledes her i landet.

Ved at tage udgangspunkt i varens fysiske placering ved fastlæggelse af leveringsstedet sikres, at der ved forsendelse ikke kan aftales et leveringssted i et andet land efter købelovens regler med den virkning, at beskatningsretten flyttes, når varen reelt befinder sig i Danmark ved forsendelsens begyndelse.

Der skal således som udgangspunkt betales moms her i landet af leverancer til udlandet. Leverancerne kan dog være omfattet af momsfritagelserne i § 34. Se afsnit I og I.1.

Leverancer af varer til udlandet kan i enkelte tilfælde være fritaget for moms efter fritagelsesbestemmelserne i § 13. Se D.11.

Der gælder særlige regler for varer, der forsendes eller transporteres her fra landet i forbindelse med installering og montering, se E.2.2.1, og i forbindelse med fjernsalg, se E.2.2.2.

Ved her i landet og ved Danmark forstås det danske momsområde, se B.1.

Om sondringen mellem EU-lande (steder i EU) og tredjelande (steder uden for EU), se B.2.

Leveringsstedet er ikke her i landet, når varen installeres eller monteres i udlandet af leverandøren eller for dennes regning. Leveringsstedet er i dette tilfælde det sted, hvor varen installeres eller monteres.

## **E.2.1 Salg her i landet § 14, nr. 1**

## **E.2.2 Ved forsendelse eller transport af varer § 14, nr. 2 og 3**

### **E.2.2.1 Installering eller montering § 14, nr. 2 og nr. 3**

## E.2.2.2

Hvis en udenlandsk leverandør forsender eller transporterer varer her til landet og installerer eller monterer varerne her i landet, eller dette sker for den udenlandske leverandørs regning, er leveringsstedet her i landet.

### **Aftager er en registreret virksomhed**

Hvis en virksomhed, der er momsregistreret her i landet, får leveret, installeret eller monteret varer her i landet af en virksomhed, der er etableret i et andet EU-land, eller for dennes regning, påhviler momsen dog den registrerede virksomhed, jf. § 46, stk. 1, nr. 2, se L.1.2.2.

### **Hvad er omfattet af begreberne installering/montering**

Lovbemærkningerne til lov nr. 363 af 14. maj 1992 (ændring af momsloven i forbindelse med det Indre Marked) nævner salg af vinduesrammer, der skal installeres i bygninger her i landet, som eksempel på installering eller montering. Installering og montering omfatter typisk: at indrette, at anbringe i, at indbygge, at indlægge eller at opsætte.

Vedrørende fakturerings- og regnskabsbestemmelser henvises der til N.2.3 og N.5.3.

## E.2.2.2 Fjernsalg

Hovedreglen er, at fjernsalg til private i andre EU-lande skal ske med dansk moms. Undtagelserne hertil er, når sælgeren er registreringspligtig for fjernsalget i det EU-land, der sælges til. Ved et sådant salg flyttes leveringsstedet til det pågældende EU-land.

Der kan også forekomme tilfælde, hvor sælgeren har fjernsalg til flere EU-lande, men hvor sælgeren ikke er registreringspligtig (eller registreret, jf. nedenfor) i dem alle. Her er der to forskellige leveringssteder, og der skal skelnes mellem fjernsalg til disse EU-lande.

### **Hvad er omfattet af begrebet fjernsalg**

Ved fjernsalg forstås i loven salg af varer, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren, eller på dennes vegne, til en køber, der ikke er registreret, typisk en privat forbruger. Fjernsalg omfatter dog ikke salg, som er momsberigtiget efter de særlige regler om brugte varer mv., jf. lovens kapitel 17, da beskatningsretten efter disse regler altid tilkommer salgslandet.

### **Direkte eller indirekte transport eller forsendelse**

Fjernsalg kan give anledning til afgrænsningsproblemer. Ved direkte eller indirekte transport eller forsendelse forstås, at sælgeren på en eller anden måde er involveret i transporten eller forsendelsen af varen.

Ved direkte transport eller forsendelse forstås normalt salg, hvorefter sælgeren modtager bestilling fra køber via annoncer i aviser (eller i magasiner, i kuponhæfter, via telefon, internettet eller lignende) og efterfølgende sørger for, at varen bliver sendt til modtageren (som et eksempel kan nævnes postordresalg).

Om sælgeren er indirekte involveret i transporten afhænger af en konkret vurdering af de givne omstændigheder, herunder måden hvorpå salget bliver tilbudt køberen. Et eksempel er typisk, hvor forsendelsen eller transporten er undergivet sælgerens instruktionsbeføjelser. Sælgeren kan have forestået de indledende foranstaltninger, så varen kan blive afsendt med trans-

portør (f.eks. kan sælgeren sørge for vognmand, anvise transportmulighed eller lignende).

Om sælgeren er indirekte involveret i transporten, er ikke betinget af, at sælgeren skal have indgået kontrakt med transportøren, der forpligter transportøren til at forsende eller transportere alle sælgerens leverancer.

Sælgeren bliver registreringspligtig i det andet EU-land, hvortil varen forsendes eller transporteres, når der ved fjernsalg sælges punktafgiftspligtige varer, jf. § 34, stk. 1, nr. 3, eller visse beløbsgrænser bliver overskredet ved fjernsalget.

### **Registreringspligt i andre EU-lande**

Det enkelte EU-land kan selv vælge, om beløbsgrænsen for registreringspligt ved fjernsalg til det pågældende land skal være 35.000 eller 100.000 ECU, jf. 6. momsdirektivs artikel 28 b, punkt B, stk. 2. Beløbsgrænsen omregnes til landenes nationale valutaer på baggrund af de kurser, som gjaldt den 16. december 1991, jf. artikel 28 m. EU-landene kan vælge at afrunde den valgte beløbsgrænse til et rundt beløb i deres egen valuta, jf. artikel 31.

Som punktafgiftspligtige varer anses varer, der er omfattet af EU's fælles regler om punktafgiftspligtige varer. De EU-harmoniserede varer er mineralolie, alkohol og alkoholholdige varer samt tobak.

Hvis virksomheden bliver registreret i et andet EU-land, skal den lokale told- og skatteregion underrettes om virksomhedens registreringsnummer i det andet EU-land.

Virksomheder, der sælger andre varer end punktafgiftspligtige varer til andre EU-lande, kan vælge at lade sig registrere i disse lande. Leveringsstedet flyttes herefter til det pågældende EU-land.

Leveringsstedet er her i landet, når en virksomhed fra et andet EU-land via fjernsalg sælger varer, og virksomheden er registreringspligtig for dette salg her i landet, jf. § 49, stk. 1, jf. § 49, stk. 3, se M.1.3. Den udenlandske virksomhed bliver registreringspligtig her i landet, når fjernsalget hertil udgør 280.000 kr. eller derover i det løbende eller det foregående kalenderår, eller når salget omfatter punktafgiftspligtige varer, jf. ovenfor.

### **Fjernsalg fra andre EU-lande**

Hvis en ikke momspligtig juridisk person eller en momspligtig person, der ikke er registreringspligtig efter § 47, erhverver varer fra andre EU-lande, skal købervirksomheden registreres, hvis de leverede varer omfatter punktafgiftspligtige varer, jf. § 34, stk. 1, nr. 3, eller køb af andre varer i det løbende eller i det foregående kalenderår overstiger 80.000 kr., jf. § 48. Se M.2.

Hvis en virksomhed med grænsehandel er indrettet sådan, at virksomheden må anses for beliggende og udøvet her i landet, vil leveringsstedet for de omhandlede varer i stedet være her i landet efter § 14, nr. 1, som er beskrevet i E.2.1. Se Landsskatterettens kendelse i SKM2002.357.LSR.

## E.2.3

### E.2.3

#### **Levering af varer om bord på skib, fly eller tog § 14, nr. 4**

Bestemmelsen fastslår, at leveringsstedet er her i landet for transaktioner, der vedrører levering af varer om bord på et skib, et fly eller et tog under den del af en personbefordring, som finder sted inden for EU, når afgangsstedet for befordringen er her i landet. Bestemmelsen kan kun anvendes på persontransport.

Af 6. momsdirektivs artikel 8, stk. 1, litra c, fremgår det, at personbefordringen, der finder sted inden for EU, er den del af befordringen, som foretages mellem steder beliggende i EU, og hvor befordringen ikke har ophold uden for EU mellem disse steder.

Afgangsstedet defineres som det første sted, hvor der optages passagerer inden for EU, evt. efter ophold uden for EU. Ankomststedet defineres som det sidste sted inden for EU, hvor der sættes passagerer af, som er optaget inden for EU, evt. inden ophold uden for EU, jf. artikel 8, stk. 1, litra c, i 6. momsdirektiv. Hvis passagererne befordres tilbage igen, er en sådan tilbagebefordring en separat befordring.

Efter bestemmelsen vil f.eks. levering af varer ombord på et fly, der er startet i Norge med kurs mod Schweiz, men med mellemlandning i Danmark og Tyskland, have leveringssted i Danmark på strækningen Danmark - Schweiz, fordi Danmark er det første sted i EU, hvor flyet lander for at optage passagerer. Hvis flyet har ophold uden for EU mellem Danmark og Tyskland, f.eks. i Polen, vil Tyskland blive det nye ankomststed i EU, hvorfor leverancer ombord på flyet i Tyskland ikke har leveringssted her i landet.

Passage af internationalt farvand/lufrum eller andre EU-landes eller tredjelandes territorialfarvand eller lufrum betyder ikke, at momspligten bortfalder. For rejser, der omfatter ophold i mere end ét EU-land, skal hver rejsetape betragtes som en separat rejse. Hvis f.eks. en færge sejler fra Tyskland til Danmark og videre til Sverige, er der tysk moms på strækningen mellem Tyskland og Danmark og dansk moms på strækningen mellem Danmark og Sverige.

Ved salg af varer på afgang fra Danmark skal der opkræves dansk moms hele vejen til ankomststedet. På f.eks. færgeruten Esbjerg-Harwich skal der opkræves dansk moms hele vejen fra Esbjerg til Harwich og engelsk moms fra Harwich til Esbjerg. Såfremt der f.eks. er tale om en flyvning fra Rom til København med mellemlandinger i Frankfurt a.M. og Hamborg, kan denne transport betragtes som én flyvning, således at varesalg ombord skal ske med italiensk moms hele vejen til København under forudsætning af, at der er tale om flyvninger med samme nummer (flight-number).

Når det er fastslået, at leveringsstedet er her i landet, er virksomheder, der leverer varer ombord på de nævnte transporttyper, registreringspligtige i Danmark, jf. § 47, stk. 1, se M.1.1.

### E.2.4

#### **Gas og elektricitet § 14, nr. 5 og 6**

Gas og elektricitet anses i 6. momsdirektiv og i momsloven som varer, jf. lovens § 4, stk. 2.



Ved lov nr. 356 af 19. maj 2004 indsættes der med virkning fra 1. januar 2005 to særskilte bestemmelser i momsloven om leveringsstedet for gas leveret gennem distributionssystemet for naturgas og for elektricitet.

Efter bestemmelsen har gas leveret gennem distributionssystemet for naturgas og elektricitet leveringssted i Danmark, når gassen eller elektriciteten leveres til en afgiftspligtig forhandler, som her i landet har etableret sin virksomhed eller har et fast forretningssted, hvortil gassen eller elektriciteten leveres, eller i mangel heraf har sin faste adresse eller sædvanligvis er bosat her. Bestemmelsen svarer til 6. momsdirektivs artikel 8, stk. 1, litra d).

#### **Leveringer til afgiftspligtige forhandlere § 14, nr. 5**

Som en afgiftspligtig forhandler anses i denne forbindelse en momspligtig person, hvis hovedbeskæftigelse i forbindelse med køb af gas og elektricitet er at videresælge disse produkter, og hvis eget forbrug af disse produkter er af uvæsentligt omfang.

Fast adresse svarer til bopæl, og sædvanligvis bosat svarer til sædvanligt opholdssted, som udtrykkene anvendes i § 15, stk. 1. Om stedet for virksomheden, fast forretningssted, bopæl og sædvanligt opholdssted, se E.3.

For så vidt angår gas finder bestemmelsen kun anvendelse på gas distribueret gennem transmissionssystemer (netværk).

Bestemmelsen fastlægger leveringsstedet for gas leveret gennem distributionssystemet for naturgas og elektricitet i de tilfælde, som ikke er omfattet af § 14, nr. 5. Efter bestemmelsen er leveringsstedet i Danmark, når gassen eller elektriciteten leveres til en aftager, der rent faktisk forbruger gassen eller elektriciteten her i landet. Bestemmelsen svarer til 6. momsdirektivs artikel 8, stk. 1, litra e).

#### **Leveringer til andre aftagere § 14, nr. 6**

Hvis gassen eller elektriciteten - eller en del deraf - ikke forbruges af aftageren, skal disse ikke-forbrugte varer anses for at være anvendt og forbrugt her i landet, når aftageren her i landet har etableret sin virksomhed eller har et fast forretningssted, hvortil gassen eller elektriciteten er leveret, eller i mangel heraf har sin faste adresse eller sædvanligvis er bosat her. Formålet med denne del af bestemmelsen er at sikre, at der altid kan fastlægges et leveringssted for leverancen.

§ 14, nr. 6, finder både anvendelse på leverancer til momspligtige og til ikke-momspligtige personer, f.eks. privatpersoner.

For leverancer, der gennemføres før den 1. januar 2005 finder de almindelige leveringsstedbestemmelser i momslovens § 14 fortsat anvendelse, se E.2.1 og E.2.2. Om EU-handel, se også D.9 (erhvervsfritagelse) og I.1.1.1 (momsfritagelse ved leverancer til andre EU-lande). Om handel med tredjelande, se D.10 (indførsel) og I.1.2.1 (momsfritagelse ved leverancer til steder uden for EU).

#### **Leverancer før 1. januar 2005**

## E.3 Stedet for momspligtig levering af ydelser

### Indledning

Ved lov nr. 124 af 28. februar 2003 om ændring af momsloven er der sket tilpasning til 6. momsdirektiv af momslovens regler om leveringsstedet for tjenesteydelser. Samtidig gennemfører loven Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser.

Ved lov nr. 356 af 19. maj 2004 om ændring af momsloven ændres momslovens regler om leveringsstedet for transport og transmission gennem distributionssystemer for naturgas og transmissionssystemer for elektricitet.

I dette afsnit gennemgås leveringsstedet for ydelser. Afsnittet omfatter momslovens §§ 15-21. Leveringsstedet for varer er gennemgået i E.2.

### Oversigt over bestemmelserne

Hovedreglen for, hvornår leveringsstedet er her i landet, findes i § 15, stk. 1.

§ 15, stk. 2, handler om, hvornår leveringsstedet er her i landet, når en af de ydelser, der er nævnt i bestemmelsen, er leveret fra et andet EU-land, og § 15, stk. 3, handler om, hvornår leveringsstedet er her i landet, når en af ydelserne i § 15, stk. 2 leveres fra et tredjeland.

§ 15, stk. 4, er en undtagelse til hovedreglen i § 15, stk. 1, for de ydelser, der er nævnt i stk. 2. Ydelserne nævnt i stk. 2 er følgende:

- 1 overdragelse af rettigheder
- 2 reklameydelser
- 3 rådgivningsydelser mm.
- 4 konkurrenceklausuler
- 5 finansiel virksomhed
- 6 levering af arbejdskraft
- 7 udlejning af løsørengstande
- 8 visse formidlingsydelser
- 9 teleydelser
- 10 radio- og tv-spredningstjenester
- 11 elektroniske tjenesteydelser.

Med virkning fra 1. januar 2005 er der indført regler, der fastlægger leveringsstedet for adgang til samt transport eller transmission gennem distributionssystemer for naturgas og transmissionssystemer for elektricitet og andre direkte forbundne tjenester. Disse bestemmelser fremgår af momslovens § 15, stk. 2, nr. 12.

Derudover er der en række bestemmelser om leveringssted vedrørende nogle særlige ydelser. Det drejer sig om følgende:

- Udlejning af transportmidler (§ 16)
- Ydelser, der vedrører fast ejendom (§ 17)
- Ydelser inden for kunst, kultur, sport, underholdning, undervisning,

videnskab og lign. (§ 18)

- Arbejde på løsøregenstande og vurdering af løsøregenstande (§ 18)
- Transportydelser (§ 19)
- Ydelser knyttet til transport (§ 20)
- Ydelser, der leveres af formidlere (§ 21)

Leveringsstedet bestemmes ud fra følgende tre kriterier:

- 1 Hvor ydelsen præsteres
- 2 Hvor ydelsen benyttes/udnyttes
- 3 Hvor aftageren har fast forretningssted eller bopæl eller lignende

Med præstere menes selve udførelsen af ydelser.

Udtrykket benyttes/udnyttes anvendes i forbindelse med ydelser, der retter sig mod en genstand (f.eks. en ejendom) eller et forhold (f.eks. et sagsanlæg).

Momsloven fastslår, at leveringsstedet i konkrete tilfælde er der, hvor ydelsen benyttes/udnyttes, hvormed menes genstandens beliggenhed henholdsvis forholdets tilhørssted (jf. i øvrigt begrebet benyttelse/udnyttelse i forbindelse med teleydelser i E.3.1.9).

Udtrykkene faktisk benyttes og udnyttes anvendes i momsloven synonymt.

Ved fastlæggelse af aftagerens faste forretningssted, bopæl eller lignende er aftageren den person, som ydelsen præsteres overfor, dvs. kunden eller klienten. Det behøver ikke at være den person, der betaler for ydelsen.

Der gælder særlige regler om leveringsstedet for elektroniske ydelser, se nærmere herom afsnit E.3.1.11.

Hvis leveringsstedet for en leverance fra en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet, fastlægges til at være her i landet, skal det vurderes, om aftageren er betalingspligtig efter § 46, se L.1. Hvis aftageren ikke er betalingspligtig efter denne bestemmelse, skal den udenlandske afgiftspligtige person lade sig registrere her i landet efter § 47, stk. 2.

Leveringsstedet for en ydelse er her i landet, når den, der leverer ydelsen, har etableret enten stedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, her, eller i mangel heraf har bopæl eller sædvanligt opholdssted her.

### § 15, stk. 1

Indholdet af bestemmelsen er uændret i forhold til den hidtil gældende § 15, stk. 1.

Leveringsstedet fastlægges til det sted, hvor den afgiftspligtige leverandør har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed (se om begrebet økonomisk virksomhed i C.1.4).

### Stedet for den økonomiske virksomhed eller fast forretningssted

Det er ikke afgørende for, om stedet for den økonomiske virksomhed kan anses at være her i landet, at der foreligger en fysisk etablering i form af bygninger mv. her. Afgørende er derimod, at samlingen af aktiviteter, der udgør den økonomiske virksomhed her i landet, medfører, at leveringsstedet anses for at være her.

EF-domstolen har i C-190/95, Aro Lease BV, fastslået, at et leasingselskab, der er etableret i én medlemsstat, skulle betale moms i denne stat for en flåde af leasingbiler, der gennem selvstændige agenter blev udlejet i en anden medlemsstat, hvor bilerne var indregistrerede. Leasingselskabet indkøbte efter kundens anvisning bilerne i sidstnævnte medlemsstat. Leasingselskabet havde ikke kontor eller oplagringsplads for biler i den stat, hvor bilerne blev udlejet, og kunderne skulle selv sørge for vedligeholdelse, betaling af vejskat mv. Hjemstedet for etableringen af den økonomiske virksomhed har således forrang som tilknytningsmoment. EF-domstolen nåede til samme resultat i C-390/96, Lease Plan Luxembourg SA.

Leveringsstedet kan endvidere fastlægges ud fra det sted, hvor den afgiftspligtige leverandør har etableret sit faste forretningssted, jf. definitionen af det faste forretningssted i M.1.3.

Som eksempel kan nævnes EF-Domstolens dom C-168/84 (Berkholz), hvor der blev taget stilling til begrebet fast forretningssted. Domstolen fastslog, at der ved vurderingen af fast forretningssted forudsættes, at der er en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere den pågældende ydelse, og ydelserne ikke rationelt kan henføres til hjemstedet for yderens økonomiske virksomhed.

Anvendelsen af det skattemæssige begreb fast driftssted i forbindelse med vurdering af dobbeltdomicil kan som udgangspunkt ikke anvendes i relation til § 15, stk. 1.

### **Bopæl eller sædvanligt opholdssted**

Hvis de kriterier, der er nævnt ovenfor ikke er opfyldt, benyttes i stedet sælgerens bopæl eller sædvanlige opholdssted.

Ved vurderingen af bopæls beliggenhed kan skatteministeriets cirkulære nr. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 3 (kildeskatteloven) anvendes. Heraf fremgår det, at der ved vurderingen af bopæl her i landet navnlig lægges vægt på, om den pågældende "ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at han agter at have hjemsted her i landet". Ved vurdering af begrebet bopæl henvises i øvrigt til Ligningsvejledningen.

Ved fastlæggelse af leveringsstedet anvendes endelig det sædvanlige opholdssted for den afgiftspligtige leverandør. Sædvanligt opholdssted er et begreb, der har et mere snævert anvendelsesområde end bopæl. Det sædvanlige opholdssted anses at være etableret, når vedkommende har taget ophold her i landet. Det er ikke en betingelse, at der er en bolig til rådighed. Et sommerhus, hvor vedkommende sædvanligt opholder sig, vil f.eks. være tilstrækkeligt.

Det følger af bestemmelsen i § 15, stk. 1, at ydelser, der leveres af en person, der er bosiddende her i landet (f.eks. en dansk statsborger), men som har etableret fast forretningssted i et andet EU-land, hvorfra ydelserne leveres, ikke har leveringssted her i landet.

Det kan herefter komme til sammenstød mellem ydelser leveret af en afgiftspligtig person, der har bopæl her i landet og fast forretningssted i et andet EU-land, når personen leverer ydelser fra både sin bopæl og sit forretningssted. I disse tilfælde vil fastlæggelsen af leveringsstedet bero på en konkret vurdering af de enkelte leveringer af ydelserne.

§ 15, stk. 1, fastlægger leveringsstedet for indenlandsk køb og salg af ydelser og leveringsstedet for grænseoverskridende køb og salg af ydelser (herunder levering mellem to EU-lande). Bestemmelser om leveringssted for en række særlige ydelser fremgår af § 15, stk. 2-4, §§ 16-21, og omtales i afsnit E.3.1-E.3.7.

EF-domstolen har i sag C-167/95, Linthorst m.fl., fundet, at de tjenesteydelser, som en dyrlæge hovedsageligt og sædvanligt udfører, henhører under 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 1. Dyrlægeydelser vil derfor sædvanligvis være omfattet af hovedreglen i § 15, stk. 1, om leveringsstedet for ydelser.

Når en dyrlæge eller hesteinseminør i henhold til bekendtgørelsen om kunstig sædooverføring på heste foretager inseminering af heste, er der efter styrelsens opfattelse ligeledes tale om en ydelse omfattet af § 15, stk. 1. Hvis bedækningen af en hoppe derimod sker ved, at en hingst bedækker hoppen naturligt, er ydelsen omfattet af momslovens § 18, stk. 1, nr. 3. Se SKM2001.423.TSS.

Efter § 15, stk. 2, er leveringsstedet her i landet, når en af de ydelser, der er nævnt i bestemmelsen, leveres fra et andet EU-land til afgiftspligtige personer her.

### § 15, stk. 2

Bestemmelsen i § 15, stk. 2, indeholder nu de bestemmelser, der tidligere fandtes i § 18. § 15, stk. 2, udnytter endvidere muligheden i sjette momsdirektiv art. 9, stk. 3, for at flytte leveringsstedet, hvis det ikke passer med det sted, hvor ydelsen faktisk benyttes.

Bestemmelsen opregner en række ydelser af immateriel karakter, f.eks. rådgivnings- og reklameydelser samt elektroniske ydelser mv. Disse ydelser gennemgås i afsnit E.1.1 - E.1.12. Under et kan ydelserne kaldes for grænseoverskridende ydelser.

§ 15, stk. 2 er også udvidet til at omfatte radio- og tv-spredningstjeneste i § 15, stk. 2, nr. 10 og elektronisk leverede ydelser i § 15, stk. 2, nr. 11. Fra 1. januar 2005 udvides § 15, stk. 2, til også at omfatte adgang til samt transport eller transmission gennem distributionssystemer for naturgas og transmissionssystemer for elektricitet og andre direkte forbundne tjenester.

Af § 15, stk. 2 fremgår, at leveringsstedet er her i landet, når ydelserne i § 15, stk. 2, nr. 1-11 - fra 1. januar 2005 nr. 1-12, leveres fra et andet EU-land til en afgiftspligtig person her i landet. Hvis en af de ydelser, der er nævnt i nr. 1-10 - og fra 1. januar 2005 nr. 12 - faktisk benyttes eller udnyttes udenfor EU, er leveringsstedet dog ikke her i landet.

Om udtrykket "faktisk benyttelse" se nedenfor i dette afsnit.

I SKM2002.663.LSR, omtalt i E.3.1.3 og E.3.1.5, lagde Landsskatteretten på baggrund af det af told- og skatteregionen og selskabet oplyste til grund, at det pågældende selskab var en afgiftspligtig person efter momslovens § 3, stk. 1.

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en retssag vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM2002.663.LSR. Som følge af, at der er taget bekræftende til genmæle har Told- og Skattestyrelsen udarbejdet en kommentar i SKM2004.333.TSS. Under sagens behandling ved landsretten bestred selskabet, at det var en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor selskabet modtog ydelserne. Selskabet fremlagde endvidere nye oplysninger m.v., der ikke havde foreligget i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen. Såsom sagen forelå oplyst ved landsretten fandt Skatteministeriet det sandsynligt, at landsretten ville nå frem til, at selskabet ikke kunne anses for at være en afgiftspligtig person, hvorfor selskabet allerede af denne grund ikke skal betale erhvervsmoms af de omhandlede tjenesteydelser i henhold til momslovens dagældende § 18, stk. 1, nr. 3. Skatteministeriet tog af disse grunde bekræftende til genmæle i sagen ved landsretten.

Leveringsstedet er ikke her i landet, når ydelsen leveres fra et andet EU-land til ikke-momspligtige personer her i landet (§ 15, stk. 2, 1. pkt. e.c.). Det vil sige situationer, hvor en privat person køber en ydelse fra et andet EU-land. Tilsvarende gælder for selskaber eller andre juridiske personer, hvis den pågældende aftager ikke er en momspligtig person. Om momspligtige personer, se C.

### **§ 15, stk. 3**

§ 15, stk. 3, fastlægger, hvornår leveringsstedet er her i landet ved levering fra et tredjeland af ydelser nævnt i stk. 2.

Når en af ydelserne i § 15, stk. 2, nr. 1-11 - og fra 1. januar 2005 nr. 12, leveres fra steder udenfor EU til en aftager her i landet, er leveringsstedet her. Hvis det er en ydelse indenfor numrene 1-10 - og fra 1. januar 2005 nr. 12 - i bestemmelsen, er det yderligere en betingelse, at ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet. Ved "aftager her i landet" forstås såvel afgiftspligtige personer som ikke afgiftspligtige personer, dvs. private.

Omvendt er leveringsstedet ikke her i landet, når ydelser omfattet af nr. 1-10 - og fra 1. januar 2005 nr. 12 - ikke benyttes eller udnyttes her i landet. Dette gælder uanset, hvem ydelsen leveres til.

Elektroniske ydelser, jf. nr. 11, har leveringssted her i landet uanset, hvor ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes, og uanset, hvem ydelsen leveres til. Se E.3.1.11 og U.

Om udtrykket "faktisk benyttelse" se nedenfor i dette afsnit.

Ydelser, som en dansk privat person køber fra lande uden for EU, og som benyttes i Danmark, har leveringssted her i landet. I disse tilfælde er det den udenlandske virksomhed, som skal registreres her i landet efter § 47, stk. 2, jf. § 46, stk. 1. Vedrørende betalingspligtige personer henvises til L.1.

Hvis leveringsstedet er her i landet, og det er en afgiftspligtig person, som er aftager, er det aftageren, der er betalingspligtig for momsen, jf. § 46, stk. 1, nr. 3.

§ 15, stk. 4, fastlægger, hvornår leveringsstedet **ikke** er her i landet, når en af ydelserne i stk. 2 leveres af en afgiftspligtig person her i landet. § 15, stk. 4, er således en undtagelse til bestemmelsen i § 15, stk. 1.

#### § 15, stk. 4

Bestemmelsen opregner tilfælde, hvor leveringsstedet for ydelserne nævnt i nr. 1-10 - og fra 1. januar 2005 nr. 12 - flyttes afhængig af, hvor den faktiske benyttelse sker. Derudover omhandler bestemmelsen de situationer, hvor elektroniske ydelser leveres til afgiftspligtige i et andet EU-land eller købere uden for EU.

Nedenfor er der i tabelform vist, i hvilke tilfælde leveringsstedet er her for ydelser omfattet af § 15, stk. 2, nr. 1 - 10 - og fra 1. januar 2005 nr. 12. I tabel 1 er der tale om, at det er en *dansk sælger* af en sådan ydelse og i tabel 2 er der tale om en *dansk aftager*:

#### Skematisk oversigt § 15, stk. 2, nr. 1-10 og 12

Aftagers etablering	Aftagers status	Sted for faktisk benyttelse		
		DK	EU-medlemsland	Tredjeland
DK	afgiftspligtig	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 1)
DK	Ikke afgiftspligtig	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 1)

Aftagers etablering	Aftagers status	Sted for faktisk benyttelse		
EU-medlemsland	Afgiftspligtig	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 2)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 2)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 2)
EU-medlemsland	Ikke afgiftspligtig	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 3)
Tredjeland	Alle aftager	Dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 4)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 4)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 4)

Sælgers etablering	Aftagers status	Sted for faktisk benyttelse		
		DK	EU-medlemsland	Tredjeland
DK	Alle aftagere	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 1)
EU-medlemsland	Afgiftspligtig	Dansk Moms (§ 15, stk. 2)	Dansk moms (§ 15, stk. 2)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 2)
EU-medlemsland	Ikke afgiftspligtig	Ikke dansk moms (Udenfor § 15)	Ikke dansk moms (Udenfor § 15)	Ikke dansk moms (Udenfor § 15)
Tredjeland	Alle aftagere	Dansk moms (§ 15, stk. 3, nr. 1)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 3, nr. 1, e.c.)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 3, nr. 1, e.c.)



**Faktisk benyttelse**

I § 15 er udnyttet adgangen i 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 3, til at flytte leveringsstedet, hvis dette ikke passer med det sted, hvor ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes.

Leveringsstedet flyttes således til uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes uden for EU, og flyttes til indlandet fra uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes i indlandet. Leveringsstedet er ikke i Danmark, hvis en i Danmark etableret aftager får leveret en ydelse fra et sted uden for EU, men denne faktisk benyttes i et andet EU-land.

En ydelse flyttes kun til Danmark, hvis ydelsen benyttes i Danmark - ikke hvis den benyttes i et andet EU-land. Se nedenfor om elektroniske ydelser. Se endvidere afsnit E.3.2 om udlejning af transportmidler.

Den tidligere § 18 anvendte begrebet "udelukkende benyttes eller udnyttes". § 15 anvender udtrykket "faktisk benyttes eller udnyttes". Anvendelsen af dette begreb, der også anvendes i 6. momsdirektiv indebærer, at man ved fastlæggelsen af leveringsstedet skal tage stilling til den konkrete udnyttelse og ikke en potentiel udnyttelse. For det andet giver brugen af "faktisk" mulighed for, at en flytning af leveringsstedet kan finde sted også i tilfælde, hvor en ydelse anvendes flere steder.

Når en ydelse anvendes såvel uden for EU som i Danmark, må leveringsstedet fastlægges alt efter, hvor ydelsen primært er tiltænkt at skulle benyttes samt efter, hvor den overvejende benyttes. At en ydelse faktisk anvendes uden for EU, betyder derfor, at ydelsen primært er tiltænkt anvendt uden for EU og i overvejende grad også konkret anvendes der, hvorefter leveringsstedet er uden for EU. Er en ydelse derimod primært tiltænkt anvendt her i landet og i overvejende grad anvendes her, er leveringsstedet her, selv om ydelsen i et mindre omfang kan anvendes og eventuelt bliver anvendt uden for EU.

Som eksempler på ydelser, der udnyttes her i landet kan nævnes advokatydelser i forbindelse med:

- retssager ved danske domstole,
- repræsentationer af arvinger i dansk dødsbo, eller
- inkassationer mod danske debitorer.

Ved vurderingen af aftagerens etableringssted anvendes de samme kriterier som ved fastlæggelse af stedet for leverandørens økonomiske virksomhed mv., se ovenfor. Hvis aftageren har fast forretningssted i flere lande, og der sker levering til de forskellige forretningssteder, skal leveringsstedet afgøres individuelt for hver levering. Ikke momspligtige aftagere anses at være hjemmehørende der, hvor aftageren efter en samlet vurdering har sit naturlige hjemsted, f.eks. bopæl, familie og evt. arbejde.

**Aftagers etableringssted**

§ 15, stk. 2, nr. 11, omhandler elektronisk leverede tjenesteydelser, se afsnit E.3.1.11.

**Elektroniske ydelser**

### E.3

Fastsættelsen af leveringsstedet for elektroniske ydelser er styret af, hvor aftager befinder sig. Det er uden betydning, hvor ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes.

#### Skematisk oversigt - § 15, stk. 2, nr. 11

Nedenfor er det i tabelform vist, i hvilke tilfælde, der skal betales moms af en § 15, stk. 2, nr. 11 - ydelse. I tabel 3 er der tale om, at det er en *dansk sælger* af en nr. 11 ydelse og i tabel 4 er der tale om en *dansk aftager*:

Aftagers etablering	Aftagers status	*Sted for faktisk benyttelse		
		DK	EU-medlemsland	Tredjeland
DK	Alle aftagere	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)
EU-medlemsland	Afgiftspligtig	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 2)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 2)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 2)
EU-medlemsland	Ikke afgiftspligtig	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)	Dansk moms (§ 15, stk. 1)
Tredjeland	Alle aftagere	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 5)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 5)	Ikke dansk moms (§ 15, stk. 4, nr. 5)

Sælgers etablering	Aftagers status	*Sted for faktisk benyttelse		
		DK	EU-medlemsland	Tredjeland
<i>DK</i>	Alle aftagere	Altid dansk moms (§ 15, stk. 1)		
<i>EU-medlemsland</i>	Afgiftspligtig	Altid dansk moms (§ 15, stk. 2)		
<i>EU-medlemsland</i>	Ikke afgiftspligtig	Aldrig dansk moms		
<i>Tredjeland</i>	Alle aftagere	Altid dansk moms (§ 15, stk. 3, nr. 2)		

\* Som det fremgår af tabel 3 og 4 er stedet for den faktiske benyttelse uden betydning for fastlæggelse af leveringsstedet og dermed det sted, hvor momsen skal betales.

De ydelser, der er beskrevet efter E.3.1.1-E.3.1.12, findes i § 15, stk. 2, nr. 1-12. Det drejer sig om visse immaterielle ydelser, rådgivnings- og reklameydelser mv. Se afsnit E.3. om leveringsstedet.

Opremsningen og beskrivelsen svarer til opremsningen og beskrivelsen af den tidligere § 18, stk. 1, nr. 1-9. Herudover er § 15, stk. 2, nr. 10 om radio- og tv-spredningstjenester, § 15, stk. 2, nr. 11, om elektronisk leverede tjenesteydelser, og § 15, stk. 2, nr. 12, om visse transmissionsydelser, der træder i kraft den 1. januar 2005, beskrevet.

Nr. 1 omfatter hel eller delvis overdragelse af rettigheder, dvs. egentlige immaterielle ydelser.

Som rettigheder efter denne bestemmelse anses individuelle rettigheder til frembringelser, der er præsteret af den enkelte, dvs. opfinderens eller kunstnerens individuelle ret til sin personlige indsats.

Der kan eksempelvis være tale om rettigheder efter ophavsrets- og patentloven. Som eksempler kan nævnes rettigheder til litterære og kunstneriske værker, herunder også værker i form af edb-programmer, musik, film og sceneværk samt billedkunst. Endvidere kan nævnes opfindelser, der kan udnyttes industrielt, varemærker og fællesmærker, f.eks. bomærker, logoer mv., forbillede for en vares udseende eller for et ornament, dvs. varens fremtoning.

Licensrettigheder (royalties) omfatter en partiel brugsrettighed, dvs. at der er ikke sket en fuld overdragelse af rettigheden i form af f.eks. patentrettighed eller varemærke.

Bestemmelsens eksempler er ikke udtømmende, da den også omfatter andre lignende rettigheder, som f.eks. fotorettigheder eller andre rettigheder over formuegoder.

Nr. 2 vedrører reklameydelser. Ydelser, der er omfattet af bestemmelsen, vedrører reklamevirksomhed, f.eks. markedsføring, udbud af reklame, annoncer, reklametryk samt distribution af reklame.

Bestemmelsen omfatter også udlevering af reklamegenstande samt aktiviteter som pressekonferencer og udstillinger mv. i reklame-, salgs- eller markedsføringsmæssig øjemed, samt sponsorering.

Bestemmelsen finder ikke alene anvendelse på reklameydelser, der af tjenesteyderen leveres direkte til en afgiftspligtig annoncør, men også på ydelser, der leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren. Reklameydelser leveret af reklamefilmproducenter, der fakturerer ydelserne til et reklamebureau, der videre-

### **E.3.1 Beskrivelse af visse immaterielle ydelser og rådgivnings- og reklameydelser mv. § 15, stk. 2**

#### **E.3.1.1 Overdragelse af rettigheder § 15, stk. 2, nr. 1**

#### **E.3.1.2 Reklameydelser § 15, stk. 2, nr. 2**

### E.3.1.2

fakturerer dem til annoncøren, er derfor omfattet af bestemmelsen i 6. momsdirektiv, artikel 9, stk. 2, litra e. Se EF-domstolens dom i sag C-108/00 (SPI) og dommen i sag C-438/01 Design Concept S.A.

Landsskatteretten har ved kendelse SKM2004.133.LSR truffet afgørelsen om, at standpladsleje i den forelagte situation, kunne anses for en reklameydelse. Sagen drejede sig om en virksomhed, der foretager udlejning af standpladser til danske og udenlandske virksomheder. Udlejningen sker primært ved, at virksomheden lejer en hal og arrangerer en udstilling eller messe, herunder modemesser, og forestår udlejningen af standpladser. Modemesserne er lukkede fagmesser for erhvervsdrivende. Der bliver ikke solgt varer på de enkelte modemesser men alene fremvist/markedsført kollektioner til efterfølgende salg i landets tøjbutikker. De afholdte messer, som er blandt de 3-4 vigtigste i Europa, er et markedsføringsredskab for udstillerne, idet disse tjener til at profilere skandinavisk design. 54 % af de messebesøgende kommer fra udlandet. Af udstillerne er ca. 40 % udenlandske. Heraf kommer ca. 25 % fra Sverige og de resterende fra Norge og Finland. Virksomheden forestår invitationer mv. og udgiver tidsskrifter og brochurmateriale vedrørende de afholdte messer.

Af en af virksomheden fremlagt standardkontrakt fremgår, at lejeren faktureres for det lejede standareal på grundlag af kvadratmeterantallet. Af de tilhørende almindelige udstillingsbetingelser fremgår bl.a., udstilleren ikke uden arrangørens tilladelse må udstille andre end de anmeldte varer, at fremlån/fremleje af brugsretten over det anviste areal samt reklamering for ikke anmeldte firmaer ikke er tilladt, at udstilleren er ansvarlig for indretning af sin stand og skal overholde de for udstillingen gældende regler, at ingen udstillingsgenstande må fjernes før udstillingen er lukket, at arrangøren kan regulere den lejede stands placering, uden at dette berettiger udstilleren til at annullere sin kontrakt, at udstilleren kun må anvende det i kontrakten angivne areal, samt at arrangøren har ret til med 1 måneds varsel at ændre dato og åbningstider for udstillingen. Virksomheden har oplyst, at afgrænsningen af de udlejede standpladser foretages ved hjælp af rispapirbannere, som hænges fra loft ned mod gulv, ligesom der på gulvet er noteret standpladsnummer, som bliver oplyst til de enkelte udstillere, forinden messen afholdes. Der er fremlagt oversigt over fordeling af standpladser ved en messe, samt fotografier af standpladser.

Herudover sælger virksomheden også andre ydelser i relation til standpladsudlejningen. Der kan være tale om følgende tillægsydelser: Udlejning af parkeringsplads, udlejning af skillevægge, belysning, borde og køleskabe mm., teknisk assistance, f.eks. til opsætning af lys og udarbejdelse af logo på skillevæg mm., deltagelse i modeshow på messen samt rengøringsydelser. Tillægsydelserne er prissat og faktureres særskilt.

Ved vurderingen af, om ydelsen kan anses for en reklameydelse, nævner Landsskatteretten, at EF-domstolen i en række sager har taget stilling til begrebet "reklamevirksomhed", jf. direktivets formulering af den tilsvarende bestemmelse. EF-domstolen fastslog i sagerne C-68/92, C-69/92 og C-73/92, at der skal tages hensyn til samtlige omstændigheder omkring den

pågældende ydelse, at en ydelse kan betegnes som reklame, også selv om den leveres af en tjenesteyder, der ikke er et reklamebureau, samt at "et markedsføringstiltag . falder inden for det pågældende begreb, såfremt det indebærer overbringelse af et budskab, der skal orientere offentligheden om de pågældende varers eller tjenesteydelsens eksistens og kvaliteter med det formål at forøge salget heraf", jf. eksempelvis præmis 18 i C-68/92.

Efter det oplyste har de omhandlede udstillinger/messer til formål at markedsføre udstillernes produkter med henblik på at forøge salget af disse generelt. Der er således ikke tale om udstillinger/messer arrangeret med henblik på direkte salg af selve de udstillede varer. Retten finder herefter, at standpladslejen må anses for omfattet af momslovens § 18, stk. 1, nr. 2, i overensstemmelse med virksomhedens påstand. Virksomheden er derfor berettiget til at fakturere uden dansk moms i det omfang betingelserne i momslovens § 18, stk. 3, er opfyldt.

Told- og Skattestyrelsen vil overveje konsekvenserne af kendelsen SKM2004.133.LSR.

Nr. 3 omfatter ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projektvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser. Eksemplerne er ikke udtømmende.

### **E.3.1.3 Rådgivning § 15, stk. 2, nr. 3**

Kreditplysningsbureauers soliditetsundersøgelser, markedsundersøgelser, ydelser fra patentbureauer, oversættelsesvirksomhed, konsulents rådgivning, skatterådgivning og tilsyns-, kontrol- og klassificeringsydelser er også omfattet af denne bestemmelse.

Told- og Skattestyrelsen har i en afgørelse fastslået, at danske laboratoriers udførelse af blod- og andre laboratorieprøver på dyr tilsendt fra udlandet er omfattet af § 15, stk. 2, nr. 3.

Hypnosebehandling er ikke anset for at være en rådgivningsydelse, jf. Departementets afgørelse nr. 1049/88. Ydelsen skal i stedet momsberigtiges det sted, hvor den, der præsterer ydelsen, har stedet for sin økonomiske virksomhed, jf. § 15, stk. 1. Se E.3.

I SKM2002.663.LSR fandt Landsskatteretten, at de ydelser, som et dansk selskab modtog fra et engelsk selskab og et advokatfirma beliggende i London, ikke var finansielle ydelser, men rådgivningsydelser omfattet af den dagældende § 18, stk. 1, nr. 3 (nu § 15, stk. 2, nr. 3).

Retten lagde vægt på, at det fremgik af kontrakten, at det engelske selskab fungerede som finansiell rådgiver for det danske selskab med henblik på at etablere et samarbejde mellem det danske selskab og en anden forretningspartner, og at dette samarbejde kunne etableres på flere forskellige måder, hvor bl.a. salg af aktier i det danske selskab var én mulighed. Således måtte kontrakten betegnes som en egentlig aftale om rådgivning vedrørende det danske selskabs økonomiske forhold. Retten henså endvidere til, at det forhold, at det danske selskab ikke var sælger af aktierne, under de forelig-

### E.3.1.3

gende omstændigheder støttede det synspunkt, at der var tale om rådgivning vedrørende det danske selskabs forhold. De af advokatfirmaet leverede ydelser kunne ligeledes ikke anses for fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en retssag vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM2002.663.LSR. Som følge af, at der er taget bekræftende til genmæle har Told- og Skattestyrelsen udarbejdet en kommentar i SKM2004.333.TSS. Under sagens behandling ved landsretten bestred selskabet, at det var en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor selskabet modtog ydelserne. Selskabet fremlagde endvidere nye oplysninger m.v., der ikke havde foreligget i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen. Såsom sagen forelå oplyst ved landsretten fandt Skatteministeriet det sandsynligt, at landsretten ville nå frem til, at selskabet ikke kunne anses for at være en afgiftspligtig person, hvorfor selskabet allerede af denne grund ikke skal betale erhvervsessmoms af de omhandlede tjenesteydelser i henhold til momslovens dagældende § 18, stk. 1, nr. 3. Skatteministeriet tog af disse grunde bekræftende til genmæle i sagen ved landsretten.

Østre Landsret fandt i SKM2004.204.ØLR, at en række tjenesteydelser i form af "udlandsøkonomi", "økonomi og finans", "personaleadministration udland" og "koncernledelse" leveret til et dansk rejsebureau-selskab fra dets svenske moderselskab, således som ydelserne var beskrevet i sagen, ikke kunne anses for momsfrigitte efter § 13, stk. 1, nr. 16. Ydelserne var erhvervsessmomspligtige i henhold til den daværende § 18, stk. 1, nr. 3 (nu § 15, stk. 2, nr. 3). Selskabet har indbragt sagen for Højesteret .

Landsretten fandt derimod i samme sag, at tjenesteydelser i form af "data-drift" og "produktion" leveret fra det svenske moderselskab efter det om ydelserne oplyste udgjorde en aktivitet, der i sig selv kunne karakteriseres som specifik rejsebureauvirksomhed. Ydelserne fandtes endvidere at være en så væsentlig og integreret del af det af det danske selskabs rejsebureauvirksomhed, at ydelserne var omfattet af momsfrigitagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 16. Skatteministeriet har indbragt sagen for Højesteret.

► EF-domstolen fandt i sag C-8/03, BBL, omtalt i afsnit C.1.4, at visse ydelser i forbindelse med forvaltning af investeringsforeninger var omfattet af 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e) (Momslovens § 15, stk. 2). Domstolen bemærkede, at 6. direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje og femte led (momslovens § 15, stk. 2, nr. 3 og 5) dækker såvel rådgivningsydelser som bank- og finansieringstransaktioner. ◀

Bestemmelsen omfatter også databehandling og meddelelse af oplysninger. Ved databehandling forstås typisk systematisk behandling af en mængde oplysninger, der resulterer i et materiale, der er tilgængelig for umiddelbar anvendelse hos ordregiveren.

Med meddelelse af oplysninger forstås videregivelse af informationer, der kan genanvendes i samme form som afsendt. De oplysninger, der er omfattet af denne bestemmelse, er ikke omfattet af andre bestemmelser i §§ 15-21. Som eksempler kan nævnes forskrifter, analyser og formler.

Meddelelsesformen er underordnet, meddelelsen kan derfor sendes via telefax, som diskette el.lign.

Med hensyn til vurderingen af, om levering af disketter er en vare eller en ydelse, henvises til D.2.3.

Under meddelelse af oplysninger kan telekommunikationsydelser (teleydelser) ikke henregnes (f.eks. telefonopkald og overførsel af billeder). Leveringsstedet for teleydelser fastlægges efter § 15 stk. 2, nr. 9. Radio- og tv-spretningsstjenester er omfattet af § 15, stk. 2, nr. 10, se afsnit E.3.1.10.

Som et eksempel på spørgsmålet om udnyttelse af rådgivningsydelser kan nævnes markedsundersøgelser for virksomheder i lande uden for EU. Disse ydelser anses for udnyttet det sted, hvor virksomheden er etableret el.lign., da det er den pågældende virksomhed, som anvender undersøgelserne.

En advokats ydelser i forbindelse med skiftebehandling af et dødsbo, der er beliggende uden for EU, anses for at blive udnyttet i udlandet og kan sælges momsfrit. Hvis dødsboet har ejendomme, der er beliggende her i landet, er det fastlagt, at leveringsstedet er her i landet efter § 17, se E.3.3. Ydelserne er forskellige, hvilket gør det muligt at dele ydelsen op i rådgivning efter § 15, stk. 2, nr. 3, og ydelser vedrørende fast ejendom efter § 17.

Bistand til momspligtige personer i udlandet i forbindelse med rets- og voldgiftssager i udlandet anses også for udnyttet i udlandet, mens sager i forbindelse med rets- og voldgiftssager i Danmark anses for udnyttet her i landet

Nr. 4 omfatter de forpligtelser, der påtages til helt eller delvist at undlade at gøre brug af en rettighed, der er nævnt i § 15, stk. 2, eller udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed.

Som en sådan forpligtelse kan nævnes konkurrenceklausuler, som forpligter den, der har indgået konkurrenceklausulen, til ikke at udføre erhvervsvirksomhed inden for et geografisk område, evt. inden for et givet tidsrum. En forpligtelse kan også omfatte undladelse af at benytte sig af en af de rettigheder, der er nævnt i stk. 2, f.eks. en patentrettighed.

Nr. 5 omhandler bank-, finansierings- og forsikringsvirksomhed. Udlejning af bankbokse er ikke omfattet af bestemmelsen.

Af aktiviteter inden for de nævnte virksomheder kan nævnes forvaltning af værdipapirer. Hvis forvaltningen af værdipapirerne sker for aftagere i udlandet, anses ydelsen for udnyttet i udlandet.

**E.3.1.4  
Forpligtelse til undladelse § 15, stk. 2, nr. 4****E.3.1.5  
Visse finansielle ydelser § 15, stk. 2, nr. 5**

### E.3.1.6

Når leveringsstedet for de nævnte ydelser er her i landet, kan de eventuelt være fritaget efter § 13, nr. 10 og 11, se D.11.10 og D.11.11.

I SKM2002.663.LSR fandt Landsskatteretten, at de ydelser, som et dansk selskab modtog fra et engelsk selskab og et advokatfirma beliggende i London, ikke var finansielle ydelser, men rådgivningsydelser omfattet af den dagældende § 18, stk. 1, nr. 3 (nu § 15, stk. 2, nr. 3).

Retten lagde vægt på, at det fremgik af kontrakten, at det engelske selskab fungerede som finansiel rådgiver for det danske selskab med henblik på at etablere et samarbejde mellem det danske selskab og en anden forretningspartner, og at dette samarbejde kunne etableres på flere forskellige måder, hvor bl.a. salg af aktier i det danske selskab var én mulighed. Således måtte kontrakten betragtes som en egentlig aftale om rådgivning vedrørende det danske selskabs økonomiske forhold. Retten henså endvidere til, at det forhold, at det danske selskab ikke var sælger af aktierne, under de foreliggende omstændigheder støttede det synspunkt, at der var tale om rådgivning vedrørende det danske selskabs forhold. De af advokatfirmaet leverede ydelser kunne ligeledes ikke anses for fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en retssag vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM2002.663.LSR. Som følge af, at der er taget bekræftende til genmæle har Told- og Skattestyrelsen udarbejdet en kommentar i SKM2004.333.TSS. Under sagens behandling ved landsretten bestred selskabet, at det var en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor selskabet modtog ydelserne. Selskabet fremlagde endvidere nye oplysninger m.v., der ikke havde foreligget i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen. Såsom sagen forelå oplyst ved landsretten fandt Skatteministeriet det sandsynligt, at landsretten ville nå frem til, at selskabet ikke kunne anses for at være en afgiftspligtig person, hvorfor selskabet allerede af denne grund ikke skal betale erhvervsmoms af de omhandlede tjenesteydelser i henhold til momslovens dagældende § 18, stk. 1, nr. 3. Skatteministeriet tog af disse grunde bekræftende til genmæle i sagen ved landsretten.

► EF-domstolen fandt i sag C-8/03, BBL, omtalt i afsnit C.1.4, at visse ydelser i forbindelse med forvaltning af investeringsforeninger var omfattet af 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e) (Momslovens § 15, stk. 2). Domstolen bemærkede, at 6. direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje og femte led (momslovens § 15, stk. 2, nr. 3 og 5) dækker såvel rådgivningsydelser som bank- og finansieringstransaktioner. ◀

### E.3.1.6 Arbejdskraft § 15, stk. 2, nr. 6

Nr. 6 omfatter levering af arbejdskraft.

Levering af arbejdskraft omfatter ydelser i forbindelse med vikarbureau, dvs. udlejning af personale (vikarer). Vikarer bliver ofte placeret hos en tredjeperson (vikarbureauets kunde), hvor denne udøver kontrol og opsyn med vikaren.



Arbejdsydelser, som en virksomheds personale udfører for virksomhedens kunder ifølge et kontraktforhold, anses ikke som levering af arbejdskraft, men skal vurderes som levering af andre ydelser.

Nr. 7 vedrører udlejning af løsøregenstande bortset fra transportmidler. Herunder falder f.eks. leasing af aktiver. Udlejning af transportmidler er omfattet af hovedreglen i § 15, stk. 1, jf. også EF-dommen C-190/95, Aro Lease BV, herom. Vedrørende udlejning af transportmidler, som benyttes uden for EU henvises til § 16, stk. 1, se E.3.2.

**E.3.1.7  
Udlejning § 15, stk. 2,  
nr. 7**

Nr. 8 omfatter de ydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når formidlerens virksomhed vedrører levering af ydelser, som er omhandlet i § 15, stk. 2.

**E.3.1.8  
Formidlingsydelser  
§ 15, stk. 2, nr. 8**

Der henvises til E.3.7 med hensyn til, hvad der forstås ved formidlere, som handler i andres navn og for andres regning.

Om leveringsstedet for andre formidlingsydelser i forbindelse med formidlere, der handler i andres navn og for andres regning, se E.3.7 Om momsfrigtage i forbindelse med visse internationale transaktioner, se I.1.7.

Om formidling i eget navn, men for en andens regning, se D.3.3.

Ved telekommunikationsydelser (teleydelser) forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse og modtagelse af signaler i skrift- billed- eller lydform og alle andre oplysninger, ved hjælp af trådforbindelse, radiobølger eller ved optiske eller andre elektromagnetiske midler, herunder hel eller delvis overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse.

**E.3.1.9  
Teleydelser § 15,  
stk. 2, nr. 9**

Definitionen omfatter således ydelser, hvor net og infrastruktur i form af kabler eller satellitter, adgang til internettet og net til elektronisk post stilles til rådighed. Som eksempler på teleydelser kan nævnes antennesignaler, telefonsamtaler (herunder de såkaldte collectcall telefonsamtaler), fax, E-post og adgang til internettet.

Definitionen omfatter kun rene teleydelser og ikke ydelser, der leveres fra telenet, såsom reklamer, information, forlystelser mv. Leveringsstedet for sådanne ydelser fastlægges efter ydelsens art.

I forbindelse med teleydelser er det fastslået, at en teleydelse anses for at være benyttet eller udnyttet her i landet, hvis ydelserne leveres til en privatperson eller virksomhed, der befinder sig her i landet. Af praktiske årsager vil der dog ikke blive opkrævet moms af rejsende fra lande uden for EU, der medbringer deres mobiltelefon eller telefonkort her til landet.

Som generel regel kan man antage, at teleydelser anses for at være benyttet eller udnyttet her i landet, hvis modtageren af ydelsen har en fast tilknytning her til landet bla. ved at faktureringsadressen, dvs. bopælsadressen, er her.

### E.3.1.10

#### E.3.1.10 Radio- og tv-spredningstjenester § 15, stk. 2, nr. 10

Ved radio- og tv-spredningstjenester forstås ydelser i form af radio- og tv-programmer, der sendes via trådforbindelse eller radiobølger, herunder via satellit. Bestemmelsen har et snævert anvendelsesområde og skal ses i sammenhæng med teleydelser og elektroniske tjenesteydelser, som er omfattet af henholdsvis § 15, stk. 2, nr. 9 og nr. 11.

Der henvises i den forbindelse til SKM2003.263.TSS guideline for administration af momslovens bestemmelser om elektroniske ydelser, som er en offentliggørelse af de retningslinjer, som medlemslandene er blevet enige om skal gælde for radio- tv-spredningstjenester og elektroniske ydelser.

#### E.3.1.11 Elektroniske ydelser § 15, stk. 2, nr. 11

Medlemslandene er blevet enige om retningslinjer for, hvad der skal forstås ved en elektronisk tjenesteydelse. Disse retningslinjer er offentliggjort i sin helhed i SKM2003.263.TSS guideline for administration af momslovens bestemmelser om elektroniske ydelser, hvortil der henvises.

Det fremgår af SKM2003.263.TSS, at en elektronisk leveret ydelse er en tjenesteydelse,

- som i første instans leveres via internettet eller et elektronisk net. Det vil sige, at leveringen deraf kun kan foregå via Internettet eller et tilsvarende net, og
- hvis egenart er sådan, at den ikke kan leveres uden informationsteknologi. Det vil sige, at tjenesteydelsen i alt væsentligt er automatiseret, kræver minimal medvirken af mennesker og ikke er funktionsdygtig uden informationsteknologi.

Elektroniske ydelser omfatter derfor *digitaliserede produkter* i almindelighed såsom software og ændringer eller opgraderinger af software, eller en *ydelse*, hvorved der sikres eller støttes en erhvervmæssig eller personlig tilstedeværelse på et elektronisk net (f.eks. websted eller webside), eller *en ydelse, der automatisk genereres fra en computer* via internettet eller et elektronisk net, som svar på et specifikt datainput fra kunden, eller *andre tjenesteydelser end de i bilag L specifikt nævnte, der er automatiske og ikke kan levers uden internettet eller et elektronisk net.*

Teletjenester og radio- tv-spredningstjenester, der er dækket af første og næstsidste afsnit i artikel 9, stk. 2, litra e, i sjette momsdirektiv, betragtes ikke som elektroniske tjenesteydelser, se om disse ydelser i afsnit E.3.1.10.

Bilag L er en vejledende liste over elektronisk leverede tjenesteydelser i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e. Bilag L er bilag til Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af sjette momsdirektiv, hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser.

Af bilag L og SKM2003.263.TSS fremgår det, at elektroniske tjenesteydelser blandt andet kan være

1 Levering hosting af websteder og websider, fjernvedligeholdelse af soft-

- ware og hardware.
- 2 Levering og ajourføring af software- herunder brug eller downloading af software, som indkøbs- eller regnskabsprogrammer, virus-software, bannerblockers drivers, automatisk online-installering af filtre på websteder, herunder firewalls.
  - 3 Levering af billeder (desktop-temaer, fotografier mv. samt screensavers), tekster (bøger, aviser, vejrudsigter, tilrådighedsstillelse af reklameplads, herunder bannerreklamer på et websted eller en webside) og information og tilrådighedsstillelse af databaser (søgemaskiner og internetregistre).
  - 4 Levering af musik eller film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge (downloading af musik mv. eller brug af automatiske online-spil, der ikke kan fungere uden internet eller elektroniske netværk, og hvor spillerne ikke er samme sted), udsendelse eller politiske, kulturelle og kunstneriske begivenheder, sportsbegivenheder, videnskabelige begivenheder eller underholdning.
  - 5 Fjernundervisning.

For yderligere eksempler på elektronisk leverede tjenesteydelser henvises til SKM2003.263.TSS.

Af forarbejderne til lov nr. 124 af 28. februar 2003 og af guidelinen (SKM2003.263.TSS) fremgår endvidere nedenstående:

Et radio- eller tv-program, der kun udsendes over internettet eller et tilsvarende elektronisk net, er en elektronisk leveret ydelse. Programmet må ikke samtidig sendes over et traditionelt radio- eller tv-net, se herom afsnit E.3.1.10.

Fjernundervisning er en elektronisk ydelse, når den er automatiseret og ikke kan fungere uden internettet eller et tilsvarende elektronisk net, og leveringen deraf kun kræver beskeden eller slet ingen medvirken af mennesker. Hvis internettet eller det tilsvarende elektroniske net anvendes som simpelt kommunikationsmiddel mellem læreren og den studerende (f.eks. e-mail), anses det ikke for en elektronisk leveret ydelse.

Når potentielle sælgere opnår ret til at opføre et emne til salg på et websted (f.eks. online-marked) mod gebyr (f.eks. et gebyr ved registrering og/eller ved salg), de potentielle købere byder på emnet på webstedet efter en automatiseret proces, parterne underrettes via en automatisk edb-genereret e-mail, dersom salget afsluttes, og køber og sælger i sidste ende afslutter salget, anses den tjenesteydelse, der leveres af webstedsoperatøren (f.eks. operatøren på online-markedet), for at være en elektronisk leveret ydelse. Sådanne leverancer kan meget vel i det mindste delvis udgøre ydelser i form af hosting af websteder.

Når en leverandør af en ydelse og dennes kunde kommunikerer via elektronisk post betyder det ikke i sig selv, at det er en elektronisk ydelse. Kommunikation via elektronisk post fortolkes således, at de ydelser, der er omfattet af de nye regler, er standardydelse, som udbydes på internettet, og som alle kan komme i besiddelse af ved mod betaling at downloade ydelser (bøger,

### E.3.1.11

musik, film osv.). For eksempel vil en ydelse være omfattet af de nye regler, hvis en virksomhed over for en kunde oplyser, at virksomheden har udbudt en bestemt ydelse på internettet, som kan købes ved downloading.

Online-datalagring er omfattet af bestemmelsen. Det vil sige elektronisk opbevaring og rekvirering af bestemte data. Behovstyret online-tildeling af harddiskkapacitet er omfattet.

En ydelse er ikke omfattet af bestemmelsen, hvis elektronisk fremsendelse blot træder i stedet for en fremsendelse til kunden som almindelig post (bryllupsbilleder, arkitekttegninger mv.). Kendetegnet ved disse ydelser er, at de er formet individuelt til en bestemt kunde, og ydelsen leveres som bilag til en e-mail.

Er der tale om blandede ydelser, hvor en del af en samlet betalt ydelse, eventuelt en "pakke", falder inden for de nye regler, og en anden del falder udenfor, skal det afgøres konkret, hvad der er hovedydelse, og hvad der er biprodukt/ydelse. F.eks. en kunde, der køber en film ved downloading over internettet og efterfølgende får den sendt på DVD. Der kan også være tale om internet-servicepakker (ISP), hvor telekommunikationskomponenten er en ekstra og underordnet del af f.eks. sider med indhold i form af nyheder, information, spilfora, websteder mv.

Reglerne for elektronisk leverede ydelser implementerer e-handelsdirektivet (2002/38/EF af 7. maj 2002). For disse ydelser gælder særligt, at 3. landsleverandører ved leverancer til private i et EU-land kan vælge at anvende en særordning. Det betyder, at tredjelandsvirksomheden ikke skal registreres her i landet, hvis virksomheden ønsker at benytte særordningen, som fastsat i momslovens § 66. Se nærmere henholdsvis afsnit E.3.1.11 og U om definitionen af elektroniske ydelser og særordningen.

Med den nye bestemmelse om elektronisk leverede ydelser i § 15, stk. 2, nr. 11, skal der ikke betales moms af salg af elektronisk leverede ydelser, når EU-virksomheder sælger ydelserne til kunder i tredjelande.

Når en elektronisk ydelse sælges til private forbrugere i EU af virksomheder etableret i et andet EU-land, skal ydelsen pålægges moms i virksomhedens hjemland. Er kunden i det andet EU-land en erhvervsvirksomhed, pålægges den elektroniske ydelse derimod moms i kundens hjemland, det såkaldte forbrugsland. Tredjelands-virksomheder skal ikke momsregistreres i EU for salg til EU-erhvervs kunder.

En elektronisk ydelse pålægges moms i EU-forbrugslandet, når ydelsen leveres fra en tredjelandsvirksomhed til en privat forbruger i EU. Se også i afsnit E.3 og afsnit U om særordningen.

Modsæt ydelserne omtalt i § 15, stk. 2, nr. 1-10 og nr. 12, der indsættes i momsloven med virkning fra 1. januar 2005, kan leveringsstedet for ydelser i henhold til § 15, stk. 2, nr. 11, ikke flyttes under hensyntagen til, hvor den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted.

Momslovens § 15, stk. 2, nr. 12, er indsat i momsloven med virkning fra 1. januar 2005 ved lov nr. 356 af 19. maj 2004. Bestemmelsen implementerer 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e), niende led, som er indsat ved direktiv 2003/92/EF af 7. oktober 2003.

Bestemmelsen omfatter adgang til samt transport eller transmission gennem distributionssystemer for naturgas og transmissionssystemer for elektricitet og andre direkte forbundne tjenester.

Den nye direktivbestemmelse skal ses i lyset af den øgede liberalisering af el- og gasmarkederne. Det er således, at hvert EU-land skal udpege en systemoperatør, der er ansvarlig for landets transmissionssystem (netværket). Betalingen for denne ydelse opkræves af de virksomheder, der benytter netværket.

Med liberaliseringen af markederne er der kommet flere brugere af netværkene, der ikke er etableret i de lande, hvor de bruger netværkene. Herved har leveringsstedet for ydelsen fået reel betydning. EU-reglerne for leveringssted for ydelser er fastsat i direktivets artikel 9, men leveringsstedet afhænger af ydelsens karakter. Nogle EU-lande, herunder Danmark, har hidtil anset transmissionsydelsen for en transportmæssig ydelse, hvor momsen skal betales i køberens land, når køber er en momspligtig person i et andet EU-land. Andre lande har anset ydelsen for en betaling for adgang til netværket, hvor momsen skal betales i systemoperatørens land.

For at sikre en ensartet beskatning i EU af transport- og transmissionsomkostninger i forbindelse med handel med gas og elektricitet er 6. momsdirektiv derfor blevet ændret, således at transmissionsydelser - dvs. adgang m.v. til netværkerne - specifikt er blevet omfattet af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e.

Transport- og transmissionsydelser, der efter sin art er omfattet af bestemmelsen, men som leveres før 1. januar 2005, er fortsat omfattet af momslovens § 19, se E.3.5.

Udlejning af transportmidler er omfattet af hovedreglen i § 15, stk. 1, jf. også EF-dommen C-190/95, Aro lease BV, herom.

Bestemmelsen i § 16, stk. 1, er en undtagelse til hovedreglen i § 15, stk. 1. Leveringsstedet for udlejning af transportmidler er herefter ikke her i landet, hvis transportmidlet faktisk benyttes uden for EU. Det er i den forbindelse uden betydning, om der er indgået en administrations- og serviceaftale mellem ejeren og et dansk charterselskab.

§ 16, stk. 1, svarer til den tidligere § 15, stk. 2, dog er kravet om "udelukkende benyttes" ændret til "faktisk benyttelse".

§ 16, stk. 2, fastsætter, at leveringsstedet er her i landet, når transportmidler udlejes uden for EU til en afgiftspligtig person, og transportmidlet faktisk benyttes her i landet. Det betyder, at hvis en virksomhed leaser et transport-

### **E.3.1.12 Transport og transmission af gas og elektricitet § 15, stk. 2, nr. 12**

### **Ydelser leveret før 1. januar 2005**

### **E.3.2 Udlejning af transportmidler § 16**

### E.3.3

middel i et tredjeland, og transportmidlet faktisk benyttes her i landet, skal der betales dansk moms.

§ 16, stk. 2, er ny og udnytter muligheden i sjette momsdirektiv for at flytte leveringsstedet, hvis transportmidlet udlejes uden for EU, men benyttes her i landet.

Transportmidler i relation til momsloven defineres som enhver genstand, der er konstrueret til transport over land, vand eller i luften, med eller uden egen fremdrivningsmekanisme.

Om betydningen af begrebet "faktisk benyttes" se afsnit E.3.

### E.3.3 Ydelser vedrørende fast ejendom § 17

Bestemmelsen svarer til den tidligere bestemmelse i § 16.

For ydelser, der vedrører fast ejendom, som er beliggende her i landet, fastsættes leveringsstedet på baggrund af ejendommens beliggenhed. Vedrørende begrebet fast ejendom henvises til D.2.2.

Ydelser, der vedrører fast ejendom, kan f.eks. være tømrer-, murer- og snedkerarbejder (reparationer) og arbejde, der er i naturlig tilknytning til disse aktiviteter, samt udlejning af fast ejendom.

Som yderligere eksempler, der dog ikke kan betragtes som udtømmende, nævner § 17 ydelser, der præsteres af ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt arkitekters og tilsynsførendes ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder.

Ved vurderingen af hvilke ydelser, der er omfattet af § 17, lægges der vægt på selve genstanden, som ydelsen rettes mod. Eksempelvis skal inkassosalær, der opkræves i udlandet i forbindelse med pantebreve i fast ejendom beliggende her i landet, ikke momsberigtiges efter § 17.

Derimod skal advokatydelse i tilknytning til projekteringsydelser momsberigtiges det sted, hvor ejendommen er beliggende.

I de tilfælde, hvor ydelser umiddelbart kan være omfattet af både § 15, stk. 2 og § 17, f.eks. advokatydelse i forbindelse med fast ejendom, skal disse ydelser derfor momsberigtiges efter § 17, hvis ydelsen er rettet mod en fast ejendom. Hvis ydelsen derimod kan karakteriseres som rådgivning, der ikke vedrører en bestemt fast ejendom, skal ydelsen momsberigtiges efter § 15, stk. 2.

Advokatydelse i forbindelse med skiftebehandling af en formue, der hovedsageligt befinder sig i udlandet, men hvor to ejendomme er beliggende her i landet, skal deles op, så de ydelser, der vedrører de faste ejendomme her i landet, skal momsberigtiges her i landet, se også E.3.1.3.

### E.3.4 § 18-ydelser

Bestemmelsen svarer til den tidligere bestemmelse i § 17.

For ydelser, der er omfattet af § 18, stk. 1, nr. 1 - 3, fastsættes leveringsstedet efter det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres. Det sted, hvor ydelsen præsteres, er det sted, hvor ydelsen fysisk bliver udført af den, der leverer ydelsen, jf. 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra c. For § 18, stk. 1, nr. 2 og 3, indeholder § 18, stk. 2, en modifikation til leveringsstedet, jf. nærmere herom i E.3.4.4.

§ 18, stk. 1, nr. 1, omfatter en række aktiviteter inden for kunst og kultur, sport, underholdning, undervisning og videnskab. Eksemplerne er ikke udtømmende.

Aktiviteter inden for kunst og kultur omfatter arrangementer af f.eks. kunstudstillinger. Underholdning omfatter opvisning over for publikum, f.eks. ballet, teater eller koncerter. Under videnskab hører aktiviteter, der ved hjælp af udforskning af materialer eller lignende er med til at skabe en ny viden, f.eks. videnskabelig udforskning af mineraler eller sociologiske faktorer mv. og videnskabelige forelæsninger.

§ 18, stk. 1, nr. 1, omfatter også arrangementer og accessoriske tjenesteydelser i forbindelse med de nævnte aktiviteter, da ydelser som organisator af virksomhed i forbindelse med aktiviteterne er omfattet af momsdirektivets artikel 9, stk. 2, litra c.

De nævnte aktiviteter, der får fastlagt leveringsstedet her i landet, kan være momsfrie efter § 13, se D.11. Hvis den pågældende aktivitet er momsfri efter § 13, betyder det, at der hverken ved køb eller salg af sådanne ydelser skal beregnes dansk moms.

§ 18, stk 1, nr. 2, omfatter sagkyndig vurdering af løsøregenstande.

Sagkyndig vurdering udøves af fagfolk, der er specielt kyndige på et givet område. Det kan f.eks. være syns- og skøns mænd samt andre personer, der leverer vurderingsydelser af løsøregenstande i forsikrings- eller finansieringsmæssig forbindelse. Vurdering af pantebreve er også omfattet af § 18, stk. 1, nr. 2.

§ 18, stk. 1, nr. 3 omfatter arbejde udført på løsøregenstande.

Bestemmelsen omfatter f.eks. reparationsarbejder, servicering eller montering af varer i eller på køretøjer, fartøjer eller andre løsøregenstande. Levering af varer, der eksempelvis indgår som reservedele i forbindelse med en reparation (hovedydelsen), er omfattet af bestemmelsen (dvs. løsøregenstanden er den samme eller har generhvervet de oprindelige egenskaber efter reparationen).

Den ydelse, der består i, at bedækningen af en hoppe sker ved, at en hingst bedækker hopen naturligt, er omfattet af momslovens § 18, stk. 1, nr. 3. Når en dyrlæge eller hesteinseminør i henhold til bekendtgørelsen om kunstig sædooverføring på heste foretager inseminering af heste, er der efter sty-

### **E.3.4.1 Aktiviteter inden for kunst og kultur mv. § 18, stk 1, nr. 1**

### **E.3.4.2 Sagkyndig vurdering af løsøregenstande § 18, stk. 1, nr. 2**

### **E.3.4.3 Arbejde udført på løsøregenstande § 18, stk. 1, nr. 3**

### E.3.4.4

relsens opfattelse derimod tale om en ydelse omfattet af § 15, stk. 1. Se SKM2001.423.TSS.

Om fortolkning af bestemmelsen kan også henvises til SKM2003.497.LSR, hvor der var tale om et dansk selskab, der indgik aftale med et svensk selskab om levering og montering af nogle platforme. Det danske selskab hyrede en dansk underleverandør til at forestå monteringsarbejdet i Sverige. Underleverandøren fakturerede fejlagtigt med dansk moms til den danske leverandør. Underleverandøren gik efterfølgende konkurs og det danske selskab blev nægtet fradrag for købsmomsen.

Da underleverandørens ydelse blev præsteret i Sverige er leveringsstedet ikke i Danmark, jf. § 18, stk. 1, nr. 3 (tidligere § 17, stk. 1, nr. 3) og det var derfor med urette, at fakturaen var pålagt dansk moms. Det danske selskab kunne ikke fradrage købsmomsen. Bestemmelsen i § 18, stk. 2, finder ikke anvendelse på forholdet, se herom afsnit E.3.4.4.

### E.3.4.4 Situationer hvor ændring af leverings- sted kan forekomme § 18, stk. 2

Bestemmelsen i § 18, stk. 2, fastslår, at leveringsstedet i visse tilfælde ikke er det land, hvori ydelsen faktisk præsteres. Bestemmelsen gælder for sagkyndig vurdering af løsøregerstande (§ 18, stk. 1, nr. 2) og for arbejde udført på løsøregerstande (§ 18, stk. 1, nr. 3).

Hvis aftageren af disse ydelser er registreret for moms i et andet EU-land og varerne forsendes eller transporteres til udlandet, er leveringsstedet ikke her i landet. Ydelsen kan i disse tilfælde leveres uden dansk moms til aftageren. Det er alene nok, at varen er forsendt eller transporteret til udlandet, dvs. enten et EU-land eller land uden for EU. Det behøver ikke at være til det land, hvor aftageren er etableret.

I SKM2003.497.LSR fandt § 18, stk. 2 (tidligere § 17, stk. 2) ikke anvendelse, da goderne (platforme) ikke blev sendt eller transporteret uden for den medlemsstat, som ydelserne rent faktisk blev udført i. Se nærmere om kendelsen i afsnit E.3.4.3.

Hvis ydelsen er præsteret i et andet EU-land, og varerne er forsendt eller transporteret ud af det pågældende EU-land, er leveringsstedet her i landet. Betingelsen herfor er, at det er en dansk momsregistreret virksomhed, der er aftager af ydelsen. I denne situation bliver leveringsstedet her i landet, uanset om varen forsendes eller transporteres til Danmark eller til et land uden for EU.

### Fakturakrav

Om fakturakrav i forbindelse med ydelser i § 18, der kan leveres uden dansk moms, henvises til N.2.3.4, jf. § 40, stk. 2 i momsbekendtgørelsen.

### E.3.5 Transportydelse § 19

§ 19, stk. 1, omfatter transport af både passagerer og varer, mens § 19, stk. 2 og 3, kun omfatter transport af varer inden for EU. Transportydelsen skal holdes adskilt fra varen, der transporteres, da leveringsstedet for varen kan være forskellig fra leveringsstedet for ydelsen.

Transportydelsen omfatter alle former for transport.



Dog er transport og transmission gennem distributionssystemer for naturgas og transmissionssystemer for elektricitet fra 1. januar 2005 omfattet af momslovens § 15, stk. 2, nr. 12, som er indsat i momsloven ved lov nr. 356 af 19. maj 2004. Se E.3.1.12.

Leveringsstedet for transportydelser efter § 19, stk. 1, er det sted, hvor ydelserne bliver udført. Der skal derfor betales dansk moms, hvis transporten udføres her. Der er dog visse undtagelser for transport af varer her i landet, når transporten sker for en aftager, der er momsregistreret i et andet EU-land, jf. de nærmere betingelser i § 19, stk. 3, som er beskrevet i E.3.5.3.

Transport af passagerer inden for EU er omfattet af § 19, stk. 1.

Der skal i forbindelse med fastlæggelsen af leveringsstedet for disse transporter tages hensyn til den tilbagelagte strækning, jf. 6. momsdirektiv, artikel 9, stk. 2, litra b.

EF-domstolens dom i sag C-116/96, Reisebüro Binder, fastslår, at artikel 9, stk. 2, litra b) skal fortolkes således, at når der er tale om en grænseoverskridende persontransportydelse i form af en pakkerejse, skal den samlede modydelse for denne ydelse - med henblik på at fastlægge den del af transporten, som er afgiftspligtig i hver af de berørte medlemsstater - opdeles i forhold til de der tilbagelagte strækninger. Dommen udelukker, at den fordeling af momsgrundlaget mellem medlemsstaterne, som bestemmelsen foreskriver, kan ske under hensynstagen til andre faktorer end den tilbagelagte strækning.

Dansk moms af en bustransport, der foregår mellem flere EU-lande, skal derfor beregnes på følgende måde: Der skal betales moms her i landet af den del af det samlede vederlag for transportydelsen, som vedrører transportstrækninger her i landet. Opdelingen af vederlaget skal ske efter forholdet mellem antal kørte kilometer i Danmark og antal kørte kilometer i udlandet.

Det er det samlede vederlag for transportydelsen, som skal opdeles efter forholdet mellem antal kørte kilometer i Danmark og antal kørte kilometer i udlandet. Med virkning fra den 1. august 2001 kan den del af vederlaget for transportydelsen, der kan henføres til ventedage/overliggerdage, derfor ikke længere holdes uden for beregningen af, hvor stor en del af vederlaget, der vedrører transportstrækninger her i landet. Se TSCIR 2001-16.

Som et eksempel på beregningsmetoden kan nævnes en vognmand, der udfører en busrejse fra X-købing til Y-ville i Frankrig og retur:

Tilbagelagt strækning	2.400 km.
Heraf tilbagelagt i Danmark	400 km.
Betaling for busrejsen	15.000 kr.

### E.3.5.1 Transportydelser her i landet § 19, stk. 1

#### Busrejser

### E.3.5.2

Den indenlandske transport udgør:  $400/2.400 = 1/6$  af den tilbagelagte strækning.

Transportvederlaget udgør 15.000 kr.

Værdien af den indenlandske transport inkl. moms udgør  $1/6$  af 15.000 kr. = 2.500 kr.

Momsen udgør 20% af 2.500 kr. = 500 kr.

Tomkørsel (dvs. kørsel uden passagerer) har kun momsmæssig relevans i forbindelse med kørsel til udlandet.

Når kørselsvederlaget skal opgøres i momsfri og momspligtig kørsel, skal eventuel tomkørsel ikke medregnes. Den kørselsstrækning, der indgår i beregningerne, er således kun den strækning, hvorpå der transporteres passagerer.

Hvis en vognmand fra Slagelse eksempelvis udfører en busrejse fra X-købing til Y-ville i Frankrig, skal strækningen Slagelse - X-købing ved rejsens start og strækningen X-købing - Slagelse ved rejsens afslutning ikke indgå i det kilometerantal, der danner grundlag for beregningen af den andel af vederlaget, hvoraf der skal betales moms.

For bustransport med udenlandske turistbusser her i landet henvises til § 73, se afsnit S.

### E.3.5.2 Transportydelser mellem forskellige EU-lande § 19, stk. 2

Bestemmelsen i § 19, stk. 2, gælder kun for transport af varer. Ved transport af varer inden for EU med afgang og ankomst i to forskellige EU-lande er leveringsstedet her i landet, når afgangsstedet er her. Dette er dog ikke tilfældet, hvis aftageren af transportydelsen er registreret for moms i et andet EU-land.

Leveringsstedet er også her i landet, hvis aftageren af ydelsen er registreret her og afgangsstedet er i et andet EU-land.

#### Afgangssted

Ved afgangssted forstås det sted, hvor transporten faktisk påbegyndes, uden medregning af den strækning, der tilbagelægges hen til det sted, hvor varerne befinder sig.

#### Ankomststed

Ved ankomststed forstås det sted, hvor transporten af varerne faktisk afsluttes.

Definitionerne fremgår af direktivets artikel 28b, punkt C, stk 1.

#### Betalingspligtig person

I forbindelse med transportydelser opstår der et spørgsmål om, hvilken person, der skal betale momsen efter § 46, stk. 1 (spørgsmålet opstår også i forbindelse med ydelser knyttet til transport i § 20 og formidlingsydelser i § 21). For yderligere gennemgang af § 46 henvises til L.1.

Leveringsstedet for en transport påbegyndt uden for EU, f.eks. en transport der starter i Norge med ankomststed i Tyskland via Danmark, vil blive behandlet efter § 19, stk. 2.

### **Transport påbegyndt uden for EU**

Hvorvidt der skal beregnes moms afgøres af, om varen er under en af de i § 12, stk. 2, nævnte ordninger, se evt. D.10, eller om transportydelsen er momsfritaget her i landet efter § 34, stk. 1, nr. 12, se I.1.2.3

Hvis varen ikke er under en af de i § 12, stk. 2, nævnte ordninger, bestemmer § 32, stk. 1, imidlertid, at der til momsgrundlaget ved indførslen af varen fra ikke EU-lande, skal medregnes forsendelsesomkostninger, der påløber indtil varens bestemmelsessted i EU, når dette sted er kendt på det tidspunkt, hvor momspligten indtræder.

I disse situationer vil transporten blive indkalkuleret i varens værdi og momsberigtiget i forbindelse med importproceduren.

I de situationer, hvor varens bestemmelsessted ikke er kendt på det tidspunkt, hvor momspligten indtræder, anses transporten for at være en selvstændig ydelse, og leveringsstedet skal fastlægges efter § 19, stk. 2.

For momsfritagne transportydelser i forbindelse med eksport henvises til I.1.2.3.

### **Momsfrie transportydelser**

Momslovens § 19, stk. 3, vedrører transport af varer her i landet.

### **E.3.5.3 Transport her i landet i tilknytning til EU-transport § 19, stk. 3**

Efter bestemmelsen anses transport af varer her i landet ikke for at have leveringssted her i landet, hvis transporten har direkte tilknytning til en transport af varer mellem to EU-lande, og aftageren af ydelsen er registreret for moms i et andet EU-land.

Som eksempel på anvendelse af ordningen kan nævnes salg af færgebilletter for overførsel af en lastbil med varer her i landet. Lastbilen transporterer varen mellem to EU-lande, og aftageren af færgebilletten (vognmanden) er registreret for moms i et andet EU-land. I dette tilfælde er leveringsstedet for færgeselskabets færgetransport ikke her i landet.

Ved transport af varer i et andet EU-land, hvor transporten har direkte tilknytning til en transport af varer mellem to EU-lande, er leveringsstedet dog her i landet, når aftageren af ydelsen er registreret her, jf. § 19, stk. 3, 2. pkt.

Leveringsstedet for formidling af de nævnte ydelser fastlægges efter § 21, nr. 1, se E.3.7.1.

### **Formidling**

Leveringsstedet for ydelser udført i tilknytning til transport såsom lastning, losning, omladning og lign. fastlægges som det sted, hvor ydelserne udføres (foregår), jf. § 20, stk. 1.

### **E.3.6 Ydelser knyttet til transport § 20**

Med ydelser knyttet til transport forstås ydelser, der er en naturlig del af den fysiske udførelse af transporten, og som står i direkte forbindelse hermed.

## E.3.7

Ydelser, som speditjonsfirmaer udfører i forbindelse med indgåelse af kontrakter el.lign., er ikke omfattet af § 20, stk. 1, fordi ydelsen ikke står i en direkte tilknytning til transporten.

§ 20, stk. 2, fastslår, at leveringsstedet for de ovenfor nævnte ydelser, der knytter sig til transport af varer inden for EU med afgang- og ankomststed i to forskellige EU-lande, fastlægges som det sted, hvor ydelsen udføres.

Dette gælder dog ikke, hvis aftageren af ydelsene er momsregistreret i et andet EU-land end det land, hvor ydelserne udføres. Her flyttes leveringsstedet til det andet EU-land.

Afslutningsvis fastslås det, at leveringsstedet er her i landet, når ydelsen udføres i et andet EU-land, men aftageren af ydelsen er momsregistreret her i landet.

### Fakturakrav

Om fakturakrav i forbindelse med transport af varer og hertil knyttede ydelser henvises til N.2.3.4.

## E.3.7 Ydelser, der leveres af formidlere § 21

Leveringsstedet for formidlingsydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, fastsættes efter § 21, nr. 1-3, medmindre ydelserne er omfattet af § 15, stk. 2, nr. 8. Om ydelser omfattet af § 15, stk. 2, nr. 8, se E.3 og E.3.1.8.

Formidlingsydelser, der er omfattet af § 21, adskiller sig fra de formidlingsydelser, der er nævnt i § 4, stk. 4, ved at formidleren handler i andens navn og for andens regning (kommission), se evt. D.3.3 om formidlingsydelser omfattet af § 4, stk. 4.

Momspligtige personer, der handler i andens navn og for anden regning, vil typisk handle efter fuldmagt. Handelsagenter afsætter varer for en anden (agenturgiveren) ved at optage købstilbud eller ved at sælge varer i dennes navn, jf. kommissionslovens § 77. Mægler er ikke det samme som fuldmagtshaver, men den præsterede ydelse er alligevel en formidling, da en mægler i princippet skal være en upartisk mellemmand mellem køber og sælger.

Speditører er ikke omfattet af § 21, fordi de foretager forsendelser af gods i eget navn, men for fremmed regning, jf. næringslovens § 19.

Det nærmere omfang af bestemmelsen er formidling i forbindelse med

- transport mellem to EU-lande (nr. 1), se E.3.7.1,
- lastning, losning og omladning og lign. knyttet til transport mellem to EU-lande (nr. 2), se E.3.7.2,
- andre formidlingsydelser (nr. 3), se E.3.7.3.

### E.3.7.1 Transport mellem to EU-lande § 21, nr. 1

Ved formidling af transport af varer mellem to EU-lande fastlægges leveringsstedet i overensstemmelse med lovens § 19, stk. 2, dvs. den ydelse der formidles, se E.3.5.2.

Når formidleren udfører et job, hvor vedkommende formidler en transport som nævnt ovenfor, vil leveringsstedet altså være her i landet, når afgangsstedet for transporten også er her. Dette er dog ikke tilfældet, hvis aftageren af transportydelsen er momsregistreret i et andet EU-land.

Leveringsstedet er også her i landet, hvis aftageren af ydelsen er registreret her og afgangsstedet for transporten er i et andet EU-land.

Ved formidling af ydelser som lastning, losning, omladning og lign. knyttet til transport af varer mellem to EU-lande fastsættes leveringsstedet i overensstemmelse med lovens § 20, stk. 2, dvs. den ydelse der formidles, se E.3.6.

Leveringsstedet for formidling af lastning, losning, omladning og lign. er her i landet, når disse ydelser udføres her, medmindre aftageren er momsregistreret i et andet EU-land. Leveringsstedet for formidlingen er også her i landet, når lastningen, losningen, omladningen og lign. udføres i et andet EU-land, men aftageren af disse ydelser er momsregistreret her i landet.

Med andre formidlingsydelser menes formidling af såvel varer som ydelser. Der er tale om formidlingsydelser, der ikke hører under de ydelser, som er omfattet af § 21, nr. 1-2, § 15, stk. 2, nr. 8, og § 34, stk. 1, nr. 13, jf. E.3.7.1, E.3.7.2, E.3.1.8, og I.1.7.

Momslovens § 21, nr. 3, vedrører formidlingsydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning. Bestemmelsen gælder kun for formidlingsydelser, som vedrører transaktioner, der foretages her i landet eller i et andet EU-land. Se SKM2001.338.TSS.

► Bestemmelsen gælder uanset, om formidlingsydelsen leveres til momspligtige personer, ikke-momspligtige juridiske personer eller privatpersoner. EF-domstolen har i dommen i sag C-68/03, D. Lipjes, i forbindelse med besvarelsen af sagens første spørgsmål udtalt, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3 (momslovens § 21, nr. 3), ikke skal fortolkes således, at den kun angår tjenesteydelser, der leveres af formidlere, hvor aftageren af tjenesteydelsen er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person. ◀

Om formidlingsydelser i eget navn, men for en andens regning, se D.3.3.

Efter bestemmelsen er leveringsstedet for formidlingsydelsen her i landet, når formidlingsydelsen vedrører en transaktion, der foretages her, dvs. den pågældende hovedtransaktion har leveringssted her i landet. Hvis aftageren af formidlingsydelsen er momsregistreret i et andet EU-land, er leveringsstedet for formidlingsydelsen dog i det EU-land, hvor aftageren er momsregistreret.

Der er med lov nr. 124 af 28. februar 2003 foretaget en tilpasning af § 21, nr. 3s ordlyd til sjette momsdirektivs artikel 28 b, punkt E, nr. 3.

### E.3.7.2

#### **Lastning, losning, omladning og lignende § 21, nr. 2**

### E.3.7.3

#### **Andre formidlingsydelser § 21, nr. 3**

#### **Hvis hovedtransaktionen leveres her i landet**

### E.3.7.3

Leveringsstedet for hovedtransaktionen fastlægges efter de almindelige regler i momslovens §§ 14-20 og § 22.

► EF-domstolen har ved besvarelsen af det andet spørgsmål i sag C-68/03, D. Lipjes, taget stilling til, om det, når en formidlingstransaktion henhører under sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, er de almindelige bestemmelser i sjette direktivs artikel 8 eller specialbestemmelserne i samme direktivs artikel 28b, der skal anvendes med henblik på fastsættelsen af det sted, hvor den transaktion, der ligger til grund for formidlingsydelsen, er blevet udført. ◀

► EF-domstolen fastslår i dommens præmis 25, at det i denne henseende er tilstrækkeligt at fastslå, at det følger af sjette direktivs ordlyd, at stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet af goder er reguleret i direktivets artikel 28b, punkt A og B, som således fraviger de almindelige bestemmelser i direktivets artikel 8, som regulerer levering af goder inden for en medlemsstat. En anden bedømmelse var under de i den nederlandske hovedsag foreliggende omstændigheder ikke påkrævet. ◀

► EF-domstolen besvarede det andet spørgsmål med, at når en formidlings-transaktion henhører under sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, skal direktivets artikel 28b, punkt A (stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet af goder) og B (leveringsstedet ved fjernsalg), anvendes med henblik på fastsættelsen af det sted, hvor de transaktioner, der ligger til grund for formidlingsydelse, er blevet udført. ◀

► På baggrund af EF-domstolens dom i sag C-68/03, D. Lipjes, har Told- og Skattestyrelsen besluttet at ændre praksis for fastlæggelsen af leveringsstedet for formidlingsydelser omfattet af momslovens § 21, nr. 3. Styrelsen har udsendt TSS-cirkulære 2004-35. Praksisændringen vedrører tilfælde, hvor formidler på vegne af køber formidler erhvervelsen af en vare. Praksisændringen vedrører ikke tilfælde, hvor aftageren af formidlingsydelsen er momsregistreret (registreringspligtig) i Danmark eller i et andet EU-land. ◀

► Den ændrede praksis betyder, at når en formidler, der handler i en andens navn og for en andens regning, leverer formidlingsydelser omfattet af § 21, nr. 3 (andre formidlingsydelser), på vegne af køberen, skal formidler anses for at have formidlet en erhvervelse og ikke en leverance. Stedet for erhvervelsen skal fastlægges efter momslovens § 14, nr. 2, 2. pkt., sidste bisættning, og 3. pkt., og nr. 3, samt § 22. Hvis varen transporteres fra et andet EU-land til Danmark er leveringsstedet for erhvervelsen således i Danmark. Hvis varen transporteres fra Danmark til et andet EU-land er leveringsstedet for erhvervelsen ikke i Danmark. ◀

#### **Hvis hovedtransaktionen leveres i andet EU-land**

Efter bestemmelsen er leveringsstedet for formidlingsydelsen her i landet, når formidlingsydelsen vedrører en transaktion, der foretages i et andet EU-land, og hvis aftageren af formidlingsydelsen er momsregistreret her i landet.

Hvis hovedtransaktionen har sit leveringssted uden for EU, vil formidlingsydelsen være momsfri, jf. § 34, stk. 1, nr. 13. Se I.1.7.

#### **Levering uden for EU**

Om fakturakrav i forbindelse med formidling af ydelser efter § 21 henvises til N.2.3.4.

#### **Fakturakrav**

## **E.4 Momspligtigt sted for erhvervelse af en vare**

§ 22 omfatter stedet for erhvervelse af en vare fra et andet EU-land. Erhvervelse kan kun ske fra et andet EU-land. Hvis varen bliver forsendt eller transporteret fra et land uden for EU, er der i stedet tale om indførsel, jf. § 12.

Erhververen er ikke kun en momspligtig person, der er registreret, men det kan f.eks. også være en ikke momspligtig juridisk person, samt en momspligtig person, der ikke er registreret, se endvidere D.9.

#### **Definition af erhverver**

Ved erhvervelse forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land.

Når forsendelsen eller transporten sker for sælgerens eller erhververens regning, menes der, at det er sælgeren eller erhververen, der står for, og betaler for, forsendelsen eller transporten.

Hovedreglen i § 22, stk. 1, bestemmer, at leveringsstedet er her i landet, når varen befinder sig her efter afslutningen af forsendelsen eller transporten til erhververen.

#### **Erhvervelse fra et andet EU-land § 22, stk. 1**

Erhververen skal derfor beregne erhvervelsesmoms og anføre den på den periodevise angivelse.

§ 22, stk. 2, bestemmer, at en erhvervelse af en vare også har leveringssted her i landet, når erhvervelsen sker under benyttelse af et dansk momsregistreringsnummer (sælgeren udsteder sin faktura med angivelse af dette momsregistreringsnummer). Det gælder, uanset at varen ikke er modtaget her i landet.

#### **Erhvervelse under dansk registreringsnummer § 22, stk. 2**

Erhververen kan dog undgå at betale dansk moms, hvis det kan godtgøres, at erhvervelsen pålægges moms i det andet EU-land, hvortil forsendelsen eller transporten er sket, jf. hovedreglen i § 22, stk. 1.

Som eksempel kan nævnes en dansk virksomhed, der overfører varer fra Holland til Tyskland. Ved købet i Holland anvendes et dansk momsregistreringsnummer. I dette tilfælde skal der beregnes dansk erhvervelsesmoms, hvis den danske virksomhed ikke kan dokumentere, at der er betalt tysk erhvervelsesmoms.

# Afsnit F Momspligtens indtræden

Tidspunktet for momspligtens indtræden er afgørende for, til hvilken momsperiode en given leverance mv. skal henføres, og dermed for afgørelsen af beskatnings- og fradragstidspunktet. Tidspunktet for momspligtens indtræden afhænger af, om der er tale om en leverance (§ 23), EU-vareleverance (§ 24), erhvervelse (§ 25) eller indførsel (§ 26).

## F.1 Leverancer § 23

Tidspunktet for momspligtens indtræden for leverancer er beskrevet i lovens § 23.

### F.1.1 Leveringstidspunktet § 23, stk. 1

Tidspunktet for momspligtens indtræden for leverancer er principielt leveringstidspunktet, dvs. det tidspunkt leveringen finder sted. Herved skal forstås det tidspunkt, hvor erhververen får retten til som ejer at råde over leverancen. Dette tidspunkt er ikke nødvendigvis sammenfaldende med tidspunktet for ejendomsrettens overgang. Hvornår råderetten er overgået, vil som oftest fremgå af parternes aftale. For ydelser vil det almindeligvis være når leverancen er afsluttet.

### F.1.2 Faktureringstidspunktet § 23, stk. 2

I praksis vil det ofte være vanskeligt at bestemme, hvornår leveringen har fundet sted. Hvis der i forbindelse med leverancen er udstedt en faktura, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, hvis faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

Der er i loven ingen nærmere angivelse af, hvad der skal forstås ved snarest efter. Hvad der skal forstås herved, må bero på en konkret vurdering. I visse brancher udstedes der ikke altid en faktura i forbindelse med leverancen. Fastlæggelsen af beskatnings- og fradragstidspunktet må her ske på grundlag af afregningsbilag el.lign., der kan træde i stedet for en faktura.

Fra 1. december 1999 er det ikke længere tilladt at benytte PBS-betalingsoversigtens udstedelsesdato (den 1. i måneden) som fakturadato. Efter denne dato er det et krav, at hver fakturering/transaktion på betalingsoversigten indeholder de samme oplysninger, som kræves for en almindelig faktura. Dette betyder, at hver transaktion skal forsynes med en særskilt udstedelsesdato (fakturadato), se TfS 1999.834.

Leveringstidspunktet for ejendomsmæglerydelser er det tidspunkt, hvor der fra såvel sælgers som købers side er underskrevet en ubetinget slutseddel. Datoen for slutsedlens underskrivelse er afgørende for, i hvilken periode salæret skal momsberigtiges. Ejendomsmæglere kan anse faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, hvis faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning, dvs. slutsedlens underskrivelse.

### Løbende leverancer

Virksomheder, som opkræver abonnementsafgift og lign. for leverancer af varer og momspligtige ydelser, eller som opkræver lejeløb for udlejning af varer, erhvervslejemål etc., foretager ofte samlet udsendelse af et antal girokort, der kan være vedlagt en særlig opgørelse, der efter form og indhold er udformet som en faktura. Virksomhederne skal som hovedregel momsbe-



rigtige hele det opkrævede beløb i den momsperiode, hvori den samlede udsendelse af giroindbetalingskortene finder sted.

En fravigelse fra hovedreglen kan tillades, hvis indbetalingskortene er forsynet med hver sin fakturadato, som kan anvendes ved opgørelse af momstilsvaret. Fakturadatoen skal ligge forud for en forfaldsdato og sidste rettidige indbetalingsdato. Se N.2.3.8.

I tilfælde, hvor en registreret virksomhed går i betalingsstandsning, skal leverancer indtil betalingsstandsningens dag momsberigtiges for tiden indtil betalingsstandsningens dag. For igangværende byggearbejder og lign., som ikke fuldt ud er faktureret til modtageren, skal der med betalingsstandsningens dag som skæringstidspunkt ske særskilt fakturering af værdien af den resterende del af det udførte arbejde. Opgørelsen af denne værdi baseres på en faktisk opgørelse pr. betalingsstandsningens dag, dvs. stadværdi med fradrag af allerede fakturerede og/eller modtagne acountobeløb, eventuelt beregnet i forhold til den entreprisesum, der er aftalt for de pågældende leverancer.

Det kan forekomme, at et bo selv forestår færdiggørelsen af et igangværende arbejde, men undlader at foretage den nævnte opgørelse pr. betalingsstandsningstidspunktet. Sådanne arbejder faktureres som svarende til forskellen mellem de beløb den afmeldte virksomhed har faktureret før betalingsstandsningen (acountobetaling), og den aftalte entreprisesum inkl. eventuelle reguleringer. I sådanne tilfælde skal leverancerne som helhed (det af boet fakturerede beløb) henføres til boets momsregnskab som omsætning på faktureringstidspunktet.

I tilfælde, hvor leverandøren modtager en hel eller delvis betaling for leverancen, inden leveringen finder sted eller faktura er udstedt, er betalingstidspunktet leveringstidspunktet. Reglen har betydning for afgørelsen af beskatningstidspunktet for leverandøren, som skal afregne moms af den modtagne forudbetaling på betalingstidspunktet.

Beløb, som deponeres hos ejendomsmæglere mv. til sikkerhed for salg og omkostninger, betragtes som en forudbetaling for momsplichtige ejendomsmæglerydelse, idet køberen betaler beløbet på sælgerens vegne. Beløbet skal principielt fuldt ud momsberigtiges i den momsperiode, hvori deponeringen har fundet sted. Der skal alene beregnes moms af den del af deponeringsbeløbet, som kan anses som forudbetalt.

Olieselskabers private kunder har mulighed for at indbetale et forud aftalt månedligt beløb på en såkaldt oliekonto til dækning af olieleverancer. Der skal betales moms af betalinger, som helt eller delvis modtages inden leverancens afslutning.

Teleselskaber, der sælger telekort, som anses som et betalingsmiddel og træder i stedet for mønter (kontanter), kan undlade at afregne momsen på tidspunktet for kortsalget og i stedet afregne momsen ved det løbende forbrug af telekortene. Kortene i sig selv kan afsættes uden moms, TfS 1995, 389.

## Betalingsstandsning

## F.1.3 Forudbetaling § 23, stk. 3

## F.1.4

Der skal dog skelnes mellem telekort, som kan anvendes i telefonautomater, og kort, der ikke anvendes direkte i automaten, men som ved hjælp af en påtrykt kode el. lign. giver brugeren ret til at telefonere for et forud fastsat beløb. Den sidstnævnte korttype skal momsberigtiges ved salget af kortet.

### Indskud

Registrerede virksomheder, der modtager indskud fra kunder som forudbetaling for vareleverancer, skal svare moms af dette indskud i den periode, hvor betalingen finder sted, da indskud ikke kan anses som afdrag på lån eller foretaget i opsparingsøjemed. Se G.1.2.3.

Hvorvidt et indskud faktisk er en forudbetaling eller udgør et låne- eller opsparingsforhold, skal afgøres ved f.eks. at vurdere, om der er oprettet lånedokumenter, forrentningsbetingelser mv., og om indskud ledsages af en efterfølgende vareleverance mv.

## F.1.4 Kommissionshandel § 23, stk. 4

For varer, der leveres i kommission eller konsignation, er leveringstidspunktet enten det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, eller det tidspunkt hvor afregningen med kommissionæren eller konsignatøren finder sted. I det sidstnævnte tilfælde må faktura først udstedes ved afregningen.

## F.1.5 EU-vareleverancer § 24

Momslovens § 24 indeholder en undtagelse fra de generelle regler om leveringstidspunktet i lovens § 23.

Undtagelsen gælder for levering af varer, der opfylder betingelserne for momsfrigtagelse efter § 34, stk. 1, nr. 1-4.

Det drejer sig om levering af følgende varer:

- 1 Levering af varer, der af virksomheden eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når erhververen er registreret for merværdiafgift i et andet EU-land (§ 34, stk. 1, nr. 1). Fritagelsen omfatter dog ikke levering af varer, der momsberigtiges efter reglerne om brugte varer i lovens kapitel 17. Om fritagelsen, se I.1.1.1.
- 2 Levering af nye transportmidler, der af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen i et andet EU-land (§ 34, stk. 1, nr. 2). Om fritagelsen, se I.1.1.2.
- 3 Levering af punktafgiftspligtige varer, der af virksomheden eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land, når der skal betales punktafgift af varen i modtagerlandet og forsendelsen sker i overensstemmelse med reglerne for handel med punktafgiftspligtige varer (§ 34, stk. 1, nr. 3). Ved punktafgiftspligtige varer forstås de varer, der er omfattet af EU's fælles regler om punktafgiftspligtige varer. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af varer, der momsberigtiges efter reglerne om brugte varer i lovens kapitel 17. Om fritagelsen, se I.1.1.3.
- 4 Overførsel af varer i overensstemmelse med EU's regler herom til brug for virksomheden i et andet EU-land (§ 34, stk. 1, nr. 4). Fritagelsen omfatter dog ikke levering af varer, der momsberigtiges efter reglerne om brugte varer i lovens kapitel 17. Om fritagelsen, se I.1.1.4.

De nævnte leverancer udgør en momspligtig erhvervelse i et andet EU-land. Efter lovens § 24, 1. pkt. er leveringstidspunktet for disse leverancer først den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted.

Momslovens § 24, 2. pkt., er ændret ved lov nr. 356 af 19. maj 2004. Fra og med 1. juli 2004 gælder § 24, 1. pkt., i de tilfælde, hvor fakturaen ikke er udstedt inden den 15. i måneden efter levering. Er fakturaen udstedt inden denne dato, anses faktureringstidspunktet efter § 24, 2. pkt., som leverings-tidspunktet.

Bestemmelserne skal ses i sammenhæng med momspligtens indtræden for erhvervelser i de øvrige EU-lande.

## **F.2 Erhvervelser § 25**

For erhvervelser fra andre EU-lande indtræder momspligten på det tidspunkt, hvor varen erhverves, jf. lovens § 25.

Erhvervelsestidspunktet er den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken leveringen finder sted. Udstedes en faktura inden denne dato, er faktureringstidspunktet erhvervelsestidspunktet, jf. lov nr. 356 af 19. maj 2004, der træder i kraft den 1. juli 2004.

Erhvervelsestidspunktet er sammenfaldende med leveringstidspunktet for leverancer af varer til momsregistrerede købere i andre EU-lande og sikrer, at en bestemt leverance og den modsvarende erhvervelse henføres til samme periode i begge EU-lande, som er involveret i handlen.

## **F.3 Indførsel § 26**

Tidspunktet for momspligtens indtræden ved indførsel af varer fra steder uden for EU afgøres efter toldlovens bestemmelser, således at momspligten sædvanligvis indtræder på tidspunktet for varernes indførsel, dvs. fortoldningstidspunktet.

En virksomhed havde ved opgørelsen af købsmomsen medregnet importmoms af varer, der var godregistreret i momsperioden. Told- og skattemyndighederne fandt, at kun moms af varer, der var angivet til fortoldning i momsperioden, kunne medregnes. Landsretten fandt, at momslovens § 12 og § 26 (tidl. § 15 og § 29) er et modregningssystem, og at modregningsretten kun omfatter importmoms, som enten er betalt, eller for hvilken betalingsforpligtelsen er opstået i momsperioden. Det er ikke godsregistreringen, men fortoldningen, der er afgørende. Højesteret fandt - ligesom Landsretten - at virksomheden ikke kunne medregne importmomsen af varepartier, der ved godsregistreringen var dokumenteret indført i samme periode, se TfS 1995, 482 HD.

### F.3

Ved indførslen kan varerne imidlertid være omfattet af en ordning vedrørende fællesskabsforsendelse, aktiv forædling og midlertidig indførsel, hvor der i den forbindelse indrømmes fuldstændig toldfritagelse ved indførslen, eller varen kan oplægges i Københavns Frihavn, på frilager eller toldoplag. Momspligten indtræder da først, når varerne ophører med at være omfattet af nævnte ordninger, dvs. når varenes henførsel under den pågældende ordning ophører.

# Afsnit G Momsgrundlaget

Momslovens kapitel 6 indeholder bestemmelserne §§ 27-32. Disse bestemmelser fastsætter momsgrundlaget, dvs. hvilket beløb, der skal lægges til grund ved beregningen af moms, når en momspligtig virksomhed leverer en vare eller en momspligtig ydelse eller foretager en transaktion, som medfører momspligt, f.eks. udtager varer fra virksomhedens lager til formål, der er virksomheden uvedkommende.

Momslovens §§ 27-30 fastlægger momsgrundlaget ved indenlandske leverancer, mens § 31 og § 32 bestemmer momsgrundlaget ved henholdsvis erhvervelser af varer fra andre EU-lande og ved import af varer fra lande uden for EU.

## G.1 Leverancer mod betaling i penge

I momslovens § 27 findes reglerne for, hvilke ydelser der indgår i momsgrundlaget i de tilfælde, hvor en momspligtig leverance betales med et vederlag. Bestemmelsen fastsætter også, hvilket beløb der skal beregnes moms af, hvis leverancen eller en del af denne betales, inden der er udstedt faktura, eller inden leverancen fysisk har fundet sted, se § 27, stk. 1, 2. punktum og G.1.1.1.

§ 28 omhandler de tilfælde, hvor der ikke sker betaling i penge, f.eks. hvor virksomhedens indehaver udtager varer til eget brug eller virksomheden betaler for en momspligtig leverance med varer eller ydelser (byttehandel). § 28 er omtalt i G.2.

Ved levering af varer og ydelser skal der betales moms af hele vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ekskl. moms. Momslovens § 27, stk. 1, er ved lov nr. 356 af 19. maj 2004 sprogligt bragt i overensstemmelse med den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

Bestemmelsen betyder, at der som hovedregel skal opkræves moms af ethvert beløb, som betales i forbindelse med en transaktion, som er momspligtig efter momslovens øvrige bestemmelser.

Vederlaget er som udgangspunkt lig med den fakturerede salgspris til den egentlige køber, jf. UfR 1977.376 Ø.

EF-Domstolen har i sag C-34/99, Primeback Ltd, fastslået, at beskatningsgrundlaget ved levering af varer er det samlede beløb, som køberen skal betale i henhold til den salgspris, som er faktureret uanset, sælger har indgået en aftale med en finansieringsvirksomhed, hvorefter finansieringsvirksomheden kun betaler sælger et mindre beløb end sælger har faktureret som salgspris til køberen. De nærmere omstændigheder i sagen er, at Primeback er en detailhandler, der sælger møbler. Ved salg til private tilbydes disse en rentefri kredit, som ydes af en finansieringsvirksomhed. Benytter kunderne

### G.1.1 Vederlaget § 27, stk. 1

### Salgspris

## G.1.1

denne kreditmulighed, indgår de en låneaf tale med finansieringsvirksomheden, hvor den årlige rentesats er fastsat til 0. Finansieringsvirksomheden får ikke ret til varerne. Primeback fakturerer den fulde salgspris til kunderne, som betaler dette beløb til finansieringsvirksomheden. Finansieringsvirksomheden betaler dog et mindre beløb til Primeback, idet en del af det indbetalte beløb fra kunderne udgør en kommission til finansieringsvirksomheden. Selve aftalen mellem Primeback og finansieringsvirksomheden har kunderne ikke kendskab til.

At vederlaget er lig med den fakturerede salgspris, gælder også de tilfælde, hvor salgsprisen er mindre end fremstillings- eller indkøbsprisen.

### **Tilsidesættelse af det aftalte vederlag**

Tilsidesættelse af et aftalt vederlag mellem køber og sælger kan dog ske, hvis reduktionen i salgsprisen må anses for at være betaling af modtagne varer eller ydelser, f.eks. et personales arbejdskraft.

### **Levering af momspligtige og momsfrie varer og ydelser**

For leverancer, der omfatter levering af både momspligtige og momsfrie varer og ydelser, skal der kun opkræves moms af den momspligtige del af leverancen. Se for eksempel TfS 1997, 671, hvor virksomheden havde både momspligtig opstaldning af heste og momsfri udlejning af staldplads.

Således skal et rejsebureau, når det til brug for pakkerejser bruger egne ydelser, også beregne moms af værdien af egne ydelser i henhold til § 27, jf. SKM2001.387.TSS.

Der skal beregnes moms af det samlede vederlag for en momspligtig leverance, selvom der indgår ydelser, som isoleret set ikke er momspligtige. Det er en forudsætning, at de momsfrie ydelser ikke i momsmæssig henseende kan udskilles af det samlede vederlag, jf. D.2.3. Det gælder for leverancer af momsfrie ydelser, der er nøje forbundet med en momspligtig leverance, og kan ikke omgås ved at foretage særskilt fakturering af de ydelser, som isoleret set er momsfrie, jf. UfR 1970.813 H.

Endvidere har Landsskatteretten i SKM2001.36.LSR anført, at selv om vederlaget fra en delebilforenings medlemmer i en vis udstrækning blev benyttet til ydelser som porto, forsikringer, og vægtafgift, var disse udgifter en integreret del af vederlaget for at leje bilerne i lighed med andre omkostninger, og derfor skulle der betales moms af hele vederlaget.

### **20 pct. eller 25 pct.**

I SKM2002.81.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret, hvornår beregningen af moms er 20 pct. eller 25 pct., når en virksomhed fejlagtigt har undladt at opkræve moms, og der efterfølgende skal ske efteropkrævning. Præciseringen sker efter, at Landsskatteretten i en række kendelser har taget stilling til momsbeløbets størrelse i henhold til § 27, stk. 1, jf. § 33.

- Momspligtigt tilskud. Momsen beregnes som 20 pct. af vederlaget.
- Leverancen er momspligtig, men parterne har oprindeligt forudsat, at der var tale om en momsfri leverance i henhold til §§ 8, 13 eller 34. Der skal afregnes 25 pct. i moms af det fakturerede beløb/overdragelsessummen. Se SKM2001.33.LSR, SKM2001.149.LSR og SKM2001.456.LSR.

- Udeholdt omsætning. Beregningen af moms er afhængig af, om beregningsgrundlaget er inklusiv eller eksklusiv moms. Foretages en skønmæssig ansættelse i henhold til opkrævningslovens § 5, stk. 2, bl.a. ud fra et anslået salg med en salgspris inklusive moms, så skal momsen beregnes som 20 pct. af den skønnede omsætning. Foretages en skønmæssig ansættelse på baggrund af oplysninger, der ikke omfatter en salgspris inklusive moms, så skal momsen beregnes som 25 pct. af den skønnede omsætning.

Salg af færgebilletter kan ske som kombinationsbilletter, dvs. billetter, der dækker transport af såvel bilen som medfølgende personer. Billetpriisen er den samme uanset, om der er en eller flere personer i bilen. Da en kombinationsbillet dækker både en momspligtig ydelse (biltransporten) og en momsfri ydelse (personbefordring), skal rederierne opdele billetprisen på disse delydelser.

### **Færebilletter**

Fordelingen kan for eksempel ske på grundlag af et persongennemsnit, - hvilket typisk sker i dag. Opgørelsen kan i disse tilfælde ske på følgende måde:

- 1 Hvis billetten dækker transport af et køretøj inkl. fører, udgør momsen 20 % af billetprisen inkl. moms fratrukket prisen på en ordinær personbillet.
- 2 Hvis billetten dækker transport af et køretøj med op til fem personer, beregnes et persongennemsnit på baggrund af antallet af overførte køretøjer og antallet af personer. Der skal beregnes et særskilt persongennemsnit for henholdsvis personbiler og varebiler, da persongennemsnittet er lavere for varebiler end for personbiler. Momsen udgør 20 % af billetprisen inkl. moms fratrukket prisen på en ordinær personbillet ganget med persongennemsnittet.

Hvis fakturabeløbet ved salget er angivet i fremmed valuta, omregnes beløbet til danske kroner ved bogføringen. Som omregningskurs anvendes valutakursen på leveringstidspunktet. Ved EU-erhvervelser kan toldkursen anvendes i stedet for dagskursen, jf. § 67, stk. 3, i momsbekendtgørelsen.

### **Fremmed valuta**

For virksomheder, som vælger at føre regnskabet i fremmed valuta eller euro, kan henvises til regnskabsbestemmelserne i afsnit N.5 samt momsbekendtgørelsens § 67.

Grundlaget for beregning af momsen er det aftalte vederlag. Der kan således ikke ske afrunding af fakturerede beløb før beregning af momsen.

### **frunding**

Det er uden betydning, om vederlaget ydes som et engangsvederlag eller gennem løbende betalinger. Der skal således også opkræves moms af licenser og royalties og af engangsafgifter, som en virksomhed afkræver nye forhandlere af virksomhedens varer som betingelse for godkendelse som forhandler.

### **Engangsvederlag**

Sikkerhedsstillelser, f.eks. bank- og forsikringsgarantier eller ejerpantebreve, som leverandører måtte kræve for at sikre sig købers opfyldelse af

### **Sikkerhedsstillelser**

## G.1.1

sine forpligtelser i henhold til indgåede aftaler, påvirker ikke momsgrundlaget, så længe sikkerhedsstillelsen ikke kræves udbetalt.

### **Deposita og kapitalindskud**

Momsnævnet har truffet en række afgørelser om, i hvilket omfang deposita og kapitalindskud er omfattet af momslovens § 27, stk. 2, nr. 3, om tilslutnings- og oprettelsesafgifter. Spørgsmålet om, i hvilket omfang disse betalinger indgår i momsgrundlaget, vil derfor blive omtalt i forbindelse med denne bestemmelse, se G.1.2.3.

### **Garantibeløb**

Ved salg af f.eks. udlejningsejendomme kan det forekomme, at sælger garanterer køber en vis indtjening. Kommer garantien til udbetaling, fordi køber ikke kan udleje den købte ejendom eller ikke kan udleje den til den garanterede leje, skal der kun beregnes moms af det udbetalte garantibeløb, hvis garantien anses for at være en del af en momspligtig leverance.

I TfS 1994, 80, fandt Momsnævnet, at et garantibeløb skulle betragtes som en momsfri erstatning og en del af betalingen for den faste ejendom. Sælger af den faste ejendom havde i forbindelse med salget garanteret køber en grundlejeindtægt i de første 5 år efter salget. Garantibeløbet skulle udbetales, hvis udlejningen skete til en lavere leje end den, der var gældende på salgstidspunktet, eller hvis lejer ikke betalte den aftalte leje.

### **Erstatningsbeløb**

Ænderer køber f.eks. efterfølgende en indgået aftale, således at køber aftager et mindre parti varer end oprindeligt aftalt, vil sælger i nogle tilfælde afkræve køber et erstatnings- eller godtgørelsesbeløb til dækning af de faste omkostninger. Sælger skal i givet fald svare moms af erstatningsbeløbet, fordi beløbet må anses for at være en ændring af den oprindelige pris og dermed en del af vederlaget.

► Se endvidere SKM2004.402.LSR, om en lejers betaling af en erstatning for opsigelse før tid af en lejekontrakt vedrørende en fast ejendom, der var omfattet af en frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51, stk. 1. Landsskatteretten fandt, at udlejer måtte anses at have leveret en tjenesteydelse til lejer ved at frigøre lejer for dennes forpligtelser i henhold til lejekontrakten, der indeholdt en uopsigelighedsklausul. Erstatningen udgjorde modydelsen for udlejers tjenesteydelse, der var momspligtig, jf. momslovens § 4. ◀

► Derimod var der i SKM2004.497.LSR kun momspligt for en del af en bankgaranti udbetalt efter misligholdelse af forpligtelserne i henhold til en lejekontrakt. Lejer fraflyttede lejemålet uden at opsiges lejemålet og betalte ikke leje for tiden efter fraflytningen. Udlejer opsagde herefter lejemålet med forkortet varsel. Bankgarantien blev udbetalt til udlejer. Landsskatteretten fandt, at den del af bankgarantien, der forholdsmæssigt vedrørte perioden indtil udløbet af udlejers forkortede varsel for opsigelsen af lejemålet, måtte anses for vederlæg for levering af en ydelse til lejer. Denne del var momspligtig efter momslovens § 4. Den del af den udbetalte garanti, der forholdsmæssigt vedrørte perioden efter udløbet af det forkortede varsel, måtte derimod anses for en erstatning, som ikke var momspligtig. Det var uden betydning, at lejer efter erhvervslejeloven var forpligtet til at betale leje for



tiden indtil, at lejer kunne være flyttet med aftalt varsel, idet der blot var tale om en objektivt beregning af erstatningen til udlejer som følge af misligholdelsen af lejeaftalen. ◀

Der skal svares moms af erstatningsbeløb, der modtages fra forsikringselskaber ved levering af erstatningsvarer eller reparationsydelser til virksomhedens kunder, se TfS 1992, 46.

Der skal ikke svares moms af erstatningsbeløb, som betales, fordi der sker annullering af afgivne tilbud. Grunden er, at der ikke finder en levering sted, og at erstatningen derfor ikke er betaling for en momspligtig leverance. Det samme gælder erstatninger fra forsikringselskaber for varer, der er beskadiget eller gået tabt f.eks. som følge af brandskade eller indbrud.

I afgørelsen SKM2003.527.LSR er det med henvisning til Tolsma-dommen (C-13/93) fastslået, at præmier, som et arkitektfirma modtager ved deltagelse i en åben (offentlig) arkitektkonkurrence, ikke er momspligtige. Dette skyldes, at præmien ikke kan anses som vederlag for levering af en tjenesteydelse. Konkurrenceudbyderen har således ikke været forpligtet til at udbetale en præmie til arkitektfirmaet. Der forligger derfor ikke et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, hvor det vederlag, som tjenesteyderen (arkitektfirmaet) har modtaget, udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (konkurrenceudbyderen). Er præmien derimod en del af honoraret for benyttelsen af projektet, er der tale om et momspligtigt vederlag. Se også afsnit Q.1.3.1. Der er fradragsret for moms af arkitektfirmaers udgifter afholdt i forbindelse med deltagelse i arkitektkonkurrencer, jf. SKM2003.527.LSR, se afsnit J.1.1.

### **Præmier ved arkitektkonkurrencer**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.271.TSS udtalt sig om den momsmæssige behandling af tilbagediskonterede fremtidige leasingydelser i forbindelse med misligholdelse og i forbindelse med ophør før aftalens udløb i øvrigt.

### **Tilbagediskontering af leasingydelser**

Ved opsigelse af leasingaftaler før aftalens udløb i henhold til aftalens bestemmelser og udenfor bestemmelserne om misligholdelse er det styrelsens opfattelse, at det vederlag, som leasingtager efter aftalen skal betale leasinggiver, er momspligtigt.

Det samme er tilfældet i forbindelse med aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler, f.eks. om forkortelse af løbetid eller om, at uopsigelige kontrakter alligevel skal være opsigelige.

EF-domstolen har i sag C-16/93, Tolsma, og senere domme udtalt, at en tjenesteydelse kun udføres "mod vederlag", som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren.

## G.1.1

Imidlertid er der i forbindelse med opsigelse, der ikke sker i anledning af misligholdelse, og aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler netop tale om gensidigt bebyrdende retsforhold. Derfor er der efter domstolens retspraksis tale om vederlag mod vederlag fra leasinggivers side, når denne opnår ret til vederlag ved opsigelsen eller ændringen af aftalen. Sådanne opsigelser og aftalte ændringer er derfor momspligtige.

Efter styrelsens opfattelse er der i forbindelse med misligholdelse af leasingkontrakter ikke tale om en gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold.

Det forhold, at leasinggiver i leasingkontrakten forbeholder sig ret til at kræve erstatning i tilfælde af misligholdelse, og at kontrakten indeholder bestemmelser om erstatningens beregning, kan efter styrelsens opfattelse ikke sidestilles med, at leasinggiver har accepteret leasingtagers evt. misligholdelse af kontrakten. Misligholdelse må derimod ses som en ikke-aftalt, ensidig undladelse fra leasingtagers side. Evt. erstatning for denne ensidige undladelse kan derfor ikke anses for vederlag for en ydelse inden for rammerne af et gensidigt bebyrdende retsforhold. Et sådant erstatningsbeløb er således ikke momspligtigt.

Det bemærkes, at en afgørelse af, om en transaktion er momspligtig, skal foretages på baggrund af en analyse af transaktionernes objektive og reelle karakter, og ikke på baggrund af parternes formelle benævnelse. Ved afgørelsen af, om en transaktion er momspligtig, skal der derfor tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne transaktion.

### **Parkeringsafgift**

En forhøjet parkeringsafgift, som blev opkrævet af et parkeringsanlæg ved parkering i strid med forskrifterne, er af Højesteret blevet anset for at være et vederlag for en momspligtig ydelse. Afgiften skulle derfor indgå i momsgrundlaget, se TfS 1996, 357.

### **Godtgørelse af registreringsafgift**

Godtgørelse af registreringsafgift ved udførsel af brugte biler og motorcykler anser Told- og Skattestyrelsen for at udgøre en del af det samlede vederlag som forhandleren modtager, se nærmere herom i SKM2003.485.TSS og afsnit R.5.

### **Konkurrence**

EF-domstolen har i sagen C-498/99 Town & County Factors Ltd fastslået, at den samlede gebyrsum, arrangøren af en konkurrence har modtaget, udgør beskatningsgrundlaget for konkurrencen, når arrangøren frit kan disponere over dette beløb.

### **Plejehjem**

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1998, 438, truffet afgørelse om, at der ikke skal beregnes moms af institutioners lønudgifter i forbindelse med vask og rengøring til beboere på plejehjem. Der skal således kun beregnes moms af det beløb, som opkræves hos beboerne.

Afholder en virksomhed udgifter i købers navn og for dennes regning, kan udgiften under visse omstændigheder holdes uden for momsgrundlaget efter reglerne om udlæg i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, se G.1.3.2.

## Udlæg

Momslovens § 27, stk. 1, er ændret ved lov nr. 356 af 19. maj 2004. I overensstemmelse med hidtidig fast praksis fremgår det nu direkte af bestemmelsens ordlyd, at momsgrundlaget ved levering af varer og ydelser er vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet momsen selv.

## G.1.1.1 Tilskud fra tredje- mand

Dette er i overensstemmelse med den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirrektivs artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a. Det fremgår af direktivbestemmelsen, at beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, som er direkte forbundet med transaktionernes pris.

EF-domstolen har i sag C-184/00, Office des produits Wallons ASBL, taget stilling til, hvordan begrebet "tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris" i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes. Domstolen udtaler i præmis 10, at det under omstændigheder som i hovedsagen ikke er relevant, om en afgiftspligtig som sagsøgeren har udført en ydelse, der kan individualiseres, og som er til fordel for den myndighed, der yder den afgiftspligtige tilskuddet. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, tager sigte på situationer, hvor tre parter er involveret, nemlig den myndighed, der yder tilskuddet, den organisation, der modtager det, og køberen af den vare eller aftageren af den tjenesteydelse, der er leveret eller udført af den tilskudsmodtagende organisation. Transaktionerne omfattet af sjette direktivs artikel 11, punkt A, er derfor ikke transaktioner, der er udført til fordel for den myndighed, der yder tilskuddet.

## Generelt vedrørende EF-domstolens praksis

EF-domstolen har i præmis 27 og 28 i dommen i sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, udtalt, at eftersom det fastsættes i sjette momsdirrektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at momsgrundlaget i de angivne tilfælde omfatter tilskud, som udbetales til den afgiftspligtige, har det været formålet med denne bestemmelse at momspålægge hele værdien af godet eller tjenesteydelsen og herved undgå, at udbetaling af tilskud resulterer i et lavere momsprovenu. I henhold til bestemmelsens ordlyd finder denne anvendelse, når tilskuddet er direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion.

Domstolen har udtalt sig tilsvarende i dommene i sagerne C-495/01, Kommissionen mod Finland, C-144/02, Kommissionen mod Tyskland, og C-463/02, Kommissionen mod Sverige.

Det kan på baggrund af EF-domstolens domme i sagerne C-381/01, C-495/01, C-144/02 og C-463/02 lægges til grund, at et tilskud er direkte forbundet med prisen på en transaktion, når følgende betingelser er opfyldt:

- Tilskuddet skal for det første særligt være blevet betalt til den tilskuds-

### G.1.1.1.1

modtagende erhvervsdrivende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag ("modværdi") for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt. Det må navnlig være godtgjort, at den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, anerkendes, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion (se f.eks. præmis 29 i dommen i sag 381/01).

- Desuden skal det undersøges, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Det skal således undersøges, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud (se f.eks. præmis 30 i dommen i sag 381/01).
- Det vederlag, tilskuddet måtte udgøre, må i det mindste kunne fastsættes. Det er ikke nødvendigt, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare eller udførte tjenesteydelse. Det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prisfaldet og tilskuddet, som kan være et samlet beløb (se f.eks. præmis 31 i dommen i sag C-381/01).
- Begrebet "tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris", i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal således forstås sådan, at det kun omfatter tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen (se f.eks. præmis 32 i dommen i sag C-381/01).

### G.1.1.1.1 Tilskud betalt mod leverance af en bestemt vare eller tjenesteydelse

Ved vurdering af, om et tilskud skal medregnes i momsgrundlaget, skal der tages stilling til, om tilskuddet er betinget af, at der foretages en leverance.

### Ophør af leveringer

I sag C-215/94, Jürgen Mohr (om godtgørelse til en landmand i forbindelse med ophør af mælkeproduktion) og sag C-384/95, Landboden-Agrardienst GmbH & Co KG (om national godtgørelse, som blev givet til en landmand for at undlade at høste 20 pct. af afgrøderne), har EF-Domstolen fastslået, at der ikke er tale om en leverance af tjenesteydelser, når en landmand undlader at producere afgrøder eller mælk mod godtgørelse, idet tilskudsgiverne - henholdsvis Fælleskabet og den tyske stat - ikke erhverver goder eller tjenesteydelser til eget brug, da landmændenes undladelser sker i almenhedens interesse. Undladelserne giver således ikke tilskudsyderne sådanne fordele, at de kan anses for at være forbrugere af en tjenesteydelse.

### Gratis leverance

Sag C-353/00, Keeping Newcastle Warm Ltd (KNW), vedrørte offentlige tilskud til energirådgivning. Der blev ydet tilskud til visse anerkendte rådgivere, som ydede gratis energirådgivning til visse husholdninger. EF-dom-

stolen bemærkede under henvisning til dommen i sag C-184/00, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a, bla. tager sigte på situationer, hvor tre parter er involveret, nemlig den offentlige tilskudsgiver, en virksomhed som tilskudsmodtager, og aftageren af tjenesteydelsen. Inden for denne ramme kan det beløb, der betales af en offentlig organisation til en virksomhed i forbindelse med energirådgivning, som virksomheden leverer til visse grupper af beboere, udgøre et tilskud i bestemmelsens forstand. Samtidig finder EF-domstolen under henvisning til dommen i sag C-16/93, Tolsma, at det under alle omstændigheder skal anføres, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen. Det må fastslåes, at det til KNW betalte beløb modtages som modværdi for den tjenesteydelse, som KNW præsterer overfor visse modtagergrupper. Det betalte beløb er som en transaktions modværdi omfattet af beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

EF-domstolen fandt i dommen i sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, at en forarbejdningsevirsomheds salg af tørret foder, efter at denne har erhvervet råstoffet hos producenter af frisk foder, er en leverance af goder i sjette momsdirektivs forstand. Forarbejdningsevirsomheden kan efter forordning nr. 603/95 få udbetalt støtte til produktionen af tørret foder og selv råde over denne støtte. Domstolen fandt imidlertid, at støtten ikke er direkte forbundet med prisen på den afgiftspligtige transaktion i henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Tilskuddet er således ikke særligt blevet betalt, mod at forarbejdningsevirsomheden har leveret tørret foder til en køber, jf. dommens præmisser 34-37.

Forarbejdningsevirsomheden kan også modtage tilskud til levering af en ydelse i form af tørring af foderet, dvs. levering af en tjenesteydelse, der udføres af forarbejdningsevirsomheden for friskfoderproducentens regning (lønkontakt). Domstolen bemærker, at sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), imidlertid forudsætter, at tilskuddet for at være momspligtigt skal udbetales til leverandøren af godet eller til tjenesteyderen, således at denne kan råde herover. I de tilfælde, hvor der foreligger en lønkontrakt, bliver forarbejdningsevirsomhedens tilskud imidlertid ikke udbetalt til denne. Forordning nr. 603/95, artikel 11, stk. 2, fastsætter nemlig en forpligtelse for forarbejdningsevirsomheden til at betale producenten den støtte, som forarbejdningsevirsomheden modtager for de mængder, der forarbejdes i henhold til lønkontrakter. Forarbejdningsevirsomheden kan således ikke råde over den tildelte støtte. Den påtager sig alene en rolle som mellemmand mellem den organisation, som tildeler støtten, og foderproducenten. Det af Kommissionen foreslåede kriterium, hvorefter begrebet "den juridiske tilskudsmodtager" ikke afhænger af, hvem der modtager den økonomiske fordel, kan ikke lægges til grund. Under disse omstændigheder kan støtten ikke anses for at udgøre forarbejdningsevirsomhedens vederlag ("modværdi") for den tjenesteydelse, virksomheden har leveret. Ligesom støtten ikke gør det muligt for forarbejdningsevirsomheden at levere tjenesteydelsen til en lavere pris, jf. dommens præmis 41-47.

Hverken med hensyn til forarbejdning af eget foder eller til lønkontrakter, kan støtten efter forordningen derfor anses for vederlag. Domstolen har

### **Forarbejdningsevirsomhed**

### **Lønkontrakt**

### G.1.1.1.1

udtalt sig tilsvarende i dommene i sagerne C-495/01, Kommissionen mod Finland, C-144/02, Kommissionen mod Tyskland, og C-463/02, Kommissionen med Sverige.

#### Vederlag for leverance

I Mn.680/80 modtog et privat el-selskab et amtskommunalt tilskud til nedlæggelse af et søkabel til elforsyningen af et øsamfund. Nævnet fandt, at tilskuddet til el-selskabet ikke skulle medregnes i momsgrundlaget, idet tilskuddet ikke kunne anses for direkte eller indirekte at være betaling for en momspligtig ydelse.

I TfS 1998, 749, har Told- og Skattestyrelsen vurderet en lang række af Miljøstyrelsens tilskudsordninger i relation til momspligten. Det drejer sig om følgende ordninger:

- Momsfrie ordninger: Kompensationsordningen for affaldsafgift, tilskud til bortskaffelse af spildolie, værditabsordningen for boligejere, teknologipuljen, udviklings- og demonstrationsprojekter vedrørende genbrug, renere teknologi, miljøstyring og miljørevision mv. i virksomheder, aktiviteter vedrørende bekæmpelsesmidler, nedbringelse af okkergener i vandløb, gennemførelse af vandløbsrestaureringer, støtte til forurerings-truede vandindvindinger.
- Momspligtige ordninger: Indsamlingsordningen vedrørende dæk, indsamling af blyakkumulatorer, indsamling af lukkede nikkel-cadmium batterier.
- Ordninger, som må underkastes en konkret vurdering: Pulje til grøn beskæftigelse og aktionsplan for økologisk fremstilling.

En forening, der havde til formål at fremme uddannelse, vejledning og jobtræning af langtidsledige havde modtaget tilskud fra 2 kommuner. Landskatteretten udtalte, jf. TfS 1999.906, at tilskuddene ikke var en del af prisen for en bestemt leverance. Endvidere måtte det lægges til grund, at tilskuddene ikke var betaling for en konkret modydelse. Der var således ud fra det oplyste ikke fra kommunerne stillet krav om levering af en bestemt modydelse, ligesom der ikke var tale om, at foreningen skulle udføre et konkret projekt eller varetage en bestemt opgave for kommunerne.

Højesterets har i dommen i SKM2003.2.HR taget stilling til spørgsmålet om momspligt af tilskud til Hjemmeservice. Højesteret bemærker, at ved levering af en momspligtig ydelse er det vederlaget, der er afgiftsgrundlaget, jf. § 27 i momsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994, der trådte i kraft 1. juli 1994) og § 7 i den oprindelige momslov fra 1967 (lovbekendtgørelse nr. 41 af 1. februar 1993). Det er efter bestemmelsen uden betydning, om vederlaget helt eller delvis udredes af andre end modtageren af ydelsen, jf. herved også art. 11, pkt. A, stk. 1, litra a, i 6. momsdirektiv. Hvis et offentligt tilskud må anses for vederlag for en momspligtig ydelse, skal det derfor medregnes i afgiftsgrundlaget.

Ifølge lov nr. 455 af 30. juni 1993 om statstilskud til hjemmeservice - som sagen drejede sig om - beregnes tilskuddet efter det antal timers arbejde, der er udført, jf. § 3, stk. 1, 1. pkt. Det udbetales til den virksomhed, der har

udført husholdningsarbejdet, jf. § 4, stk. 1, på grundlag af forbrugerenes kvittering for, at arbejdet er udført, jf. § 4, stk. 3, nr. 6. Tilskuddet skal fradrages på virksomhedens regning til forbrugeren for det udførte arbejde, jf. § 4, stk. 3, nr. 1. Da tilskuddet herefter er direkte forbundet med den pris, som forbrugeren selv skal betale for ydelsen, er tilskuddet en del af vederlaget for ydelsen. Det skal derfor medregnes i afgiftsgrundlaget.

Det er en betingelse for momspligt af et tilskud, at tilskuddet udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Ved bedømmelsen af, om et tilskud er momspligtigt, skal der således tages stilling til, om varen eller ydelsen objektivt set kan sælges til en lavere pris end, hvis der ikke blevet givet tilskud fra tredjemand.

### **G.1.1.1.2 Tilskud - Faktor ved prisfastsættelsen**

EF-domstolen udtaler sig i præmis 38 i dommen i sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, om tilskud til forarbejdningsvirksomheder, der sælger tørret foder, efter at de har erhvervet råstoffet hos producenter af frisk foder. Domstolen bemærker, at i det foreliggende tilfælde er parterne enige om, at der ikke er mangel på tørret foder på verdensmarkedet. Det er tillige ubestridt, at formålet med støtteordningen er dels at tilskynde til produktion inden for Fællesskabet, på trods af at produktionsomkostningerne er større end omkostningerne på verdensmarkedet, for at sikre interne forsyningsmuligheder, dels at producere tørret foder af en vis kvalitet. Herved lægges der i ellefte betragtning til forordning nr. 603/95 vægt på "at fremme en regelmæssig forsyning af forarbejdningsvirksomhederne med frisk foder og gøre det muligt for producenterne at drage fordel af støtteordningen", og det konstateres i tiende betragtning, at det bør fastlægges, hvilke kriterier for minimumskvalitet tørret foder skal opfylde, for at der kan ydes støtte. Disse kriterier er fastsat i forordningens artikel 8.

EF-domstolen udtaler videre i præmis 39, at i denne sammenhæng fremgår det ikke, at støtteordningen er en forbrugsfremmende ordning. Den tilskyn-der ikke tredjemænd til at købe tørret foder, fordi prisen på grund af støtten er lavere end prisen på verdensmarkedet, dvs. en situation, hvor momsgrundlaget, begrænset til den betalte pris, ikke svarer til hele det leverede godes værdi. Ordningen har til formål at gøre det muligt for tredjemænd at få forsyninger inden for Fællesskabet til en pris, der kan sammenlignes med prisen på verdensmarkedet, som de under alle omstændigheder kunne erhverve forsyninger til uden for Fællesskabet, såfremt der uden støtteordningen ikke ville være et udbud inden for Fællesskabet, eller dette ville være utilstrækkeligt. Den moms, som pålægges denne pris, dækker således hele det leverede godes markedsværdi.

Forarbejdningsvirksomheden kan også modtage tilskud til levering af en ydelse i form af tørring af foderet, dvs. levering af en tjenesteydelse, der udføres af forarbejdningsvirksomheden for friskfoderproducentens regning (lønkontakt). EF-domstolen bemærker, at støtten ikke gør det muligt for forarbejdningsvirksomheden at levere tjenesteydelsen til en lavere pris. Domstolen bemærker derefter, at ved fastsættelsen af prisen for tørringsydelsen skal alle de almindelige forarbejdningsomkostninger derfor tages i betragtning, således at den moms, som opkræves af dette beløb, dækker ydelsens

fulde værdi. Støtten, der gives videre til producenten, letter dennes omkostninger til at få foderet tørret. Besparelsen opnås dog ikke, når prisen for den afgiftspligtige transaktion skal betales. Den opnås først senere efter betaling af en pris svarende til ydelsens samlede værdi. Såfremt den endelige støtte, der betales til producenten af frisk foder, også blev inkluderet i afgiftsgrundlaget, ville dette føre til en dobbelt afgiftspålæggelse af transaktionen vedrørende tørring af foderet, hvilket ville stride mod formålet med sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), jf. dommens præmisser 41-50.

Hverken med hensyn til forarbejdning af eget foder eller til lønkontrakter, kan støtten efter forordningen derfor anses for direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion. Domstolen har udtalt sig tilsvarende i dommene i sagerne C-495/01, Kommissionen mod Finland, C-144/02, Kommissionen mod Tyskland, og C-463/02, Kommissionen med Sverige.

EU-tilskud til nedsættelse af betalingen for visse mejeriprodukter, der leveredes til børn i skoler og andre institutioner, blev af Momsnævnet og senere også af Landsskatteretten anset for momspligtige. Tilskuddene, der blev ydet efter det daværende Landbrugsministeriums nærmere bestemmelser, udbetaltes direkte til leverandøren, som skulle levere produkterne til en pris, der svarede til den sædvanlige udsalgspris, nedsat med EU-støttebeløbet, jf. Mn.908/85 og TfS 1999, 33.

I TfS 1996, 559, blev kommunale og amtskommunale tilskud til opførelse og drift af et musikhus, hvor tilskuddene blev ydet som en forudsætning for etablering og drift af musikhuset, af Momsnævnet anset for momsfri. Musikhuset kunne ikke som alternativ til tilskuddene forhøje sine priser tilsvarende. Endelig var der kun delvis sammenfald mellem tilskudsgiverne og den kreds af borgere, der ville få glæde af musikhuset.

Højesterets har i dommen i SKM2003.2.HR taget stilling til spørgsmålet om momspligt af tilskud til Hjemmeservice. Højesteret bemærker, at ved levering af en momspligtig ydelse er det vederlaget, der er afgiftsgrundlaget, jf. § 27 i momsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994, der trådte i kraft 1. juli 1994) og § 7 i den oprindelige momslov fra 1967 (lovbekendtgørelse nr. 41 af 1. februar 1993). Det er efter bestemmelsen uden betydning, om vederlaget helt eller delvis udredes af andre end modtageren af ydelsen, jf. herved også art. 11, pkt. A, stk. 1, litra a, i 6. momsdirektiv. Hvis et offentligt tilskud må anses for vederlag for en momspligtig ydelse, skal det derfor medregnes i afgiftsgrundlaget.

Ifølge lov nr. 455 af 30. juni 1993 om statstilskud til hjemmeservice - som sagen drejede sig om - beregnes tilskuddet efter det antal timers arbejde, der er udført, jf. § 3, stk. 1, 1. pkt. Det udbetales til den virksomhed, der har udført husholdningsarbejdet, jf. § 4, stk. 1, på grundlag af forbrugers kvittering for, at arbejdet er udført, jf. § 4, stk. 3, nr. 6. Tilskuddet skal fradrages på virksomhedens regning til forbrugeren for det udførte arbejde, jf. § 4, stk. 3, nr. 1. Da tilskuddet herefter er direkte forbundet med den pris, som for-



brugeren selv skal betale for ydelsen, er tilskuddet en del af vederlaget for ydelsen. Det skal derfor medregnes i afgiftsgrundlaget.

EF-domstolen har i sag C-184/00, Office des produits Wallons ASBL, taget stilling til, hvordan begrebet "tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris" i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes. Domstolen har navnlig taget stilling til, om driftstilskud som det i den belgiske hovedsag foreliggende skal medtages i beskatningsgrundlaget efter bestemmelsen. I den konkrete sag var der tale om en rammeaftale om driftstilskud til flere forskellige opgaver.

EF-domstolen udtaler, at den forelæggende ret i hovedsagen under hensyn til, at sagsøgeren efter rammeaftalen forestår flere opgaver, skal foretage en prøvelse af, om der for hver enkelt opgave foretages en særlig betaling, der nærmere kan fastsættes, eller om tilskuddet udbetales samlet til dækning af alle sagsøgerens driftsomkostninger. Under alle omstændigheder vil kun den del af tilskuddet, som kan defineres som vederlag for en afgiftspligtig transaktion, efter omstændighederne være momspligtig, jf. præmis 15.

Den nationale ret vil på grundlag af en gennemgang af årsopgørelsen mellem sagsøgeren og regionen Wallonien kunne undersøge, om de beløb, der skal betales i tilskud for hver enkelt forpligtelse, regionen har pålagt sagsøgeren, fastsættes i henhold til rammeaftalen. Hvis dette er tilfældet, kan det godtgøres, at der foreligger en direkte forbindelse mellem tilskuddet og salget af de tidsskrifter, sagsøgeren udgiver, jf. præmis 16.

Ved undersøgelsen af, om det vederlag, tilskuddet måtte udgøre, kan fastsættes, kan den forelæggende ret endvidere enten sammenligne prisen, de pågældende varer sælges til, med deres normale salgspris eller få oplyst, om tilskuddet er faldet, fordi de pågældende varer ikke produceres. Hvis de undersøgte forhold giver grundlag herfor, må det konkluderes, at den del af tilskuddet, der skal gå til fremstilling og salg af varen, udgør "tilskud, der er direkte forbundet med prisen". Det er herved ikke nødvendigt, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare, men det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prislefaldet og tilskuddet, som kan være et samlet beløb, jf. præmis 17.

EF-domstolen bemærker i præmis 18, at herefter må de forelagte spørgsmål besvares med, at begrebet "tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris" i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at det kun omfatter tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen. Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder, den har fået forelagt, at tage stilling til, om tilskuddet udgør et sådant vederlag.

Efter Momslovens § 27, stk. 1, er momsgrundlaget ved levering af varer og ydelser vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet momsen selv. Efter den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a), er beskat-

### **G.1.1.1.3 Driftstilskud til flere opgaver - Rammeaf- taler**

### **G.1.1.2 Tilskud - Modydel- ser til tilskudsgiver**

## G.1.1.2

ningsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, som er direkte forbundet med transaktionernes pris.

Når et tilskud er betinget af en modydelse fra tilskudsmodtager til tilskudsgiver, skal tilskuddet derfor anses for vederlag og indgå i momsgrundlaget for ydelsen. Tilsvarende, når leveringen af en ydelse fra en afgiftspligtig person til en køber eller aftager er betinget af, at køberen/aftageren yder et tilskud til den afgiftspligtige person. Momspligten af et sådant tilskud følger således allerede af det første led i de to bestemmelser. EF-domstolen har således i en række domme, jf. f.eks. præmis 13 i dommen i sag C-16/93, Tolsma, fastslået, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen.

Nedenfor en række eksempler på afgørelser, hvor der er taget stilling til momspligt for modydelser til tilskudsgiver for tilskud:

### Momsfrie tilskud

Tilskud fra to ministerier til fremme af henholdsvis byggeeksporten og forskning inden for energisektoren blev af Momsnævnet anset for momsfrie, idet ministerierne ikke modtog nogen konkret modydelse for de ydede tilskud, jf. Mn.905/85.

Tilskud til forskning blev af Momsnævnet anset for momsfrit med den begrundelse, at der ikke blev præsteret en konkret modydelse fra det tilskudsmodtagende institut. Hvis instituttet derimod udførte et projekt, iværksat af en tilskudsgiver, fandt nævnet, at tilskudsgiveren ville opnå en konkret modydelse, hvorfor tilskuddet i dette tilfælde ville være momspligtigt, jf. Mn.962/87.

Tilskud til en TV-kanal blev i TfS 1996, 432, anset for at være momsfrie. Formålet med TV-kanalen var at udsende kristne TV-programmer i lokalområdet. Tilskuddene blev anvendt til at opfylde foreningens formål. De kirkesamfund, der støttede foreningen, var interesserede i udbredelsen af det kristne budskab, men de enkelte kirkesamfund modtog ingen konkret og direkte modydelse for tilskuddene. Momsnævnet anså tilskuddene for at være en gave.

En forening, der havde til formål at fremme uddannelse, vejledning og jobtræning af langtidsledige havde modtaget tilskud fra 2 kommuner. Landskatteretten udtalte, jf. TfS 1999.906, at tilskuddene ikke var en del af prisen for en bestemt leverance. Endvidere måtte det lægges til grund, at tilskuddene ikke var betaling for en konkret modydelse. Der var således ud fra det oplyste ikke fra kommunerne stillet krav om levering af en bestemt modydelse, ligesom der ikke var tale om, at foreningen skulle udføre et konkret projekt eller varetage en bestemt opgave for kommunerne.

Tilskud til produktion af film blev af Landsskatteretten anset for momsfrit med den begrundelse, at tilskudsmodtager (filmproducenten) ikke kunne anses for at levere varer og ydelser til tilskudsgiver, jf. SKM2002.84.LSR.

Der blev lagt vægt på, at tilskudsgiver ikke erhverver nogen materielle rettigheder over filmen, at tilskudsgiver ikke har nogen indflydelse på produktionen, at filmen er offentlig tilgængelig og, at der ikke var en sammenhæng mellem tilskudsbeløb og reklameværdi.

For at ville påtage sig at levere fjernvarme til et udstykningsområde betingede et fjernvarmeselskab sig, at kommunen ved afsætning af parceller i området skulle opkræve et beløb pr. parcel, uanset hvilken opvarmningsform parcelkøberne valgte. Beløbet tilfaldt selskabet til finansiering af nødvendige fjernvarmeforsyningsledninger mv. til området. Momsnævnet fandt, at fjernvarmeselskabet skulle betale moms af beløbet, jf. Mn.397/75.

### Momspligtige tilskud

Et bogtrykkeri fremstillede en lokal vejviser, der blev udleveret vederlagsfrit til samtlige husstande i kommunen. Efter aftale med kommunen blev vejviseren udvidet med vej- og gaderegister. Kommunen fik endvidere stillet plads i vejviseren til rådighed samt leveret et antal eksemplarer. Momsnævnet fandt, at de tilskud, som bogtrykkeriet modtog fra kommunen, måtte betragtes som vederlag for de varer og ydelser, kommunen modtog. Bogtrykkeriet skulle derfor medregne tilskuddet i momsgrundlaget, jf. Mn.551/78.

Et fjernvarmeværk modtog fra en kommune et beløb til dækning af entreprenørudgifter ved etablering af et ledningsnet i en kommunal udstykning. Momsnævnet fandt, at der var en så direkte forbindelse mellem kommunens betaling og etableringen af ledningsnettet i de byggegrunde, som tilhørte kommunen, at betalingen måtte anses for et vederlag, hvoraf der skulle betales moms, jf. Mn.796/82.

Et leasingselskab fik af kommunen et tilskud til indkøb af to lavtgulvbusser. Busserne blev udlejet til den virksomhed, der som entreprenør varetog kommunens busdrift. Leasingselskabet var ejet af entreprenøren. Momsnævnet fandt, at tilskuddet reelt udgjorde en del af kommunens vederlag for busdriften, da der var en direkte sammenhæng mellem tilskuddet, leasingydelsens størrelse og kommunens betaling for busdriften. Tilskuddet skulle derfor medregnes i momsgrundlaget, jf. TfS 1994, 747.

I TfS 1995, 214, fandt Momsnævnet, at en kommunes tilskud til et forsamlingshus via en boldklub til ombygning af et omklædningsrum skulle medregnes i momsgrundlaget. Nævnets begrundelse var, at der var leveret en modydelse til kommunen (den reelle tilskudsgiver) og til boldklubben (den formelle tilskudsgiver). Modydelsen fra forsamlingshuset til kommunen var, at huslejen i forsamlingshuset ikke blev forhøjet. Hvis der ikke var blevet givet tilskud, skulle lejen forhøjes, og der skulle betales moms af et højere beløb. Modydelsen til boldklubben var, at forsamlingshuset ville stå for ombygningen af omklædningsrummene. Tilskuddet kunne derfor ikke betragtes som en gave, men derimod som en betaling for det ombyggede omklædningsrum, som ellers skulle have været finansieret over lejen.

I TfS 1995, 866, fandt Momsnævnet, at et naturgasselskabs tilskud til fjernvarmeværker i forbindelse med tilslutning af nye fjernvarmekunder måtte

### G.1.1.3

anses for momspligtigt. Nævnet begrundede afgørelsen med, at tilskuddet udbetaltes til og tilkom værkerne efter de indgåede kontrakter mellem selskabet og værkerne. Tilskuddet måtte endvidere anses for betaling for en modydelse, der bestod i den forventede mertilslutning af nye kunder som følge af værkerens tilbud om gratis tilslutning.

I SKM2002.607.LSR anså Landsskatteretten tilskud ydet af en kommune for momspligtigt. Kommunen havde ydet tilskud til anlægsarbejder til vej i forbindelse med udvidelse af en golfbane. Tilskuddet var betinget af anlægsarbejdernes udførelse og var beløbsmæssigt fastsat til halvdelen af de budgetterede anlægsudgifter vedrørende det kommunale vejanlæg. Et supplerende tilskud blev ydet til dækning af nærmere angivne merudgifter vedrørende vejanlægget. Landsskatteretten fastslog i en kendelse, at tilskuddet måtte anses som delvist vederlag for den del af de af selskabet afholdte anlægsudgifter, der vedrørte det kommunalt ejede vejanlæg og skulle følge lig indgå ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter momslovens § 27, stk. 1.

### G.1.1.3 Servering af mad- og drikkevarer

#### **Kantiner i statslige institutioner**

Salgspriserne for mad- og drikkevarer i de kantiner, der er omfattet af bestemmelserne i Finansministeriets cirkulære om oprettelse og drift af personalekantiner mv. hos statslige institutioner, skal ifølge cirkulæret fastsættes således, at prisniveauet svarer til prisniveauet i andre kantiner såvel private som offentlige kantiner.

Kantinen skal ud over afsætningen af mad- og drikkevarer også betale moms af øvrige varer og momspligtige ydelser, der leveres mod betaling eller som modydelse for modtagne tilskud.

For kantiner i statsinstitutioner gælder det særlige, at kantinedriften skal søges etableret på en sådan måde, at staten ikke pådrager sig noget økonomisk ansvar. Driften overlades derfor ofte til et cateringfirma eller til en personaleforening. Personalet i kantinen skal ansættes, aflønnes og afskediges af den, der forestår kantinedriften. Det er i denne forbindelse forudsat, at staten i et vist omfang dækker de lønudgifter, der er forbundet med rengøring af spiselokale og køkken, afrydning af spiselokale, fjernelse af affald, opvask og afrydning i køkkenet.

Den rengøring mv., der bliver udført af arbejdskraft, der er ansat af den ikke-arbejdsgiverdrevne kantine, anses for at være udført for den offentlige institution, da denne ejer lokalerne og i sidste ende afholder udgifterne til de udførte arbejder. Den betaling, der modtages til dækning af disse omkostninger, anses derfor for at være betaling for en momspligtig leverance fra kantinen. Kantinen skal derfor ved opgørelse af den momspligtige omsætning medregne det beløb, der er modtaget som betaling eller i form af tilskud.

Ikke-arbejdsgiverdrevne kantiner i såvel registrerede som ikke-registrerede private virksomheder skal i lighed med kantiner i offentlige institutioner beregne moms af de beløb, der eventuelt modtages fra arbejdsgiveren til dækning af kantinens lønudgifter til rengøring, afrydning og opvask mv. Herunder skal beregning af kantinens salgsmoms ske efter de generelle regler i momsloven.

### **Ikke-arbejdsgiverdrevne kantiner**

Den 22. december 1999 afsagde Landsskatteretten 3 kendelser vedrørende kantineoms i virksomhedsdrevne kantiner. En af kendelserne er gengivet i TfS 2000.101. I kendelsen lagde Landsskatteretten til grund, at der ikke i momsloven er hjemmel for virksomhedsdrevne kantiner til at opkræve moms opgjort af en værdi, der mindst dækker varenes fremstillingspris. Virksomhedens dækning af eget underskud ved kantinedrift kunne ikke anses som et tilskud, der skulle medregnes i virksomhedens momsgrundlag. Landsskatteretten fandt heller ikke grundlag for at anvende reglerne om udtagning i momslovens § 5. Landsskatteretten lagde endvidere til grund, at kaffe og te til virksomhedens forretningsforbindelser ikke er omfattet af repræsentationsbegrebet i momslovens § 42, stk. 1, nr. 5.

### **Arbejdsgiverdrevne kantiner**

Skatteministeriet havde indbragt Landsskatterettens kendelser for domstolene, men hævdede den 23. november 2000 retssagerne. Det er nu Skatteministeriets opfattelse, efter en drøftelse med Kommissionen, at de hidtidige administrative retningslinier om opgørelse af momsgrundlaget ved salg i virksomhedsdrevne kantiner ikke kan opretholdes. På denne baggrund har Told- og Skattestyrelsen udsendt TSS Cirkulære nr. 7 af 7. marts 2001.

Det fremgår heraf, at Landsskatterettens kendelser medfører, at momslovens almindelige regler for opgørelsen af henholdsvis udgående og indgående moms også gælder for de virksomhedsdrevne kantiner.

Momsgrundlaget skal herefter opgøres efter momslovens § 27, stk. 1. Vederlaget er den samlede modværdi, herunder tilskud eller anden form for støtte til kantinedriften fra en anden end virksomheden selv, såfremt disse tilskud mv. er direkte forbundet med priserne for kantineydelserne. Arbejdsydelser eller lønreduktioner kan også anses for at udgøre en andel af den samlede modværdi, der er modtaget for kantineydelserne, jf. § 27, såfremt de er direkte forbundet med kantineydelsernes priser. De vil i sådanne tilfælde også skulle momsberigtiges som en del af vederlaget.

Kantineydelserne vil i visse tilfælde blive anset for at være udtaget, jf. momslovens § 5, stk 2 og 3, såfremt der ikke betales et vederlag for ydelserne.

Der er sket udtagning, såfremt ydelserne anses for udtaget til kost til virksomhedens indehaver og personale, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 1., såfremt ydelserne er udtaget til naturalaf lønning af virksomhedens personale, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 3, eller såfremt ydelserne er udtaget til repræsentation, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Endvidere er der sket udtagning, såfremt ydelserne er udtaget til vederlagsfri overdragelse, eller til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale, eller

### G.1.1.3

i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål jf. momslovens § 5, stk. 3. I disse tilfælde skal momsgrundlaget fastsættes til indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, jf. momslovens § 28, stk. 1.

Såfremt vederlaget må anses for at være et symbolsk vederlag, kan ToldSkat i konkrete tilfælde beregne moms af det fulde vederlag i henhold til udtagingsreglen i momslovens § 5, stk. 2 og stk. 3. Momsgrundlaget er indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, jf. momslovens § 28, stk. 1.

Såfremt virksomheder skal betale moms ved udtagning, jf. momslovens § 5, stk. 2 og 3, kan moms af indkøb m.v. hertil fradrages i det omfang, dette ikke allerede er sket. Fradragsbeløbet kan dog ikke overstige 25 pct. af momsgrundlaget ved udtagningen, jf. momslovens § 37, stk. 3.

Kantiner, der ligger i virksomheder, der udover kantinedriften alene har ikke-momspligtige aktiviteter eller blandede momsfri og momspligtige aktiviteter, har i det omfang udgifter også er afholdt til brug for kantinevirksomheden hel eller delvis fradragsret for momsen heraf efter momslovens §§ 37 og 38.

Landsskatteretten har bestemt, at kaffe og te til medarbejdere er omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 1. Der er derfor ikke fradragsret for momsen af disse indkøb. Denne del af kendelsen er i overensstemmelse med den hidtidige praksis på området.

Landsskatteretten har endvidere bestemt, at kaffe og te til en virksomheds forretningsforbindelser ikke er omfattet af repræsentationsbegrebet i momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, men er en driftsomkostning, der kan fradrages efter momslovens §§ 37 - 38.

#### **Outsourcet kantinedrift**

I SKM2003.136.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt sig om hvorvidt virksomheder, der har outsourcet kantinedriften i virksomheden til et cateringsselskab er omfattet af TSS-cirkulære nr. 2001-07 (kantinemomscirkulæret). Styrelsen har udtalt, at i Landsskatterettens kendelse om "kantinemoms" offentliggjort i TfS 2000, 101, underkendte Landsskatteretten de tidligere retningslinier for opgørelse af momstilsvaret i virksomhedsdrevne kantiner, som var fastsat i "Vejledning oktober 1983 vedrørende merværdi-afgift - marketenderier/kantiner".

Kantinemomscirkulæret omfatter således kun virksomheder med virksomhedsdrevne kantiner, dvs. at det er en betingelse for at være omfattet af cirkulæret, at virksomheden for egen regning og risiko har drevet kantinen i virksomheden.

Har virksomheden outsourcet kantinedriften til et cateringsselskab, vil det bero på en konkret vurdering af de mellem parterne indgåede aftaler, om virksomheden opfylder betingelsen om at have drevet kantinen i virksomheden for egen regning og risiko.

Kun i de tilfælde, hvor vurderingen fører til det resultat, at virksomheden har drevet kantinen for egen regning og risiko er virksomheden omfattet af kantine moms cirkulæret.

Da vurderingen som nævnt må bero på en konkret vurdering af de enkelte aftaler, er det ikke muligt at udstikke generelle retningslinier for, hvornår betingelsen kan anses for at være opfyldt.

Styrelsen har endvidere udtalt sig om hvorvidt virksomhederne har fradragsret for moms af betalinger til cateringselskabet, henholdsvis når kantinen i virksomheden er drevet for virksomhedens regning og risiko og når kantinen i virksomheden er drevet for cateringselskabets regning og risiko.

I de tilfælde, hvor kantinen i virksomheden er drevet for virksomhedens regning og risiko har Landsskatteretten i kendelsen om "kantinemoms" i TfS 2000, 101, fundet, at virksomhedens salg af kantine mad til virksomhedens personale må anses som en økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens § 3, og dermed momsregistreringspligtig.

Fradragsretten i momslovens kapitel 9 forudsætter, at de erhvervede goder har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner den afgiftspligtige foretager.

Virksomhedens betalinger til cateringselskabet for at forestå driften af kantinen, er efter styrelsens opfattelse betaling for en ydelse, der har en sådan direkte og umiddelbar tilknytning til de foretagne afgiftspligtige transaktioner, at virksomheden har fradrag for momsen herefter i henhold til momslovens kapitel 9.

Når kantinen i virksomheden er drevet for cateringselskabets regning og risiko er virksomheden ikke omfattet af kantine moms cirkulæret.

Virksomhedens fradragsret afgøres herefter på grundlag af en konkret vurdering af, hvilke ydelser cateringselskabet har leveret til virksomheden.

Dækker betalingen eksempelvis cateringselskabets rengøring m.v. af virksomhedens lokaliteter, har virksomheden fradrag for momsen heraf i henhold til momslovens kapitel 9.

Der er derimod ingen fradragsret for moms af tilskud ydet til cateringselskabet til nedsættelse af priserne for mad og drikkevarer, jf. momslovens § 37, stk. 1, jf. stk. 2, nr. 1. Styrelsen finder ikke, at cateringselskabet har leveret nogen form for ydelser til virksomheden for det modtagne tilskud.

Virksomheder, der har anvendt den såkaldt forenklet metode ved opgørelse af kantine moms har

**Kantinemoms - forenklet metode**

- enten alene beregnet og angivet salgsmoms af de momspligtige lønandele, dvs. virksomheden har undladt at angive moms af salget i kantinen

### G.1.1.3

og undladt at tage fradrag for moms af indkøb i forbindelse med kantinedriften

- eller - i tilfælde, hvor virksomheden har indkøbt maden færdigtilberedt hos en underleverandør, hvis pris også omfatter lønudgifter med tillæg af moms - helt undladt at angive salgsmoms og undladt at tage fradrag for moms af indkøb i forbindelse med kantinedriften.

Virksomhederne har således ikke medtaget medarbejderkantinens i sine momsangivelser og har hverken trukket moms af indkøb af råvarer, omkostningsvarer m.v. i forbindelse med salg og administration samt eventuelle tjenesteydelser m.v. i forbindelse med tilberedning, salg og administration i kantinen, eller angivet moms af salget i kantinen, idet nettotilsvaret ville være 0 kr.

I SKM2003.329.TSS har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at spørgsmålet om, hvorvidt virksomheder, der har anvendt den forenklede metode til opgørelse af kantinemomsen, er omfattet af kantinemomscirkulæret, har været behandlet i en retssag anlagt mod Skatteministeriet.

Sagen var anlagt af en virksomhed, der havde indkøbt maden hos en underleverandør med tillæg af moms. Virksomheden havde ikke afregnet moms af salget i kantinen, og virksomheden havde ikke taget det momsfradrag den var berettiget til.

Told- og Skattestyrelsen havde som klageinstans truffet afgørelse om, at virksomhedens krav ikke var omfattet af kantinemomscirkulæret, og at tilbagebetalingsbeløbet skulle forrentes efter pkt. 8 i cirkulære nr. 157 af 14. oktober 1987 om forrentning af visse tilbagebetalingsbeløb. Der var i sagen ikke gjort forældelsesindsigelse gældende.

Sagen er forligt således, at Skatteministeriet anerkender, at tilbagebetalingsbeløbet skal forrentes efter pkt. 7 i cirkulære af 14. oktober 1987 om forrentning af visse tilbagebetalingsbeløb.

Forliget fører til, at virksomheder, der har anvendt den forenklede metode til opgørelse af kantinemomsen, er omfattet af kantinemomscirkulæret og styrelsens meddelelse i TfS 2000, 76 om suspension af forældelsesfristen.

Dette gælder uanset hvilken af ovennævnte forenklede metoder virksomheden har anvendt.

#### **Social- og sundhedssektoren**

Praksis som omtalt i TfS 1990, 133, er ophævet. Det fremgik af meddelelsen, at kantiner på hospitaler og tilsvarende institutioner (plejehjem og lign.) skulle opgøre salgsmomsen som 20 pct. af den beregnede værdi af vareforbruget i kantinen, tillagt 25 pct. af en forholdsmæssig andel af de lønomkostninger, der vedrørte varernes fremstilling, tilberedning og salg. Ændringen er en følge af TSS cirkulære nr. 7 af 7. marts 2001, hvor det blev fastslået, at der kun skal beregnes moms af det reelle vederlag.



De statsfængsler, der ikke har etableret en egentlig personalekantine, udleverer ofte kostportioner til personalet, der svarer til de indsattes kostportioner. Betaling sker ved fradrag i lønnen efter reglerne i Finansministeriets cirkulære om fradrag i tjenestemænds løn for naturalydelse.

#### **Statsfængsler**

Udlevering af kostportioner til personalet er momspligtig. Momsgrundlaget er 80 pct. af det beløb, der fratrækkes i lønnen. Udlevering af kostportioner til de indsatte er undtaget fra momspligten efter § 13, stk. 1, nr. 2.

Ved servering af mad- og drikkevarer i restauranter, hoteller, forsamlingshuse, idrætshaller, selskabslokaler og lign. skal moms beregnes af det samlede vederlag for de varer og momspligtige ydelser, som kunden betaler til den virksomhed eller person, der forestår arrangementet.

#### **Forsamlingshuse, restauranter, hoteller o.lign.**

Virksomheden eller personen skal dog ikke beregne moms af leverancer, som kunden har købt hos andre registrerede virksomheder, og som dermed er momsberigtiget ved købet. Det kan f.eks. dreje sig om mad- og drikkevarer og betaling til en registreret tjener eller kogekone. Virksomheden skal heller ikke beregne moms af varer, som kunden selv har fremstillet.

Det samme gælder betaling for leje af lokale og betaling til serveringspersonale m.fl., når kunden betaler direkte til lokaleudlejeren eller serveringspersonalet. Disse beløb skal altså ikke medregnes i den værdi, virksomheden skal beregne moms af. Virksomheden skal opkræve moms af de beløb, som f.eks. en registreret kogekone fakturerer med moms til selve virksomheden. Virksomheden har fradragsret for moms ifølge sådanne fakturaer.

#### **G.1.1.4 Andre varer og ydelser**

Det er fast administrativ praksis, at momsgrundlaget under visse forudsætninger skal fastsættes højere end vederlaget for leverancen, hvis dette vederlag ikke mindst svarer til indkøbs- eller fremstillingsprisen for de pågældende varer og ydelser. Denne praksis har været gældende i de tilfælde, hvor vederlaget ikke har kunnet lægges til grund som den reelle betaling for varer og ydelser under hensyn til forholdet mellem parterne, f.eks. i forbindelse med personalesalg.

#### **Andre varer og ydelser**

På baggrund af Landsskatterettens kendelser i kantineomssagerne kan der ikke længere anses at være hjemmel til at kræve moms af en højere værdi end det samlede vederlag for leverancen, uanset om dette vederlag er fastsat til under indkøbs- eller fremstillingsprisen for de pågældende leverancer.

Det er det fulde vederlag, der skal momsberigtiges, dvs. enhver form for vederlagselementer, herunder tilskud eller anden form for støtte til driften fra en anden end virksomheden selv eller aftagerne, såfremt disse tilskud er direkte forbundet med leverancernes priser. Arbejdsydelser, lønreduktioner eller andre modydelser kan også anses for at udgøre en andel af den samlede modværdi, der er modtaget for leverancerne, jf. § 27, såfremt de er direkte

## G.1.1.5

forbundet med leverancernes pris. De vil i sådanne tilfælde også skulle momsberigtiges som en del af vederlaget.

Leverancerne vil i visse tilfælde blive anset for at være udtaget, jf. momslovens § 5, stk. 2 og 3, såfremt der ikke betales et vederlag herfor. Der er sket udtagning, såfremt ydelserne anses for udtaget til kost til virksomhedens indehaver og personale, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 1, såfremt ydelserne er udtaget til naturalaf lønning af virksomhedens personale, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 3 eller såfremt ydelserne er udtaget til repræsentation, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Endvidere er der sket udtagning, såfremt ydelserne er udtaget til vederlagsfri overdragelse, eller til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale, eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, jf. momslovens § 5, stk. 3. I disse tilfælde skal momsgrundlaget fastsættes til indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, jf. momslovens § 28, stk. 1.

Såfremt vederlaget er rent symbolsk, kan ToldSkat i konkrete tilfælde beregne moms af det fulde vederlag i henhold til udtagningsreglerne i momslovens § 5, stk. 2 og stk. 3. Momsgrundlaget er indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, jf. momslovens § 28, stk. 1.

Såfremt virksomheder skal betale moms ved udtagning, kan moms af indkøb m.v. hertil fradrages i det omfang, dette ikke allerede er sket. Fradragsbeløbet kan dog ikke overstige 25 pct. af momsgrundlaget ved udtagningen, jf. momslovens § 37, stk. 3.

### G.1.1.5 Forudbetaling § 27, stk. 1

Sker der hel eller delvis betaling, inden levering finder sted, eller inden der udstedes faktura for leverancen, skal der afregnes moms af 80 pct. af det modtagne beløb. Bestemmelsen, der er en konsekvens af, at betalingstidspunktet i de nævnte tilfælde anses for leveringstidspunkt efter momslovens § 23, stk. 3, sikrer, at der afregnes moms af betalte beløb, uanset om levering har fundet sted, eller faktura er udstedt.

Med en momssats på 25 pct. vil nettobeløbet - momsgrundlaget - således udgøre 80 pct. af det fulde beløb, inkl. moms. Eksempel: 100 kr. udgør 80 pct. af 125 kr. (100 kr. + 25 kr. i moms).

### G.1.2 Til momsgrundlaget medregnes § 27, stk. 2

Bestemmelsen præciserer, at der skal opkræves moms af en række nærmere bestemte omkostninger i forbindelse med momspligtige leverancer, jf. afsnit G.1.2.1 - G.1.2.5.

#### G.1.2.1 Told og andre afgifter § 27, stk. 2, nr. 1

Efter denne bestemmelse skal der beregnes moms af told og andre afgifter, som virksomheden skal betale i forbindelse med den pågældende leverance. Det kan være told, som betales i forbindelse med indførsel af varer fra steder uden for EU, eller afgifter, der opkræves ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande. Det kan også dreje sig om told og afgifter, der er opkrævet i tidligere omsætningsled.

Der skal således både opkræves moms af en række afgifter, som er opkrævet i tidligere omsætningsled, og af afgifter, som skal betales samtidig med, at varen sælges. Det kan f.eks. dreje sig om punkt- og miljøafgifter.

Registreringsafgift på biler skal i princippet betales af ejeren af bilen. Afgiften skal derfor ikke indgå i bilforhandlerens momsgrundlag ved salg af biler, når en forhandler afholder udgiften på vegne af en konkret køber.

### **Registreringsafgift**

Tilsvarende kan vægtafgifter og forsikringspræmier holdes uden for momsgrundlaget ved langtidsudlejning af biler, hvis bilen er indregistreret med lejereren som bruger, og det er aftalt, at de nævnte omkostninger afholdes direkte af lejer uden om lejesummen.

Landsskatteretten har i en konkret sag i SKM2003.433.LSR fundet, at der var tale om momspligtigt salg af nye biler, der af virksomheden var indkøbt og indregistreret i eget navn med henblik på videresalg. Landsskatteretten fandt samtidig, at registreringsafgiftslovens § 8 er en særbestemmelse, der gør op med registreringsafgiftens betydning for momsgrundlaget vedørende nye motorkøretøjer, hvorfor registreringsafgiften ikke omfattes af momsgrundlaget efter § 27, stk. 2, nr. 1. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

I SKM2004.235.LSR har Landsskatteretten med henvisning til SKM2003.433.LSR fundet, at der ved salg af nogle demobiler skulle betales moms efter momslovens § 27. Retten fandt, at det beløb, som ikke skal medregnes til momsgrundlaget, i overensstemmelse med momslovens § 27, stk. 2, nr. 1, er den endelig erlagte registreringsafgift, idet denne, og ikke det på faktureringsstidspunktet foreløbigt fastsatte depositum, må anses for den af virksomheden på køberens vegne afholdte udgift. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

Drikkepenge, der ydes til serveringspersonale ud over den serveringsafgift, der er indkalkuleret i den almindelige salgspris, skal ikke medregnes i momsgrundlaget. Har drikkepengene derimod karakter af et obligatorisk pristillæg i form af en betjeningsafgift, indgår drikkepengene i virksomhedens afgiftsgrundlag, jf. EF-Domstolens sag C-404/99.

### **Drikkepenge**

Efter momslovens § 27, stk. 2, nr. 2, skal der opkræves moms af biomkostninger, f.eks. udgifter til provision, emballage, forsendelse, forsikring og lign., som leverandøren forlanger afholdt af køber. Dette gælder, uanset om udgifterne indgår i varens pris, eller om sælger kræver særskilt betaling for dem.

### **G.1.2.2 Biomkostninger § 27, stk. 2, nr. 2**

Herefter skal samtlige omkostninger, som sælger afholder i forbindelse med en virksomheds salg af varer og momspligtige ydelser, og som køber skal betale, medregnes i momsgrundlaget. Afholder køber selv udgifterne, f.eks. ved selv at stille emballage til rådighed eller selv sørge for transporten og eventuelle forsikringer i forbindelse med leverancen, skal omkostningerne

## G.1.2.2

ikke indgå i sælgers momsgrundlag. Det samme gælder den provision, som en sælger får for at have formidlet en forsikring mellem køber og den egentlige leverandør, f.eks. et forsikringsselskab, jf. TfS 1994, 233.

### Emballage

Hvis sælger udlåner emballage til køber, f.eks. genbrugsflasker, mod pant, der fortabes, hvis køber ikke returnerer emballagen efter endt brug, kan sælger medregne det stillede depositum i momsgrundlaget og derefter fradrage det, når sælger indløser pantet. Sælger kan også holde særskilt regnskab over depositumbeløbene og nøjes med at betale moms af beløb, der ikke betales tilbage.

### Forsendelse

Omkostninger til forsendelse skal medregnes i momsgrundlaget. Det kan f.eks. dreje sig om brev- og pakkeporto, efterkravsgebyrer for pakker og fragtafviklingsgebyrer, som indgår i vareprisen, eller som sælger i øvrigt kræver betalt af køber.

### Gebyrer

I SKM2003.541.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige. Landsskatteretten finder, at de på forhånd aftalte rykkergebyrer må anses for et standardiseret og objektivt grundlag for den godtgørelse af omkostninger i forbindelse med påmindelse af betalingskravet, som selskabet kan kræve for tab ved ikke at modtage den aftalte pengeydelse til den aftalte tid. Tabet består i denne situation af udgifter til iværksættelse af rykkerprocedure m.v. Den godtgørelse af omkostninger, som finder sted ved rykkergebyrerne, må anses for at være af en anden karakter end de af 6. momsdirektiv artikel 11, pkt. A, stk. 2, litra b, omfattede biomkostninger, og ses i hvert fald ikke med hjemmel i den danske momslov at kunne medregnes som vederlag for en leverance, og må som følge heraf anses for at falde udenfor momslovens anvendelsesområde, jf. § 4, stk. 1. Se også afsnit D.2.4. Ved redaktionens slutning var udarbejdelsen af retningslinier for tilbagesøgning af moms af rykkergebyrer endnu ikke afsluttet.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.273.TSS udtalt sig om, hvorvidt en række gebyrer er omfattet af momslovens anvendelsesområde. Forespørgslen vedrørte gebyrer inden for forsyningssektoren.

Efter det oplyste opkræves der i forsyningssektoren således typisk gebyrer for:

- 1 Rykkerskrivelser.
- 2 Inkassomeddelelser (en rykkerskrivelse, hvor debitor rykkes og samtidig får besked om risikoen for forestående inkasso).
- 3 Personligt fremmøde hos debitor ved forsyningsvirksomhedens egen opkræver (inkassobesøg).
- 4 Lukkebesøg, hvor forsyningsvirksomheden igen søger beløbet inddrevet. Betales det skyldige beløb ikke, lukker forsyningsvirksomheden afhængig af det konkrete forhold for el, vand, varme mv.
- 5 Åbnebesøg, hvor forsyningsvirksomheden igen åbner for el, vand, varme mv. I visse forsyningselskaber opkræves der et samlet lukke-/åbnegebyr.
- 6 Indgåelse af betalingsaftaler i forlængelse af den misligholdte fordring.

For så vidt angår de under pkt. 1 - 4 nævnte gebyrer falder gebyrerne uden for momslovens anvendelsesområde. Der henvises til Landsskatterettens kendelse i SKM2003.541.LSR, hvorefter et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelser ikke var momspligtige.

For så vidt angår gebyret nævnt under pkt. 5 fandt styrelsen, at gebyr for åbnebesøg må anses for momspligtige. Der henvises til, at gebyret må anses for vederlag for den ydelse, der består i, at kunden igen kan modtage leverancer af el, vand eller varme.

For så vidt angår gebyret nævnt under pkt. 6 fandt styrelsen, at uanset, at betalingsaftalen af forsyningselskabet indgås med det formål at begrænse forsyningselskabets udestående fordring og inddrive den på den mest hensigtsmæssige måde, er gebyret omfattet af momsloven. Gebyret er dog momsfrit efter lovens § 13, stk. 1, nr. 11. Styrelsen lagde vægt på, at en betalingsaftale må anses for en gensidigt bebyrdende aftale, der medfører retlige og økonomiske ændringer i forholdet mellem parterne. Gebyret må derfor anses for vederlag for en tjenesteydelse, jf. EF-domstolens dom i sag C-16/93, Tolsma, og senere domme. Som nævnt må gebyret dog anses for momsfrit efter § 13, stk. 1, nr. 11, efter samme betragtninger som i Landsskatterettens første offentliggjorte kendelse om oprettelses- og rykkergebyrer i SKM2001.456.LSR, der er omtalt i afsnit D.11.11.4.3.

► Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2004-40 meddelt, at det er Skatteministeriet opfattelse, at det gebyr, som visse virksomheder fra 1. januar 2005 i medfør af § 14 i lov om visse betalingsmidler (betalingsmiddeloven) kan opkræve fra deres kunder, når kunderne betaler med Dankort m.v., må anses for et særskilt vederlag for en betalingstransaktion omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Gebyret er derfor momsfrit. Se afsnit D.11.11.6.3. ◀

► Hvis virksomheden ikke opkræver et særskilt gebyr for kundens brug af Dankort m.v. som betalingsmiddel, skal virksomhedens udgift til betalingstransaktionen fortsat indgå i momsgrundlaget for den leverede vare eller ydelse, jf. momslovens § 27, stk. 1. Det gebyr, som virksomheden i denne situation selv skal betale til indløseren, jf. betalingsmiddelovens § 14, kan således ikke modregnes i momsgrundlaget for den leverede vare eller ydelse. Det samme gælder, hvis virksomheden i faktura, på kassebon eller lign. opkræver et gebyr for kundens brug af Dankort m.v., men ikke opkræver et samlet vederlag for leveringen, der er større end ved kontant betaling. ◀

► Styrelsen har ved TSS-cirkulære 2004-40 ændret styrelsens afgørelse i TfS 2000, 331. Efter afgørelsen skulle et kreditkortgebyr medregnes i afgiftsgrundlaget, jf. momslovens § 27, stk. 2, nr. 2. Sagen vedrørte den situation, at et hotel hos sin kunde opkrævede et gebyr svarende til det gebyr, som hotellet skulle betale til kreditkortselskabet, og at hotellet dermed opnåede direkte dækning for denne udgift. Styrelsen fandt, at udgiften ikke kunne anses for et udlæg i kundens navn og for dennes regning, jf. momslo-

### G.1.2.3

vens § 27, stk. 3, nr. 3. Det opkrævede gebyr skulle derimod medregnes i momsgrundlaget efter § 27, stk. 1. ◀

► Styrelsen har på baggrund af afgørelsen om gebyret efter betalingsmiddelovens § 14 fundet, at gebyrer omfattet af afgørelsen i TfS 2000, 331, fra og med 1. januar 2005 ligeledes må anses for momsfri. ◀

#### Udlæg

I et vist omfang kan biomkostninger, som sælger afholder i købers navn og for dennes regning, holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, se § 27, stk. 3, nr. 3, og G.1.3.2.

### G.1.2.3 Tilslutningsafgifter § 27, stk. 2, nr. 3

I momsgrundlaget skal medregnes tilslutnings- og oprettelsesafgifter og andre beløb, som leverandøren afkræver modtageren som betingelse for levering af varer og momspligtige ydelser. Disse beløb betragtes med andre ord som en del af vederlaget for senere leverancer og er derfor momspligtige. Se TfS 1998, 718, hvor Landskatteretten har fastslået, at indskud skal indgå i momsgrundlaget, som nye interessenter skal betale for at kunne indtræde i et interessentskab, der driver vandværk, for dermed at få adgang til leverancer fra vandværket. Se endvidere SKM2001.36.LSR, hvor en delebilforenings indmeldelsesgebyrer og deposita var omfattet af momslovens § 27, stk. 2, nr. 3. Det fremgik af foreningens medlemsvilkår, at det var en betingelse for leje af bil, at der blev betalt indmeldelsesgebyrer og deposita.

Bestemmelsen har til formål at sikre en momsmæssig ligestilling mellem virksomheder, der opkræver engangsbeløb ved påbegyndelsen af løbende leverancer og virksomheder, der ikke opkræver sådanne engangsbeløb, men som til gengæld må opkræve en tilsvarende højere betaling for de løbende leverancer. Desuden sikrer bestemmelsen, at virksomhedens etableringskostninger, der reelt finansieres af forbrugerne, ikke holdes uden for momsgrundlaget.

#### Deposita

Bestemmelsen omfatter ud over tilslutnings- og oprettelsesafgifter også deposita. Se endvidere ovennævnte SKM2001.36.LSR, hvor en delebilforenings indmeldelsesgebyrer og deposita var omfattet af momslovens § 27, stk. 2, nr. 3. Beløbene skal medregnes i momsgrundlaget, selv om de er indbetalt midlertidigt som sikkerhed for købers forpligtelser. I det omfang sådanne momsberigtigede beløb senere bliver betalt tilbage, f.eks. ved ophør af lejemål, kan der foretages regulering af virksomhedens momsgrundlag. Reguleringen er betinget af, at der udstedes kreditnota, se § 52, stk. 2.

Moms af deposita for udlånt emballage er behandlet i G.1.2.2.

#### Indskud

Indskud til dækning af andelene i et andelsselskab til finansiering af selskabets formue blev i Højesterets dom af 13. februar 1976 anset for sidestillet med en tilslutnings- og oprettelsesafgift og skulle derfor indregnes i momsgrundlaget. Indskuddene var en betingelse for levering af selskabets produkter, og en udtrædende andelshaver havde ikke krav på tilbagebetaling af indskuddet. Dommen er refereret i UfR 1976.330 H.

I det omfang en virksomheds nye aktiviteter, udvidelser og lign. finansieres ved frivillige tilskud fra virksomhedens aftagere, og tilskuddene senere betales tilbage til aftagerne, anses tilskuddene ikke for betaling af en del af vederlaget, men for et lån. Der skal derfor ikke beregnes moms af tilskuddene. Frivillige indskud, som ikke betales tilbage, skal medregnes i momsgrundlaget. Se også Tfs 1998, 718.

Sikkerhedsstillelse, der indbetales af en virksomheds kunder som sikkerhed for betaling for fremtidige leverancer, skal ikke medregnes til momsgrundlaget, hvis beløbet indsættes i et pengeinstitut på en spærret konto i kundens navn, og virksomheden ikke opnår indtægter fra beløbet.

#### **Sikkerhedsstillelser**

Af G.1.3.3 fremgår, i hvilket omfang renter skal indgå i momsgrundlaget.

#### **Renter**

Agentprovisioner og lign. skal medregnes til det beløb, som sælger skal opkræve moms af. Også denne bestemmelse svarer til princippet i § 27, stk. 1.

#### **G.1.2.4 Agentprovision mm. § 27, stk. 2, nr. 4**

Et hotel skal eksempelvis opkræve moms af den fulde værelsespris, som hotelgæsten betaler, selv om hotellet skal betale en vis procent af prisen til det rejsebureau, der har anvist værelset til gæsten.

Der skal også opkræves moms af den egentlige forbrugers købspris i de tilfælde, hvor forbrugeren betaler med et kreditkort, og kreditkortudstederen betaler leverandøren med fradrag af en vis procentdel i provision, som kreditkortudstederen beregner sig for sin tjenesteydelse til leverandøren af varen, se sag C-18/92, Chassures Bally SA, fra EF-Domstolen.

Den rabat, som en virksomhed yder værtinder, der sælger virksomhedens produkter ved sammenkomster i private hjem, er en provision, der skal indgå i momsgrundlaget, dvs. i den pris, som værtinderne skal betale for varerne, og dermed i det beløb, som virksomheden skal beregne moms af ved fakturering til værtinden, jf Mn.359/73.

Der skal opkræves moms af både det salær, der opkræves hos køber (købersalær), og det salær, der opkræves hos sælger (sælgersalær). I det omfang sælgersalæret indgår i budsummen, bliver der opkrævet moms af dette salær ved momsregningen af budsummen. For at undgå dobbeltbeskatning skal der i disse situationer ikke beregnes (særskilt) moms af sælgersalæret, når der afregnes med sælger.

#### **Auktionssalær**

Efter denne bestemmelse skal kreditkøbs- og finansieringstillæg mv. medregnes i momsgrundlaget. Landsskatteretten har dog i en kendelse af 17. september 2001 fastslået, at en leverandørs ydelse af henstand med betaling af prisen ud over leveringstidspunktet kan anses som ydelse af et lån omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a. Kendelsen er offentliggjort under SKM2001.456.LSR og Told- og Skattestyrelsen har udsendt TSS-cirkulære 2002-6, se D.11.11.

#### **G.1.2.5 Kreditkøbstillæg § 27, stk. 2, nr. 5**

## G.1.3

De kontogebyrer, som et stormagasin beregner sig for at administrere en konto med et bestemt maksimum for køb i stormagasinet, anses for at være fritaget efter lovens § 13, stk. 1, nr. 11, som en finansiel ydelse.

Begrundelsen er, at administration af en sådan konto kan sammenlignes med administration af en kassekredit, som er momsfri. Administration af konti for andre virksomheder og administration af kreditsalg er imidlertid momspligtigt.

### G.1.3 Til momsgrundlaget medregnes ikke § 27, stk. 3

Mens momslovens § 27, stk. 2, opregner en række omkostninger, der skal indgå i momsgrundlaget, nævner § 27, stk. 3, en række andre omkostninger, der ikke skal medregnes i momsgrundlaget. Det drejer sig om de såkaldt ubetingede rabatter se G.1.3.1, om udlæg se G.1.3.2 og om renter se G.1.3.3.

#### G.1.3.1 Ubetingede rabatter § 27, stk. 3, nr. 1 og nr. 2

Der skal ikke opkræves moms af rabatter, der ydes på det tidspunkt, hvor leveringen (faktureringen) finder sted. Det samme gælder for prisnedsættelser i form af kasserabatter ved forudbetaling. Disse rabatter, der ofte kaldes ubetingede rabatter, kan således holdes uden for momsgrundlaget. Se EF-domstolens dom af 16. januar 2003 i sag C-398/99 hvor domstolen har afgjort, at når en detailhandler ved salg af en vare accepterer, at den endelige forbruger betaler en del af salgsprisen kontant og resten med en rabat kupon, der er udstedt af producenten af varen, og producenten godtgør detailhandleren det beløb, der er anført på kuponen, så er det den nominelle værdi, der er anført på kuponen, der skal medregnes i detailhandlerens beskatningsgrundlag.

Rabatter, der er betinget af vilkår, som ikke er opfyldt ved leveringen, skal derimod medregnes i momsgrundlaget, men kan - under overholdelse af visse formkrav - fradrages, når og hvis rabatterne senere bliver udbetalt, se momslovens § 27, stk. 4, og G.1.4 om betingede rabatter.

#### Medlemsrabat

Nogle rabatordninger er tilrettelagt således, at private kunder er medlemmer af en virksomheds rabatklub. Medlemmer af klubben får herefter rabat på en lang række af virksomhedens produkter. For hver enkelt indkøb tildeles kunden et antal point. Rabatten er progressiv, således at hvert point tillægges en større værdi, når en nærmere fastsat pointsum er nået. Rabatten udbetales ikke til kunden ved det enkelte køb. Kunden får efter en nærmere fastsat periode tilsendt en check på rabatbeløbet. Kunden kan så selv vælge, om han vil bevare sin kreditsaldo og samle flere point, eller om han vil indløse checken.

Disse rabatter blev i Mn.1305/90 anset for at være ubetingede, hvorfor de ikke skulle medregnes i momsgrundlaget. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at kunden krediteredes for rabatten i samme øjeblik, købet blev registreret på kasseapparatet, og at rabatten dermed var endelig på tidspunktet for leverancen. At udbetalingen af den tilskrevne rabat først skete på et senere tidspunkt, eller at den eventuelt blev lagt sammen med andre opnåede rabatter til et større beløb, medførte ikke, at rabatten dermed skiftede karakter fra at være ubetinget til at være betinget.



Se også TfS 1999, 636, om Forbrugsforeningen af 1886.

I henhold til momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, kan beløb, som en sælger modtager fra køber som godtgørelse af omkostninger, som sælger har afholdt i købers navn og for dennes regning, holdes uden for momsgrundlaget. Betingelserne er, at sælger opfører de omhandlede beløb på en udlægskonto, og at han kan gøre rede for de enkelte udlægsbeløb. Kan et beløb holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, har den sælger, der foretager udlægget, følgende ikke fradrag for den købsmoms, der vedrører udlægget.

### **G.1.3.2 Udlæg § 27, stk. 3, nr. 3**

Der er i TfS 1999, 173, truffet afgørelse om, at udlægsreglerne ikke kan anvendes på et hotels afholdelse af udgifter til musik i forbindelse med afholdelse af weekendarrangementer, idet udgifterne til musik ikke kan anses for afholdt i den enkelte kundes navn og for dennes regning.

Eventuelle rabatter skal endvidere tilkomme den egentlige køber, og den, der foretager udlægget, må ikke beregne avance heraf. Typiske eksempler på ydelser, der kan afregnes efter udlægsreglerne, hvis betingelserne er opfyldt, er

- en række ydelser eller afgifter, der erhverves fra eller betales til offentlige myndigheder, og som har tilknytning til sælgers egentlige leverance uden at indgå i leverancen. Det kan f.eks. dreje sig om betaling af stempelafgifter, lossepladsafgifter, afgifter for patenter og varemærker, synsgebyr og registreringsafgifter mv.
- transportvirksomheders betaling for andre virksomheders ydelser, f.eks. for af- og pålæsning i forbindelse med transporten, og speditørers udlæg for importmoms for varemottager, se TSS.1319/91.

Betaling for nummerplader i forbindelse med salg og reparation af biler kan af forhandleren/værkstedet holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, se TfS 1997, 546, og Mn.1017/87.

### **Nummerplader**

I TfS 1996, 847, har Momsnævnet taget stilling til, om et teleselskab (fællesantenneanlæg) kunne anvende udlægsreglerne på afgifter til Copy Dan og gebyrer til Telestyrelsen, som selskabet opkrævede hos sine kunder. Nævnet fandt, at afgiften til Copy Dan (licensen) kunne holdes uden for momsgrundlaget, fordi der var tale om en godtgørelse af en omkostning, som reelt blev afholdt af selskabet på vegne af dets kunder i forhold til disses træk på ydelserne.

### **Teleafgifter/-gebyrer**

Gebyret til Telestyrelsen skulle derimod medregnes i momsgrundlaget, fordi disse gebyrer reelt påhvilede selskabet på samme måde som andre omkostninger. Sidste del af afgørelsen er en ændring af praksis, hvorfor styrelsen i tilknytning til afgørelsen besluttede, at praksisændringen skulle have virkning fra den 1. april 1997.

► Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2004-40 meddelt, at det er Skatteministeriets opfattelse, at det gebyr, som virksomhederne fra 1. januar 2005 i medfør af § 14 i lov om visse betalingsmidler (betalingsmiddeloven)

### **Kreditkortgebyr**

### G.1.3.2

kan opkræve fra deres kunder, når kunderne betaler med Dankort m.v., må anses for et særskilt vederlag for en betalingstransaktion omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Gebyret er derfor momsfrit. Se afsnit D.11.11.6.3.

Styrelsen har i TSS-cirkulære 2004-40 meddelt, at gebyrer omfattet af TfS 2000, 331, fra og med den 1. januar 2005 ligeledes må anses for momsfri. Se afsnit G.1.2.2. ◀

#### **Portoudgifter**

Told- og Skattestyrelsen har efter forhandling med Dansk Postordreforening fastsat nye retningslinjer for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne for portoudgifter.

Retningslinierne trådte i kraft den 1. oktober 2000. Samtidig blev cirkulære F 7003/90 af 28. september 1990 ophævet. Cirkulæret var udstedt på baggrund af Momsnævnets afgørelse i TfS 1990.446.

Postordrevirksomheder kan herefter jf. TfS 2000.700, anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3 på følgende måde:

Virksomheden kan ved fakturering af forsendelser til kunder anvende et eller flere standardgebyrer til hel eller delvis dækning af virksomhedens udgifter til porto og interne forsendelsesomkostninger. Gebyrer skal anføres særskilt over for kunden uden angivelse af, at gebyret indeholder moms.

Virksomheden er herefter berettiget til under ét at behandle portoudgifter vedrørende sådanne forsendelser som momsfrie udlæg for kunderne, således at den del af de samlede gebyrer, opgjort under ét, der modsvares af portoudgifter under udlægsordningen, ikke indgår i den momspligtige omsætning. Der kræves ikke en opgørelse kunde for kunde. Portoudgifter under udlægsordningen føres på en samlet udlægskonto.

Der foretages i forbindelse med hver momsangivelse en opgørelse over størrelsen af periodens samlede fakturerede gebyrer og afholdte portoudgifter under udlægsordningen. En afholdt portoudgift, hvis størrelse ikke kendes ved periodeudgang, kan overføres til den efterfølgende periode.

I periodens samlede fakturerede gebyrer kan modregnes de gebyrer, som vedrører forsendelser, som virksomheden modtager retur (både gebyrer vedrørende uafhængte forsendelser og forsendelser, hvor kunden har retur), og for hvilke kunden derfor ikke har betalt gebyret. Det er en betingelse, at der herved foreligger annullering af handlen.

Virksomheden er berettiget til - i stedet for at opgøre de faktiske gebyrer vedrørende returforsendelser - at anvende skøn over disse udgifters størrelse baseret på virksomhedens gennemsnitlige returprocent. Grundlaget for skønnet skal kunne dokumenteres.

#### **Under udlægsordningen**

Følgende portoudgifter kan medtages under udlægsordningen:

- portoudgifter, som vedrører afsendelse af forsendelser, hvor virksomheden har faktureret gebyr,
- portoudgifter, som vedrører afsendelse af delleverancer og efterforsendelser, hvor virksomheden uden at opkræve særskilt gebyr vederlagsfrit eftersender restordre. Det er således en betingelse, at virksomheden tidligere har faktureret gebyr vedrørende ordren, og
- portoudgifter vedrørende modtagelse af returforsendelser (både uafhentede forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), hvor kunden har betalt gebyr, herunder tilfælde, hvor der er tale om returnering af en restordre, hvor kunden har betalt gebyr for den første udsendelse, men ikke et selvstændigt gebyr for restordren.

Følgende portoudgifter kan ikke medtages under udlægsordningen:

- portoudgifter, som vedrører afsendelse af forsendelser, der returneres (både portoudgifter vedrørende uafhentede forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), og for hvilke kunden derfor ikke har betalt gebyret. Virksomheden er berettiget til - i stedet for at opgøre faktiske portoudgifter vedrørende returforsendelser - at anvende et skøn over disse udgifters størrelse baseret på virksomhedens gennemsnitlige returprocenter. Grundlaget for skønnet skal kunne dokumenteres.
- portoudgifter, som vedrører afsendelse af forsendelser, hvor virksomheden tilbyder gratis forsendelse, det vil sige uden at virksomheden fakturerer gebyr,
- portoudgifter, som vedrører modtagelse af returforsendelser (både portoudgifter vedrørende uafhentede forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), hvor virksomheden tilbyder gratis forsendelse, det vil sige uden at virksomheden fakturerer gebyr, og
- portoudgifter, som vedrører modtagelse af returforsendelser (både portoudgifter vedrørende uafhentede forsendelser og forsendelser, hvor kunden har returret), og for hvilke kunden derfor ikke har betalt gebyret.

Der skal mindst én gang årligt foretages en opgørelse og fordeling af de rabatter, som virksomheden oppebærer fra postvæsenet, hvorefter momsopgørelsen om nødvendigt korrigeres, således at det kun er virksomhedens nettopportoudgifter, der er medtaget under udlægsordningen.

Renter, der beregnes af den til enhver tid skyldige del af købesummen, kan holdes uden for momsgrundlaget på betingelse af, at det af købekontrakten eller af bilag vedrørende betalingerne fremgår, hvor meget renten udgør af de enkelte betalinger.

Den ene af betingelserne for at kunne holde renter uden for momsgrundlaget er, at renterne beregnes af den til enhver tid skyldige del af købesummen. Denne betingelse kan f.eks. være opfyldt ved, at renten ved den månedlige indbetaling beregnes som en procentandel af den pågældende måneds saldo.

Rentetillæg ved salg på afbetaling skal indgå i momsgrundlaget, hvis tillægget er opført særskilt i købekontrakten som lig en vis procent af det skyldige

### **Ikke under udlægsordningen**

### **Rabatter fra post**

### **G.1.3.3 Renter § 27, stk. 3, nr. 4**

### **Første betingelse**

## G.1.4

beløb, og restbeløbet inkl. rentetillægget afdrages i et antal lige store månedlige rater.

### Anden betingelse

Den anden betingelse er, at det af købekontrakten eller bilag fremgår, hvor meget renterne udgør af de enkelte betalinger. Rentebeløbets størrelse kan f.eks. fremgå af kontoudtog eller af en rentetabel, der vedlægges kontrakten. Det er ikke tilstrækkeligt, at det ud fra f.eks. købekontrakten er muligt at beregne, hvor stor en del renten udgør af den samlede betaling, ligesom generelle rentetabeller over forskellige afviklingsformer heller ikke opfylder betingelsen for, at renterne kan holdes uden for momsgrundlaget.

### G.1.4 Betingede rabatter § 27, stk. 4

Betingede rabatter, dvs. rabatter, der er betinget af vilkår, der ikke er opfyldt ved leveringen, kan fradrages i momsgrundlaget, hvis rabatten senere bliver effektiv. Fradraget kan foretages, når rabatten udbetales, på betingelse af, at der udstedes kreditnota for den ydede rabat, og at momsbeløbet fremgår af kreditnotaen. Dette er også fastslået af EF-Domstolen i sag C-86/99, *Free-mans plc*, hvor en bonus først kunne fradrages på det tidspunkt, hvor bonusen blev hævet eller på anden måde brugt af kunden. I den pågældende sag solgte virksomheden varerne til sine kunder via forhandlere. Salget foregik pr. postordre. Forhandlerne bestilte varer til sig selv eller til andre kunder. Betalingen foregik via et selvfinansieret kreditsystem, som bevirkede, at forhandlerne betalte katalogprisen for varerne i afdrag. Virksomheden havde en særskilt kreditkonto for forhandlerne, som automatisk blev godskrevet et beløb til fordel for forhandleren svarende til 10 pct. af forhandlerens egne køb og en provision på 10 pct. for køb til andre kunder. Forhandleren kunne når som helst hæve beløbet på kontoen, men kunne ikke fra begyndelsen betale katalogprisen minus bonussen for egne køb. Hvis forhandleren ikke foretog indbetaling rettidigt forfaldt hele det skyldige beløb på kontoen til betaling straks, og bonus og provision blev ikke udbetalt. Blev bonussen ikke hævet, blev beløbet slettet i virksomhedens regnskaber efter et stykke tid, men retten kunne ikke mistes, selv om forhandleren gjorde den gældende lang tid efter.

Sondringen mellem ubetingede rabatter, der er omhandlet i G.1.3.1, og betingede rabatter, er alene relevant, når der skal tages stilling til på hvilket tidspunkt, der kan ske fradrag for rabatten.

Det er en betingelse, at rabatten udbetales til den egentlige køber. Se TfS 1999, 33, hvor Landsskatteretten fastslog, at bonus udbetalt til skoler, som er omfattet af en skolemælksordning, ikke kan anses som en rabat, idet beløbet tilfalder den enkelte skole og ikke den egentlige aftager af skolemælk.

Producenter, der til forbrugerne uddeler rabatkuponer, som forbrugerne kan anvende som delvis betaling ved køb i detailforretninger, kan nedsætte deres momsgrundlag med den indløste rabatkupons pålydende værdi, når producenten refunderer detailhandleren værdien af den indløste kupon, se TfS 1994, 472, der ændrede Mn.162/68 som følge af EF-Domstolens dom i sag C-126/88, *Boots Company PLC*. Kun producenterne er forpligtede til at regulere momsgrundlaget. Udstedelse af kreditnota fra producent til en eventuel grossist er unødvendig, når rabatkuponen sendes tilbage gennem

handelsleddene til indløsning hos producenten. Detailhandler, grossist og producent skal føre regnskab over modtagne og indløste kuponer. Den producent, der har ydet rabatten, skal tillige gemme de indløste kuponer som bilag til sit regnskab.

EF-Domstolen har i sag C-48/97, Kuwait Petroleum Ltd, fastslået, at der ikke er tale om en rabat eller en bonus i de tilfælde, hvor der bliver givet et prisnedslag for de samlede omkostninger ved en levering af goder. I den pågældende sag kunne kunder ved køb af brændstof til den fulde detailpris få udleveret vouchere, som senere kunne indløses, hvorefter kunden havde ret til at vælge varer fra en liste. Domstolen fandt, at salget af brændstof og overdragelse af goder mod vouchere udgjorde to adskilte transaktioner. Indløsning af voucherne var derfor udtagning, der måtte sidestilles med levering mod vederlag, se afsnit D.4.2.1.

Prisafslag, som ydes kunder på varer og momspligtige ydelser, der tidligere er momsberigtiget, kan fradrages i momsgrundlaget med det beløb (ekskl. moms), der godtgøres kunden.

### Prisafslag

Hvis et betalingsstandsnings- eller konkursbo yder prisafslag for fejl og mangler ved leverancer, der er foretaget (faktureret) før betalingsstandsningen/konkursen, skal fradraget henføres til tidspunktet for den oprindelige levering (fakturering). Der er lagt vægt på, at grundlaget for reguleringen kunne konstateres på leveringstidspunktet, dvs. før betalingsstandsningen/konkursen.

I SKM2002.217.TSS har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at virksomheder ikke i henhold til momslovens § 27, stk. 4 eller på andet grundlag kan regulere afgiftsgrundlaget i forbindelse med udbetaling af penge som led i cash-back kampagner.

I momsgrundlaget kan fradrages 80 pct. af beløb, der er godtgjort kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur.

### G.1.5 Returvarer § 27, stk. 5

Grunden til, at det er 80 pct. af det godtgjorte beløb, der kan fradrages, er, at momsen af dette beløb inkl. moms udgør 20 pct., hvorefter 80 pct. svarer til varens pris uden moms. Det er følgelig de 80 pct., der kan fradrages i momsgrundlaget. Procentsatserne er kun gældende ved en momssats på 25 pct.

Bestemmelsen tager sigte på varer, der tages tilbage under sådanne omstændigheder, at der foreligger en annullering af handlen, dvs. tilfælde, hvor den fulde salgspris godtgøres kunden.

Der er dog administrativt åbnet mulighed for momsmæssig regulering i de tilfælde, hvor der ydes delvis godtgørelse for varer, som returneres inden for en garantiperiode eller returneres/tilbagekøbes inden 1 år efter handlen.

Herudover er der åbnet mulighed for momsmæssig regulering for varer, der er solgt på afbetaling med ejendomsforbehold eller på en særlig kontokon-

## G.1.5

trakt (uden ejendomsforbehold), og som tages tilbage, fordi køberen ikke har opfyldt sine forpligtelser.

Lovens returneringsbegreb er søgt fastlagt, så det tilgodeser dels gældende kutyper inden for erhvervslivet, dels administrative og kontrolmæssige hensyn.

Der kan herefter foretages fradrag i momsgrundlaget i følgende fire situationer:

### **Ombytning**

Når der sker returnering/ombytning mod godtgørelse af den fulde salgspris eller af udbetalingen og alle indbetalte afdrag. Fradraget kan foretages, uanset hvornår returneringen sker.

Hvis sælger i forbindelse med returnering/ombytning betaler en højere pris for varen, end den oprindelig var solgt til, kan der ikke foretages fradrag. Det samme gælder, hvis den højere pris betales på den måde, at køber betaler en mindre pris end den ellers gældende for en samtidig købt ny vare. Begrundelsen er, at der i sådanne tilfælde ikke er tale om en returnering af varer men om en helt ny handel mellem parterne.

### **Tilbagekøb inden 1 år**

Der kan foretages fradrag, når returneringen/tilbagekøbet finder sted inden 1 år efter handlens indgåelse mod delvis godtgørelse af salgsprisen.

Ved afgørelsen af, om varen er returneret/tilbagekøbt inden 1 år efter handlen, er det tidspunktet for varens levering til kunden, som er afgørende. Er der udstedt faktura for leverancen, anses faktureringstidspunktet for leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning, jf. momslovens § 23. Hvis der ikke er udstedt faktura i forbindelse med salget, må tidspunktet for leveringen kunne sandsynliggøres på anden vis.

### **Returnering inden for garantiperioden**

Der kan foretages fradrag, når varen tages retur inden for en garantiperiode mod delvis godtgørelse af salgsprisen.

Der tænkes her på de tilfælde, hvor virksomheden i henhold til en skriftlig garantiaftale har forpligtet sig til ubetinget at tage varen tilbage, hvis der inden for garantiperioden konstateres væsentlige fejl og mangler ved det solgte. Er der derimod tale om tilbagekøb, f.eks. i byttetagning i forbindelse med salg af en anden vare, kan der ikke foretages fradrag.

### **Afbetaling**

Endelig kan der foretages fradrag, når varer, der er solgt på afbetaling med ejendomsforbehold eller på særlige kontokontrakter (uden ejendomsforbehold), tages tilbage, fordi køberen ikke har opfyldt sine forpligtelser.

Der kan ikke foretages fradrag for varer, der er solgt på afbetaling, hvis alle rettigheder ifølge kontrakten er transporteret til en anden virksomhed.

Et finansieringsselskab - eller enhver anden virksomhed end den oprindelige sælger - der har fået tiltransporteret en kontrakt med ejendomsforbe-

hold, må således ikke i forbindelse med overtagelsen udstede kreditnota med deklareret moms.

Det er kun den oprindelige sælger, der kan foretage fradrag i momsgrundlaget. For så vidt angår varer, f.eks. bøger og sølvtøj, der kutymemæssigt ombyttes/tilbagekøbes af en anden virksomhed inden for den pågældende branche, vil den virksomhed, der foretager ombytningen, dog kunne foretage fradrag i sit momsgrundlag, se Dep.351/72. Ombytning af ædelmetaller i barreform mv. er dog ikke omfattet af denne adgang, se Dep.741/80.

I henhold til momslovens § 27, stk. 6, kan der i momsgrundlaget fradrages 80 pct. af konstaterede tab på uerholdelige fordringer, der vedrører leverede varer og ydelser. Hvis fordringerne senere betales helt eller delvist, skal 80 pct af det modtagne beløb medregnes i momsgrundlaget.

Sidstnævnte gælder dog ikke, hvis betalingen er opnået efter konkurslovens § 96, hvorefter krav på punktafgifter i de fleste tilfælde er privilegerede, se nærmere G.1.6.5.2.

Forudsætningen for, at et tab kan fradrages i momsgrundlaget, er, at tabet er konstateret.

Dette var ikke tilfældet i TfS 1999, 886. En virksomhed B havde udført nedrivningsarbejder for C. Da virksomheden B ikke modtog betaling for en del af det udførte nedrivningsarbejde søgte virksomheden C. Virksomheden nedlagde påstand om betaling af vederlaget for det udførte arbejde. Under retssagen gjorde C et modkrav gældende som følge af, at det havde været nødvendigt for C, at lade en anden udføre en del af det arbejde, som virksomheden B skulle have udført. Østre Landsret nedsatte C's modkrav med 1/3, og udtalte at denne reduktion medførte, at ingen af parterne herefter havde noget krav mod den anden. Landskatteretten fastslog i forbindelse med virksomhed B's klage over told- og skatteregionens nægtelse af at godkende fradrag for moms af tab på debitorer, at virksomhedens krav på C ved Østre Landsrets dom måtte anses for modregnet i C's modkrav. Idet modregningen skal sidestilles med betaling havde virksomheden ikke konstateret et tab på en uerholdelig fordring.

Det er endvidere en forudsætning, at tabet vedrører leverede varer og ydelser. Har kreditor ydet kredit ud over, hvad der er sædvanligt inden for den pågældende branche, eller fortsat leveringen gennem længere tid, selv om han burde have indset, at debitor ikke ville være i stand til at betale, kan en konkret vurdering føre til, at tabet ikke anses for at være tab som følge af en momspligtig leverance, men derimod en følge af et gave-/låneforhold, hvilket ikke berettiger til fradrag i momsgrundlaget.

Dette var ikke tilfældet i TfS 1999, 140, hvor Landsskatteretten fastslog, at der ikke var tale om et interessefælleskab, selv om tabet på den konkrete debitor svarede til en meget stor del af virksomhedens samlede udeståender, samt at leveringen af varer til debitor ikke var stoppet på trods af adskillige rykkere. Landsskatteretten lagde derimod i afgørelsen af, hvorvidt tabet

## Hvem kan foretage fradrag?

## G.1.6 Tab på debitorer § 27, stk. 6

### G.1.6.1 Konstaterede tab

### G.1.6.1.1

kunne siges at være konstateret, vægt på, at debitor havde afgivet insolvenserklæring ved fogedretten, ligesom der var søgt om gældssanering. I TfS 2000, 825 godkendte Landsskatteretten fradrag for moms af tab på fordringer på datterselskab, da det måtte antages, at dispositionerne overvejende måtte anses for forretningsmæssigt begrundet.

I SKM2001.459.LSR har Landsskatteretten fastslået, at der ikke kan godkendes fradrag for moms vedrørende et tab på et honorartilgodehavende, der var fremkommet ved et debitorselskabs tvangsopløsning. Fordringen, der var opstået 8 år før, ansås for at have skiftet karakter til et lån, der ikke var begrundet i forretningsmæssige forhold. Landsskatteretten fastslog ligeledes et tab kan anses for konstateret ved en tvangsopløsning.

I SKM2001.610.LSR har Landsskatteretten fastslået, at et administrations-selskab A, der var sambeskattet med et selskab B, der drev grossistvirksomhed, ikke kunne fradrage tab for tilgodehavende i B i medfør af momslovens § 27, stk. 6. Landsskatteretten fandt, at der i mellemværendet var ydet B A/S en kredit, der lå ud over det sædvanlige. Under henvisning til udviklingen af mellemregningskontoen fandt retten, at der ikke var tale om et sædvanligt løbende debitor tilgodehavende over for B A/S, men derimod at tilgodehavendet var overgået til at blive et egentligt låneforhold mellem administrations-selskabet A og B A/S. Landsskatteretten fandt ikke, at den ydede kredit kunne anses for forretningsmæssigt begrundet, hvorfor der ikke kunne godkendes fradrag efter momslovens § 27, stk. 6.

På skatteområdet har Vestre Landsret i TfS 1996, 816, givet skattemyndighederne medhold i, at en skatteyder ikke havde fradragsret for tab over for et selskab, fordi de transaktioner, der medførte tabet, på afgørende måde adskilte sig fra et normalt forretningsmellemværende mellem uafhængige handelspartnere, og fordi de bar præg af skatteyderens personlige og økonomiske interesser i selskabet som eneanpartshaver og som kautionist.

I SKM2003.548.ØLR har Østre Landsret i det hele tilsidesat et skatteudnyttelsesarrangement mellem to parter. Sagsøger og køber havde et konkret interessefællesskab ved gennemførelse af arrangementet, idet sagsøger opnåede betydelige indtægter, der kunne udnyttes i skattemæssige underskud fra 1988 og senere kunne fradrages som tab, mens køber opnåede et betydeligt underskud som følge af nedskrivning for ukurans, der blev udnyttet i moderselskabet. Sagsøgers tab kunne derfor heller ikke fradrages i medfør af momslovens § 27, stk. 6.

Et tab anses bl.a. for at være konstateret, når det optræder under en af de i G.1.6.1.1 - G.1.6.1.7 nævnte omstændigheder.

### G.1.6.1.1 Konkurs- og dødsboer

Et tab anses for konstateret, når det ved afslutningen af konkurs- og dødsboer (gældsfragørelsesboer) dokumenteres, at der ikke er opnået fuld dækning for det anmeldte krav.



Et tab anses for konstateret, når et tilgodehavende ved gennemførelsen af en tvangsakkord (almindelig tvangsakkord eller likvidationsakkord) er nedskrevet med en bestemt andel af fordringen.

### **G.1.6.1.2 Tvangsakkord**

Bestemmelsen omfatter almindelig tvangsakkord og likvidationsakkord. Disse akkordformer er nærmere beskrevet i konkurslovens § 157, pkt. 1 og 2. Der vil således kunne foretages momsmæssig regulering, når den pågældende akkordordning er stadfæstet af skifteretten. Bestemmelsen omfatter derimod ikke betalingsudsættelse (moratorium), der er omhandlet i konkurslovens § 157, pkt. 3.

Et tab anses for konstateret, når der ved tiltrædelsen af en frivillig akkord er sket reduktion af kreditorernes krav mod en skyldner, og kreditors tiltrædelse af akkorden har haft til formål at opnå den størst mulige dækning af fordringen.

### **G.1.6.1.3 Frivillig akkord**

En frivillig akkord er en aftale mellem skyldneren og hans kreditorer, hvorefter kreditorerne eftergiver en del af deres tilgodehavende. Ved vurderingen heraf vil det være af betydning, om:

- akkordforslaget er fremsat af en advokat eller en brancheforening,
- det regnskabsmateriale, der er fremlagt til brug ved akkorden, er udarbejdet af en statsautoriseret eller registreret revisor,
- mindst halvdelen af skyldnerens kreditorer, beregnet efter beløbsstørrelser, har tiltrådt akkorden,
- akkorddividenden er mindst lige så stor som den beregnede dividende ved gennemførelse af konkurs,
- akkorden stort set udtømmer skyldnerens midler og
- kreditor ikke er skyldnerens nærtstående, jf. konkurslovens § 2.

Der skal kunne fremlægges rimelig dokumentation for de nævnte forhold og for akkorddividendens størrelse f.eks. i form af en særlig erklæring fra en advokat eller brancheforening.

Ved afgørelse af, om forudsætningerne for momsmæssig regulering er opfyldt, må der foretages en helhedsvurdering af, om kreditors tiltrædelse af akkorden har haft til formål at opnå den bedst mulige dækning af fordringen.

Ved denne helhedsvurdering lægges der vægt på de beskrevne forhold, f.eks. om akkordforslaget er fremsat af en advokat eller brancheforening, men der stilles ikke krav om, at den frivillige akkord er tiltrådt under sådanne omstændigheder, at den på alle punkter er i nøje overensstemmelse med de beskrevne omstændigheder.

Ved helhedsvurderingen kan der endvidere lægges vægt på, om det accepteres skattemæssigt, at tabet fratrækkes i indkomstopgørelsen.

For kreditorer, hvis fordring vedrører både lån og momspligtige leverancer, skal der ske en forholdsmæssig fordeling af det konstaterede tab.

#### **G.1.6.1.4**

##### **G.1.6.1.4 Forgæves fogedforretning**

Et tab anses for konstateret, når det af udskrift af udlægsbogen fremgår, at fogedforretning for den pågældende fordring har været forgæves, eller når det ved udskrift af udlægsbogen kan dokumenteres, at en anden kreditor inden for et tidsrum af højst 6 måneder har foretaget forgæves udlægsforretning hos den pågældende debitor.

Der er ved fastsættelsen af fristen på 6 måneder sket en tilpasning til bestemmelserne i retsplejelovens § 490, hvorefter en fordringshaver, som ikke har fået tilstrækkeligt udlæg til at dække sin fordring, først kan begære afholdt fornyet udlægsforretning, når der er forløbet 6 måneder siden sidste udlægsforretning.

Fogedretten kan i øvrigt afvise at foretage udlægsforretning hos skyldneren, hvis fogedretten er bekendt med, at der inden for den nævnte frist har været afholdt en forretning, hvor det ikke har været muligt at opnå dækning.

En insolvenserklæring, som afgives af skyldneren under en fogedforretning, vil kunne danne grundlag for momsmæssig regulering. Tilsvarende vil en erklæring fra fogedretten om, at debitor inden for 6 måneder har afgivet insolvenserklæring, og begæringen om udlægsforretning efter reglerne i retsplejelovens § 490 derfor afvises, kunne sidestilles med dokumentation for forgæves udlægsforretning.

##### **G.1.6.1.5 Tvangsauktion**

Uerholdelighed kan endvidere foreligge i den situation, at en kreditor har sikret sit tilgodehavende ved pant eller udlæg i en personligt drevet virksomheds faste ejendomme, det vil sige såvel beboelses- som erhvervsjendomme. Ejendommen bortsælges på tvangsauktion uden at kreditor får fuld dækning for sit tilgodehavende.

Det er en forudsætning, at kreditor gennem regnskabsmateriale vedrørende debitor kan dokumentere, at fordringen helt eller delvist er endelig tabt.

Bestemmelsen indebærer, at der ikke skal foretages udlæg med henblik på at dokumentere, at fordringen er uerholdelig i disse tilfælde. Der er her lagt vægt på, at kreditor i tvangsauktionssager er i besiddelse af regnskabsmateriale vedrørende debitor, som kan dokumentere, at fordringen er endelig tabt, og at debitor efter en afholdt tvangsauktion normalt intet ejer, der vil kunne gøres udlæg i.

En kreditor, der overtager debtors ejendom på tvangsauktion med henblik på fyldestgørelse for sit tilgodehavende ved videresalg af ejendommen, kan ikke foretage momsmæssig regulering for den del af fordringen, som ikke blev dækket af det afgivne bud, da der i sådanne tilfælde må tages hensyn til et evt. provenu ved videresalget af ejendommen. Den pågældende kreditor vil derfor først kunne foretage regulering, når det ved videresalget af ejendommen er konstateret, at salgsprovenuet ikke giver dækning for tilgodehavendet.

### G.1.6.1.6 Gældssanering for jordbrugere

Der er åbnet mulighed for momsmæssig regulering i tilfælde, hvor en registreret virksomhed som led i en gældssaneringsordning for en jordbrugsvirksomhed enten eftergiver en fordring eller yder rente- og afdragsfri henstand med en fordring eller en del deraf, jf. lov om statsgaranti for gældssaneringslån til jordbrugere (gældssaneringsloven, lov nr. 268 af 6. maj 1993).

Det involverede pengeinstitut vil samtidig med lånesagens effektivering, dvs. i forbindelse med udbetaling af låneprovenuet mv., skriftligt over for de pågældende leverandører bekræfte, at udbetalingen er sket som led i en gældssanering af den pågældende jordbrugers virksomhed.

#### Eftergivelse

Den pågældende leverandør er i tiltrædelseserklæringen orienteret om størrelsen af det eftergivne beløb.

Leverandørvirksomheder, som indrømmer ansøgeren (hel eller delvis) eftergivelse af en fordring som led i gældssaneringen, kan først foretage fradrag i momsgrundlaget, når tilsagn om statsgaranti foreligger fra Hypotekbanken.

Pengeinstitutets meddelelse vil - sammen med leverandørvirksomhedens øvrige regnskabsmateriale - kunne tjene som dokumentation for at foretage fradrag i momsgrundlaget vedrørende den pågældende fordring.

Fordringen kan kun fradrages, hvis fordringen er omfattet af en aftale om rente- og afdragsfri henstand. Denne aftale skal være skriftlig og skal indeholde bestemmelse om, at der ikke beregnes renter af fordringen fra et i aftalen angivet tidspunkt, og indtil fordringen er fuldt indbetalt.

#### Henstand

Aftalen skal endvidere indeholde oplysning om størrelsen af de indefrosne beløb fordelt på varegæld og renter, samt om i hvilket tidsrum de leverancer, der ligger til grund for de indefrosne fordringer, har fundet sted.

Momsen af en fordring, der er omfattet af en aftale om rente- og afdragsfri henstand, kan fradrages, når gældssaneringsordningen er endeligt godkendt af Hypotekbanken, og skal berigtiges over for ToldSkat ved tilbagebetalingen af fordringen. Hvis fordringen betales afdragsvis, berigtiges momsen ved betalingen af de enkelte afdrag.

Afdrag på den indefrosne fordring forfalder som hovedregel til betaling i de regnskabsår, hvor debtors driftsregnskab, opgjort efter sædvanlige principper - også med hensyn til driftsmæssige afskrivninger - udviser positiv konsolidering. Snarest efter afslutningen af hvert regnskabsår fremsender jordbrugerens regnskabsfører driftsregnskabet til jordbrugeren og de kreditorer, der har ydet henstand. Hvis driftsregnskabet udviser positiv konsolidering, fremsendes tillige forslag til fordeling af beløbet. Godkendes forslaget af samtlige kreditorer, der har ydet henstand, indgås en aftale mellem disse og jordbrugeren om betaling af afdrag på de indefrosne fordringer.

Hvis indefrysningssaftalen opsiges eller ophører, f.eks. fordi debitor erklæres konkurs, og boet tages under offentlig skifte som gældsfragåelsesbo, skal

### G.1.6.1.7

den til restskylden eller dividenden svarende moms berigtiges over for Told-Skat.

Leverandøren skal som dokumentation for de foretagne fradrag fremlægge en aftale om rente- og afdragsfri henstand. Ved senere berigtigelse af momsen skal aftale om afdragsordning samt genpart af kvitteringer for indbetaling af hovedstol eller afdrag vedlægges momsregnskabet.

Der er udarbejdet en standardoverenskomst til brug ved indgåelse af aftaler om rente- og afdragsfri henstand, således at det sikres, at de krævede oplysninger bliver anført i aftalen.

Der skal i standardoverenskomsten beregnes en såkaldt momsrefusionsprocent, der er udtryk for den andel, som den fradragne moms udgør af det samlede indefrosne beløb inkl. moms og renter. Denne momsrefusionsprocent skal ved modtagelse af afdrag på den indefrosne fordring anvendes til beregning af den moms, der skal indbetales. Det vil således ikke kunne anerkendes, at modtagne beløb anvendes til forlods nedbringelse af skyldige renter, se G.1.6.5.

### G.1.6.1.7 Andre tilfælde

Der er i et vist omfang behov for at kunne foretage fradrag for ikke-konstaterede tab, hvis tabets størrelse gør, at de omkostninger, der måtte være forbundet med en eventuel inddrivelse, ikke står i rimeligt forhold til fordringens værdi.

Fordringer under 3.000 kr. kan derfor afskrives, når inddrivelse af beløbet opgives, efter at kreditors advokat forgæves har rykket debitor for betaling af beløbet, se Dep.1076/88. Styrelsen har truffet afgørelse om, at det samme gælder, hvis kreditor selv eller den inkassovirksomhed, som efter aftale med kreditor har til opgave at inddrive fordringen, forgæves har rykket for betaling af beløbet.

Det er imidlertid en forudsætning, at der er foretaget tilstrækkeligt til fordringens inddrivelse, ligesom det normalt vil være en forudsætning for at foretage fradrag, at handelsforbindelsen med den pågældende debitor er ophørt mindst 1 år før, fradraget foretages.

Hvis en kreditor meddeler saldokvittering til en debitor, kan der kun ske regulering for momsen af tabet, hvis de betingelser, der er fastsat for frivillige akkorder, er opfyldt, se Dep.505/77 og G.1.6.1.3 ovenfor. Der vil ikke være fradragret, hvor en hovedkreditor meddeler saldokvittering til en debitor, hvis saldokvitteringen må anses for at være begrundet i hovedkreditorens ejerskab som hovedanpartshaver af anparter i debitorselskabet. I en sådan situation vil saldokvitteringen ikke være en forretningsmæssigt begrundet disposition vedrørende fordringen, og den vil derfor ikke være tilstrækkelig til at anse fordringen for tabt.

### G.1.6.2 Forventede tab

Der kan ikke foretages fradrag for forventede tab på debitorer.

Der kan dog foretages et foreløbigt fradrag for tab på fordringer i konkurs- og dødsboer (gældsfragåelsesboer), før bobehandlingen er endelig afsluttet. Det er en forudsætning, at virksomheden er i besiddelse af en erklæring fra boets kurator/boets bestyrer om, at dividenden ikke forventes at overstige en nærmere angiven procent af fordringen, se Dep.738/80.

### Konkurs- og dødsboer

Foreløbigt fradrag for forventede tab kan foretages, når skyldneren har anmeldt betalingsstandsning, se Dep.841/83. Det er en betingelse, at der foreligger en erklæring fra et af skifteretten beskikket tilsyn om, at det må forventes, at de uprivilegerede kreditorer ikke vil kunne opnå dækning ud over en nærmere angivet procent af deres tilgodehavender ved den gunstigste af de kreditorordninger, der arbejdes med. Det er endvidere en betingelse, at beregningen af dækningsprocenten bygger på en ajourført status for skyldneren.

### Betalingsstandsning

Virksomheden må foretage fornøden regulering i momsregnskabet, når tabet er endeligt opgjort ved boets afslutning.

Hverken momsloven eller dens forarbejder omhandler, hvorvidt der er fradrag for tab på fordringer, som er erhvervet fra en momspligtig virksomhed.

### G.1.6.3 Tab på overdragne fordringer

Udgangspunktet er imidlertid, at fradrag for tab på debitorer nøje er forbundet med den momspligtige virksomhed, der har foretaget den momspligtige leverance. En erhverver af en fordring, der indeholder moms, har derfor ikke krav på fradrag i momsgrundlaget, hvis det senere viser sig, at erhververen lider et tab på fordringerne. Der skal på den anden side heller ikke betales moms af eventuelle gevinster på de overtagne fordringer.

Højesteret nægtede således i TfS 1986, 318, en virksomhed fradrag for tab på fordringer, som virksomheden havde erhvervet til underkurs. Se også Dep.738/80, hvorefter overdragelse af en fordring til nye ejere end pålydende ikke medførte ret til fradrag i momsgrundlaget for kursdifferencen.

Eventuel momsmæssig regulering for tab, som måtte være foretaget af virksomheden forud for overdragelsen af fordringerne, f.eks. foreløbig regulering på grundlag af en erklæring fra kurator i et konkursbo eller regulering i forbindelse med nedskrivning af fordringerne på grundlag af en konkret vurdering, kan derfor fuldt ud tilbageføres i forbindelse med afhændelse af fordringerne til tredjemand.

Der kan heller ikke foretages fradrag i momsgrundlaget i tilfælde, hvor der opstår kursdifference som følge af, at der i forbindelse med overdragelse af en virksomhed til ny indehaver foretages en generel (lineær) nedskrivning af den samlede debitor masse, eller der foretages nedskrivning af nogle nærmere angivne debitorer på grundlag af en vurdering af disse, således at fordringen overdrages til den ny indehaver til en lavere værdi end den nominelle.

### G.1.6.3

Overdragelse af en fordring til eje, men hvor det samtidig er aftalt, at der ved debitors misligholdelse skal ske tilbagertransport, anses som en betinget overdragelse. Hvis debitor misligholder og det i forbindelse med tilbage-transporten meddeles kunden, at betaling med frigørende virkning herefter alene vil kunne ske til virksomheden, vil virksomheden i disse tilfælde komme til at bære tabet på samme måde, som hvis transporten var formuleret som en overdragelse til sikkerhed. Der vil således skulle ske regulering af momsen i det omfang, hvor virksomheden har lidt et tab på den pågældende debitor.

#### **Virksomhedsoverdragelse**

En undtagelse til ovenstående gælder dog i de tilfælde, hvor en virksomheds debitorer overdrages til pålydende værdi i forbindelse med en virksomheds-overdragelse. Konstateres der efterfølgende tab på de overdragne fordringer, vil den nye virksomhed kunne foretage fradrag i momsgrundlaget efter de almindelige regler.

#### **Factoring**

Der gælder særlige regler for fradrag for tab på debitorer for registrerede produktions- og salgsselskaber, der overdrager fakturakrav på kunder til tredjemand, eksempelvis til et faktoringsselskab eller til et finansieringsselskab, der er oprettet af virksomheden for at opnå en likviditetsforbedring. Factoring kan defineres som systematisk belåning af udestående fordringer.

Ved en transport til sikkerhed bærer produktions- eller salgsselskabet fortsat kreditrisikoen for de overdragne fordringer. Dette indebærer, at produktions- eller salgsselskabet kan foretage regulering i momsregnskabet i forbindelse med konstaterede tab på fordringer, som er overdraget til sikkerhed til et factoring- eller finansieringsselskab. Der vil derimod ikke kunne foretages regulering vedrørende fordringer, som er overdraget til eje, jf. ovenfor.

Hvis factoring- eller finansieringsselskabet alene yder långivning kombineret med en kreditrisikoforsikring, vil produktions- eller salgsselskabet kunne foretage en regulering i momsregnskabet, hvis forsikringen udløses på grund af debitors manglende betaling. Udbetaling af en forsikring sidestilles ikke med betaling fra kunden. Det er dog en forudsætning, at selskabet forbliver ejer af fordringen mod kunden. Det skal videre sikres, at alle beløb, der indgår fra kunden, efter at momsreguleringen er foretaget, medregnes i produktions- eller salgsselskabets momsgrundlag.

Der vil ligeledes kunne foretages regulering for konstaterede tab i tilfælde, hvor en købekontrakt med forhandleren som selvskyldnerkautionist bliver tiltransporteret et finansieringsselskab (transport til sikkerhed), og forhandleren som følge af køberens misligholdelse af kontrakten må indfri restgælden. Regulering vil kunne foretages i den momsperiode, hvor tabet kan opgøres og dokumenteres i overensstemmelse med de almindeligt gældende regler.

## G.1.6.4 Andre tab

### Kontoringe

En kontoring kan ikke fradrage konstaterede tab, der stammer fra momspligtige leverancer fra kontoringens enkelte medlemmer til kontokunderne. Tabet må fradrages i momsgrundlaget for den virksomhed, der har solgt og momsberigtiget de pågældende leverancer. Har virksomheden overdraget fordringerne til eje til kontoringen, gælder de regler, der er omhandlet i G.1.6.3. Er kontoringen registreret for salg af varer, gælder de almindelige regler om tab på uerholdelige fordringer.

### Falske checks

Registrerede virksomheder vil kunne fradrage tab, der opstår som følge af, at momspligtige leverancer er betalt med falske checks. Fradraget er betinget af, at bedrageriet er anmeldt til politiet, og at det ikke har været muligt at inddrive beløbet.

### Underslæb

Tab, som en virksomhed lider som følge af, at en medarbejder i virksomheden har modtaget og på firmaets vegne kvitteret for nogle fakturerede beløb uden at afregne betalingen med virksomheden, kan ikke fradrages i momsgrundlaget.

Det samme gælder, hvis medarbejderen har modtaget betaling på firmaets vegne for udførte, men ikke fakturerede arbejder, uden at afregne den modtagne betaling med virksomheden.

### Tab ved fusion

Tab, som er opstået i forbindelse med en lodret fusion mellem et moder- og et datterselskab, kan ikke sidestilles med en frivillig akkord. Moderselskabet kan derfor ikke foretage fradrag i momsgrundlaget for den del af tilgodehavendet, der ikke er dækket.

Der er lagt vægt på, at der ikke ved gennemførelsen af fusionen er konstateret tab på uerholdelige fordringer for momspligtige leverancer.

### Konkursboer

Når der afsiges konkursdekret over en registreret virksomhed, og boet bliver registreret for videreførelse eller afvikling af virksomheden, skal de momspligtige leverancer, der er foretaget indtil konkursen, henføres til virksomhedens momsregnskab og medregnes til momsgrundlaget for tiden indtil konkursen.

Fradrag i momsgrundlaget for konstaterede tab på uerholdelige fordringer for sådanne leverancer, som har fundet sted indtil konkursen, skal henføres til den momsperiode, hvor tabet er konstateret.

Det betyder, at et konkursbo er berettiget til at foretage momsmæssig regulering, hvis tabet på forretningsdebitorer først har kunnet konstateres og gøres gældende efter konkursens indtræden, se Østre Landsrets dom af 28. april 1986.

## G.1.6.5

### Konsortiebyggeri

Konstaterede tab på udestående fordringer for momspligtige leverancer til et konsortium kan fradrages i de konsortiedeltagende leverandørers momspligtige omsætning efter momslovens § 27, stk. 6.

Tabet anses for konstateret, når de pågældende bygninger er afhændet af konsortiet i tilslutning til færdiggørelsen, og når konsortiet er afviklet.

### Indkøbsforeninger

Indkøbsforeninger, der formidler momspligtige leverancer mellem leverandører og medlemmer af indkøbsforeningen, kan ikke fradrage konstaterede tab på disse leverancer.

Hvis indkøbsforeningen derimod selv køber og sælger varerne for egen regning og risiko, kan de almindelige regler om konstaterede tab på uerholdelige fordringer anvendes.

### Debitors stilling

Debitor skal ikke foretage regulering af købsmomsen, selv om kreditor får tilladelse til at foretage regulering i sit momsgrundlag for tab på den pågældende debitor. Grunden er, at der for debitor ikke er tale om en ændring af det oprindelige fakturabeløb.

## G.1.6.5 Opgørelse af tabet

Det er i alle tilfælde en forudsætning for at foretage fradrag, at det fremgår af det foreliggende regnskabsmateriale, hvorledes der er forholdt med de udestående fordringer, og at regnskabet i øvrigt føres således, at det sikres, at de fradragne beløb momsberigtiges i det omfang, de senere måtte indgå.

Der skal dog ikke ske momsberigtigelse af den del af eventuelle punktafgifter, eksempelvis afgift af vin, spiritus og øl, der indbetales i henhold til konkurslovens § 96, se G.1.6.5.2.

Der kan kun foretages fradrag for tab, som vedrører momsberigtigede leverancer af varer og ydelser. Renter skal således ikke medregnes ved opgørelsen af tabet, medmindre der er betalt moms af renterne, se Dep.887/84. Ved opgørelsen må der derfor foretages en opdeling af fordringen på momsberigtigede leverancer og renter samt andre beløb, som ikke er momsberigtiget.

### Pantebreve

Pantebreve, som udstedes til hel eller delvis dækning af en fordring, og hvis kursværdi er lavere end den pålydende værdi, skal ved opgørelsen af tabet medregnes efter den pålydende værdi. Et skønnet kurstab på pantebreve, der er modtaget i forbindelse med f.eks. en frivillig akkord, giver således ikke mulighed for momsmæssig regulering.

Hvis en kreditor køber eller overtager pantebreve fra en skyldner, kan disse medregnes til kursværdien i stedet for til den pålydende værdi, når det konstaterede tab opgøres. I disse tilfælde må pantebrevene ikke være udstedt af skyldner til betaling af kreditors fordring. Der kan derimod være tale om pantebreve, som skyldneren er i besiddelse af som følge af salg af fast ejendom, hvor en huskøber (tredjemand) har udstedt pantebrevene som led i køb af skyldnerens faste ejendom.



### G.1.6.5.1 Afskrivning af acontobeløb

Alle løbende indbetalinger, der er modtaget fra debitorer før betalingsstandsningen eller før gennemførelsen af en kreditorordning, skal som udgangspunkt afskrives på den ældste del af fordringen.

Foreligger der tilkendegivelser fra debitorerne eller en konkret aftale mellem parterne om anden anvendelse af sådanne indbetalinger, f.eks. til forlods nedbringelse af skyldige renter, vil denne fremgangsmåde kunne godkendes.

Foreligger der ikke sådanne tilkendegivelser eller aftaler, vil kreditor dog kunne bestemme over beløbets anvendelse på betingelse af, at der tages behørigt hensyn til debitorernes interesser.

Vestre Landsret har ved dom af 3. oktober 1991, jf. TfS 1991, 459, stadfæstet en fogedretskendelse om, at indbetalinger fra debitor i forbindelse med opgørelse af tab på debitorer i visse tilfælde forlods kan afskrives på renter.

Dommen fastslår, at ingen af momslovens bestemmelser angiver, hvordan tabet skal opgøres for kreditor, og at spørgsmålet om, hvorvidt tilskrevne renter forlods anses for betalt ved indbetalinger fra debitorer, derfor må afgøres efter almindelige obligationsretlige regler.

Retten lagde til grund, at der ved indbetalingerne fra de tabsgivende debitorer ikke forelå tilkendegivelser fra disse om, hvordan beløbene skulle afskrives, ligesom der ikke forelå en aftale mellem kreditor og debitorerne herom. Bestemmelsesretten for så vidt angår beløbets anvendelse tilkommer herefter fordringshaveren, dvs. kreditor, under behørig hensyntagen til debitorernes interesser.

Retten lagde ved afgørelsen vægt på, at det er branchekutyme, at kreditrenter forfalder og betales forud for anden gæld, og at dette også var i debitors interesse, jf. ligningslovens § 5, stk. 7 (idag § 5, stk. 8).

Anvendelse af indbetalingerne skal således være i debitorernes interesse. ToldSkat vil kunne acceptere en påtegning på fakturaer eller kontoudtog om fordeling, hvis debitor ikke har indvendinger.

Det vil ud over nævnte påtegning være en forudsætning, at en sådan fremgangsmåde er i overensstemmelse med sædvane inden for den pågældende branche, og at kreditors regnskabssystem er tilrettelagt således, at den anvendte fremgangsmåde kan dokumenteres.

Hver enkelt indbetaling til en virksomhed skal afskrives løbende på indbetalingstidspunkterne på de saldi, der på dette tidspunkt foreligger. Indbetalinger vil således kun kunne afskrives forlods på de renter, der var tilskrevet på de enkelte indbetalingstidspunkter, og ikke på senere tilskrevne renter.

Leverandører af punktafgiftspligtige varer kan ved opgørelsen af momsgrundlaget se bort fra den del af dividenden på anmeldte fordringer i et konkursbo, som opnås efter konkurslovens § 96. Dvs. at den dividende, der opnås på grundlag af et anmeldt krav på punktafgift som et privilegeret krav

### G.1.6.5.2 Punktafgiftspligtige varer

efter konkurslovens § 96, ikke indgår i momsgrundlaget i henhold til momslovens § 27, stk. 6, sidste led.

Når en punktafgiftsregistreret vareleverandør anmelder den del af et varetilgodehavende, der udgør punktafgiften som privilegeret krav i skyldnerens bo i henhold til konkurslovens § 96, kan han undlade at anmelde den hertil svarende moms som (simpelt) krav i boet.

Leverandøren vil herefter kunne reducere momsgrundlaget med det anmeldte punktafgiftskrav i den momsperiode, i hvilken punktafgiftskravet er anerkendt af boet - uden hensyn til størrelsen af den senere modtagne dividende på det privilegerede krav. Alternativt kan leverandøren i den pågældende momsperiode foretage fradrag i salgsmomsen, hvis momsens ved leveringen er beregnet med en anden momssats end den, der var gældende på reguleringstidspunktet.

Hvis leverandøren vælger at anmelde momsens af punktafgiftsbeløbet som et simpelt krav, kan tabet i henhold til momslovens § 27, stk. 6, opgøres efter samme regler som anført ovenfor. Den opnåede dividende på denne del af fordringen skal imidlertid fuldt ud afregnes til statskassen, dvs. tillægges salgsmoms i den periode, i hvilken dividende modtages.

Det bemærkes, at sidstnævnte skal ses i lyset af, at virksomheden ellers ville opnå en bedre dækning af sit simple krav på selve varetilgodehavendet, dvs. på varepris ekskl. punktafgift, end de øvrige kreditorer. Dette skyldes, at virksomheden tidligere har reduceret sit momsgrundlag med kravet på punktafgiften, hvorfor modtagelse af dividende, vedrørende den moms som virksomheden ikke skal afregne som følge af reduktionen, vil indebære, at virksomheden opnår en bedre dækning af sit simple krav på varetilgodehavendet end de øvrige kreditorer.

Med hensyn til den øvrige del af varetilgodehavendet, dvs. varepris ekskl. punktafgift, og den hertil svarende moms, der anmeldes i boet som et simpelt krav, forholdes der efter de almindeligt gældende regler for regulering af tab på udestående fordringer. Hvis den dividende, som leverandøren modtager af varetilgodehavendet og den dertil svarende moms, herefter ikke giver fuld dækning, skal leverandøren reducere sit momsgrundlag med 80 pct. af det beløb, som han ikke har opnået dækning for.

## **G.2 Leverancer mod betaling i andet end penge**

Medens momslovens § 27 omhandler beregningen af momsgrundlaget i de tilfælde, hvor en momsplichtig leverance betales i penge, omhandler § 28 de tilfælde, hvor momsens ikke kan beregnes af et bestemt beløb. Det kan f.eks. skyldes, at leverancen betales med andre varer eller ydelser, eller at indehaveren af virksomheden udtager varer fra virksomhedens lager til formål, der er virksomheden uvedkommende. I disse tilfælde må der fastsættes et beløb, som momsens kan beregnes af. § 28 handler om, hvordan man finder frem til dette beløb.

## G.2.1 Udtagning af varer og ydelser § 28, stk. 1

Hvis der udtages varer eller ydelser fra en registreret virksomhed til formål, der er virksomheden uvedkommende, f.eks. til indehaverens eget brug eller til brug for personalet, skal der betales moms. De nærmere regler for momspligten ved udtagning er fastsat i momslovens § 5, stk. 1-4, der er beskrevet i D.4.

Momslovens § 28, stk. 1, 1. pkt., fastsætter, at i de tilfælde, hvor der sker udtagning efter § 5, stk. 1-3, skal momsen beregnes af et beløb, der svarer til indkøbsprisen eller til fremstillingsprisen for de pågældende varer eller ydelser. Selve momsen af indkøbs- eller fremstillingsprisen skal ikke indgå i momsgrundlaget, men det skal derimod told og de afgifter, der er nævnt i § 27, stk. 2, nr. 1. Værdien af indehavers eget arbejde indgår ikke i opgørelsen af fremstillingsprisen, hvilket er præciseret i § 28, stk. 1, 1. pkt., som ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdien af eget arbejde).

Momslovens bestemmelser om momsgrundlaget ved udtagning i forbindelse med byggeri mv. er ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002. Hvis udtagningen sker den 1. januar 2003 eller senere, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 1, jf. § 28, stk. 1, 3. pkt, indsat ved lovændringen, hvis udtagningen sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale. Hvis udtagningen sker til andre formål end privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale, eller hvis udtagningen er sket før 1. januar 2003, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, derimod efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3. Se G.2.3 og Q.1.5.2.

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.

Anvender en virksomhed egne varer og ydelser til byggeri mv., og skal virksomheden beregne moms efter lovens §§ 6 - 7, skal momsen ikke beregnes af indkøbs- eller fremstillingsprisen, men derimod som beskrevet i § 28, stk. 3. Se nærmere herom i afsnit G.2.3 og Q.1.5.2.

Har virksomheden selv indført de udtagne varer fra lande uden for EU, beregnes momsen af den værdi, der er fastsat efter reglerne i momslovens § 32, stk. 1, se G.7.1.

Skatteministeren har i § 29, stk. 2, endvidere hjemmel til at fastsætte standardbeløb for udtagning, der gælder for grupper af virksomheder, se G.3.

Registrerede vindmølleejere skal betale moms af den el, der anvendes til private eller andre ikke fradragsberettigede formål, jf. momslovens § 5, stk. 1. Ved beregningen af moms af eget forbrug mv., kan salgsprisen til elværket ikke lægges til grund. Det vil derfor til brug for momsberegningen vedrørende privat forbrug være nødvendigt at lave en kalkulation over fremstillingsprisen pr. enhed (kWh).

### Eget elforbrug - Vindmøller

## G.2.2

Kalkulationen foretages på den måde, at man på grundlag af møllens samlede årsproduktion beregner kWh-prisen. I kalkulationen skal indgå alle omkostninger ekskl. moms (også ikke momsbelagte omkostninger) i forbindelse med drift, vedligeholdelse og reparation af møllen. I møllens 10 første år skal tillige medregnes en udgift til afskrivning på 10 pct. pr. år af møllens samlede anskaffelsespris, herunder eksempelvis udgifter til fundamentering. Evt. offentlige tilskud må ikke modregnes i anskaffelsesprisen. Forrentning af anlægsomkostningerne kan indtil videre holdes udenfor kalkulationen.

Omkostningerne ved genetablering af privat anvendte vindmøller efter skader skal ikke indgå i momsgrundlaget for produceret el, i det omfang omkostningerne dækkes af et forsikringsselskab.

Såfremt omkostningerne ikke dækkes af et forsikringsselskab, fordi de betragtes som forbedringer, skal denne del derimod indgå i den momspligtige værdi for produceret el.

Der skal herefter til momsgrundlaget medregnes en udgift på 10 pct. af disse omkostninger i de 10 følgende produktionsår.

Der bliver således tale om en 10-års afskrivningsperiode for såvel den oprindelige anskaffelsespris som for forbedringsomkostningerne.

Fællesejede vindmøller skal udskrive regninger over den kalkulerede fremstillingspris med deklareret moms til ejerne og medregne dette momsbeløb til salgsmomsen. Registrerede medejere vil helt eller delvist kunne medregne dette momsbeløb til den indgående moms efter de almindelige regler.

## G.2.2 Byttehandel § 28, stk. 2

Det fremgår af momslovens § 28, stk. 2, at leveres varer eller ydelser helt eller delvist mod anden betaling end penge (byttehandel), skal momsen beregnes af et beløb, der svarer til den pris, som den pågældende vare eller ydelse normalt sælges til.

Findes der ikke en sådan sædvanlig salgspris, skal momsen beregnes af en kalkuleret salgspris, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der almindeligvis indgår i leverancer af den pågældende art.

Som eksempel kan nævnes mosterier, der modtager æbler som hel eller delvis betaling for levering af æblemost, såkaldt lønmost. Momsgrundlaget for mosteriets leverance er virksomhedens almindelige salgspris ved salg af æblemost. Denne pris kan fastsættes til virksomhedens listeprijs uden rabatfradrag ved salg til detailhandlere, dvs. den pris, som enhver detailhandler vil kunne købe varen til med henblik på videresalg.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1998, 604, truffet afgørelse om, at der er tale om en byttehandel, når plejehjem og lignende institutioner vederlagsfrit får overdraget ejendomsretten til en minibus af et reklamefirma mod at forpligte sig til i en 3-års periode at køre med reklamer.

Landsskatteretten fandt i SKM2003.434.LSR, at det i den pågældende sag ikke var tilstrækkeligt sandsynliggjort, at en møbelforretning havde modtaget brugte møbler som hel eller delvis betaling for leveringen af nye møbler. Der blev lagt vægt på, at der udover det forhold, at møbelforretningen havde kunnet sælge en del af de brugte møbler, ikke forelå oplysninger, der støttede, at møbelforretningen havde givet et nedslag i prisen på nye møbler, når kundens brugte møbler blev afhentet ved leveringen. Derudover blev der henset til, at møbelforretningen efter det oplyste ikke beså kundernes brugte møbler før, at aftale om køb af nye møbler blev indgået. Dette talte også for, at der som anført af møbelforretningen var tale om en service, der ikke influerede på møbelforretningens prisfastsættelse på nye møbler.

Efter momslovens § 5, stk. 4, skal virksomheder betale moms, hvis de udtager varer og ydelser til byggeri mv., der ikke vedrører den registrerede virksomheds leverancer. Det samme gælder, hvis momspligtige personer for egen regning opfører bygninger til salg eller udlejning eller til virksomhedens brug under de omstændigheder, der er nævnt i §§ 6 og 7, se D.5 og Q.1.4.

Momslovens bestemmelser om momsgrundlaget ved udtagning i forbindelse med byggeri mv. er ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde).

Hvis udtagningen sker den 1. januar 2003 eller senere, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 1, jf. § 28, stk. 1, 3. pkt, indsat ved lovændringen, på grundlag af indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, hvis udtagningen sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale. Værdien af indehavers eget arbejde indgår ikke i opgørelsen af fremstillingsprisen, jf. § 28, stk. 1, 1. pkt., som ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002. Om opgørelsen af indkøbs- eller fremstillingsprisen, se G.2.1.

Hvis udtagningen sker til andre formål end privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale, eller hvis udtagningen er sket før 1. januar 2003, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3, på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til tredjemand.

Momsgrundlaget for opførelse mv. af bygninger for egen regning omfattet af §§ 6 og 7 skal ligeledes fastsættes på samme måde, som gælder for byttehandel efter § 28, stk. 2. Det betyder, at momsen skal beregnes af et beløb, der svarer til virksomhedens almindelige salgspris for den pågældende leverance. Findes en sådan almindelig salgspris ikke, skal momsen beregnes af en kalkuleret salgspris, der omfatter samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår i momsgrundlaget for varer og ydelser af den pågældende art.

Fastsættelsen af en almindelig salgspris kan volde problemer, hvis virksomheden ikke i øvrigt har afsætning af tilsvarende byggerier til fremmede. Der

## **G.2.3**

### **Byggevirksomhed**

#### **§ 28, stk. 3**

### G.2.3.1

må her foretages en konkret vurdering af den enkelte virksomheds forhold og eventuelt en sammenligning med øvrigt byggeri af tilsvarende karakter i det pågældende område. I kalkulationen skal der være plads til samtlige omkostninger og sædvanlig avance for det arbejde, inkl. materialer, der skal beregnes moms af. Der skal således også være plads til et salær til bygherren.

Om momslovens § 28, stk. 2, se G.2.2.

Nærmere om § 28, stk. 3, se Q.1.4.3.

### G.2.3.1 Byggeri for fremmed regning

Momsgrundlaget ved byggeri for fremmed regning er vederlaget, eksklusiv moms, jf. momslovens § 27, stk. 1. For en nærmere beskrivelse af de almindelige regler om opgørelse af momsgrundlaget ved leverancer mod betaling i penge, se G.1. Om byttehandel, se G.2.2.

For en nærmere beskrivelse af praksis vedr. momsgrundlaget ved byggeri for fremmed regning, se Q.1.3.2.

### G.2.4 Udtagning af drifts- midler § 28, stk. 4

I henhold til momslovens § 8, stk. 2, skal der betales moms, når der udtages driftsmidler, som ikke er omfattet af reglerne i §§ 43 og 44, til formål, der er virksomheden uvedkommende. Der skal dog kun betales moms, hvis der var fuld eller delvis fradragsret ved købet, se nærmere om den nævnte bestemmelse i D.6.3.

Hvis udtagningen er momspligtig efter momslovens § 8, stk. 2, skal momsgrundlaget fastsættes på samme måde som gælder ved udtagning af varer og ydelser, dvs. at momsen skal beregnes af indkøbs- eller fremstillingsprisen som i § 28, stk. 1.

### Reduktion

Ved udtagning af driftsmidler, der er undergivet værdiforringelse, skal momsgrundlaget reduceres med 20 pct. for hvert påbegyndt regnskabsår efter anskaffelses- eller fremstillingstidspunktet.

Grunden til reduktionen er, at momsgrundlaget ville blive for højt i forhold til den værdi, som ejeren udtog driftsmidlerne til, hvis indkøbsprisen blev lagt til grund uden reduktion ved overgangen til ikke-fradragsberettiget anvendelse.

## G.3 Standardsatser § 29, stk. 2

I henhold til momslovens § 29, stk. 2, kan skatteministeren bestemme, at

- varer og ydelser, der udtages til formål, der er virksomheden uvedkommende, jf. momslovens § 28, stk. 1, smh.m. § 5, stk. 1, nr. 3, ikke skal momsberigtiges efter fremstillings- eller indkøbsprisen, men efter standardbeløb.
- der fastsættes standardtakster i de tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget skal opgøres på grundlag af en kalkulation.

Bemyndigelserne er udnyttet i momsbekendtgørelsen, hvor der i §§ 13 - 15 er åbnet mulighed for, at landbrugs- og restaurationsvirksomheder, der udtager produkter til f.eks. personalets forbrug, kan beregne moms ud fra de satsbeløb, som Ligningsrådet har fastsat for det pågældende år.

Som momsbekendtgørelsen er formuleret, kan den enkelte virksomhed vælge, om den vil anvende standardsatserne eller beregne moms på den måde, der er fastsat i § 28.

## G.4 Biludlejning og køreskoler § 30, stk. 1 og 2

Efter momslovens § 30, stk. 1 og 2, kan udlejningsvirksomheder og køreskoler momsberigtige motorkøretøjer, der har været anvendt til udlejning eller køreundervisning, på et reduceret grundlag, når de udtages til ejerens private brug eller sælges. Bestemmelsen omfatter kun motorkøretøjer, der skal registreres efter færdselsloven.

Udenfor falder motorkøretøjer, der ikke skal registreres f.eks. motorkøretøjer, der anvendes på køretekniske anlæg, til stockcarløb og lign.

Det reducerede grundlag udgør et beløb, der svarer til momsgrundlaget ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet fratrukket et beløb, der forholdsmæssigt udgør dette grundlags andel af det samlede værditab på motorkøretøjet. Herved undgår man at betale moms af registreringsafgiften, som indgår i motorkøretøjets samlede salgspris, og som ikke bliver momsberigtiget ved salg af nye motorkøretøjer.

Ifølge bemærkningerne til § 30, nedskrives momsgrundlaget forholdsmæssigt i forhold til værditabet på køretøjet. Hvis momsgrundlaget udgjorde 35 pct. af køretøjets oprindelige salgspris, udgør det reducerede grundlag også 35 pct. af videresalgsprisen.

Momsen af det reducerede momsgrundlag kan findes gennem følgende beregningsmodel:

Moms = moms ved køb x	$\frac{\text{salgspris}}{\text{Købspris}}$
-----------------------	--

Moms ved købet er den moms, der er beregnet af motorkøretøjets momsgrundlag, excl. registreringsafgift. Salgsprisen er den aftalte pris, som opnås ved afsætning af motorkøretøjet her i landet. Købsprisen ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet udgør for indregistrerede motorkøretøjer nyvognsværdien, hvorimod grundlaget for importerede brugte biler er vurderingsprisen.

Hvis bilen er købt, inden momssatsen blev ændret til 25 pct., skal der tages højde for forskellen i momssatsen. Dette gøres ved at opstille en brøk med

den nugældende momssats i tælleren og den momssats, som var gældende ved købet, i nævneren. Hvis momssatsen ved købet var 22 pct., skal momsbeløbet ganges med brøken  $25/22$ .

For biler, hvor der er betalt moms her i landet, men hvor motorkøretøjet ikke er indregistreret i Danmark, fordi motorkøretøjet anvendes i udlandet af eksempelvis valutaudlændinge, vil købsprisen være lig med nyvognsprisen. På denne måde vil momsen procentmæssigt udgøre det samme af købsprisen, ekskl. registreringsafgift, som af salgsprisen.

Hvis momsen bliver beregnet efter disse særlige regler, må den udstedte faktura ikke indeholde momsbeløbets størrelse eller være udformet på en sådan måde, at momsbeløbet kan udregnes, jf. momslovens § 30, stk. 2. På denne måde sikres det, at en registreret virksomhed ikke fradrager momsbeløbet ved køb af den brugte bil.

Landsskatteretten har i TfS 1999, 472, udtalt, at biler, der er indregistreret og forsikret som udlejningsbiler med henblik på udlejning fra et værksted i forbindelse med reparation af kundebiler, er omfattet af disse særlige regler. Der skal således ikke foretages en vurdering af, hvorvidt værkstedet driver egentlig udlejningsvirksomhed, ligesom det er uden betydning, hvor stor en del udlejningen udgør af den samlede omsætning.

Ved salg af andre brugte biler kan momsen enten beregnes efter de almindelige regler eller på den måde, der er beskrevet i § 71, se R.5 og Q.2.3.

Bestemmelsen i § 30 er i øvrigt behandlet i afsnit Q.2, hvortil der henvises for en nærmere beskrivelse.

### **G.5 Salg af egne kunstgenstande § 30, stk. 3**

I henhold til momslovens § 30, stk. 3, kan kunstnere og kunstneres arvinger ved førstegangssalg af kunstneres egne værker momsberigtige værkerne på et reduceret grundlag, svarende til 20 pct. af momsgrundlaget.

Om de pågældende varer er omfattet af denne bestemmelse afhænger af, om den toldmæssige tarifering af varerne, jf. momslovens § 69. Landsskatteretten har således i SKM2001.270.LSR fastslået, at nogle glasprodukter, herunder vaser, skåle, fade, lysestager/lyseholdere, elektriske belysningsartikler mv. er omfattet af § 30, stk. 3. Den omhandlede kendelse er dog meget konkret begrundet, idet spørgsmålet, om en vare befinder sig i en potentiel økonomisk konkurrencesituation med fabriksfremstillede glasvarer, må afgøres konkret fra sag til sag.

Landsskatteretten har i SKM2004.136.LSR fundet, at en selvstændig udøvende kunstners salg af Video / DVD / lysbillede-installationer momsmæssigt må anses for salg af varer, som ikke kan karakteriseres som kunstværker ud fra de angivne kriterier i momslovens § 69, stk. 4. Disse salg kan således ikke afgiftsberigtiges efter § 30, stk. 3.



Er der ikke tale om førstegangssalg, kan momsen for visse kunstgenstandes vedkommende beregnes efter reglerne for brugte varer, se kapitel 17 og R.4 om brugte varer.

I SKM2002.167.TSS har Told- og Skattestyrelsen givet en redegørelse for førstegangssalg af kunstværker. Grundlaget er kunstgenstandens pris uden moms, jf. § 27, stk. 1. Hvis en kunstgenstand koster 10.000 kr. uden moms, skal momsbeløbet beregnes således:

Det reducerede grundlag er 20 pct. af 10.000 kr. = 2.000 kr.

Momsbeløbet bliver 25 pct. af 2.000 kr. = 500 kr.

Der skal udstedes sædvanlig faktura, og momsbeløbets størrelse skal være angivet på fakturaen.

Kunstnere kan også anvende det reducerede grundlag, når de sælger egne værker på kunstudstillinger, hvis salget foregår i kunstnerens eget navn. Kunstnere kan også foretage førstegangssalg af egne kunstgenstande, når et galleri medvirker ved salget. Salget skal ske i kunstnerens navn, og kunstneren skal have ejendomsret til kunstgenstanden, indtil salget sker. Galleriet skal udstede fakturaen i kunstnerens navn på kunstnerens fakturapapir. Galleriets levering af bistand med salg, lokaler mv. til kunstneren er momspligtigt.

Hvis et galleri eller en kunsthandler sælger en kunstgenstand ved et kommissionssalg, skal der beregnes moms af den fulde salgspris, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

Om registrering se afsnit M.3.2.2 og M.4.

I SKM2002.263.TSS har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at det udstillingsvederlag, som en kunstner modtager for udstilling af sine værker, er omfattet af momslovens almindelige regler. I SKM2004.136.LSR. udtaler Landsskatteretten ligeledes, at den finder, at udstillingsvederlag må anses for et almindeligt momspligtigt vederlag for levering af en ydelse.

### Udstillingsvederlag

## G.6 Erhvervelser § 31

Ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande skal momsen beregnes af vederlaget for varen, jf. momslovens § 31.

Bestemmelserne i momslovens §§ 27 - 29 finder også anvendelse ved disse erhvervelser. Det betyder blandt andet, at afgifter efter andre love, f.eks. punktafgifter, skal medregnes i grundlaget ved erhvervelsen. Hvis punktafgiften ikke skal betales ved modtagelsen af varen, men først ved videresalg, skal afgiften først indgå i grundlaget ved videresalget.

Virksomheder, der skal beregne moms ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande, skal selv opgøre momsgrundlaget for de modtagne varer og

## G.7

beregne momsbeløbet. Da momsgrundlaget er lig med vederlaget for varen, skal fakturaprisen normalt lægges til grund ved beregningen.

Er fakturabeløbet angivet i fremmed valuta, skal beløbet omregnes til danske kroner ved bogføringen. Som omregningskurs anvendes valutakursen på erhvervestidspunktet, jf. § 67 i momsbekendtgørelsen.

Pligten til at beregne moms gælder også ved overførsel af varer til en filial el.lign. her i landet. I sådanne tilfælde fastsættes momsgrundlaget til varernes almindelige salgspris eller en kalkuleret salgspris efter momslovens § 28, stk. 2, jf. § 29, stk. 1.

## G.7 Indførsel af varer fra lande uden for EU

Ved lov nr. 1299 af 20. december 2000 er momsloven ændret således, at momsregistrerede virksomheder, der indfører varer fra steder uden for EU, i stedet for som hidtil at afregne importmomsen efter toldlovens regler, dvs. senest den 16. i måneden efter varens indførsel, i fremtiden skal afregne momsens over virksomhedens momsangivelse efter momslovens § 56. Der henvises til afsnit D.10, O, P.4 og P.5.1.2.

Ændringen trådte i kraft den 1. april 2001.

### G.7.1 Indførsel § 32, stk. 1

Grundlaget for beregning af den såkaldte importmoms er varernes toldværdi og andre afgifter, der er foranlediget af indførslen, bortset fra selve importmomsen. Tolden skal således altid medregnes i grundlaget. Punktafgifter indgår kun i det omfang, de efter den pågældende afgiftslov skal betales ved indførslen. I de fleste tilfælde vil fakturaværdien blive lagt til grund ved fastsættelse af toldværdien.

Fra 1. januar 1996 skal der også beregnes moms af de forsendelses- og forsikringsomkostninger mv., der påløber indtil varernes bestemmelsessted i EU, når dette sted er kendt på det tidspunkt, hvor momspligten indtræder, dvs. på fortoldningstidspunktet, jf. lov nr. 1097 af 20. december 1995 om ændring af momsloven og toldloven. Tidligere skulle den importerende virksomhed kun beregne moms af de forsendelses- og forsikringsomkostninger, der påløb indtil varernes første bestemmelsessted her i landet.

### Særlige ordninger

For varer, der er omfattet af EU's markedsordninger for landbrugsvarer, frugt- og gartneriprodukter mv., og som ved indførslen lægges på oplag for landbrugsvarer, beregnes momsens på grundlag af toldværdien tillagt eventuel told. Når varerne første gang fraføres oplaget mod betaling af landbrugselement og af udlignings- og tillægsafgift, beregnes momsens kun af de nævnte afgifter.

Ved indførsel af landbrugsvarer i andre tilfælde beregnes momsens på grundlag af toldværdien tillagt eventuel told.

Ved indførsel af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter er momsgrundlaget 20 pct. af det grundlag, som gælder for anden indførsel af varer fra lande uden for EU.

### **G.7.2 Indførsel af kunstgenstande § 32, stk. 2**

De kunstgenstande mv., der er omfattet af denne særlige beregningsmåde, er udtømmende opregnet i lovens § 69, stk. 4-6. Det særlige beregningsgrundlag skyldes de særlige regler, der i øvrigt gælder for handel med brugte varer efter kapitel 17 (§§ 69-71), se R.4.

Varer, som midlertidigt har været udført til steder uden for EU, og som genindføres efter reparation, forarbejdning, tilpasning, omdannelse eller bearbejdning, kan tillades momsberigtiget alene af de omkostninger, der er medgået til den foretagne bearbejdning. De medgåede omkostningerne kan f.eks. være forsendelses- og forsikringsudgifter og/eller told og afgifter, der skal betales i forbindelse med ud- og indførslen.

### **G.7.3 Genindførsel § 32, stk. 3**

Bestemmelsen i momslovens § 32, stk. 3, kan anvendes ved genindførsel af varer, der har været forarbejdet efter proceduren for passiv forædling eller proceduren for standardombytning efter en toldbevilling.

I andre tilfælde, eksempelvis ved genindførsel af toldfri varer efter forarbejdning mv. uden for EU, kan momsen også beregnes af omkostningerne, men på betingelse af, at:

- der afleveres en udførselsangivelse (enhedsdokumentets blad 2), som indeholder oplysninger om varernes værdi og oplysninger til brug for varernes senere identifikation.
- varerne genindføres inden 1 år efter udførslen. Den frist kan dog forlænges i særlige tilfælde. Varerne skal være udført af den person eller virksomhed, som genindfører dem. Ved genindførslen skal fremlægges dokumentation for den tidligere udførsel. Endvidere skal der afgives erklæring om, at varerne er identiske eller ækvivalente med de udførte varer.
- Som dokumentation kan anvendes eksemplar 8 af enhedsdokumentet, et handelsdokument eller andre sædvanlige forretningsdokumenter, f.eks. ordre, faktura, transportdokument.
- Ved ækvivalente varer forstås varer, der hører under samme varekode i EU's kombinerede nomenklatur, dvs. de 8 første cifre i toldtariffens varekode, og som er af samme handelsmæssige kvalitet og har de samme tekniske egenskaber.

Hvis indførslen sker i delseendinger, fremlægges de pågældende eksportdokumenter til afskrivning af de enkelte varepartier.

Efter momslovens § 11 a, og § 12, stk. 2, udløser det momsplicht, når varer, der har været undergivet en særlig toldordning, fraføres ordningen.

### **G.7.4 Fraførsel § 32, stk. 4**

Efter momslovens § 11 a, skal der således beregnes moms af EU-varer, der fraføres Københavns Frihavn, et frilager eller et afgiftsoplag.

## G.7.4

For varer fra tredjelande, der har været henført under en toldordning, f.eks. midlertidig indførsel eller toldoplæg, skal der beregnes moms, når varerne ikke længere er under ordningen. Det betyder i praksis, at varerne og de ydelser, der måtte være præsteret i forbindelse med varerne, er fritaget for moms, medens varerne befinder sig under ordningen.

Pr. 1. januar 1996 gælder der særlige regler for fastsættelsen af momsgrundlaget, når disse varer ophører med at være under en toldordning. Momsen skal således beregnes af det beløb, der ville være blevet anvendt, hvis moms skulle have været beregnet på det tidspunkt, hvor varerne blev henført under ordningen. Hertil skal lægges værdien af eventuelle fritagne ydelser, der måtte være præsteret på varerne under toldordningen og inden fraførslen.

Har varen været handlet, mens den var omfattet af toldordningen, skal der betales moms af den værdi, der blev anvendt ved den sidste af disse leveringer. Værdien skal forhøjes med værdien af enhver af de fritagne ydelser, som er præsteret efter denne sidste handel. Med denne regel er der sket en ligestilling mellem varer, der har været under en særlig toldprocedure, og andre varer. Der skal således betales moms af et beløb, der svarer til det beløb, der skulle have været betalt, hvis varen hele tiden havde været beskattet her i landet. At henføre en vare under en toldprocedure betyder efter ændringen kun, at betalingen af moms udskydes, medens det beløb, der skal betales moms af, er det samme, som hvis varen ikke havde været under en toldordning.

## *Afsnit H Momssatsen § 33*

Momssatsen udgør 25 pct. af momsgrundlaget, som beskrevet i afsnit G.

Dette svarer til 20 pct. af prisen inkl. moms.

Satsen er ens for alle varer og ydelser, der er omfattet af momspligten.

Momssatsen er ændret adskillige gange siden momslovens ikrafttræden i 1967, jf. følgende skema over momssatser. De i parentes anførte tal angiver den procentdel, som momsen udgør af et givet beløb inkl. moms:

03.07.67 - 31.03.68	10 pct.	( 9,09 pct.)
01.04.68 - 28.06.70	12,5 pct.	(11,11 pct.)
29.06.70 - 28.09.75	15 pct.	(13,04 pct.)
29.09.75 - 29.02.76*)	9,25 pct.	( 8,47 pct.)
01.03.76 - 01.10.77	15 pct.	(13,04 pct.)
02.10.77 - 30.09.78	18 pct.	(15,25 pct.)
01.10.78 - 29.06.80	20,25 pct.	(16,84 pct.)
30.06.80 - 31.12.91	22 pct.	(18,03 pct.)
01.01.92 -	25 pct.	(20 pct.)

\*) Den midlertidige nedsættelse af momsen omfattede ikke følgende varer og ydelser, der fortsat var belagt med en momssats på 15 pct.: Salg og udlejning af motorkøretøjer, el, telefon, telegraf og lign. samt radio- og fjernsynsudsendelser.

# Afsnit I Momsfritagelser

## Generelt §§ 34-36

Kapitlet fastsætter momsfritagelser for leverancer, erhvervelser og indførsler af varer og ydelser, der er momspligtige her i landet, men som er fritaget for moms efter §§ 34-36.

Da leverancen, erhvervelsen eller indførslen er fritaget for moms, selv om varen eller ydelsen er momspligtig, har de registreringspligtige personer fradrag for den købsmoms, der vedrører de momspligtige transaktioner, se J.

Det betyder, at leverancer mv. sker til 0-momssats, og at der er fradrag for indgående moms. De pågældende transaktioner bliver hermed helt fritaget for momsbelastning i modsætning til de momsfrie varer og ydelser, se D.1.1.

Et eksempel:

Salgstyper	Moms på salg	Momsfradrag på køb
Momspligtig	Ja	Ja
0-momssats	Nej	Ja
Momsfri § 13	Nej	Nej

## I.1 Leverancer

Momsfritagelserne kan inddeles i følgende grupper:

- leverancer til andre EU-lande, jf. § 34, stk. 1, nr. 1-4 og nr. 10, se I.1.1
- leverancer til steder uden for EU, jf. § 34, stk. 1, nr. 5, 6 og 12, se I.1.2
- udstyr og ydelser til visse fly og skibe i udenrigsfart, jf. § 34, stk. 1, nr. 7, se I.1.3
- salg og udlejning af visse fly og skibe, jf. § 34, stk. 1, nr. 8, se I.1.4
- reparation, vedligeholdelse og ombygning på visse fly og skibe samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr, jf. § 34, stk. 1, nr. 9, se I.1.5
- levering af guld til Danmarks Nationalbank, jf. § 34, stk. 1, nr. 11, se I.1.6
- formidlingsydelser, jf. § 34, stk. 1, nr. 13, se I.1.7
- aviser, jf. § 34, stk. 1, nr. 14, se I.1.8
- varer til oplægning i Københavns Frihavn eller på frilager, jf. § 34, stk. 1, nr. 15, se I.1.9
- proviant mv. til skibe og fly i overensstemmelse med toldlovens regler, jf. § 34, stk. 1, nr. 16, se I.1.10
- afgiftsoplæg for råvarer, jf. § 34, stk. 2, se I.1.11
- kontingentafgiftsoplæg, jf. § 34, stk. 3, se I.1.12
- leverancer fra told- og afgiftsfri butikker i toldlufthavne, fly og skibe, jf. § 34, stk. 4, se I.1.13
- varer og ydelser i forbindelse med NATO, jf. § 34, stk. 5, se I.1.14

Reglerne om moms ved samhandel mellem EU-landene er fastsat i Rådets direktiv nr. 91/680/EØF af 16. december 1991. Disse regler har karakter af overgangsregler og blev fastlagt i forbindelse med etableringen af Det indre Marked. Reglerne trådte i kraft den 1. januar 1993. Ordningen udløber imidlertid ikke automatisk, men ophører først, når EU har vedtaget en ny ordning. Der er endnu ikke vedtaget en ny ordning.

Det indre Marked er i artikel 8A i Unionstraktaten defineret som et område uden indre grænser med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital.

Det indre Marked er således et marked uden fysiske, tekniske eller afgiftsmæssige handelshindringer.

Se B.2, om EU's momsområde.

Der er momsfrigtagelse for leverancer af varer, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til et andet EU-land.

Det er yderligere en betingelse, at erhververen er registreret for moms i et andet EU-land. Erhververen behøver derimod ikke at være registreret i det land, hvortil varen forsendes eller transporteres.

Se SKM2001.33.LSR hvor et selskabs leverancer af juletræer til en tysk kunde ikke var afgiftsfritaget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, idet kunden ikke var momsregistreret i et andet EU-land. Da fakturabeløbet ansås for at være uden moms, skulle der beregnes moms med 25 % af fakturabeløbet. Der godkendtes ikke fradrag for momsen efter reglerne om tab på debitorer.

Se også SKM2004.234.LSR hvor betingelserne efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, for at undlade at opkræve moms ved levering af edb-materiel til Sverige ikke kunne anses for opfyldt, idet der skete levering til en ikke-momsregistreret virksomhed, der var under konkursbehandling. Landsskatetretten lagde til grund at sælgers eventuelle gode tro var uden betydning.

Det betyder til gengæld, at der skal beregnes moms af salg til private og ikke-momsregistrerede virksomheder i EU.

Momsfrigtagelsen omfatter ikke varer, der er omfattet af kapitel 17, som omhandler brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, se R.3.

Om faktureringspligt ved leverancer, se N.2.2

Dokumentation for momsfrit salg

Sælgeren skal kunne dokumentere, at varerne faktisk er forsendt eller transporteret til et andet EU-land. Se TfS 1999, 355. Dokumentationen kan være i form af transportfaktura, fragtbrev eller erklæring fra fragtfører eller speditor.

## I.1.1

### Leverancer til andre EU-lande

#### I.1.1.1

#### Varer § 34, stk. 1, nr. 1

### I.1.1.2

Hvis køber eller sælger selv forestår transporten til et andet EU-land, kan dokumentationen bestå i en erklæring om at varen er modtaget i et andet EU-land.

Vestre Landsret fandt i en dom i SKM2003.362.VLR, at en sælger af skrot ikke havde godtgjort, at betingelserne for momsfrigtagelse efter § 34, stk. 1, nr. 1, var opfyldt i forbindelse med salg af skrot til en tysk statsborger og et tysk selskab. Skrotsælgeren havde ikke indsendt lister i henhold til momslovens § 54, ligesom momsangivelsens pkt. B vedrørende værdi af varesalg uden moms til andre EU-lande ikke var udfyldt. Der var heller ikke fremlagt fragtbreve eller lignende, der viste, at skrotsælgeren havde leveret skrot, der var forsendt eller transporteret til et andet EU-land. Sælger havde under sagen fremlagt fakturabilag, der viste, at der var solgt skrot til den tyske statsborger og det tyske selskab, og at disse havde solgt skrot til tyske kunder. Landsretten fandt, at da der hverken med hensyn til vareart, væremængde eller datomæssigt var den fornødne sammenhæng med sælgers salg, var det ikke ved disse bilag dokumenteret, at nogen del af det skrot, sælger havde solgt, var forsendt eller transporteret til Tyskland. Dommen er anket til Højesteret.

Se Østre Landsrets dom SKM2003.400.ØLR, i tilfælde, hvor det er køberen, der har arrangeret transporten. Sagen drejede sig om, hvorvidt et selskab opfyldte betingelserne for at eksportere momsfrit i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1. Forholdet var nærmere det, at selskabet havde solgt varer til en køber bosiddende i et andet EU-land. Mellem selskabet og køber var det aftalt, at køber skulle forestå transporten af varerne til sit hjemland. Forinden varerne forlod Danmark, havde køberen videresolgt disse. Det kunne herefter konstateres, at varerne enten forblev i Danmark eller blev eksporteret til et tredje land. Med henvisning til en konkret række af momenter, hvoraf blandt andet fremgik, at selskabet havde et længerevarende kendskab til køber, og at nogle af varerne var blevet betalt af andre end køber, fastslog landsretten, at selskabet ikke på tilstrækkelig vis havde sikret sig, at de solgte varer de facto blev fremsendt til et andet EU-land. Selskabet havde derfor ikke været berettiget til at eksportere momsfrit i medfør af momslovens § 34, stk. 1, nr. 1. Herudover fastslog landsretten, at selskabet ikke ud fra en lighedsgrundsærmning havde krav på momsfrigtagelse. For Landsskatterettens kendelse i sagen se SKM2001.144.LSR.

Om dokumentationskrav ved udførsel til 3. lande, se I.1.2.1.

### **I.1.1.2 Nye transportmidler § 34, stk. 1, nr. 2**

Der er momsfrigtagelse for levering af nye transportmidler, som af sælgeren eller erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen i et andet EU-land. Det er ikke afgørende for momsfrigtagelsen, om erhververen er momsregistreret i et andet EU-land.

Bestemmelsen er en følge af, at der altid skal betales moms i erhvervslandet af nye transportmidler.

Om definitionen af nye transportmidler, se D.9.1.



Der gælder særlige faktureringsbestemmelser for salg fra registrerede virksomheder til ikke-registrerede virksomheder og privatpersoner i andre EU-lande og for salg fra ikke-registreringspligtige virksomheder og private, der leverer nye transportmidler til et andet EU-land, se N.3.

For brugte transportmidler gælder de almindelige regler.

Reglen omfatter kun mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer, jf. Rådets direktiv 91/680 om EU-harmonisering af punktafgiftspligtige varer. Varerne må endvidere ikke være omfattet af kapitel 17, der omhandler brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, se R.3.

Varerne skal forsendes eller transporteres til et andet EU-land for sælgerens eller erhververens regning, og der skal svares punktafgift i modtagerlandet. Varerne skal endvidere forsendes efter de EU-regler, der gælder for forsendelse og kontrol af punktafgiftspligtige varer, jf. Rådets direktiv 92/12.

Andre varer, der er punktafgiftspligtige i Danmark eller i andre EU-lande, er ikke omfattet af momsfrigørelsen efter denne bestemmelse, men kan f.eks. være fritaget efter § 34, stk. 1, nr. 1 (momslovens øvrige regler).

Ved overførsel af varer forstås de situationer, hvor en virksomhed overfører varer til virksomhedens eget brug i et andet EU-land. Det kan f.eks. være overførsel af varer til eget lager i et andet EU-land. Sådanne overførsler sidestilles med varesalg, jf. § 10, og der skal derfor udstedes faktura, se D.8.

Værdien af de overførte varer er virksomhedens almindelige pris ved salg af de pågældende varer, eller - i mangel af en sådan pris - en kalkuleret salgspris. Denne pris skal indeholde samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår i momsgrundlaget for varer af den pågældende art.

Overførsler af varer omfatter ikke:

- varer, som sendes til et andet EU-land for dér at blive installeret eller monteret af leverandøren eller for dennes regning
- varer, der leveres om bord på et skib, et fly eller et tog under en transport med afgang- og ankomststed i EU
- overførsel af nødvendigt udstyr til fly og skibe i udenrigsfart samt salg og udlejning af fly og skibe med en bruttotonnage på 5/en bruttoregister-tonnage på 5 tons eller derover. Det kan f.eks. være overførsel af reservedele til fly inden for samme selskab, jf. § 34, stk. 1, nr. 7 og 8
- midlertidig overførsel og anvendelse af en vare med henblik på, at der i det andet EU-land skal foretages en tjenesteydelse på varen, f.eks. reparationsarbejde, installerings- og monteringsarbejde
- midlertidig overførsel og anvendelse af en vare i et andet EU-land, hvor indførsel af varen fra et sted uden for EU ville være omfattet af reglerne om midlertidig afgiftsfri indførsel af varer, f.eks. varer, der bliver udstillet

### **I.1.1.3 EU-harmoniserede punktafgifter § 34, stk. 1, nr. 3**

### **I.1.1.4 Overførsler § 34, stk. 1, nr. 4**

### **Undtagelser**

### I.1.1.5

i et andet EU-land, eller varer, der højst bliver anvendt i 24 måneder i et andet EU-land.

Varer, der er omfattet af momslovens kapitel 17 om brugte varer, kunstgenstande, samlere objekter, antikviteter mv., er ikke omfattet af bestemmelsen, se R.3.

Det følger af reglerne om erhvervelse, at der skal beregnes moms af værdien af de overførte varer i det EU-land, hvortil varerne overføres, se D.9.2.

### I.1.1.5

#### **Diplomatiske udsendinge mv. § 34, stk. 1, nr. 10**

#### **§ 34, stk. 1, nr. 10, litra a**

Varer og transportydelser kan leveres momsfrit til diplomatiske og konsulære repræsentationer og dertil knyttet personale med diplomatiske rettigheder i andre EU-lande. Der er ligeledes momsfritagelse for varer og transportydelser til personale med diplomatiske rettigheder ved internationale organisationer i andre EU-lande, jf. § 34, stk. 1, nr. 10, litra b.

Det er kun transportydelser, der er fritaget efter denne bestemmelse. Der skal således betales moms af alle andre ydelser, der leveres til de omhandlede diplomatiske repræsentationer m.fl.

Det er en forudsætning, at varerne transporteres til det pågældende EU-land, og at modtageren er berettiget til momsfritagelse i værtslandet.

Virksomheden skal være i besiddelse af en moms- og punktafgiftsfritagelsesattest, jf. artikel 2 i Kommissionens forordning (EF) nr. 31/96 af 10. januar 1996, før der må sælges momsfrit. Det er diplomaten, der skal udlevere fritagelsesattesten og fortegnelsen til virksomheden. Fritagelsesattesten skal være attesteret af en myndighed i diplomatens værtsland og indeholde oplysninger om, at der foreligger diplomatisk status, og at varen kan momsfritages. Den sidste betingelse skyldes, at værtslandet kan have fastsat begrænsninger på arten af varer, der kan fritages for moms. Se i denne forbindelse afsnit K.1.2 om leverancer til herværende diplomatiske repræsentationer og internationale organisationer samt tilknyttede personer med diplomatisk status.

#### **§ 34, stk. 1, nr. 10, litra b**

Varer og ydelser kan endvidere sælges momsfrit til internationale organisationer i andre EU-lande, hvis de er berettiget til momsfritagelse i værtslandet, og varerne transporteres til det pågældende land, jf. § 34 stk. 1, nr. 10, litra b. Der er her - i modsætning til bestemmelsens litra a - tale om momsfritagelse for alle ydelser.

En tilsvarende fritagelse er aftalt for leverancer til Europa-Kommissionen. Fritagelsen gælder både leverancer til Kommissionens kontorer mv. i Danmark og i udlandet. Fritagelsen er begrænset til de danske leverandører, som har indgået kontrakt med Europa-Kommissionen. Underleverancer til den

virksomhed, der er kontraktspartner med Europa-Kommissionen, er som udgangspunkt omfattet af momslovens almindelige regler.

Der er ikke momsfrigørelse for varer og ydelser til personalet i de pågældende organisationer, men kun til selve organisationen. Hvis personalet har diplomatstatus, kan der opnås momsfrigørelse efter litra a.

Virksomheden skal være i besiddelse af en fritagelsesattest for at kunne sælge momsfrit, jf. omtale under litra a.

Som internationale organisationer anses f.eks. Den Europæiske Rumorganisation (ESA), OECD, FN med dertil knyttede organisationer som IMF og Verdensbanken.

Bestemmelserne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, 6 og 12, momsfritager leverancer til steder uden for EU, herunder tilknyttede ydelser.

Se B.2 om EU's momsområde.

Det er hensigten, at alle varer, der udføres fra EU-momsområdet, skal fritages for moms.

Levering af varer, der af virksomheden eller for dennes regning udføres til steder uden for EU, er således fritaget for moms. Det samme gælder levering af varer, der af en køber, som ikke er momsregistreret her i landet, eller for dennes regning udføres til steder uden for EU.

I begge tilfælde er det en betingelse, at sælger kan godtgøre, at varen er udført. Udførselsdokumentationen kan bestå af fakturakopi, skriftlig ordre, korrespondance med køber, bankafregning og lign., kopifragtbrev og lign., øvrige handelsdokumenter samt attesteret eksemplar 3 af enhedsdokumentet (udførselsangivelsen). Se også I.1.1.1.

Momsfrigørelsen omfatter også de tilfælde, hvor køber er momsregistreret her i landet, når sælger forestår varens eksport til steder uden for EU. Se TfS 1997, 870.

Virksomheder (f.eks. bogforlag), der sender bøger, blade mv. til steder uden for EU i tryksagsforsendelser eller almindelige brevforsendelser, skal ikke beregne moms af leverancerne.

Der skal ikke beregnes moms af gaveforsendelser, der udføres til steder uden for EU ved virksomhedens foranstaltning, selv om varerne afsættes til herboende personer.

Virksomheder, der sælger lystfartøjer, som afgår til steder uden for EU på egen køl, skal ikke beregne moms af salget under følgende betingelser:

## **I.1.2 Leverancer til steder uden for EU**

### **I.1.2.1 Varer § 34, stk. 1, nr. 5**

#### **Underleverandører**

#### **Bøger, blade m.v.**

#### **Gaveforsendelser**

#### **Lystfartøjer**

### I.1.2.1

- køber skal over for sælger kunne dokumentere at have bopæl uden for EU. Det kan gøres ved forevisning af pas, identitetskort eller tilsvarende legitimation
- sælger skal på fakturaen angive køberens navn og adresse uden for EU. Fakturaen skal indeholde sædvanlige oplysninger om bl.a. udstedelsesdato, fartøjets art og pris. Fakturaen skal endvidere indeholde størrelsen af den moms, som virksomheden hæfter for, hvis den foreskrevne dokumentation ikke fremlægges
- ved salg af lystfartøjer til personer med bopæl i Norge skal virksomheden senest 6 måneder efter leveringen kunne dokumentere, at lystfartøjet er anmeldt til toldmyndigheden i Norge. Det kan f.eks. være i form af toldmyndighedens påtegning på salgsfakturaen om anmeldelse, kopi af toldkviktering eller erklæring om, at købet er toldmyndigheden bekendt. Hvis dokumentation ikke kan fremlægges, skal virksomheden medregne det beregnede momsbeløb til salgsmomsen for den periode, hvor dokumentationsfristen udløber
- ved salg af lystfartøjer til personer, der ikke har nærmere tilknytning til andre EU-lande eller de nordiske lande, er et afstemplet enhedsdokument dokumentation for udførsel. Ved ikke nærmere tilknytning ses der på bopæl, opholds- eller arbejdstilladelse mv. Enhedsdokumentet afstemples ved det toldcenter, hvor virksomheden er beliggende. Der skal samtidig med angivelsen til udførsel fremlægges dokumentation for købers bopælsforhold.

#### **Motorkøretøjer**

Der skal ikke beregnes moms ved leverancer af motorkøretøjer (inkl. leveringsomkostninger mv.) bestemt til registrering på grænsenummerplader, når køberen har tilladelse fra Centralregisteret for Motorkøretøjer til direkte udtransport på grænsenummerplader. Det samme gælder motorkøretøjer, som er solgt til levering i udlandet, og for hvilke Centralregisteret for Motorkøretøjer har givet tilladelse til direkte udtransport på grænsenummerplader.

Der skal derimod beregnes moms ved leverance af motorkøretøjer, når køberen har tilladelse fra Centralregisteret for Motorkøretøjer til midlertidig benyttelse af et personmotorkøretøj her i landet på grænsenummerplader. Se tillige I.1.1.2 om levering af nye transportmidler til andre EU-lande.

#### **Midlertidig brug af maskiner og driftsmidler til eksport**

En virksomhed kan undlade at beregne moms ved salg af maskiner og driftsmidler til en kunde uden for EU, selv om disse midlertidigt skal bruges til produktion af varer til den pågældende kunde her i landet. Der skal kunne fremlægges fornøden dokumentation for maskinernes midlertidige anvendelse her i landet samt salgsfaktura og dokumentation for indgåede aftaler, f.eks. kontrakt om levering af varer, ordrebekræftelse, bankafregning m.v.

Det er en betingelse, at maskinerne mv. efter produktionens afslutning udføres til den pågældende køber uden for EU eller bliver destrueret.

#### **Statslig bistand til udviklingslandene**

For varer, der afsættes til Udenrigsministeriet (afdeling for internationalt udviklingsarbejde - DANIDA) til brug for Danmarks bistandsvirksomhed i

udviklingslandene, kan momsberegning undlades, hvis de udføres direkte af leverandøren og i dennes navn.

Det samme gælder for varer, som DANIDA udfører, hvis DANIDA afgiver erklæring til leverandøren om udførslen. Denne gives på den af leverandørvirksomheden udstedte faktura og skal indeholde oplysning om enhedsdokumentets dato og nr.

Der skal heller ikke beregnes moms af varer, der afsættes til Landbrugsministeriet som led i de af UN/FAO World Food Program gennemførte projekter, hvis varerne udføres direkte fra leverandørvirksomheden og i dennes navn.

IAPSO er et fælles indkøbskontor (Inter-Agency Procurement Services Office), som Forenede Nationers Udviklingsprogram har oprettet i Danmark.

**Udførsel via IAPSO**

Der er givet tilladelse til, at danske leverandører, der leverer varer til IAPSO, kan undlade at beregne moms, når varerne er bestemt til udførsel til projekter i udlandet.

Det er en betingelse, at IAPSO sender de danske leverandører dokumentation for, at varerne er ekspederet til et nærmere angivet projekt i udlandet. Dokumentationen kan f.eks. være kopifaktura eller kopifragtbrev med attest for udførsel.

Varer, der ifølge skriftlig aftale med en udenlandsk ordregiver leveres til den pågældende stats officielle repræsentation her i landet, kan leveres uden moms, når udførslen sker ved repræsentationens foranstaltning, og virksomheden kan dokumentere udførslen.

**Udførsel via ambassader tilhørende lande uden for EU**

Kontormaskiner, papir og andre kontorartikler samt boliginventar, der afsættes til Udenrigsministeriet bestemt til udførsel ved ministeriets foranstaltning til brug for danske repræsentationer i lande uden for EU, kan ligesledes leveres uden moms. Det er en forudsætning, at udførslen kan dokumenteres.

**Udførsel via Udenrigsministeriet**

Der gælder tilsvarende regler for udstillings- og dekorationsmaterialer, der er afsat til Udenrigsministeriet og bestemt til udførsel ved ministeriets foranstaltning i forbindelse med salg fremstød for danske varer i udlandet.

Levering af varer til herboende privatpersoner eller herværende ikke registrerede virksomheder, som forestår varernes udførsel til steder uden for EU, kan ikke ske momsfrit.

**Varer, der udføres af privatpersoner**

Varer, som registrerede virksomheder sælger til privatpersoner bosat uden for EU, kan fritages for moms efter bestemmelserne i momsbekendtgørelsen §§ 33-36 om momsfrit salg til rejsende med bopæl uden for EU.

**I.1.2.1.1  
Udførsel som rejsegods § 34, stk. 1, nr. 5**

### I.1.2.1.1

Der skelnes mellem, om køber har bopæl i Norge eller på Ålandsøerne, eller om køber har bopæl i andre lande uden for EU. Særreglen for Norge og Ålandsøerne skyldes en nordisk overenskomst om beskatning af rejsegods i rejsetrafikken mellem Norge, Ålandsøerne og Danmark.

#### **Personer med bopæl i Norge eller på Ålandsøerne**

For at få momsfrigtagelse skal prisen på den enkelte vare overstige 1.200 kr. inkl. moms, og at varen transporteres til steder uden for EU inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden. En gruppe ting, der normalt udgør en helhed, anses for én vare.

Det er en betingelse, at fakturaen angiver varerne til udførsel til Norge eller Ålandsøerne. Fakturaen skal være forsynet med udstedelsesdato, sælger og købers navn og adresse samt varernes antal, art og værdi (salgspris inkl. moms samt momsbeløbet).

Køber skal overfor virksomheden kunne dokumentere sin bopæl i Norge eller på Ålandsøerne ved forevisning af pas, identitetskort eller tilsvarende legitimation.

Virksomheden skal medregne momsen til salgsmomsen for den periode, hvor salget har fundet sted. Momsen kan så fradrages i salgsmomsen i den periode, hvor virksomheden kan fremlægge faktura, der i Norge eller på Ålandsøerne er påtegnet, at varerne er afgiftsberigtiget ved indførslen.

#### **Personer med bopæl i andre lande uden for EU**

For at få momsfrigtagelse skal varerne (det må gerne være forskellige varer) være købt i samme forretning (f.eks. et stormagasin) og have en samlet værdi over 300 kr. inkl. moms. Det er yderligere en betingelse, at varen transporteres til steder uden for EU inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden.

Det er en betingelse, at varerne på en faktura eller i et enhedsdokument er angivet til udførsel. Fakturaen eller enhedsdokumentet skal indeholde oplysning om varernes antal, art og værdi (salgspris inkl. moms samt momsbeløbet). Fakturaen skal endvidere være forsynet med en udstedelsesdato og indeholde oplysninger om sælgers og købers navn og bopæl.

Køber skal over for virksomheden kunne dokumentere sin bopæl uden for EU ved forevisning af pas, identitetskort eller tilsvarende legitimation

Virksomheden skal medregne momsen til salgsmomsen for den periode, hvor salget har fundet sted. Momsen kan så fradrages i salgsmomsen i den periode, hvor virksomheden kan fremlægge faktura eller enhedsdokument, der angiver, at varerne er toldbehandlet ved købers udrejse fra EU. Der gælder de almindelige regler for opbevaring af fakturaer mv.

#### **Særlige turistordninger for personer, bosat uden for EU**

Told- og Skattestyrelsen har tilladt en særlig turistordning for Global Refund DK A/S (tidligere Europe Tax-Free Shopping Denmark A/S København) og de forretninger, der er tilsluttet selskabet.

De tilsluttede forretninger udfylder ved salg til turister en særlig faktura/cheque med selskabets logo og navn. Denne faktura/cheque svarer til den almindelige faktura og behandles efter samme regler også for så vidt angår toldbehandling ved udrejse af EU.

Efter toldbehandlingen, hvor fakturaen/chequen er attesteret for udførslen, opbevares den hos Global Refund International AB, Sverige.

Det er en betingelse, at:

- bilagsmaterialet for en længere periode skal kunne fremlægges
- Global Refund DK A/S skal informere sælgeren om, at denne er ansvarlig for tilvejebringelse af dokumenterne, idet opbevaringspligten fortsat påhviler sælger
- sælgeren skriftligt erklærer sig indforstået med ordningen.

Fakturaer/cheques skal opbevares i mindst 5 år. Salgsvirksomhedens umiddelbare dokumentation for momsrit salg består i stedet for fakturaer af kontoudtog fra Global Refund DK A/S.

Kontoudtoget skal indeholde følgende oplysninger:

- dato for kontoudtogets udfærdigelse
- den tilsluttede virksomheds navn og adresse
- faktura/cheque nr. og dato
- faktura/chequebeløbets størrelse inkl. moms
- momsbeløbets størrelse
- kontoudtogets nr. i forhold til andre udskrevne kontoudtog til virksomheden.

Global Refund DK A/S skal tillige sørge for, at der på kontoudtoget kun medtages turistsalg, der opfylder betingelserne for momsfritagelse, se I.1.2.1.1 om dokumentation for bopæl uden for EU.

Selskabet varetager mod et gebyr udbetalingen af momsrefusion til turisten.

Told- og Skattestyrelsen har ligeledes tilladt en turistsalgsordning for Tax-Free International/Eurocard Denmark (nuværende PBS International).

Ved salg til turister udleverer den pågældende forretning en formular, der i forretningen udfyldes med dato, kundens navn og bopæl, vareart, pris inkl. moms og momsbeløbet. Forretningen og turisten beholder en kopi af formularen. Originalformularen attesteres af toldvæsenet ved udrejse fra sidste EU-land og indsendes til Tax-Free International. Kunden betaler ved købet varens fulde pris inkl. moms.

Momsbeløbet fratrukket ekspeditionsgebyr udbetales til kunden, når Tax-Free International har modtaget den attesterede originalformular. Forretningen debiteres herefter beløbet og får tilsendt en Betalings-Serviceoversigt, der for det enkelte salg indeholder oplysninger om købsdato, formularnum-

### I.1.2.2

mer, pris og momsbeløb. Den attesterede originalformular opbevares af Tax-Free International i 5 år. Betalings-Serviceoversigten sammenholdt med den attesterede originalformular kan godkendes som udførselsdokumentation.

Ved salg til diplomater m.fl., der efter andre regler er fritaget for at betale moms i det land, hvor de bor, anses det for tilstrækkelig dokumentation, at fakturaen er forsynet med påtegning fra det endelige indførselslands toldmyndighed eller anden kompetent myndighed om, at varerne er indført.

### I.1.2.2 Arbejdsydelser § 34, stk. 1, nr. 6

Der skal ikke beregnes moms af arbejdsydelser på varer, der efter behandling bliver transporteret til et sted uden for EU af virksomheden eller af en aftager etableret i udlandet. Det er hensigten at holde reparationsarbejder på løsøregenstande fri for moms.

Hvis det er tjenesteyderen, der står for transporten, behøver køberen ikke at være etableret i udlandet.

Det er uden betydning, om arbejdsydelsen foretages for sælgers eller købers regning.

For varer, der skal udføres fra EU-området, gælder de samme regler, dvs. at man kan holde reparation og istandsættelse af en vare uden for den momspligtige omsætning, selv om varen altid har befundet sig i EU-området, når blot varen efter behandling udføres til steder uden for EU.

### Lystfartøjer

Reparationsarbejde, ombygning mv. på lystfartøjer fra lande uden for EU og erhvervsfartøjer hjemmehørende uden for EU med en bruttotonnage på under 5 respektive bruttoregistertonnage på under 5 tons kan holdes uden for den momspligtige omsætning, når reparationsarbejdet mv. sker for udenlandsk regning, og fartøjet efter endt reparation udføres til et sted uden for EU.

Værfter og reparatører, der foretager reparationsarbejde mv. på de ovennævnte fartøjer, skal før indførslen søge den lokale told- og skatteregion om en bevilling til midlertidig told- og momsfrihed for lystfartøjer.

### I.1.2.3 Transportydelser m.v. § 34, stk. 1, nr. 12

Der skal ikke beregnes moms af ydelser, der er knyttet direkte til udførsel af varer til steder uden for EU eller til indførsel af varer, der er under forskellige toldordninger, se I.3.

Baggrunden for bestemmelsen er, at ydelsen anses som en integreret del af varen, der eksporteres til steder uden for EU. For varer, der indføres fra steder uden for EU, vil ydelserne indgå i fortoldningsbeløbet og herved blive pålagt moms.

Blandt ydelser, der er omfattet af ordningen, er f.eks. transport i EU af varer, der skal eksporteres til tredjelande. Det er selve transportens karakter, der er afgørende for momsfritagelsen. Det betyder, at transporten er fritaget i alle situationer, også f.eks. ved viderefakturering i Danmark.



Der skal ikke beregnes moms af vareafgifter vedrørende skibe i udenrigsfart og udenlandske fiskerfartøjer. Om definitionen af udenrigsfart, Se I.1.1.3.

Der skal heller ikke beregnes moms af ydelser, der præsteres her i landet af luftfragtagenter i forbindelse med oprettelse af luftfragtaftaler til lande uden for EU.

Luftfragtaftaler indgås enten med luftfartsselskabet eller med dets agent. I sidstnævnte tilfælde sker det på den måde, at kundevirksomheden kontakter luftfragtagenten, der udfylder et fragtbrev for luftfartsselskabet og henvender sig til det pågældende selskab, der sørger for transporten. Luftfartsselskabet udbetaler et provisionsbeløb for fragtaftalen.

Provision vedrørende luftfragtaftaler inden for EU skal behandles efter reglerne om transportydelser inden for EU, se E.3.5.2.

Skibsmægleres formidling af transport vedrørende danske og udenlandske skibe er fritaget for moms, når ydelserne præsteres for skibets regning eller for et firma, der er hjemmehørende i udlandet. Det er endvidere en betingelse, at ydelserne vedrører udførsel eller indførsel af varer til eller fra steder uden for EU.

Der skal ikke betales moms af nødvendigt udstyr, der leveres til brug i luftfartøjer og skibe i udenrigsfart (bortset fra sportsfly og lystfartøjer), samt ydelser, der præsteres for sådanne luftfartøjer og skibe.

Ved afgørelsen af, om der er tale om udenrigsfart, har sondringen inden for/uden for EU ikke betydning. Der skelnes kun mellem trafik internt i Danmark og mellem Danmark og udlandet.

Ved udenrigsfart forstås herefter fart, der overvejende finder sted mellem havne uden for det danske afgiftsområde, som defineret i momslovens § 2 (se B.1) og fart, der overvejende finder sted mellem en havn, der er beliggende inden for det nævnte område, og havne, der er beliggende uden for dette område. Som overvejende forstås, at mere end 50% af sejladsen foregår på den nævnte måde. Se Tfs 1999, 393.

Bestemmelsen omfatter både udstyr til installation og løst udstyr. Det afgørende for momsfriheden er, at udstyret er nødvendigt for luftfartøjets eller skibets drift, herunder udførelsen af de opgaver, som fartøjet løser.

Momsfritagelsen omfatter også ydelser, der præsteres for sådanne fly og skibe. Momsfritagelsen er dog betinget af, at ydelserne udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med skibet/flyet og dets ladning.

Bestemmelsen omfatter også nødvendigt udstyr, der leveres til brug om bord i restaurationer mv. i de nævnte fartøjer.

Leverancer af nødvendigt udstyr og proviant, der indkøbes af et rederi til et nærmere angivet skib, der sejler i udenrigsfart, kan holdes uden for leveran-

### **I.1.3 Udstyr og ydelser til visse fly og skibe i udenrigsfart § 34, stk. 1, nr. 7**

### I.1.3

dørens momspligtige omsætning, forudsat at der ved rederiets senere levering udfærdiges udførselsangivelse i leverandørens navn. Der skal derimod betales moms ved levering af nødvendigt udstyr samt ydelser til sportsfly og lystfartøjer, selv om fartøjet afgår til udlandet.

Det fremgår af EF-Domstolens dom i sag C-382/02, Cimber Air, at den danske momslovs bestemmelser og den danske praksis, hvorefter det er det afgørende for moms fritagelsen om det enkelte fly flyver i indenrigs- eller udenrigsfart, ikke er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv

Det følger af dommen, at levering af goder bestemt som forsyninger, herunder proviant samt levering af ydelser, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med flyene og deres ladning, skal være momsfritaget også når de leveres til fly, der foretager indenrigsflyvninger, når flyene anvendes af luftfartsselskaber, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Det fremgår desuden af dommen, at det tilkommer de nationale domstole at vurdere størrelsen af udenrigsandelen og andelen af anden virksomhed end udenrigsvirksomhed. Ved vurderingen kan der tages hensyn til alle forhold, der giver en indikation af det forholdsmæssige omfang af den pågældende type trafik, bl.a. omsætningen. Domstolen fastslår, at selskaber, hvis anden virksomhed end udenrigsvirksomhed kan konstateres at være af mærkbart mindre omfang end deres udenrigsvirksomhed skal betragtes som selskaber, der hovedsageligt flyver i udenrigstrafik.

Den konkrete sag verserer fortsat ved Vestre Landsret. Overvejelserne af dommens konsekvenser for dansk praksis var ikke afsluttet på tidspunktet for redaktionens afslutning.

#### **Grundstødning mv.**

Registrerede virksomheder, der i forbindelse med grundstødning af eller forureningsskader til søs fra skibe i udenrigsfart leverer nødvendigt udstyr samt ydelser til sådanne skibe, skal ikke beregne moms af sådanne leverancer. Momsfritagelsen er betinget af, at leverancen sker for skibets regning eller for et rederi, der er hjemmehørende i udlandet.

#### **Advokatydelse**

Advokatydelse, der præsteres for et rederi vedrørende et dansk indregistreret skib i udenrigsfart, skal momses. Dette gælder, når skibet f.eks. involveres i en bjærgningssag (som bjærget eller som bjærgende skib), i kollisions-tilfælde eller i en sag om ladningsskader, hvori spørgsmålet om placering af ansvar for det økonomiske tab ved skaden opstår.

#### **Ladningskontrol**

Danske og udenlandske rederier har organiseret sig i og bidrager til såkaldte Conferences, der fastsætter de internationale fragtrater. Formålet med kontrollen er at sikre, at de fastsatte rater overholdes, og at de er i overensstemmelse med ladningens art.

Kontrollen finder sted dels i forbindelse med varernes lastning og losning, dels i rederierne på grundlag af forsendelsesdokumenter mv. En del af ladningskontrollen vedrører skibets sikkerhed i forbindelse med stuvning af

lasten, overholdelse af visse sikkerhedsbestemmelser samt eventuel tilstedeværelse af våben og andre ulovlige varer.

Sådanne ydelser, der præsteres her i landet i forbindelse med ladningskontrol i skibe i udenrigsfart, kan ske uden moms.

Startafgifter, supplerende startafgifter, hangarafgifter, opholds- og standpladsafgifter, afgift for beflyvning uden for normal åbningstid samt betaling for *handling* og andre assistanceopgaver, der præsteres for luftfartøjer (bortset fra sportsfly) i udenrigsfart, er fritaget for moms.

#### Lufthavnsvirksomhed

Der skal dog betales moms af lejeindtægter vedrørende udlejning af hangarplads i henhold til overenskomst eller lejekontrakt med f.eks. flyselskaber.

Der skal ikke beregnes moms ved salg og udlejning af luftfartøjer og skibe med en bruttotonnage på 5/en bruttoregister-tonnage på 5 tons eller derover bortset fra sportsfly og lystfartøjer.

#### I.1.4 Salg og udlejning af visse skibe og fly § 34, stk. 1, nr. 8

Momsfriheden omfatter også udlejning af en del af et skib. Dette betyder, at såvel helcharter (bareboat charter), hvor hele skibet befragtes/lejes, som delcharter (space/slot charter), hvor en del af skibet befragtes/lejes, er momsfri.

Momsfriheden gælder, hvad enten der er tale om tidscharter, hvor man lejer skibet for et bestemt tidsrum, eller rejsecharter, hvor skibet kun befragtes for en bestemt rejse.

Ved chartering skal i denne forbindelse forstås en aftale om udlejning af et skib eller en del af et skib samt om befragtning af skibet med andet gods end stykgods. I forbindelse med indgåelse af en aftale om udlejning/befragtning bliver der udfærdiget en kontrakt (et certeparti), hvori de nærmere betingelser for charteringen er fastlagt.

Kontrakten må ikke indeholde aftale om momspligtige ydelser, der præsteres af skibets eller flyets besætning, ud over de rent driftsmæssige og navigationsmæssige opgaver. Eksempler på sådanne momspligtige ydelser kan være bjærgning, bugsering og undervisningsydelser.

Hvis betingelserne ikke er opfyldt, skal der betales moms af det fulde vederlag.

Der skal i alle tilfælde betales moms af momspligtige ydelser, der præsteres i forbindelse med udlejningen. Det kan f.eks. være leje af specielt udstyr til brug om bord, betaling for olieforbrug eller teknisk assistance.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.14.TSS taget stilling til den momsmæssige behandling af salg og udlejning af husbåde. Det fremgår af meddelelsen, at;

#### Husbåde

## I.1.4

Husbåde, eller flydende boliger, kan beskrives som: flydende indretninger, der anvendes til beboelse på samme sted, som ikke er af rent forbigående karakter. De kan opdeles i :

- 1) Flydende boliger, som er forsynet med eget fremdriftsmiddel, men som anvendes til beboelse, som ikke er af rent forbigående karakter.
- 2) Flydende boliger, som tidligere har været anvendt som skibe.
- 3) Flydende boliger, som er bygget med henblik på at blive anvendt som stationære flydende boliger.

Flydende boliger er omfattet af både byggelovgivningen og lov om sikkerhed til søs. Flydende boliger, der ikke anvendes til at sejle som skibe, men i stedet ligger fast i havn og anvendes som boliger, betragtes først og fremmest som boliger, der er reguleret af byggeloven og skal opfylde de relevante bestemmelser i bygningsreglementet. Byggelovgivningen suppleres af søfartslovgivningens krav til skibets opdrift og stabilitet. Når den flydende bolig anvendes som skib enten ved egen fremdrift eller ved forsejling er den omfattet af søfartslovgivningen.

Flydende boliger kan registreres i skibsregisteret. En flydende bolig, der ikke kan bevæge sig ved egen drift registreres som en "pram". En flydende bolig, der er udstyret med motor og kan bevæge sig ved egen drift registreres som et "lystfartøj".

Ved salg af flydende boliger udarbejdes der et skibsskøde og eventuelt skibspantebrev.

Flydende boliger, er ikke omfattet af tinglysningslovens § 19 og betragtes således ikke som fast ejendom i tinglysningslovens forstand.

Flydende boliger er ikke omfattet af ejendomsværdiskatteloven. De vurderes ikke, og der er derfor ikke noget grundlag at beregne ejendomsværdiskatten på.

En flydende bolig, der ikke kan sejle ved egen kraft, er ikke omfattet af lov om afgift af lystfartøjsforsikringer, idet den, i den henseende, anses for at være en pram.

Ligningsrådet har udtalt i SKM2003.418.LR, at 4 nærmere beskrevet husbåde anses for skibe i afskrivningslovens forstand, når de anvendes erhvervsmæssigt.

Det er styrelsens opfattelse, at flydende boliger, der ligger fortojet i en havn, ikke har den nødvendige faste forankring på en fast grund til at de momsmæssigt kan anses for at være fast ejendom. Levering, udlejning, administration mv. af flydende boliger er således ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og 9.

Den danske momslov sondrer imellem "skibe" og "lystfartøjer". Fritagelsen for salg, udlejning, reparation og vedligeholdelse af skibe blev indsat i lov

om almindelig omsætningsafgift, nr. 102 af 31. marts 1967. Det fremgår af bemærkningerne til lov om ændring af lov om almindelig omsætningsafgift, fremsat den 30. november 1967, at fritagelsen for salg, udlejning, reparation og vedligeholdelse mv. blev indsat i loven om almindelig omsætningsafgift for at imødekomme et ønske fra rederierne og skibsværftsindustrien.

6. momsdirektiv art. 15, nr. 4 og 5 fritager efter ordlyden skibe, der anvendes til erhvervsmæssig sejlads. Når dette sammenholdes med hensigten med momslovens § 34, stk. 1, nr. 8 og 9, er det styrelsens opfattelse, at fritagelsen for skibe i momslovens § 34 som udgangspunkt fritager skibe, der anvendes erhvervsmæssigt som skibe.

Flydende boliger, der kan flyde og bevæges igennem vand, må anses for at være fartøjer der ikke anvendes erhvervsmæssigt som skibe, og den momsmæssige behandling må således skulle sidestilles med den momsmæssige behandling af lystfartøjer.

Salg, udlejning, reparation og vedligeholdelse mv. af flydende boliger er således momspligtigt efter lovens almindelige regler.

Som sportsfly anses:

#### **Sportsfly**

- luftfartøjer, der bl.a. er konstrueret til kunsthøjning
- ultralette fly, der ikke hører under klasse B i Statens Luftfartsvæsens BL 9-6 af 24. marts 1994
- svæveplaner
- motorsvæveplaner, i hvilke motor og/eller propel kan trækkes helt op i flyet
- varmluftballoner, der udelukkende skal benyttes til sportsbrug, herunder lejlighedsvis ved opvisning i forbindelse med sommerfester, sportsarrangementer mv.

Begrebet lystfartøjer er ikke nærmere defineret i relation til bestemmelserne i momsloven.

#### **Lystfartøjer**

Afgrænsningen må i hvert tilfælde bero på en konkret afgørelse af, om fartøjet fremstår som et lystfartøj eller ej.

Der kan lægges vægt på fartøjets klassificering efter reglerne om skibsregistrering. Registrering af et fartøjs typebetegnelse (sejlskib med hjælpemotor, motorskib, lastskib med ret til at medtage indtil 12 passagerer) sker primært på grundlag af de af Statens Skibstilsyn udarbejdede målingsrapporter, og der vil herunder blive taget stilling til, om fartøjet opfylder de fastsatte sikkerhedsmæssige krav mv.

Der vil også kunne lægges vægt på fartøjets konstruktion, indretning og anvendelse. I tvivlstilfælde vil anvendelsen vægte mere end de andre parametre.

## I.1.5

### Flyveskoler

Flyveskoler, der uddanner privatpiloter (A-certifikat), kan ikke foretage en opdeling af honoraret, således at den del af beløbet, der vedrører anvendelse af fly, kan holdes uden for momsberegningen.

Grunden er, at anvendelse af fly til undervisning ikke er leje af fly, da eleven ikke reelt har brugsret over flyet.

### I.1.5 Reparationsydelser mv. på visse skibe og fly § 34, stk. 1, nr. 9

Der skal ikke beregnes moms af reparations-, vedligeholdelses- og ombygningsarbejder på de i § 34, stk. 1, nr. 8, omhandlede fly og skibe samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr.

De materialer, der bruges i forbindelse med de omhandlede reparations- og vedligeholdelsesarbejder mv., er ligeledes momsfrie. Momsfritagelsen omfatter fartøjer i såvel udenrigsfart som indenrigsfart.

Leverancer i forbindelse med nybygning af skibe er ikke omfattet af denne bestemmelse. Det betyder, at virksomheder (underleverandører), der udfører monteringsarbejder på nybygninger af skibe med en bruttotonnage på 5/en bruttoregistertonnage på 5 tons og derover, skal fakturere moms af arbejdet og de i forbindelse hermed leverede materialer.

Til- og afrigning af strøm og telefonforbindelse samt levering af el til ombordværende besætningsmedlemmer på skibe under reparation er omfattet af momsfritagelsen.

Levering af materialer, der sker i forbindelse med de nævnte arbejder på skibe og fly og disses faste udstyr, er også omfattet af momsfritagelsen. Det er uden betydning, om faktureringen af arbejdet inkl. materialer sker til et skibsværft eller direkte til skibet/skibsejeren.

Underleverandører til virksomheder, der udfører de nævnte arbejder, skal derimod betale moms efter de almindelige regler. Der skal således betales moms af varer og ydelser i forbindelse hermed (maling, stålvarer og lign., reservedele til motorer og diverse tekniske installationer (radar og andet navigationsudstyr) mv.), der leveres uden tilknytning til de nævnte arbejder på skibe og fly og disses faste udstyr.

Levering, herunder udlejning, af faste installationer i skibe med en bruttotonnage på 5/en bruttoregistertonnage på 5 tons og derover er fritaget for moms.

Lovens udtryk *disses faste udstyr* er ikke nærmere defineret, men må i et vist omfang vurderes ud fra, om udstyret er fast installeret, herunder om det er nødvendigt af hensyn til fartøjets indretning og konstruktion. Som fast udstyr anses f.eks. motorer, lanterner, radar, andet fast navigationsudstyr, ekkolod, redningsbåde og andet sikkerhedsudstyr. Se TfS 1999, 393.

Der skal beregnes moms ved klargøringen af fly i indenrigsfart, da ind- og udvendig rengøring af fly, tømning af toiletter og afisning af fly ikke kan sidestilles med vedligeholdelse.

Guld, der leveres til Danmarks Nationalbank, er fritaget for moms.

Afgiftsfritagelsen gælder ikke ved leverancer af guld til andre banker og finansielle institutioner.

Bestemmelsens formål er at fritage formidlingsydelser for moms, når den transaktion, som formidlingsydelsen vedrører, i sig selv er momsfritaget, herunder transaktioner, der udføres uden for EU.

Bestemmelsen omfatter kun formidlere, der handler i andres navn og for andres regning.

Om leveringsstedet for formidlingsydelser i forbindelse med formidling i andres navn og for andres regning, se E.3.1.8, jf. E.3, samt E.3.7.

Om formidling i eget navn, men for en andens regning, se D.3.3.

Formidlingsydelser vedrørende de i momslovens § 34, stk. 1, nr. 5 - 12, omhandlede transaktioner, der har leveringssted inden for EU, er momsfritaget. Der er bl.a. momsfritagelse for formidlingsydelser i forbindelse med salg af varer til 3.lande, og ydelser, herunder transportydelser vedrørende import/eksport af varer. Som eksempel kan nævnes luftfragtagenters ydelser her i landet i forbindelse med oprettelse af luftfragtaftaler vedrørende transporter til 3.lande. Se evt. I.1.1.5, I.1.2, I.1.3, I.1.4, I.1.5 og I.1.6.

Formidlingsydelser vedrørende transaktioner, der udføres uden for EU, er momsfritaget. Bestemmelsen omfatter formidlingsydelser vedrørende alle transaktioner. Der er således momsfritagelse for formidlingsydelser i forbindelse med handel med varer, der foregår uden for EU (handel med ufortoldede varer). Se endvidere SKM2001.338.TSS.

Der skal ikke betales moms ved levering af aviser, der normalt udkommer med mindst et nummer månedligt. Momsfritagelsen omfatter tillige udbringningsgebyr for aviser. Ved afgørelsen af, om en publikation i momsmæssig henseende kan anses for en avis, lægges vægt på, at følgende forudsætninger er opfyldt:

- om publikationen primært læses på grund af sit indhold af aktuelt nyhedsstof. For publikationer, som på grund af udgivelseshyppigheden ikke kan bringe dagsaktuelt nyhedsstof, er det en betingelse, at indholdet kommenterer eller uddyber emner, der har været aktuelle siden sidste udgivelse
- om den henvender sig til en videre (almen) kreds af læsere
- om den behandler et bredt emneområde.

Der kan ud over dette, i forbindelse med en helhedsvurdering af publikationen, tages hensyn til:

**I.1.6  
Levering af guld til  
Danmarks National-  
bank § 34, stk. 1,  
nr. 11**

**I.1.7  
Formidlingsydelser  
§ 34, stk. 1, nr. 13**

**Inden for EU**

**Uden for EU**

**I.1.8  
Aviser § 34, stk. 1,  
nr. 14**

## I.1.8

- om den må anses for at fremtræde som avislignende i teknisk og typografisk henseende (papirkvalitet, tryk, layout mv.)
- om den sælges i løssalg eller kun til abonnenter (foreningsmedlemmer)
- oplagets størrelse
- om redaktionen er godkendt til at uddanne journalister.

### **Indskærpelse af praksis**

- Told- og skattestyrelsen har i SKM2004.80.TSS indskærpet praksis vedrørende momsfritagelse af aviser i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, da ophævelsen af bladtilskuddet til uge- og månedsblade har øget fokus på ToldSkat's praksis vedrørende momsfritagelse af aviser i henhold til bestemmelsen. Dette skyldes, at blade, der er momsfrataget efter denne bestemmelse fortsat vil kunne få bladtilskud.

### **§ 34, stk. 1, nr. 14**

Det fremgår af momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, at levering af aviser, som normalt udkommer med mindst et nummer månedligt er fritaget for afgift.

At levering af aviser, der udkommer med mindst et nummer månedligt er fritaget for afgift betyder, at der er en 0-momssats på levering af disse aviser. 0-momssatsen er baseret på 6. momsdirektivs artikel 12, stk. 3, litra a, jf. bilag H, jf. artikel 28, stk. 2, litra a. Bilag H giver egentlig kun mulighed for at indføre en vis nedsættelse af momssatserne. I henhold til 6. momsdirektiv har medlemsstaterne imidlertid lov til at beholde momsordninger, herunder 0-satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991. Danmark har opretholdt en 0-momssats på levering af aviser.

### **Kriterier for at anvende 0-momssatsen**

Som det fremgår af momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, er det en grundbetingelse, for at en avis kan levere med 0-momssats, at avisen udkommer med mindst et nummer månedligt.

### **Hvad forstås der ved en avis**

Der er ikke i momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, angivet hvornår der foreligger en "avis" i momslovens forstand.

Kriterierne for hvornår der foreligger en avis, der kan anvende 0-momssatsen, er dannet af det nu nedlagte Momsnævn. Momsnævnet havde fra den første momslov nr. 102 af 31/3 1967, jf. § 37, og frem til 1998 den endelige administrative afgørelse af spørgsmålet om, hvorvidt en publikation kunne anses som en avis efter momsloven.

I forbindelse med et forslag til ændring af blandt andet momslovens § 12, stk. 1, litra h, i 1981, redegjorde skatteministeren i et notat fremsendt til Folketingets Skatte- og afgiftsudvalg for Momsnævnets administrative praksis i disse avissager (Folketingstidende 1980-81, tillæg B, spalte 678). Lovændringen blev vedtaget (lov nr. 261 af 27/5 1981), uden at Folketinget ændrede eller præciserede lovens avisbegreb.

Det er fortsat dette avisbegreb, jf. de ovenfor nævnte kriterier, der anvendes i forbindelse med vurderingen af om en publikation kan anses som en avis efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14.



Til belysning af de ovennævnte kriterier kan henvises til dels Momsnævnets praksis, samt til nyere administrativ praksis, herunder domstolspraksis på området.

## Administrativ praksis

Told- og Skattestyrelsen skal navnlig henvise til afgørelserne TfS 1996.249 ØLR, TfS 1997.776 (Momsnævnets afgørelse) og SKM2001.274.LSR.

I SKM2001.274.LSR udtalte Landsskatteretten, at ved Østre Landsrets dom af 21. februar 1996, refereret i TfS 1996.249, fandt landsretten, at begrebet "avis" i momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, skal fortolkes i overensstemmelse med de kriterier som det tidligere momsnævns praksis byggede på, nemlig om publikationen primært læses på grund af sit indhold af aktuelt nyhedsstof, om den henvender sig til en videre (almen) kreds af læsere, og om den behandler et bredt emneområde.

## Penge- og Privatøkonomi

To retsmedlemmer, herunder retsformanden, fandt efter det oplyste om det omhandlede blads indhold, herunder om bladets markedsføring og om de overordnede retningslinier for redaktionen, samt efter en gennemgang af de fremlagte eksemplarer af bladet, at bladet ikke kunne antages primært at indeholde aktuelt nyhedsstof. Disse retsmedlemmer havde herved henset til, at bladets indhold herefter ikke kunne anses kendetegnet ved hovedsagelig at vedrøre nyheder, der havde været aktuelle siden udgivelsen af de foregående eksemplarer af bladet, således at bladets læsere kunne forventes at læse bladet for at opnå en dækkende opdatering af aktuelle nyheder inden for bladets emneområde, at bladets stof heller ikke på anden måde synes kendetegnet ved at være bestemt af eller afhængig af bladets aktuelle udgivelsestidspunkt, samt at en stor del af bladets stof derudover synes at have karakter af tematisk stof, der vil kunne bringes med jævne mellemrum i tilrettet eller opdateret form. Det bemærkes herved, at de faste mindre nyhedssektioner i bladet ikke fandtes at kendetegne bladet på en sådan måde, at dette forhold i sig selv kunne føre til et andet resultat. På denne baggrund fandt disse retsmedlemmer, at bladet ikke kunne anses som en avis efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14.

Et retsmedlem bemærkede, at bladet måtte anses overvejende at befatte sig med aktuelt nyhedsstof, men dog ikke dagsaktuelt nyhedsstof, og at sagen måtte anses at vedrøre et grænsetilfælde. Herefter og under hensyntagen til den hidtidige praksis, hvorefter bl.a. Børsens Nyhedsmagasin blev anset omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, fandt dette retsmedlem, at det omhandlede blad måtte anses som en avis efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14.

Der blev truffet afgørelse efter stemmeflertallet.

Sagen vedrørte blade "Penge og Privatøkonomi". Det fremgik af sagen, at bladet udkom 12 gange om året i et oplag på 30.000 eksemplarer, hvoraf ca. 10 procent var løssalg med en angivet pris á 67 kr. pr. eksemplar. Resten var årsabonnementer á 595 kr. Det var oplyst, at bladet ifølge Dansk oplagskontrol havde ca. 300.000 læsere hver måned.

## I.1.8

På bladet var udover en ansvarshavende chefredaktør, ansat en redaktionschef, en redaktion på tre medarbejdere, et redaktionelt panel på tre personer, en researchmedarbejder, samt et antal medarbejdere med varetagelse af layout, salg og marketing. Det var oplyst, at af disse medarbejdere var fem journalister, heraf to journalistuddannede og tre økonomer, samt tre beskæftiget med research på deltid. Bladet var godkendt af Danmarks Journalisthøjskole som uddannelsessted for journalistpraktikanter.

Bladets chefredaktør oplyste blandt andet, at bladets artikler skal opfylde to hovedkriterier, nemlig dels tage afsæt i den enkeltes privatøkonomiske situation, og dels dreje sig om, hvad der kan gøre den enkeltes penge mere værd, og at bladets emnemæssige hovedområder er boligøkonomi, pensionsopsparing, skat karriere, traditionelt forbrugerstof, forsikringer, biløkonomi og private investeringer. Bladet er derudover beskrevet som indeholdende en fast sektion på typisk otte sider med nyheder og aktuel orientering om aktiemarkederne, og en fast sektion på typisk mellem seks og otte sider med beskrivelser af produktnyheder inden for alle bladets stofområder, herunder finansielle produkter. Bladets artikler er derudover beskrevet som enten nyhedsskabende artikler, som citeres i tv, radio og dagblade, eller artikler, der går bag om nyhederne og perspektiverer dem i et privatøkonomisk lys, som f.eks. artikler der beregner og vurderer konsekvenserne af den nye finanslov, fusionen mellem Danske Bank og Realkredit, de stigende oliepriser, og Euro-afstemningen. Endvidere er oplyst, at bladets annoncegrad var 35-40 procent, og at dette var helt usædvanligt for dagblade og magasiner.

### **Fortune**

I TfS 1997.776 traf Momsnævnet afgørelse om, at publikationen Fortune ikke kunne afsættes momsfrit efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14. Nævnet fandt ikke, at publikationen opfyldte betingelserne for at kunne betragtes som en avis i momslovens forstand.

Nævnet lagde vægt på, at Fortune ikke indeholder aktuelt nyhedsstof. Derudover fandt nævnet, at Fortune primært henvender sig til folk med særlig interesse for økonomiske forhold vedrørende virksomheder og lande og således ikke til en videre (almen) kreds af læsere.

### **Ingeniøren**

Østre Landsret har i TfS 1996.249.ØLR udtalt, at det fremgår af sagen, at den overvejende del af bladet "Ingeniørens" oplag distribueres gratis til medlemmerne af Ingeniørforeningen. Landsretten finder, at bladets stofområde hovedsagelig er af teknisk orienteret karakter med artikler, der anskues ud fra en teknisk betonet synsvinkel, og at bladet, herunder dets annoncestof, i det væsentlige ikke henvender sig til en almen kreds af læsere. På denne baggrund finder landsretten, at bladet "Ingeniøren" ikke kan anses som en avis efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14. De af sagsøgeren påberåbte EF-direktiver kan ikke føre til et andet resultat.

Sagen drejede sig om, hvorvidt bladet "Ingeniøren" kunne anses som en avis efter momsloven, således at leveringen af bladet var fritaget for afgift.

Det fremgik af sagen, at "Ingeniøren" var et blad, som blev udgivet én gang hver uge af sagsøgeren, der ejes af Ingeniørforeningen i Danmark som ene-

aktionær. Bladet blev udsendt i gratis abonnement til alle medlemmer af Ingeniørforeningen. I sagsøgerens vedrægter af 20. januar 1994, blev det blandt andet anført, at selskabets formål var at drive publikationsvirksomhed, og at det generelt skulle arbejde for at understøtte aktionærens formålsbestemte opgaver.

I sagerne TfS 1996.249.ØLR og SKM2001.274.LSR blev der henvist til Momsnævnets afgørelser om momsfrigørelse af aviser. I TfS 1996.249.ØLR blev der således af Ingeniøren gjort gældende, at blade som Børneavisen, Kommunen og Det Ny Missionsvennen af Momsnævnet var blevet anerkendt som aviser og havde fået momsfrigørelse selvom disse blades stofområde ikke havde almen interesse, men alene rettede sig til bestemte målgrupper.

I såvel TfS 1996.249.ØLR og SKM2001.274.LSR blev det lagt til grund, at der ikke kan opnås momsfrigørelse ud fra en lighedsgrundsætning under henvisning til Momsnævnets tidligere afgørelser, uden at det enkelte blad tillige opfylder momslovens krav om at være en avis.

De regionale told- og skattemyndigheder træffer afgørelse i 1. instans vedrørende momsfrigørelse efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14.

Forinden de regionale told- og skattemyndigheder træffer afgørelse vedrørende momsfrigørelse i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, skal myndigheden indhente en udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen.

Den regionale myndighed skal sende Told- og Skattestyrelsens udtalelse i høring sammen med myndighedens egen sagsfremstilling m.v. hos den afgiftspligtige person, forinden den regionale told- og skattemyndighed træffer afgørelse i sagen.

De regionale told- og skattemyndigheders afgørelse kan på sædvanlig måde påklages til Landsskatteretten, jf. momslovens § 79, stk. 1.

De regionale told- og skattemyndigheder træffer for så vidt angår alle øvrige spørgsmål vedrørende avisens eller bladets momsmæssige forhold afgørelse uden høring af Told- og Skattestyrelsen.

Told- og Skattestyrelsen har fra Færdselsstyrelsen fået oplyst, at denne styrelse i henhold til Finanslov 2004 (§ 28.11.31. Bladtilskud) har opsagt bladtilskuddet til en lang række uge- og månedsblade med virkning fra den 1. marts 2004.

Under henvisning til, at det af Finanslov 2004 fremgår, at momsfrigitagne uge- og månedsblade fortsat vil være berettiget til bladtilskud vil Færdselsstyrelsen være indstillet på at trække denne opsigelse tilbage, hvis det enkelte uge- eller månedsblad kan dokumentere momsfrigørelse overfor Færdselsstyrelsen.

### **Lighedsgrundsætningen**

### **Ensartet administration af området**

### **Ansøgning om bladtilskud**

## I.1.9

Færdselsstyrelsen har bestemt, at dokumentationen kan ske enten ved fremsendelse af en udtalelse herom fra ToldSkat eller ved fremsendelse af en erklæring fra udgivers revisor.

Told- og Skattestyrelsen skal anmode den regionale told- og skattemyndighed om, at behandle eventuelle anmodninger om momsfrigtagelse af uge- og månedsblade efter de ovenstående indskærpede retningslinier for momsfrigtagelse af aviser i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 14.

Den regionale told- og skattemyndighed skal i lighed med med det ovenfor nævnte indhente en udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen forinden der gives en udtalelse til det pågældende blad.

Elektronisk nyhedsformidling mm. (dataaviser) kan ikke afsættes momsfrit som en avis, da den anses for en edb-/dataydelse, der er momspligtig.

En lydavis, der forsendes portofrit som blindeforsendelse til læsehænder, anses for momsfri, når det indlæste stof er fra lokale dag- og ugeaviser, da der er tale om en gengivelse af stof fra momsfrie aviser.

Der er i 1998 truffet afgørelse om den momsmæssige status for ca. 275 lokalaviser og distriktsblade. Se TfS 1998, 737.

Bladkiosker mv., hvis afsætning opgøres på grundlag af daglige kasseopgørelser, hvori indgår momsfrit avissalg, skal ved reguleringen for dette salg opgøre værdien på grundlag af de faktisk modtagne styksalgs- og abonnementspriser.

Foretages reguleringen på grundlag af periodiske afregninger fra Bladkompagniet m.fl. over leverede aviser, vil værdien af returnerede aviser kunne beregnes på grundlag af den i afregningen anførte nettopris med tillæg af gennemsnitsavancen på hovedstadsbladene og de større provinsdagblade.

Foreningsblade, der ikke er omfattet af denne bestemmelse, kan være momsfrie efter § 13, stk. 1, nr. 4, se D.11.4.

### **I.1.9 Varer til oplæggelse i Københavns Frihavn eller på frilager § 34, stk. 1, nr. 15**

Fritagelsen omfatter varer til oplæggelse i Københavns Frihavn eller levering af varer, der er oplagt i Københavns Frihavn. Fritagelsen omfatter også levering af ydelser, der foretages på de oplagte varer.

Hvis varerne er oplagt eller oplægges på frilager, og varerne er bestemt til udførsel til steder uden for EU, er leveringen af varerne momsfri. Det samme gælder for ydelser, der er direkte knyttet til de oplagte varer.

Det er kun varer, der skal oplægges, der er omfattet af bestemmelsen. Det betyder, at varer, der leveres med henblik på endeligt forbrug, ikke kan fritages for moms. Det gælder f.eks. varer til kantinesalg.

Registrerede virksomheder, der leverer EU-varer momsfrit til oplæggelse, skal anføre på fakturaen, at varerne er bestemt til momsfri oplæggelse i

Københavns Frihavn, hvis der ikke udfyldes en udførselsangivelse. Hvis en faktura ikke foreligger, kan et andet handelsdokument bruges.

Regnskaberne skal opfylde kravene i toldbehandlingsbekendtgørelsen.

Registrerede virksomheder, der foranlediger, at EU-varer fraføres lagret, skal ved fraførslen anføre momsbeløbet efter § 11 a på kontoen for udgående moms, jf. momsbekendtgørelsens § 52, stk. 3. Ved direkte transport fra Frihavnen til andre EU-lande eller til steder uden for EU finder lovens samt toldlovens bestemmelser om EU-leverancer samt om leverancer til steder uden for EU anvendelse.

Efter denne bestemmelse er der momsfrigørelse for levering af proviant og andre fornødenheder til skibe eller fly til brug om bord eller til salg til passagerer mv. i overensstemmelse med toldlovens regler, se Toldvejledningen D.2.

De momsmæssige bestemmelser følger nøje de toldmæssige bestemmelser for proviantering med told- og afgiftsfrie varer. Hvis der ikke er told- og afgiftsfrigørelse, skal der svares moms.

Der var tidligere også momsfrigørelse for proviant og andre fornødenheder, der blev leveret til provianteringsvirksomheder, som leverede forsyninger til fartøjer. Denne momsfrigørelse er ved lov nr. 356 af 19. maj 2004 ophævet med virkning fra 1. juli 2004.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.256.TSS udtalt, at ophævelsen har betydning for leveringer til provianteringsvirksomheder, der rent faktisk gennemføres den 1. juli 2004 eller senere. Proviafteringsvirksomhederne vil have fradragsret for leveringer gennemført den 1. juli 2004 eller senere efter momslovens almindelige regler.

Salg fra afgiftsfri butikker er ikke momsfri efter denne bestemmelse, men efter § 34, stk 4, se I.1.13.

Med virkning fra 1. juli 1999 bortfaldt muligheden for afgiftsfrit salg til passagerer i den interne EU-trafik.

Efter ansøgning kan de statslige told- og skattemyndigheder give tilladelse til afgiftsoplag for nedennævnte råvarer på betingelse af, at varerne omsættes på internationale varebørser eller lignende former for international kædehandel. Der skal desuden foreligge et særligt økonomisk behov for at oprette lagret.

### **I.1.10 Proviant mv. til skibe og fly i overensstemmelse med toldlovens regler § 34, stk. 1, nr. 16**

### **I.1.11 Afgiftsoplag for råvarer § 34, stk. 2**

Varer	KN-nummer
1. Tin	8001
2. Kobber	7402
	7403

## I.1.11

Varer	KN-nummer
	7405
	7408
3. Zink	7901
4. Nikkel	7502
5. Aluminium	7601
6. Bly	7801
7. Indium	ex 81 12 91
	ex 81 12 99
8. Korn	1001 til 1005
uafskallet ris	1006
	1007 til 1008
9. Olieholdige frø og frugter	1201 til 1207
Kokos-, para- og akajounødder	0801
Andre nødder	0802
Oliven	071120
10. Frø og bønner (også sojabønner)	1201 til 1207
11. Ubrændt kaffe	0901 11 00
	0901 12 00
12. Te	0902
13. Kakaobønner, hele eller brækkede, rå eller brændte	1801
14. Rå sukker	1701 11
	1701 12
15. Gummi, i ubearbejdet form eller som plader eller bånd	4001
	4002
16. Uld	5101
17. Kemiske produkter, bulk	kapitel 28 og 29
18. Mineralolie (herunder propan og butan samt råolie)	2709
	2710
	2711 12
	2711 13

Varer	KN-nummer
19. Sølv	7106
20. Platin (palladium, rhodium)	7110 11 00
	7110 21 00
	7110 31 00
21. Kartoffler	0701
22. Vegetabiliske fedtstoffer og olier og fraktioner deraf, også raffinerede, men ikke kemiske modificerede.	1507 til 1515

Oplagsindehavere skal registreres efter momsloven, evt. ved en herboende repræsentant. ToldSkat kan nægte eller tilbagekalde en tilladelse, hvis indehaveren eller de i virksomheden beskæftigede personer har overtrådt eller overtræder reglerne for tilladelsen eller tilsidesat/tilsidesætter vilkårene herfor.

### Tilladelse mv. til oprettelse af oplag

Hvis indehaveren mister rådighed over sit bo eller standser sine betalinger, kan ToldSkat ligeledes nægte eller tilbagekalde en tilladelse.

Hvis en tilladelse bortfalder eller tilbagekaldes, skal varer, som opbevares på afgiftsoplaget, straks momsberigtiges, overføres til udlandet eller til et andet afgiftsoplag.

Varerne skal opbevares på de i tilladelsen angivne steder eller lokaliteter. ToldSkat fastsætter, om varerne skal være fysisk adskilt fra andre varer, eller om der skal foreligge et regnskab, hvorved der kan ske en identifikation af varerne. ToldSkat kan endvidere fastsætter nærmere bestemmelser om lagerregnskabet samt om de benyttede lokaliteter.

Oplagsindehaveren skal i regnskabet notere tilførte og fraførte varer. Ved fraførsel noteres desuden i regnskabet den fraførende virksomheds momsnummer.

### Regnskabsføring mv.

Registrerede virksomheder, der afgiftsfrit leverer EU-varer til oplæggelse på et afgiftsoplag her i landet, skal anføre på fakturaen, at varerne er bestemt til afgiftsfri oplæggelse. Hvis en faktura ikke foreligger, kan et andet handelsdokument bruges.

Registrerede virksomheder, der foranlediger, at varer fraføres et afgiftsoplag, skal ved fraførslen anføre momsbeløbet efter § 11 a på kontoen for udgående moms. Ved direkte transport fra oplaget til andre EU-lande eller til steder uden for EU finder lovens bestemmelser om EU-leverancer samt om leverancer til steder uden for EU anvendelse.

## I.1.12

Varene kan under opbevaringen kun underkastes de sædvanlige behandlinger, som kan finde sted under en toldoplagsprocedure.

Detailsalg af varer fra oplag kan kun finde sted i særlige tilfælde i overensstemmelse med reglerne for toldoplagsprocedurer.

### Hæftelse

Oplagsindehaveren hæfter for afgiften af varer, der ikke forefindes ved ToldSkat's eftersyn, hvis varen ikke er fraført efter reglerne for oplag, eller hvis det ikke skønnes godtgjort, at varen er forgået under opbevaringen af grunde, som kan henføres til vares egen beskaffenhed, eller som følge af et hændeligt uheld eller force majeure.

Varens værdi ved ovennævnte hæftelse fastsættes efter § 32, stk. 4. Hvis tidspunktet for fraførslen ikke kendes, er det tidspunkt gældende, hvor lagermanglen konstateres.

## I.1.12 Kontingentafgiftsoplag § 34, stk. 3

Efter ansøgning kan de statslige told- og skattemyndigheder give tilladelse til kontingentafgiftsoplag for varer, der ved indførslen til EU har været undergivet mængdemæssige begrænsninger. Der skal foreligge et særligt økonomisk behov for at oprette lagret.

Begrundelsen for at indføre ordningen er, at varen ofte indføres meget tidligt på året, da kontingentet ellers kan være opbrugt. Betaling af importmomsen udgjorde for danske virksomheder en likviditetsmæssig belastning i forhold til andre EU-lande, hvor man allerede havde indført ordningen.

Reglerne for tilladelse, regnskabsføring og hæftelse følger reglerne for afgiftsoplag, se I.1.11.

## I.1.13 Leverancer fra told- og afgiftsfrie butikker § 34, stk. 4

Der er momsfrigørelse for levering fra told- og afgiftsfrie butikker i særlige godkendte lufthavne (toldlufthavne), i fly og på skibe. Fra den 1. juli 1999 var det imidlertid ikke længere muligt at købe told- og afgiftsfrit i de pågældende butikker på rejser inden for EU. Se nedenfor om ophør af det afgiftsfrie salg i EU.

Det er en betingelse for momsfrigørelsen, at passageren kan vise gyldigt rejsehjemmel til fly eller skib, der afgår til en lufthavn/havn i et land uden for EU (3.land) . Det er endvidere en betingelse, at personerne medbringer de told- og afgiftspligtige varer i deres personlige bagage.

Det er kun varer, der er fritaget efter toldlovens regler, som er omfattet af bestemmelsen, se I.1.10.

## Ophør af det afgiftsfrie salg i EU pr. 17. juli 1999

Ved salg af varer på skibe og fly til rejsende mellem EU-landene skal der betales moms efter de regler og med de satser, der gælder i afganglandet, jf. oversigten nedenfor.

Virksomheden skal ved salg på afgang fra Danmark opkræve dansk moms hele vejen til ankomsthavnen/-lufthavnen. På f.eks. færgeruten Esbjerg-



Harwich skal der opkræves dansk moms hele vejen fra Esbjerg til Harwich og engelsk moms fra Harwich til Esbjerg.

Afgangsland (X) havn/luft-havn	Afgangsland (X) søterritorium/-luftrum	Passage af evt. internationalt farvand/luft-rum *	Ankomst land (Y) søterritorium/-luftrum	Ankomstland (Y) havn/luft-havn
X-momssats	X-momssats	X-momssats	X-momssats	Y-momssats**

\*) Passage af internationalt farvand/luftrum eller af andet EU-lands eller tredjelands søterritorium eller luftrum.

\*\*) Fra det tidspunkt, hvor persontransporten er afsluttet, d.v.s. når passage-erne har mulighed for at gå fra borde.

Virksomheden skal derfor ved salg på ruter, hvor Danmark er afgangslan- det, momsregistreres i Danmark for dette salg og afregne dansk moms og føre regnskab mv. over det momspligtige salg efter de almindelige regler for momsregistrerede virksomheder.

For salg på ruter, hvor afgangslandet er et andet EU-land, og Danmark er ankomstlandet, skal der afregnes moms med afgangslandets momssats. Virksomheden skal derfor momsregistreres og afregne moms til det pågæl- dende EU-land.

Passage af internationalt farvand/luftrum eller andre EU-landes eller 3.lan- des territorialfarvand eller luftrum betyder ikke, at momspligten ophører.

Hvis færgen/flyet gør ophold i et 3.land eller i et område uden for EU's afgiftsområde, så der kan tages passagerer om bord, eller der kan gå passa- gerer fra borde, vil ruten blive betragtet som en rejse til og fra et 3.land. For sådanne ruter gælder de hidtidige regler for afgiftsfrit salg uændret.

For rejser, der omfatter ophold i mere end ét EU-land, skal hver rejseetape betragtes som en separat rejse. Hvis en færgе sejler fra Tyskland (D) til Dan- mark (DK) og videre til Sverige (S), er der således tysk moms på strækning- en D-DK og dansk moms på strækningen DK-S.

Udleveringsstedet er afgørende for, hvilket EU-lands momssats der skal anvendes. Se E.2.3. Udleveringstidspunktet er principielt afgørende for, til hvilken periode virksomheden skal medregne salgsmomsen. Hvis f.eks. betaling modtages i momsperiode 1 og udlevering af varen sker i momspe- riode 2, skal salgsmomsen afregnes i momsperiode 1. Se F.1.

## I.1.14

### I.1.14 Varer og ydelser til NATO-forsvaret § 34, stk. 5

ToldSkat skal meddele momsfritagelse i overensstemmelse med traktatlige forpligtelser for materiel og ydelser til brug for NATO.

Det betyder, at der i hvert tilfælde skal gives særlig tilladelse (bevilling) til momsfritagelse for leverancerne.

Bestemmelsen er uden undtagelser. Der er således kun mulighed for momsfritagelse, når det direkte er nævnt i loven.

## I.2 Erhvervelser

Begrebet erhvervelse er defineret i lovens § 11, stk. 2. Herved forstås retten til som ejer at råde over en vare, der af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land, se D.9.

Det er kun varer, der er omfattet af begrebet erhvervelse.

### § 35, stk. 1, nr. 1

Der skal ikke betales moms ved erhvervelser af varer fra andre EU-lande, når tilsvarende leverancer her i landet af sådanne varer foretaget af momsregistrerede virksomheder er fritaget for moms her i landet.

### Trekantshandler § 35, stk. 1, nr. 2

En trekantshandel etableres, når varer sendes direkte fra en leverandør i et EU-land til en endelig køber i et andet EU-land efter instruktion af en mellemhandler, der bor i et tredje EU-land.

Som udgangspunkt vil den udenlandske sælger være registreringspligtig her i landet. Det følger imidlertid af bestemmelsen, at mellemhandleren i en trekantshandel ikke skal svare moms ved trekantshandlen, hvis den registrerede varemottager her i landet i stedet betaler momsen.

### Eksempel

En tysk registreret mellemhandler køber en vare i Holland for at videresælge den til en registreret virksomhed her i landet, og varen sendes direkte fra Holland til Danmark. Den tyske virksomhed udøver registreringspligtig virksomhed her i landet, da varerne erhverves og afsættes her.

Mellemhandleren kan undlade at lade sig registrere her i landet, hvis modtageren er en registreret virksomhed, der påtager sig at betale momsen på vegne af mellemhandleren. Se L.1.2.1.

Hvis mellemhandleren er hjemmehørende i et land uden for EU, og varerne leveres direkte fra producent til en køber i et EU-land, skal mellemhandleren lade sig registrere enten i salgslandet eller i forbrugslandet.

Der findes særlige regler til listesystemet for mellemhandlere, se N.4.2.3.

### § 35, stk. 2

Virksomheder er fritaget for at betale moms af erhvervelser i samme omfang, som de vil kunne få momsen tilbage efter § 45, se K.1.

## I.3 Indførsel

Bestemmelsen fastslår, hvornår der kan gives momsfritagelse ved import. Ved import forstås indførsel af varer, der ankommer til Danmark fra lande uden for EU

Der skal ikke betales importmoms for varer, der opnår toldfrihed ved indførslen. Det drejer sig om:

- midlertidig indførsel, se I.3.1.1
- proviant, se I.3.1.2
- returvarer, se I.3.1.3
- varer, hvor der ikke opstår toldskyld, se I.3.1.4.

Der er momsfrihed for varer, der opnår fuldstændig toldfritagelse, når de indføres fra lande uden for EU og er bestemt til genudførsel i uforandret stand.

Det skal bemærkes, at i toldmæssig forstand skelner man mellem fuldstændig toldfritagelse og delvis toldfritagelse.

Toldmæssigt skelner man yderligere mellem transportmidler og andre varer.

Transportmidler, paller og containere kan indføres midlertidigt med momsfritagelse under forudsætning af, at transportmidlet ikke ejes eller benyttes af personer, der bor her i landet.

Reservedele og tilbehør, der indføres sammen med eller adskilt fra transportmidlet, er ligeledes momsfri, hvis de udelukkende anvendes til småreparationer eller normal vedligeholdelse af transportmidlerne.

De nærmere regler om midlertidig indførsel findes i EU's Toldkodeks artikel 137-144 og artikel 671-742 i gennemførelsesforordningen hertil, Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993.

Efter disse artikler kan følgende former for midlertidig indførsel fritages for told og dermed også moms:

- fagligt udstyr
- varer til forevisning eller anvendelse på udstillinger, messer, kongresser eller lignende arrangementer
- undervisningsmateriale og videnskabeligt udstyr
- medicinsk-kirurgisk udstyr og laboratorieudstyr
- udstyr til bekæmpelse af følgerne af katastrofer
- emballage
- modeller mv., måleinstrumenter mv., varer til forsøg eller afprøvning, vareprøver, specialværktøj og -instrumenter
- erstatningsproduktionsmidler
- varer til auktion og afprøvning, kunstværker til udstilling samt udvalgsendinger

**I.3.1**  
**§ 36, stk. 1, nr. 1**

**I.3.1.1**  
**Midlertidig indførsel**

**I.3.1.1.1**  
**Transportmidler**

**I.3.1.1.2**  
**Andre varer**

### I.3.1.2

- film, magnetbånd og lydoptagelser mv.
- personlige effekter
- turistpropagandamateriale
- levende dyr og materiel
- velfærdsmateriel for søfolk
- materiel til opbygning, reparation og vedligeholdelse af infrastrukturer i grænseområder
- varer, der indføres under særlige forhold, der er uden økonomisk betydning
- varer, der indføres lejlighedsvis og forbliver inden for EU i højst 3 måneder.

Indførslen er tidsbegrænset afhængig af den godkendte anvendelse af varerne, og varerne kan højst forblive under fritagelsesordningen i 24 måneder. På en række områder er der dog fastsat kortere frist for genudførelse af varerne, se nærmere herom i Toldvejledningen.

### Sikkerhedsstillelse

Der skal normalt stilles sikkerhed for moms efter de samme regler som for told og punktafgifter.

Sikkerhedsstillelsen foretages som regel ved indbetaling/debitering af det told- og afgiftsbeløb, der skal betales for varerne på indførselstidspunktet.

Sikkerhedsstillelsen kan endvidere foretages i form af bankgaranti eller lignende på betingelse af, at det samlede told- og afgiftsbeløb overstiger 10.000 kr.

Der skal ikke stilles sikkerhed, når indførslen foretages af:

- en momsregistreret virksomhed med fuld fradragsret for indgående moms, jf. § 37, se J.1
- en udenlandsk virksomhed, der kan dokumentere, at den er berettiget til tilbagebetaling af momsen efter § 45, se K.1.1
- offentlige institutioner eller statsadministrationer.

Der kræves ligeledes ikke sikkerhedsstillelse ved indførsler, der foretages af museer, kunstgallerier og andre institutioner, som af toldcentret er godkendt til toldfrihed efter artikel 51 i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83. De nævnte museer har således også mulighed for til udstillingsbrug at låne genstande af kulturel art i tredielande og indføre disse midlertidigt uden sikkerhedsstillelse for told og moms. .

### I.3.1.2 Proviant

Proviant og andre fornødenheder, der medbringes af skibe eller fly, er fritaget for moms. Det er en betingelse, at varerne er bestemt til forbrug om bord under skibets eller flyets rejse til og fra EU og under dets ophold her.

### I.3.1.3 Returvarer

Der gives momsfritagelse for returvarer under forudsætning af, at der ikke gives momsgodtgørelse ved udførslen.

Er varerne udført efter § 34, stk. 1, nr. 5, 1. punktum, anses dette ikke for momsodtgørelse i denne forbindelse.

Returvarebestemmelserne kan anvendes på alle varer, der efter at være blevet udført midlertidigt eller endeligt fra Danmark, genindføres med henblik på overgang til fri omsætning.

Der er momsfrihed for varer i situationer, hvor der ikke opstår toldskyld, fordi varerne inden frigivelsen tillades afstået til fordel for statskassen. Disse varer sælges på offentlig auktion, og nettoprovenuet tilfalder statskassen.

Der opstår heller ikke toldskyld for varer, der er ukurante eller urealisable, og som destrueres under toldkontrol.

Der gives momsfrihed ved indførsel af varer her til landet fra steder uden for EU i samme omfang og under samme betingelser, som er fastsat for endelig toldfrihed efter Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 med senere ændringer. Afgiftsfriheden gælder dog ikke for varer omfattet af afsnit VI og XII, artikel 63 a og 63 b samt artikel 109, litra q, i forordningen, jf. momsbekendtgørelsens § 2.

Formålet med ordningen er, at der i en række tilfælde kan gives momsfrihed, når det skønnes, at der ikke er et rimeligt forhold mellem provenuet ved toldbehandlingen og den administrative indsats, som vil være forbundet hermed.

Momsfrihed kan opnås under hensyn til f.eks. varens oprindelse eller anvendelse, afsenderens eller modtagerens status eller andre forhold, der ikke har noget med varens art at gøre.

I SKM2002.80.LSR har Landsskatteretten afsagt kendelse i en sag, hvor ToldSkat havde krævet told og moms for en pakke indeholdende to stk. cd'er og to stk. videobånd, som klageren havde fået tilsendt fra USA. I kendelsen er der en gennemgang af de told- og momsregler, der finder anvendelse ved indførsel af varer af ikke-erhvervsmæssig karakter fra steder uden for EU.

Der gives moms fritagelse for følgende former for endelig indførsel under iagttagelse af forudsætningerne for toldfritagelse (se nærmere herom i Toldvejledningen):

- *Erhvervsmæssige forsendelser af ringe værdi.* For at opnå momsfrihed må varens værdi højst være 80 kr. Der gives ikke momsfrihed for tobaksvarer, alkoholholdige drikkevarer, parfume og toiletvand.

► Ved lovforslag (L 32) om ændring af momsloven (Justering af momsreglerne for indførsel af visse magasiner, tidsskrifter m.v.) som vedtaget af Folketinget den 17. december 2004, er moms fritagelsen for erhvervsmæssige forsendelser ændret.

### **I.3.1.4 Varer, hvor der ikke opstår toldskyld**

### **I.3.2 Momsfrihed ved endelig indførsel § 36, stk. 1, nr. 2 og 3**

Loven betyder, at magasiner, tidsskrifter o. lign., der forsendes fra 3. lande til privatpersoner i Danmark, ikke længere kan få momsfrigtagelse, når magasinerne m.v. er trykt i EU og herfra er eksporteret til 3. land.

Da lovændringen kræver tilladelse fra EU er det i loven fastsat, at det overlades til Skatteministeren - når tilladelsen fra EU er opnået - at fastsætte lovens ikrafttrædelsestidspunkt. ◀

- *Privatpersoners indførsel af personlige ejendele.*
- *Flyttegods.* Ved indførsel af motorkøretøjer som flyttegods gives der kun momsfrigtagelse, når køretøjet udelukkende anvendes privat. Hvis køretøjet udlånes, pantsættes, udlejes eller overdrages til anden ejer inden 1 år efter indførslen, skal der betales moms af køretøjet, se momsbekendtgørelsens § 3. Momsfrigtagelsen omfatter også værktøj, udstyr og instrumenter, der er nødvendige for udøvelsen af den pågældendes erhverv.
- *Varer, der indføres i forbindelse med indgåelse af ægteskab.*
- *Personlige ejendele erhvervet ved arv.*
- *Løsøre eller bohave bestemt til møblering af sekundærbolig.*
- *Elevers og studerendes personlige udstyr, skolemateriale, løsøre og bohave.*
- *Forsendelser fra en privatperson til en anden.* Forsendelsens samlede værdi må ikke overstige 360 kr. Hvis forsendelsen indeholder varer til en værdi over 360 kr., er forsendelsen i sin helhed udelukket fra momsfrigtagelse. Der gives ikke momsfrigtagelse for tobaksvarer, alkoholholdige drikkevarer, parfume og toiletvand, se momsbekendtgørelsens § 10.
- *Hædersbevisninger i form af ordener og belønninger.*
- *Gaver, der modtages i forbindelse med mellemfolkeligt samarbejde.*
- *Varer beregnet til brug for statsoverhoveder.*
- *Uddannelsesmæssigt, videnskabeligt eller kulturelt materiale.* For undervisningsmateriale af uddannelsesmæssig, videnskabelig eller kulturel karakter er der kun momsfrigtagelse, når materialet er fremstillet af FN eller en af denne organisations særorganisationer, se momsbekendtgørelsens § 5, stk. 1.
- *Samlerobjekter og kunstværker af undervisningsmæssig, videnskabelig eller kulturel karakter,* når goderne indføres af godkendte institutioner, og goderne er erhvervet vederlagsfrit eller fra en ikke momspligtig person, se momsbekendtgørelsens § 5, stk. 2.
- *Forsøgsdyr samt biologiske og kemiske stoffer beregnet til forskning.* Det er en betingelse for momsfriheden, at det er en godkendt institution, der indfører dyrene, og at de erhverves vederlagsfrit, se momsbekendtgørelsens § 6.
- *Terapeutiske stoffer fra mennesker og reagensmidler til bestemmelse af blod- og vævstyper.*
- *Referencestoffer til kvalitetskontrol med lægemidler.*
- *Farmaceutiske produkter til brug ved internationale sportsarrangementer.*
- *Vareforsendelser til velgørende og filantropiske organisationer.* Momsfrigtagelsen er yderligere betinget af, at varerne er erhvervet gratis, se momsbekendtgørelsens § 7.
- *Genstande beregnet for blinde.* Der kan gives momsfrigtagelse for andre

varer end dem, der er nævnt i EØF nr. 918/83, bilag III og IV, se moms-bekendtgørelsens § 8.

- *Genstande beregnet for andre handicappede end blinde.* Momsfritagelsen er endvidere betinget af, at varerne er modtaget som gave, og at indførslen foretages af institutioner, som hovedsageligt uddanner eller bistår handicappede. Det er ikke en betingelse for at indrømme momsfrihed, at tilsvarende varer ikke fremstilles i EU, se momsbekendtgørelsens § 8.
- *Varer beregnet for katastroferamte.*
- *Investeringsgoder og andet udstyr, som indføres ved overflytning af aktiviteter fra ikke EU- lande.* Det er en betingelse for momsfritagelsen, at varerne tilhører en registreringspligtig virksomhed. Momsfriheden omfatter ikke varer, for hvilke fradragsretten for købsmoms er udelukket efter § 42, stk. 1 og 2, se J.3.1, J.3.2 og momsbekendtgørelsens § 4.
- *Vareprøver af ringe værdi.*
- *Tryksager og genstande af reklamemæssig art.* For så vidt angår reklame-tryksager er det momsmæssigt ikke en betingelse, at den person, der refereres til, er etableret uden for EU. Personen må dog ikke være etableret i Danmark. Det er en betingelse, at tryksagerne ikke sendes i samlede forsendelser fra en og samme afsender til en og samme modtager. Dette gælder dog ikke for tryksager, der er indført med henblik på gratis uddeling. Hver forsendelse må kun indeholde et enkelt dokument eller et enkelt eksemplar af hvert dokument. Hvis forsendelsen indeholder flere dokumenter, kan der dog gives momsfrihed, hvis forsendelsens samlede bruttovægt ikke overstiger 1 kg, eller hvis tryksagerne er indført med henblik på gratis uddeling, se momsbekendtgørelsens § 9, stk. 1-4.
- *Officielle publikationer,* når disse udsendes som led i udførselslandets samt de der etablerede internationale organisationers, offentlige institutioners og offentligretlige organers udøvelse af offentlig myndighed, se momsbekendtgørelsens § 9, stk. 5.
- *Produkter, der anvendes eller forbruges under en udstilling eller et lignende arrangement.*
- *Varer, der indføres med henblik på undersøgelse, analyse eller afprøvelse.*
- *Indførsel af varer, der er nødvendige til brug ved transporttilbehør til fastgørelse og beskyttelse af varer under transport.*
- *Strøelse og foder bestemt til dyr under transport.*
- *Brændstof og smøremidler i motorkøretøjer og specialcontainere.*
- *Forsendelser af dokumenter til organer, der varetager beskyttelse af ophavsret og industriel eller kommerciel ejendomsret.*
- *Oplysningsmateriale til turistformål.*
- *Forskellige dokumenter og genstande.* Der gives ikke momsfritagelse for stempelmærker og lignende, der er anvendt som dokumentation for, at afgifter er betalt i ikke-EU-lande.
- *Materialer til opførelse, vedligeholdelse eller udsmykning af mindesmærker eller soldaterkirkegårde.*
- *Ligkister, askeurner og udsmykningsgenstande til grave.*

I Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 er der fastsat overgangsregler i forbindelse med gennemførelsen af det indre marked, se momsbekendtgørelsens § 11 om varer og transportmidler fra Finland, Sve-

### I.3.2.1 Overgangsbestemmelser

### I.3.2.1

rige eller Østrig. Reglerne er gennemført ved lov nr. 1114 af 21. december 1994.

#### **Transportmidler**

Transportmidler fra Finland, Sverige eller Østrig, der er ankommet til Danmark inden 1. januar 1995 under ordningen for midlertidig indførsel, kan blive under ordningen i den periode og under de betingelser, der var gældende ved indførslen.

Der skal ikke betales moms for transportmidler, der ophører med at være under ordningen for midlertidig indførsel, når:

transportmidlet inden indførslen her til landet er erhvervet i overensstemmelse med de almindelige regler for merværdiafgift (omsætningsafgift) i Finland, Sverige eller Østrig, eller

- transportmidlet er taget i brug inden den 1. januar 1987, eller
- det skyldige afgiftsbeløb af transportmidlet er 1.000 kr. eller derunder.

I forbindelse med EU's udvidelse den 1. maj 2004 er ved bekendtgørelse nr. 272 af 20. april 2004 gennemført tilsvarende regler i moms bekendtgørelsens § 11 a for så vidt angår transportmidler fra Den Tjekkiske Republik, Estland, Letland, Litauen, Ungarn, Malta, Polen, Slovenien, Slovakiet og Cypern, der er ankommet til Danmark inden 1. maj 2004 under ordningen for midlertidig indførsel. Der skal ikke betales moms for transportmidler, der ophører med at være under ordningen for midlertidig indførsel, når transportmidlet er taget i brug inden den 1. maj 1996, eller det skyldige afgiftsbeløb af transportmidlet er 1.000 kr. eller derunder.

#### **Andre varer end transportmidler**

Varer, der blev indført til Danmark fra Finland, Sverige eller Østrig inden 1. januar 1995 og blev henført under en ordning for midlertidig opbevaring, aktiv forædling, eller midlertidig indførsel med fuldstændig told- og afgiftsfrigtagelse eller blev oplagt på toldoplag, på frilager eller i Københavns Frihavn, kan forblive under ordningen i den fastsatte periode.

Varer, der efter den 1. januar 1995 fraføres ovennævnte ordninger, skal indgå i momsgrundlaget.

Der skal ikke svares moms af varer, når:

- varerne udføres til et sted uden for EU, eller
- varerne ophører med at være under ordningen for midlertidig indførsel og transporteres tilbage til det land, de blev udført fra, og til den person, der udførte dem.

I forbindelse med EU's udvidelse den 1. maj 2004 er ved bekendtgørelse nr. 272 af 20. april 2004 gennemført tilsvarende regler i moms bekendtgørelsens § 11 a for så vidt angår varer, der inden den 1. maj 2004 blev indført til Danmark fra Den Tjekkiske Republik, Estland, Letland, Litauen, Ungarn, Malta, Polen, Slovenien, Slovakiet og Cypern, og som blev henført under en ordning for midlertidig opbevaring, aktiv forædling, eller midlertidig ind-



førsel med fuldstændig told- og afgiftsfritagelse eller blev oplagt på toldoplag, på frilager eller i Københavns Frihavn. Varer, der efter den 1. maj 2004 fraføres de nævnte ordninger, skal indgå i momsgrundlaget. Der skal dog ikke svares moms af varer, der udføres til et sted uden for EU, eller varer, som ophører med at være under ordningen for midlertidig indførsel, og transporteres tilbage til det land, de blev udført fra og til den person, der udførte dem.

Efter denne bestemmelse ligestilles varer, der indføres, med varer, der er momsfrie ved omsætning i Danmark. Der er altså momsfrihed for varer, der kan omsættes momsfrit i Danmark i henhold til § 13 og § 34

Efter denne bestemmelse indrømmes der momsfrihed i tilfælde, hvor en vare indføres til Danmark fra lande uden for EU og sendes videre til det endelige bestemmelsessted i et andet EU-land. Importøren skal være momsregistreret her i landet og følge momsreglerne for salg af varer til andre EU-lande.

Bestemmelsen giver mulighed for på visse betingelser at fortolde varer på EU's ydre grænse uden at skulle betale importmoms i tilfælde, hvor varerne er bestemt til et andet EU-land.

Bestemmelsen kan f.eks. anvendes af speditører, der medvirker ved salg af varer fra lande uden for EU til andre EU-lande. Enten skal salgsvirksomheden i landet uden for EU eller købsvirksomheden i et andet EU-land lade sig registrere i Danmark, evt. ved speditøren som herboende repræsentant.

Med virkning fra 1. januar 2005 er indførsel af gas gennem distributionssystemet for naturgas eller af elektricitet fritaget for importmoms. Bestemmelsen er indsat i momsloven ved lov nr. 356 af 19. maj 2004. Den svarer til 6. momsdirektivs artikel 14, stk. 1, litra k).

For at undgå en risiko for opkrævning af moms ved såvel indførsel som ved forbrug (dobbeltmoms), er der momsfritagelse for indførelse fra tredjelande af gas og elektricitet omfattet af de nye leveringsstedsbestemmelser for gas og elektricitet, se E.2.4.

Elektricitetens bevægelser kender ikke landegrænser, men bevæger sig igennem netværket i den rute, hvor modstanden er mindst. Det europæiske kontinent har et samlet netværk, og en del energi vil derfor bevæge sig til lande uden for EU, selv om energien ikke reelt anvendes der, men blot passerer tredjeland. Uden en ændring af bestemmelsen ville der derfor kunne ske opkrævning af importmoms i forbindelse med handel med elektricitet mellem to EU-lande.

Ydelser i forbindelse med indførsel af varer fra steder uden for EU er fritaget for moms, når ydelsens værdi indgår i momsgrundlaget efter § 32, stk. 1. Derved undgår man dobbeltbeskatning af transportydelser.

### **I.3.3 Ligestilling med indenlandsk salg § 36, stk. 1, nr. 4**

### **I.3.4 Indførsel af varer bestemt til et andet EU-land § 36, stk. 1, nr. 5**

### **I.3.5 Indførsel af gas og elektricitet § 36, stk. 1, nr. 6**

### **I.3.6 Ydelser § 36, stk. 2**

### I.3.7

#### **I.3.7 Varer til diplomater mv. § 36, stk. 3**

Danmark har tiltrådt en række internationale konventioner og overenskomster, hvorefter der kan gives told- og afgiftsfritagelse for varer, der indføres til diplomatiske og konsulære repræsentationer, internationale organisationer samt det dertil knyttede personale.

Reglerne findes i toldlovens § 4. En oversigt over de internationale konventioner og overenskomster er i Toldvejledningen.

Told- og afgiftsfriheden er begrænset til repræsentationer og organisationer samt personer, der over for Udenrigsministeriet er anmeldt som berettiget hertil, og som er optaget i Udenrigsministeriets diplomatkalender eller lister, der udarbejdes af Udenrigsministeriet.

For varer til NATO-personel under tjeneste her i landet er det en betingelse, at de pågældende personer over for Forsvarsministeriet er anmeldt som berettiget til momsfrigørelse og er optaget på en personliste, der udfærdiges af Forsvarskommandoen.

Told- og afgiftsfriheden kan gives ved indførsel af varer fra steder uden for EU samt ved fraførsel af ikke EU-varer fra visse toldordninger. Se D.10.

Diplomatiske repræsentationer og internationale organisationer samt tilknyttede personer med diplomatisk status kan på visse betingelser få godtgjort moms, der er betalt her i landet, se K.1.2.

Der skal betales moms af køretøjer, der er indført momsfrit, hvis de overgår til anden eller andres anvendelse inden for en given periode efter registrering her i landet. Det samme gælder, hvis ansættelsesforholdet ændres for ejeren.

For diplomater mv. er perioden 2 år, for WHO's personale mv. er den 3 år og for andre internationale organisationer og NATO-personel er perioden ubegrænset.

#### **I.3.8 Momsfrihed ved traktatlige forpligtelser vedr. forsvar § 36, stk. 4**

Der er momsfrihed for varer, der er betalt af midler stillet til rådighed af De Forenede Stater til brug for det fælles forsvar. Det samme gælder for materiel, der oplægges midlertidigt i depoter her i landet af andre NATO-lande, når det er aftalt med den danske regering. Endelig er materiel og udstyr til gennemførelse af arbejdet under NATO's fællesfinansierede infrastrukturprogram momsfrit ved indførslen.

Varer til personalet følger reglerne for varer til diplomater mv., se I.3.7.

# Afsnit J Fradrag

Virksomheder har som hovedregel ret til at trække momsen (købsmoms) fra på de varer og ydelser, der anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Der sondres mellem tre forskellige former for fradragsret, nemlig

## 3 typer fradragsret

- fuld fradragsret, f.eks. varer indkøbt til videresalg, maskiner til brug for virksomhedens produktion og ydelser til brug for virksomhedens moms-mæssige aktiviteter, jf. § 37
- delvis fradragsret, f.eks. edb-udstyr, kontorinventar og telefon, der bruges både erhvervsmæssigt og privat/til virksomheden uvedkommende formål, eller som bruges af en virksomhed, der sælger såvel momspligtige varer og ydelser som momsfri ydelser, jf. §§ 38 - 41
- ingen fradragsret, dvs. indkøb, der slet ikke vedrører virksomhedens salg af varer og ydelser, eller vedrører formål, der er nævnt i § 42.

## J.1 Fuld fradragsret § 37

Bestemmelsen i § 37 fastsætter reglerne om fradragsret for moms på indkøb mv. der udelukkende anvendes til brug for momspligtig virksomhed, dvs. fuld fradragsret for købsmomsen.

Bestemmelsen svarer til artikel 17, stk. 2, i 6. momsdirektiv.

Ifølge § 37, stk. 1, kan registrerede virksomheder ved opgørelsen af afgifts-tilsvaret fradrage momsen af virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet.

### J.1.1 Fuld fradragsret § 37, stk. 1

Den fradragsberettigede moms er momsen af virksomhedens indkøb eller den moms, som virksomheden i øvrigt skal betale for varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med virksomhedens momspligtige leverancer, dvs. i forbindelse med driften af den momspligtige virksomhed. Det gælder også leverancer udført i udlandet.

Det er ikke afgørende for fradragsretten, om virksomheden rent faktisk skal betale moms af sine momspligtige leverancer. Indkøb til brug for eksport eller andre leverancer mv. til 0-sats, jf. §§ 14-21 og 34, er derfor fuldt fradragsberettigede.

Der er derimod ikke fradragsret for indkøb mv. til brug for leverancer af varer og ydelser, der er fritaget for moms efter § 13. Det betyder bl.a., at den finansielle sektor i vidt omfang ikke kan fratække momsen på sine indkøb.

Der er kun fuld fradragsret, hvis indkøbene mv. udelukkende anvendes til brug for den registreringspligtige virksomhed. Hvis indkøb også anvendes til andre formål, f.eks. til brug for ikke registreringspligtig virksomhed, er der kun delvis fradragsret efter reglerne i §§ 38-41.

## J.1.1

### Momsfrie transaktioner - Ikke fradragsret

Momslovens § 37, stk. 1, skal ses i lyset af 6. momsdirektivs artikel 17 og EF-domstolens fortolkning af bestemmelsen. Af EF-domstolens kendelse i sag C-4/94 (BLP-Group plc), der vedrørte fradrag for købsmoms af varer og ydelser i tilknytning til momsfratagne leverancer, fremgår, at artikel 17 i 6. momsdirektiv medfører, at når en momspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden momspligtig person, der benytter disse til en momsfrataget transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for købsmomsen. Dette gælder, selv om den fritagne ydelse skal bruges til en momspligtig leverance. Se tillige TfS 1996, 320.

Momsnævnet har i TfS 1996, 563 nægtet fradrag for momsen af en advokatregning i forbindelse med en fuldt momspligtig virksomheds salg af aktier. Det pågældende selskabs momspligtige aktiviteter bestod af udlejning/leasing af driftsmidler. Nævnet fandt, at det følger af dommen i EF-Domstolens afgørelse af 6. april 1995 i sagen BLP-Group plc, C-4/94, at der ikke kan indrømmes fradragsret for momsen af advokatregningen. Momsfratagne transaktioner, f.eks. finansielle transaktioner, kan ikke give anledning til fradrag. Hvis en indkøbt ydelse skal bruges til en fritaget aktivitet, er der ingen fradragsret, uanset om virksomheden i øvrigt er fuldt momspligtig, og provenuet fra aktiesalget skal anvendes i den momspligtige virksomhed.

Styrelsen har i TfS 1999, 854 orienteret om, at en told- og skatteregion i to sager har nægtet fradrag for moms af udgifter, der knytter sig til leverancer, som er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 og nr. 11, jf. momslovens § 37. Regionen henviste til TfS 1996, 563 og EF-domstolens afgørelse af 6. april 1995 i sagen med BLP Group plc (SU 1995, 235).

I den ene sag havde en virksomhed, der var frivillig registreret for dels udlejning af fast ejendom, dels køb mv. af fast ejendom med henblik på efterfølgende salg til en registreret virksomhed, fratrukket momsen af omkostningerne ved salg af virksomhedens ejendomme. Regionen anerkendte ikke fradragene med henvisning til, at salg af fast ejendom er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, og at lovens § 37 alene giver fradrag for moms af udgifter, der knytter sig til leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter momslovens § 13.

Landsskatteretten har i TfS 2000, 692 stadfæstet told- og skatteregionens afgørelse, hvorefter der ikke kan godkendes fradrag for moms af salgsudgifter ved afståelse af fast ejendom, uanset at udlejningen af ejendommen havde været frivilligt momsregistreret. Landsskatteretten fandt videre, at selvom der tidligere havde været en fast og indarbejdet praksis støttet på momsnavnsafgørelser for, at der godkendes fradrag for moms af salgsudgifter ved salg af fast ejendom, der var anvendt i en momsregistreret virksomhed, fandtes denne praksis allerede ved henvisningen til EF-dommen, BLP Groupe, i Momsvejledningen fra 1996, afsnit J.1.1 samt i Momsnævnets afgørelser i TfS 1996, 320 og TfS 1996, 563 at være ændret.

Told- og Skattestyrelsen har efterfølgende i TSS cirkulære nr. 34 af den 4. oktober 2001, meddelt, at det på baggrund af EF-domstolens dom i sag C-

408/98, Abbey National plc, må fastslås, at virksomheder, der driver økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom, for hvilken virksomheden er frivilligt momsregistreret, jf. momslovens § 51, og som foretager indkøb af ydelser til brug for overdragelse af virksomhedens aktiver som led i hel eller delvis overdragelse af virksomheden, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, har fradrag for moms af ydelserne i samme omfang som udgifter vedrørende aktiverne inden overdragelsen gav adgang til hel eller delvis fradrag for momsen heraf. Se nedenfor under virksomhedsoverdragelse.

I den anden sag havde en virksomhed i forbindelse med en børsintroduktion fratrukket momsen af udgifter til rådgivere samt udfærdigelse af prospekt. Regionen nægtede fradrag for momsen, idet salg af aktier i forbindelse med en børsintroduktion er en momsfrataget finansiel transaktion, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e, og idet § 37 alene giver fradrag for moms af udgifter, der knytter sig til leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter momslovens § 13.

Landsskatteretten har i SKM2001.272.LSR stadfæstet told- og skatteregionens afgørelse, hvorefter der ikke kan godkendes fradrag for moms af udgifter i forbindelse med børsintroduktion. Børsintroduktionen involverede en række rådgivere såsom emissionsbank, advokater og revisorer. Herudover afholdtes udgifter til udfærdigelse af prospekt. En mindre del af disse omkostninger var momsbelagte. Landsskatteretten fandt endvidere, at den tidligere praksis for at godkende fradrag for momsen af omkostninger som de her omhandlede, blev ændret allerede ved henvisningen til BLP-dommen i Momsvejledningen fra 1996, afsnit J.1.1, samt i Momsnævnets afgørelser refereret i TfS 1996, 320 og TfS 1996, 563.

I SKM2002.377.LSR har Landsskatteretten anset et vindmøllelaug, der var etableret som interessentskab, for uberettiget til fradrag for moms af udgifter, der vedrørte vindmøllelaugets salg af kapitalandele. Salg af interessentskabsandele anses som en momsfrataget transaktion vedrørende værdipapirer, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e, og de momsbelagte udgifter, der har været forbundet med salg af interessentskabsandelene, findes at have haft en sådan direkte og umiddelbar tilknytning til disse salg, at der i overensstemmelse med BLP-dommen ikke kan foretages fradrag for moms af disse udgifter.

EF-domstolen har i sag C-442/01, KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3, udtalt, at afhændelse af selskabsandele ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed. Det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalinteresser i en virksomhed, er nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet. Når erhvervelse af andele ikke i sig selv udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, gælder det samme for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne andele. Der henvises i dommen til de tidligere domme C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, og C-80/95, Harnas & Helm CV. Da der ikke er tale om økonomisk virksomhed, er der ikke ret til fradrag for

### Afhændelse af selskabsandele

## J.1.1

købsmoms i forbindelse med indkøb, der anvendes til brug for erhvervelse, besiddelse eller afhændelse af selskabsandele.

Om opgørelsen af delvis fradragetsret for virksomheder, der udøver momspligtige aktiviteter og samtidig erhverver, besidder eller afhænder selskabsandele, se J.2.1.1 og J.2.1.2.

Erhvervelse, besiddelse og afhændelse af selskabsandele kan dog under visse omstændigheder udgøre økonomisk virksomhed, se C.1.4.

### **Erhvervelse af selskabsandele**

I SKM2002.406.LSR har Landsskatteretten godkendt fradrag for moms af rådgiverudgifter afholdt af diverse selskaber i koncern i forbindelse med omstrukturering af koncernen. Landsskatteretten lægger til grund, at de omhandlede udgifter ikke vedrører kapitaludvidelser i de af fællesregistreringen omfattede selskaber, men selskabernes køb af aktier i andre selskaber. Det fremgår af EF-domstolens dom i sagen C-16/00 (Cibo Participations SA) præmis 35, at udgifter, som et holdingselskab har afholdt til forskellige tjenesteydelser, det har erhvervet i forbindelse med overtagelse af kapitalandele i et datterselskab, indgår i dets generalomkostninger og således i princippet har en direkte og umiddelbar tilknytning til dets samlede økonomiske virksomhed. Landsskatteretten henså til, at der på tidspunktet for udgifternes afholdelse var praksis for at godkende fuldt fradrag for sådanne holdingselskabers momsbelagte udgifter, jf. TfS 1999.908.

Ved TfS 1999, 908, blev praksis ændret med virkning fra den 6. december 1999. Om praksisændringen i TfS 1999, 908, og om delvis fradragetsret for momsregistrerede holdingselskaber m.fl., der har indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, se J.2.1.2.

### **Ydelser fra moderselskab**

Landsskatteretten har i SKM2002.121.LSR truffet afgørelse om, at et moderselskabs levering af ydelser betegnet som management-fee og Risk-fee til et helejet datterselskab er momspligtige i medfør af momslovens § 4, stk. 1, da leveringen af disse ydelser findes at gå ud over, hvad der er en følge af de rettigheder moderselskabet har i sin egenskab af aktionær i datterselskabet. Datterselskabet var berettiget til fradrag for momsen af udgiften hertil.

### **Virksomheds-overdragelse**

EF-domstolen har i sag C-408/99, Abbey National plc., som er omtalt i TSS cirkulære nr. 34 fra den 4. oktober 2001, udtalt sig om fradragetsretten for moms af honorarer for forskellige tjenesteydelser, der er erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen af en forretningsejendom i drift.

Dommen vedrører fortolkningen af 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 8, og artikel 17, stk. 2, litra a). Det spørgsmål, som domstolen skulle tage stilling til var således, om overdrageren havde fradrag for den moms af udgifter, der havde belastet de tjenesteydelser, som var erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen, når en medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er foreskrevet i 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 8, på en sådan måde, at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse betragtes som om der ikke foreligger levering af goder.

Dommens konklusion er, at der er fradragsret for den moms af udgifter, som overdrageren har afholdt for tjenesteydelser, der er erhvervet for at gennemføre overdragelsen af en samlet formuemasse efter direktivets artikel 5, stk. 8.

Fradragsretten gælder i samme omfang som udgifter vedrørende formuemassen inden overdragelsen gav adgang til hel eller delvis fradragsret. Det er således en betingelse, at udgifterne har en direkte og umiddelbar tilknytning til en klart afgrænset del af hans økonomiske virksomhed, således at omkostningerne for de nævnte tjenesteydelser er en del af de almindelige omkostninger, som er forbundet med denne del af virksomheden. Er alle transaktioner herfra pålagt moms, kan den afgiftspligtige fradrage hele den betalte moms. Hvis overdrageren foretager såvel afgiftspligtige som afgiftsfrie transaktioner kan alene en forholdsmæssig del af momsen fradrages i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 5.

Som en konsekvens af Abbey-dommen har en afgiftspligtig person ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., hel eller delvis fradragsret for moms på ydelser indkøbt i forbindelse med overdragelsen, herunder også i de tilfælde, hvor den samlede formuemasse udgør fast ejendom.

Abbey-dommen fastslår, at fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13 og 6. momsdirektivs artikel 13 ikke er relevant, når der er tale om hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse efter direktivets artikel 5, stk. 8, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Ved afgørelsen af fradragsretten for moms skal der derfor - forinden der ses på fritagelsesbestemmelsen i § 13 - tages stilling til, om de tjenesteydelser som overdrageren har erhvervet, er sket med henblik på at gennemføre en hel eller delvis overdragelse af en virksomhed (samlet formuemasse).

Virksomheder, der driver økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom, for hvilken virksomheden er frivilligt momsregistreret, jf. momslovens § 51, og som foretager indkøb af varer og ydelser til brug for overdragelse af virksomhedens aktiver som led i hel eller delvis overdragelse af virksomheden, har derfor fradragsret for moms af de omhandlede ydelser i samme omfang som de udgående transaktioner i den overdragende virksomhed eller del heraf er momspligtige.

Se SKM2003.302.LSR, hvorefter overdragelsen af et selskabs ejendomme ikke blev anset som sket som led i virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Selskabet, der drev virksomhed inden for edb-branchen, havde den 18. marts 1999 overdraget samtlige aktiver og passiver med undtagelse af selskabets faste ejendomme. Ejendommene blev overdraget den 11. april til en anden køber, og selskabet havde i forbindelse hermed afholdt udgifter til ejendomsmæglersalær inkl. moms. Der kunne ikke indrømmes fradrag for moms af salæret, idet der var tale om en udgift med direkte tilknytning til en momsfritaget transaktion, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Se D.11.9. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i lands-

retssagen vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM2003.302.LSR. I SKM2004.348.TSS har Skatteministeriet kommenteret ministeriets beslutning herom. Se i denne forbindelse D.6.2.

Se endvidere SKM2004.236.LSR, hvori Landsskatteretten nægtede fradragsret for moms af rådgivningsydelser i forbindelse med et selskabs overdragelse af en selskabet tilhørende fast ejendom, der var omfattet af en frivillig momsregistrering, jf. momslovens § 51, idet ejendommen ikke blev anset for overdraget som led i en virksomhedsoverdragelse, jf. EF-domstolens dom i sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, præmis 46. Se D.6.2. Landsskatteretten lagde således vægt på det forhold, at selskabet kun overdrog ejendommen og ikke en udlejningsvirksomhed inkl. lejemål mm., og at erhververen af ejendommen ikke fortsatte med at drive udlejningsvirksomhed fra ejendommen, men anvendte ejendommen i forbindelse med ejendomsrådgivningsvirksomhed.

I SKM2001.614.LSR har Landsskatteretten under henvisning til Abbeydommen truffet afgørelse om, at et selskab i forbindelse med virksomhedsoverdragelse er berettiget til fradrag for moms af den del af omkostningerne, der kan henføres til overdragelsen af selskabets øvrige aktiver, medens der ikke kan anerkendes fradrag for den del af omkostningerne, der kan henføres til overdragelsen af selskabets selskabsandele. Henset til at overdragelse af selskabsandele efter momslovens § 13, stk. 11, litra e, er momsfritaget, finder Landsskatteretten ikke grundlag for at antage, at moms af omkostninger afholdt i forbindelse med overdragelse af selskabsandele som de i sagen omhandlede - uanset om en sådan overdragelse er led i en virksomhedsoverdragelse - er fradragsberettiget, idet hverken selve den aktivitet, der har bestået i besiddelsen af disse selskabsandele eller overdragelsen af disse andele har indebåret momspligtige aktiviteter.

### **Virksomhedsomdannelse**

Landsskatteretten har i SKM2004.184.LSR under henvisning til Abbeydommen indrømmet fradragsret for moms af rådgivningsydelser til brug for overvejelser om omdannelse af et kommanditselskab til aktieselskab. Omdannelsen måtte i denne situation anses som en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1. Der fandtes at foreligge fradragsret, uanset at overdragelsen ikke efterfølgende blev gennemført.

Der fandtes således som udgangspunkt at være fradragsret for moms af rådgivningsydelser ved omdannelsen. Den tilknytning mellem sådanne udgifter, og sælgervirksomhedens økonomiske virksomhed, som er fastslået med Abbeydommen, må således også være til stede, selv om der er sammenfald i ejerkredsen i hhv. sælger- og købervirksomheden. Som undtagelse hertil må dog gælde, at moms af indkøb af rådgivningsydelser, der relaterer sig til f.eks. etablering af købervirksomheden og/eller til sælgervirksomhedens ejerkreds' forhold, ikke kan anses som fradragsberettiget. Landsskatteretten nægtede således fradragsret for moms af rådgivningsydelser, der kunne henføres til rådgivning vedrørende kommanditisternes forhold. Endvidere blev der skønsmæssigt nægtet fradrag for 25 % af en advokatregning vedrørende overvejelser om omdannelsen. Der blev ved skønnet henset til, at overvejelserne om omdannelse havde baggrund i et ønske om udvidelse af virksom-



hedens aktiviteter, men omvendt, at en fuldstændig rådgivning i den foreliggende situation også måtte omfatte rådgivning om kommanditisternes økonomiske og retlige stilling før og efter en omdannelse.

EF-domstolen har i sag C-98/98 (Midland Bank plc.) taget stilling til momsfradragsretten for advokathonorarer for juridisk bistand til en bank. Spørgsmålet i sagen var, om de juridiske tjenesteydelser havde forbindelse til transaktioner, for hvilke der var fradragsret for moms, eller om tjenesteydelserne også vedrørte bankens generelle transaktioner, for hvilke der ikke var ret til fradrag for moms. Domstolen fastslog, at art. 2 i første momsdirektiv skal fortolkes således, at en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person kan fratække momsen, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges. Domstolen bestemte også, at det tilkommer den nationale domstol at bruge kriteriet om den direkte og umiddelbare forbindelse på de faktiske omstændigheder i hver enkelt sag.

### **Direkte og umiddelbar forbindelse med momspligtige aktiviteter**

EF-domstolen har i sagen C-400/98 Birgitte Breitsohl afgjort, at når en momspligtig person handler som en sådan, har vedkommende ret til straks at fratække den moms, der skyldes eller er betalt for de omkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift. Se også dommen i sagerne C-110/98 og C-147/98 Gabalfrija og dommen i sagen C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlossstrasse. Se endvidere afsnit C.1.4.

Landsskatteretten har i TfS 1999, 903 truffet afgørelse om, at et symfoniorkester, der havde både momspligtige og momsfrie aktiviteter, fik godkendt fuldt fradrag for moms af udgift til leje af øvelokale, idet udgifterne til leje af lokalet blev anset for udelukkende anvendt til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Landsskatteretten har i SKM2001.458.LSR truffet afgørelse om, at et momsregistreret konkursbo ikke kunne indrømmes fradrag for moms af advokatomkostninger til førelse af en retssag, da der konkret ikke var tale om advokatomkostninger, der knyttede sig til afviklingen af konkursboets momspligtige aktiviteter. Retssagen mod A A/S under konkurs vedrørte spørgsmålet om en af A A/S afgivet erklæring til banken gav grundlag for at pålægge A A/S at friholde banken for tab opstået i forbindelse med A A/S' datterselskabs aktiviteter med valutaterminforretninger, som var momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Landsskatteretten fandt, at A A/S' afgivelse af erklæringen ikke har en direkte tilknytning til den momspligtige aktivitet, der blev udøvet i selskabet, og at de momsbelagte udgifter, der har været forbundet med retssagen har en sådan direkte og umiddelbar tilknytning til afgivelsen af erklæringen, at der i overensstemmelse med EF-domstolens dom i sag C-4/94 BLP Groupe plc ikke efter momslovens § 37 kan foretages fradrag for moms af disse udgifter.

Landsskatteretten har i SKM2001.549.LSR truffet afgørelse om, at et forsikringselskab er berettiget til at fradrage moms af udgifter til udbedring af fejl og mangler på private beboelsejendomme som selskabet var erstatningspligtig for som følge af fejl i tilstandsrapporter udarbejdet af de i selskabet ansatte bygningsagkyndige. Retten bemærkede, at selskabet er momspligtig af de byggekonsulentydelse, der leveres i form af tilstandsrapporter. Erstatningskravene må anses opstået som led i den momspligtige aktivitet, jf. herved TfS 1986.615 H, og er ikke en forsikringsydelse til en forsikringsberettiget. Landsskatteretten finder, at selskabet herefter må have adgang til at fradrage moms af de omhandlede udgifter til udbedring af fejl og mangler, som selskabet er erstatningspligtig for som "skadevolder" ved fejl i de af selskabet udfærdigede tilstandsrapporter, jf. momslovens § 37, og TfS 1990.35, uanset at selskabet ikke har nogen del i selve fejlen eller manglerne ved den faste ejendom.

I SKM2002.282.VLR fandt Vestre Landsret i en dom, at der var en så tilstrækkelig direkte og umiddelbar sammenhæng mellem et selskabs momspligtige virksomhed og selskabets leje af et gods og parken omkring godset, at selskabet har ret til at fratække momsen vedrørende udgifter til leje og indretning af nogle lokaler i godset og til leje af parken. Retten fandt det godtgjort, at selskabet alene anvendte godset og parken erhvervsmæssigt. De lejede lokaler anvendes blandt andet til bestyrelsesmøder, direktionmøder og møder med kunder og leverandører. Selskabets hovedkontor og produktionslokaler er beliggende i umiddelbar nærhed af godset og parken.

Landsskatteretten har i SKM2002.356.LSR anset sponsorindtægter vedrørende en havkapsejladsbåd for momspligtige. Udgifter i forbindelse med båden kunne ikke anses at have tilstrækkelig tilknytning til reklameydelsen og momsen af udgifterne kunne derfor ikke fradrages.

Landsskatteretten fandt i SKM2002.662.LSR, at en virksomhed med udlejning af musik- og dansestudie samt værelser evt. med forplejning kunne karakteriseres som egentlig udlejningsvirksomhed, og at virksomheden dermed ikke var omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Landsskatteretten fandt herefter, at virksomheden var berettiget til fuldt fradrag for moms af udgifter vedrørende forplejning og værelsesudlejning i forbindelse med den nævnte udlejningsvirksomhed. Fradragsbegrænsningen i momslovens § 42, stk. 3 fandt alene anvendelse på virksomheder, der er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Se D.11.3.

I SKM2003.312.ØLR fandt Østre Landsret, at en ultralydsscanningsklinik ikke havde fradrag for udgifter afholdt i 1995 vedrørende en af indehaveren tidligere dreven cafe-virksomhed, da cafe-virksomheden var ophørt i 1991. Udgifterne vedrørte derfor ikke den momsregistrerede ultralydsscanningsklinik.

Landsskatteretten har i SKM2004.56.LSR truffet afgørelse om, at en skoles udgifter i forbindelse med drift af landbrug med tilhørende gartneri og skovbrug ikke også vedrører skolens momsfri undervisning. Skolen var derfor berettiget til fuldt momsfradrag i henhold til momslovens § 37, stk. 1, ved-

rørende indkøb i forbindelse med det drevne landbrug med tilhørende gartneri og skovbrug. Skolen er en selvejende institution, der driver undervisning indenfor erhvervsuddannelserne, herunder uddannelse af landbrugs- og gartnermedhjælpere som skovbrugere. Uddannelserne er opbygget med et grundforløb. Efter grundforløbet skal eleven finde en lære- og praktikplads. Landsskatteretten lægger til grund, at kun de elever, der ikke får praktikplads andetsteds er beskæftiget i det omhandlede landbrug, gartneri og skovbrug i praktikperioden, og at landbruget, gartneriet og skovbruget ikke i øvrigt benyttes som led i undervisningen, og at en virksomhed som udgangspunkt ikke kan anses for at udføre momsfrataget undervisning ved at have elever i praktikophold. Praktikanten yder således en arbejdsindsats, og modtager vederlag herfor i form af løn. Den erfaring, som praktikanten opnår ved arbejdet, kan ikke anses som undervisning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

I SKM2004.253.LSR havde et tidligere produktionsselskab aktivitet med udlejning af fast ejendom. Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, og selskabet havde ikke været frivilligt momsregistreret for udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom efter momslovens § 51. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at selskabet i den påklagede periode derudover havde udøvet aktivitet med møbelgrebproduktion, ligesom den påberåbte hensigt om påbegyndelse af aktivitet med import fra Spanien ej heller kunne anses for godtgjort. Selskabet havde derfor ikke drevet selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3 med momspligtige aktiviteter. De afholdte udgifter måtte således anses at have tilknytning til dels den momsfratagne aktivitet, dels til aktiviteter af privat karakter. Selskabet var således allerede som følge heraf ikke berettiget til de foretagne momsfradrag efter momslovens § 37.

Højesteret har i SKM2004.276.HR taget stilling til sagen vedrørende en erhvervsdrivende fonds fradragsret. Fonden ejer et gods og driver fra denne ejendom en betydelig erhvervsvirksomhed omfattende landbrug, skovbrug, savværk samt produktion af hegn m.m. Slottet, der er opført i slutningen af 1500-tallet, har gennem århundreder været godsets hovedbygning. Slottet er fredet, og fonden har pligt til at holde det vedlige. I østfløjen er indrettet bolig for slottets oldfrue, men bortset herfra har slottet ikke været beboet siden 1939, da den tidligere ejer døde. Slottet indgår i virksomhedens logo og anvendes navnlig i forbindelse med møder, kurser og fester for virksomhedens personale, i forbindelse med møder i fondens bestyrelse og i forbindelse med besøg af forretningsforbindelser.

Højesteret har givet fonden medhold i (dissens), at slottet må anses for en naturlig og integreret del af fondens erhvervsvirksomhed. Fonden har derfor ret til fradrag for moms af afholdte udgifter til udvendig og indvendig vedligeholdelse af slottet i det omfang disse udgifter ikke skal henføres til oldfruens bolig inklusive eventuelle udenomsrum til denne, jf. momslovens § 39, stk. 4, sammenholdt med stk. 2, nr. 1, og til fradrag for udgifter til varme, lys, kraft og vand forbrugt på slottet i det omfang, disse udgifter ikke skal henføres til oldfruens beboelse, jf. momslovens § 38, stk. 2. Dette gælder selv om den nævnte anvendelse af slottet ikke har været særlig intensiv, og

## J.1.1

selv om dele af slottet slet ikke har været anvendt. Det kan heller ikke føre til andet resultat, at medlemmer af fondens bestyrelse lejlighedsvis og kortvarigt har anvendt slottet til ophold af privat karakter.

### **Konkursboer efter tømte overskuds-selskaber**

Styrelsen har i TfS 2000, 739 udtalt, at konkursboer efter tømte overskudsselskaber ikke kan anses for at være omfattet af momslovens § 3. Boerne kan herefter ikke opnå fradragsret for eller refusion af moms af udgifter, som disponeres af boerne. I TfS 2000, 812 har styrelsen uddybende meddelt, at ændringen vedrørende fradragsret/refusion efter tømte overskudsselskaber, har virkning for de konkursboer, hvor skifteretten den 1/10 2000 eller senere modtager udkast til afsluttende boregnskab m.v., jf. konkurslovens § 148.

### **Arkitektkonkurrencer**

Det fremgår af Momsnævnets afgørelse Mn.709/80, at deltagelse i åbne arkitektkonkurrencer er omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 6 (tidligere lovens § 2, stk. 3, punkt d, 1. pkt.). Præmiebeløb modtaget af arkitekter i sådanne åbne konkurrencer var derfor momsfri. Som følge heraf var der ikke fradragsret for momsen af udgifter (indkøb af varer og ydelser) afholdt i forbindelse med deltagelse i disse konkurrencer, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Landsskatteretten har i en kendelse, offentliggjort i SKM2003.527.LSR, ændret Momsnævnets afgørelse. Sagen drejede sig om, hvorvidt et selskab, der drev arkitektvirksomhed, kunne få fradrag for moms til udgifter, der havde tilknytning til selskabets deltagelse i åbne arkitektkonkurrencer.

Det var under sagen oplyst, at det primære formål med at deltage i arkitektkonkurrencen var dels at få den momspligtige opgave som arkitekt på selve byggeprojektet, dels at få vist/markedsført selskabets faglige kunnen. Selskabet deltog ved at sende et overordnet skitseforslag til løsning af et konkret byggeprojekt til den bygherre eller den bygmester, der afholdt konkurrencen. Ved konkurrencen var der et udvalg, der tildelte de bedste forslag præmier. Udgangspunktet var at den virksomhed, der fik tildelt førstepræmien, fik tildelt projektet. Projektet kunne dog også tildeles en anden virksomhed. Efter at virksomheden havde fået tildelt projektet, begyndte den egentlige detailplanlægning. Forslaget, der deltog i konkurrencen, var kun retningsgivende.

Landsskatteretten lagde til grund, at præmieindtægter modtaget ved deltagelse i åbne arkitektkonkurrencer ikke er momspligtige, idet de ikke kan anses for at være et vederlag for levering af en tjenesteydelse. Præmieindtægten skal således ikke indgå i opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter momslovens § 27, stk. 1.

Det forhold, at selskabet for deltagelse i konkurrencer modtager præmier, der ikke kan anses for momspligtige, medfører imidlertid ikke i sig selv, at deltagelsen i disse konkurrencer anses for aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Deltagelsen i disse konkurrencer må således antages at have en sådan tilknytning til selskabets øvrige økonomiske virksomhed, at der ikke er grundlag for at udskille dem som ikke-økonomisk

virksomhed. Der ses derfor ikke grundlag for at begrænse fradragsretten for udgifter afholdt i tilknytning til deltagelsen i disse konkurrencer.

Told -og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2004-12 udtalt, at virksomheder, som efter hidtidig praksis ikke har taget fradrag for købsmoms af varer og ydelser, der er anvendt ved deltagelse i åbne arkitektkonkurrencer, har krav på tilbagebetaling af det beløb, de manglende fradrag har forhøjet momstilsvaret med. Virksomheder, som har undladt at foretage fradrag, og som i visse momsperioder ikke har indbetalt moms, idet tilsvaret var 0 kr. eller negativt, har ligeledes krav på fradrag, med deraf følgende ret til udbetaling af købsmoms. Disse virksomheder kan i henhold til fristreglerne i Skattestyrelseslovens § 35 B og § 35 C anmode om genoptagelse af opgørelse af momstilsvaret overfor ToldSkat.

Efter EF-domstolens faste retspraksis har en momspligtig person mulighed for med henblik på anvendelsen af sjette momsdirektiv at vælge, om den pågældende vil lade den del af et aktiv, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed. Såfremt en momspligtig person vælger at behandle aktiver og investeringsgoder, der både anvendes til momspligtig og privat brug, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan købsmomsen i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt. Se f.eks. dommene i sag C-97/90, Lenartz, sag C-291/92, Armbrecht, C-415/98, Bakcsi, og C-269/00, Wolfgang Seeling. For sådanne blandede aktiver og investeringsgoder skal der betales udtagingsmoms af den private anvendelse af det blandede aktiv, jf. reglerne i momslovens § 5, se D.4.2 og Q.1.5.

### **Privat anvendelse - Blandede aktiver og investeringsgoder**

De særlige regler i § 41, stk. 1, og § 42 om ingen eller begrænset fradragsret kan gøre, at der alligevel ikke er fradragsret for aktiverne eller investeringsgoderne, selvom aktivet eller godet fuldt ud er henført til virksomheden. Se J.3. Om bolig for virksomhedens indehaver og personale se særligt J.3.1.2. Om personmotorkøretøjer se særligt J.3.1.7 og Q.2.2. Om vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 tons se særligt J.2.4.1 og Q.2.4.

Momspligtige personer kan tilsvarende vælge helt eller delvist at holde sådanne blandede aktiver og investeringsgoder udenfor deres virksomhed med den konsekvens, at der ikke er fradragsret eller kun er delvis fradragsret for anskaffelsen. Se EF-domstolens domme i sag C-291/92, Armbrecht, og C-415/98, Laszlo Bakcsi.

Styrelsen har i TfS 1998, 772, truffet afgørelse om, at rederier, som modtager fakturaer med moms, som efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 eller 9 retteligt burde være eksklusive moms, ikke kan fradrage momsen. Afgørelsen har virkning fra 1. januar 1999.

### **Momsbeløb påført faktura i strid med momslovens regler**

Styrelsen har i TfS, 1998, 798, truffet afgørelse om, at en virksomhed, som modtog en faktura inklusive dansk moms, ikke var berettiget til at fratække momsbeløbet på momsangivelsen. Det omhandlede momsbeløb var anført i strid med momslovens daværende § 16 (nu § 17) (ydelse vedrørende fast ejendom). Der er således ikke fradragsret for momsbeløb, som er påført en

## J.1.1

faktura i strid med momslovens regler herom. Afgørelsen har virkning fra 1. januar 1999.

I SKM2003.497.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at et dansk selskab ikke var berettiget til fradrag for moms af monteringsydelser leveret af en dansk underleverandør. Da underleverandørens monteringsydelser blev præsteret i Sverige var leveringsstedet ikke i Danmark, jf. momslovens § 18, stk. 1, nr. 3 (tidligere § 17, stk. 1, nr. 3) og det var derfor med urette, at fakturaen var pålagt dansk moms. Se også afsnit E.3.4.3 og E.3.4.4.

Landsskatteretten bemærkede, at EF-domstolen i sagen C-342/87 Genius Holding har udtalt, at udøvelsen af den fradragsret, der er fastsat i 6. momsdirektiv, ikke omfatter den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen.

Sagen Genius Holding vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, litra a, i 6. momsdirektiv, hvorefter den afgiftspligtige er berettiget til i den moms der påhviler ham, at fradrage "den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person".

Der var i sagen rejst spørgsmål om, hvorvidt fradragsretten omfatter den moms, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen, dvs. i strid med gældende lovbestemmelser.

EF-domstolen bestemte, at fradragsretten er udelukket for enhver afgift, som ikke svarer til en bestemt transaktion, enten fordi denne afgift er højere end den, der skyldes efter loven, eller fordi den pågældende transaktion ikke er momsbelagt.

Denne fortolkning af artikel 17, stk. 2, litra a, er den, som giver bedst mulighed for at forhindre afgiftssvig, som ville blive gjort lettere, såfremt hele den fakturerede afgift kunne fradrages.

Af hensyn til princippet om momsens neutralitet, bemærkede EF-domstolen, at for at sikre gennemførelsen af dette princip påhviler det medlemsstaterne i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro.

Der er således mulighed for, at parterne indbyrdes kan berigtige fejlen, hvis der er opkrævet moms af leverancer, som retteligt burde være eksklusive moms.

### **Pålagte sagsomkostninger**

Der er ikke fradragsret for moms af pålagte sagsomkostninger i forbindelse med retssager. Udgifter til pålagte sagsomkostninger kan ikke anses at vedrøre indkøb af momsbelagte varer og ydelser som omhandlet i momslovens § 37, stk. 1. Hverken modparten eller dennes advokat leverer momsbelagte varer eller ydelser til den virksomhed, der bliver pålagt at betale sagsomkostninger til modparten. Virksomheden er derimod pålagt at betale modpartens skønnede udgifter til momsbelagte ydelser. Da virksomheden imid-

lertid ikke har krav på at få og heller ikke antages at have kendskab til størrelsen af disse faktiske udgifter, kan virksomheden allerede af den grund ikke anses for berettiget til fradrag for et af sagsomkostningerne beregnet momsbeløb, idet der ikke er sikkerhed for, at dette beregnede beløb svarer til den faktiske momsudgift. Se tillige SKM2001.457.LSR.

Styrelsen har i TfS 1998, 605 udtalt, at broafgifter, som betales ved kørsel på Storebæltsbroen, er omfattet af driftsomkostningsbegrebet for motorkøretøjer i momslovens forstand. Fradragsretten afhænger dermed af, hvilket køretøj der er tale om, og hvad køretøjet anvendes til. Se J.3.1.7 og J.2.4.

#### **Storebæltsbroen**

Den faste forbindelse over Øresund åbnede 1. juli år 2000. Forbindelsen pålægges en passageafgift, der opkræves på den svenske side af sundet.

#### **Øresundsbroen**

Eftersom forbindelsen er beliggende på både dansk og svensk territorium, pålægges passageafgiften moms delvis i Danmark og delvis i Sverige. Virksomheder registreret i Danmark har fradragsret for både det danske og det svenske momsbeløb i Danmark.

Fradragsretten gælder også for virksomhedens personbiler, uanset der efter de gældende regler ikke er fradrag for moms vedrørende drift af personbiler, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. Se J.3.6.

Ifølge momslovens § 11 a skal der betales moms af EU-varer, der efter at have været oplagt i Københavns Frihavn, på et frilager eller på et afgiftsoplag fraføres herfra, jf. Momsvejledningens afsnit D.9.3. Tilsvarende skal der efter momslovens § 12, stk. 2, betales importmoms af tredjelandsvarer, når varerne ikke længere er omfattet af visse toldordninger. Blandt disse toldordninger er oplæggelse i Københavns Frihavn, på frilager eller på toldoplag, jf. Momsvejledningens afsnit D.10.

#### **Tyveri fra frilager, toldoplag eller afgiftsoplag**

Ved indbrudstyveri fra frilagre, afgiftsoplag og toldoplag er der derfor pligt til at betale moms. Betalingspligten påhviler som udgangspunkt den person, der foranlediger, at varen fraføres de nævnte ordninger, jf. lovens § 46, stk. 3. Imidlertid indeholder momsbekendtgørelsen og toldbehandlingsbekendtgørelsen bestemmelser om, at oplagsindehaveren hæfter for varer, der fraføres - eller må anses for fraført - fra lagret i modstrid med gældende regler. Jf. § 96 i bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 (Momsbekendtgørelsen) og § 101 i bekendtgørelse nr. 1007 af 8. december 2003 (Toldbehandlingsbekendtgørelsen). Oplagsindehaveren hæfter derfor for momsen af stjålne varer, der ikke forefindes på lageret som følge af indbrudstyveri.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt sig om oplagsindehaverens adgang til at fratække momsen. Udgangspunktet er, at oplagsindehaveren ikke har fradragsret for den moms, som den pågældende skal betale som følge af hæftelsen for de varer, der går tabt ved tyveri.

Efter momslovens § 37 er det imidlertid ikke afgørende for spørgsmålet om fradragsret, om virksomheden har indbetalt momsen til ToldSkat. Derimod er det afgørende, om virksomheden har fået varen leveret her i landet, har

### J.1.1.1

erhvervet den fra et andet EU-land eller fået varen indført fra et sted uden for EU. Da "fraførselsmoms" efter § 11 a er en moms på indførsel, levering her i landet og erhvervelse fra et andet EU-land, jf. momslovens § 32, stk. 4, er fraførselsmoms en moms, som der efter 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2, er fradrag for efter momslovens almindelige regler. Oplagsindehaveren vil derfor have fradragsret for den moms, som skal betales som følge af hæftelsesforpligtelsen, hvis det er oplagsindehaveren selv, der i forbindelsen med oplæggelsen har fået varen leveret her i landet, har erhvervet den fra et andet EU-land eller fået varen indført fra et sted uden for EU. Det er en forudsætning, at betingelserne for fradrag i øvrigt er opfyldt.

Indbrudstyveriet betyder ikke, at varerne anses for udtaget til ikke-fradragsberettigede formål, jf. TfS 1997, 376. Der skal derfor ikke betales udtagingsmoms efter lovens § 5 i forbindelse med tyveriet, og tyveriet afskærer ikke oplagshaveren fra momsfradrag efter de almindelige momsregler.

#### **Frilagere, afgiftsoplag og toldoplag - fejlleveringer og ekspeditionsfejl**

Ved fraførsel af varer fra frilagere, afgiftsoplag og toldoplag som følge af fejlleveringer og ekspeditionsfejl er der ligeledes pligt til at betale moms efter lovens § 11 a henholdsvis § 12, stk. 2. Oplagsindehaveren er selv den betalingspligtige person efter lovens § 46, stk. 3, idet det er oplaget, der har begået fejlen. Dertil kommer, at oplagsindehaveren som nævnt hæfter for momsen efter toldbehandlingsbekendtgørelsens og momsbekendtgørelsens hæftelsesbestemmelser.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt sig om oplagsindehaverens adgang til at fratække momsen. Fejlleveringer og ekspeditionsfejl kan efter TfS 1997, 376, ikke anses som svind, der berettiger til at anse momsen, der opkræves ifølge toldreglerne om provianteringslagre, som indgående moms.

Når varer vedved ToldSkats eftersyn ikke forefindes som følge af fejlleveringer og fejlekspeditioner, har oplagshaveren således ikke fradragsret for den moms, der skal betales som følge af hæftelsesforpligtelsen. Vederlagsfri overdragelse af varer anses med undtagelse af visse reklameartikler mv. efter lovens § 5 for anvendelse til ikke-fradragsberettigede formål. Tilsvarende er det efter lovens § 4 som udgangspunkt kun leveringer mod vederlag, der er omfattet af momsloven, herunder bestemmelserne om fradragsret.

#### **J.1.1.1 Praksis**

Der er i en række afgørelser taget stilling til, hvornår en virksomheds indkøb af varer og ydelser kan anses for udelukkende at blive anvendt til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Afgørelserne vedrører i det væsentlige købsmomsen vedrørende anlægsaktiver, driftsmidler, inventar samt løbende driftsudgifter, herunder udgifter til personale og reklame.

#### **Anlægsaktiver**

Hvis købsmomsen vedrører anskaffelse af anlægsaktiver, kan momsen fradrages, hvis aktivet udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.



Det afgørende er, om anlægsaktivet efter en konkret vurdering kan anses for at have en nødvendig eller i hvert fald almindelig og naturlig tilknytning til den momsregistrerede virksomhed samt indgår som en integreret del af virksomheden med den følge, at det anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer. Formål, som er virksomheden uvedkommende eller som efter en konkret vurdering ikke udgør et naturligt led i den momsregistrerede virksomheds drift og omsætning, bevirker, at der ikke er fradragsret efter § 37. De spørgsmål, som har været behandlet, har typisk vedrørt anlægsaktiver, som efter deres art også kan bruges privat eller er omfattet af bestemmelserne i §§ 38-42. Endelig kan moms af aktiver, der anses for at vedrøre virksomhedens leverancer, som er fritaget for moms efter § 13, ikke fradrages.

Som eksempel kan nævnes Dep. 508, hvor fradragsret blev anerkendt for momsen af byggeomkostningerne ved opførelsen af et enfamiliehus, der udelukkende blev anvendt til kontor og udstilling. Momsen vedrørende den faste ejendoms sauna og svømmebassin kunne dog i den konkrete sag ikke fratrækkes, selv om disse faciliteter ikke blev anvendt privat, men kun af kunder og personale. Svømmebassinet og saunaen fandtes ikke at vedrøre virksomhedens omsætning af varer og momspligtige leverancer.

Købsmoms vedrørende svømmebassiner er dog blevet accepteret som fradragsberettiget i tilfælde, hvor den momsregistrerede virksomhed har bestået f.eks. i drift af et hotel, et feriecenter eller en campingplads, og hvor bassinet har været en underholdningsforanstaltning for de besøgende. I disse tilfælde er aktivet blevet anset for udelukkende at vedrøre virksomhedens leverancer. Hvis virksomheden udlejer svømmebassinet til skoler eller foreninger til sportsaktiviteter, opfyldes kravet om den udelukkende anvendelse til virksomhedens momspligtige leverancer ikke, og momsen vedrørende disse aktiviteter kan følgelig ikke fratrækkes. Se afsnit D.

Når f.eks. et svømmebassin, sauna, solarium, motionsredskaber mv. er anskaffet til personalets brug i tilknytning til en virksomheds produktionslokaler, er der fradragsret for købsmomsen. Aktiverne indgår som en integreret del af virksomhedens normale omklædnings- og badefaciliteter, hvor købsmomsen også er fradragsberettiget. Se Mn. 1312.

Som yderligere eksempler på anlægsaktiver, hvor købsmomsen er anset for fradragsberettiget, kan nævnes en skurby/containerby, som medarbejdere i en entreprenørvirksomhed bruger til at overnatte i. I vurderingen af, om aktivet (skurbyen) kun bruges til virksomhedsrelevante formål, skal henses til, om disponeringen af rummene er usikker, om containerne kan flyttes, om medarbejderen kun bruger skurbyen, når han skal på arbejde, og om det er nødvendigt på grund af arbejdets art at bruge et sådant overnatningssted. Nævnet anførte, at skurbyen ikke skal betragtes som bolig i momslovens forstand. Se Mn.1351.

Endvidere har Momsnævnet i TfS 1996, 217 indrømmet fradrag for købsmomsen af udgifter til byggeri. Ifølge lokalplanen for området måtte ejendommen kun anvendes til opførelse og drift af feriecenterbebyggelse, lige-

### J.1.1.1

som byggeriet skulle opfylde reglerne i lov om hotelvirksomhed samt lov om sommerhuse og camping. Momsnævnet fandt efter en konkret vurdering, at byggeriet havde karakter af hotel og følgelig skulle bruges til at drive momspligtig hotelvirksomhed. Nævnet anførte, at der efter dets opfattelse må lægges vægt på andre myndigheders karakteristik i relation til plan- og byggelovgivning samt hotellovgivning.

Der er også anerkendt fradragsret for moms af byggemodning af arealer, der skulle bruges til opførelse af bygninger mv. til virksomhedens eget brug. Dette gjaldt dog ikke moms af byggemodning af arealer, der var bestemt til salg.

På den anden side kan moms af udgiften til nedrivning af bygninger fradrages som købsmoms i tilfælde, hvor der ville have været fradragsret for omkostningerne til drift og vedligeholdelse. Dette gælder, selv om det frigjorte areal skal sælges, anvendes til boligbyggeri eller andet formål, hvor der ikke er fradragsret.

Der er derimod ikke fradragsret for eventuel efterfølgende byggemodning i de nævnte tilfælde.

Hvis aktiverne overgår til anden anvendelse, f.eks. til private formål, skal reglerne om udtagning anvendes, jf. momslovens § 8, stk. 2, og § 28, stk. 4. Se tillige J.4 om regulering af købsmoms for driftsmidler mv., der er omfattet af momslovens §§ 43-44 (investeringsgoder).

#### **Byggeri for egen regning**

Se afsnit Q.1.4.5 om fradrag i virksomheder, der opfører byggeri for egen regning.

#### **Driftsmidler**

Købsmoms af driftsmidler, som en registreret virksomhed har anskaffet til brug i virksomheden, kan fradrages. Betingelsen for fuldt fradrag er også i dette tilfælde, at driftsmidlerne kun bruges i virksomheden, og at de udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er momsfritaget efter momslovens § 13.

Ligesom ved spørgsmålet om fradragsret for moms af anlægsaktiver skal der i hvert enkelt tilfælde ske en konkret vurdering af, om anskaffelsen er nødvendig, sædvanlig eller naturlig for virksomhedens momspligtige virke. Uvedkommende formål kan ikke accepteres, hvis der skal opnås fuld fradragsret for købsmomsen efter § 37.

Som eksempel på driftsmidler, hvoraf moms kan fradrages, kan nævnes biltelefoner, også selv om de er installeret i en personvogn. Det kræves, at det er godtgjort, at der kun er tale om erhvervmæssig brug i en momspligtig virksomhed.

Også moms ved køb af køretøjer, f.eks. vare- og lastvogne, knallerter og cykler, kan fratrækkes fuldt ud, forudsat at køretøjerne udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer. Moms ved køb af personvogne, der er indrettet til at transportere højst 9 personer, kan ikke fradrages, uanset

om køretøjet bruges helt eller delvist i virksomheden. Se § 42, stk. 1, nr. 7 og J.3.1.7.

Som eksempler på udgifter til aktiver, der på trods af deres private præg er anset for at vedrøre den momspligtige virksomheds leverancer, kan nævnes udgifter til TV- og videoapparater, som bruges på danske fiskefartøjer, der anvendes til erhvervsmæssigt fiskeri. Det samme gælder musikinstrumenter, som tilhører virksomheden, og som er købt til brug for et orkester, hvis medlemmer alle er medarbejdere i virksomheden. Denne praksis skal ses i lyset af, at medarbejdernes trivsel påvirker virksomheden og dens omsætning, og at aktiverne bruges på arbejdspladsen og tillige i virksomhedens interesse.

For driftsmidler, som overgår til anden anvendelse, gælder tilsvarende regler som for anlægsaktivers overgang til anden anvendelse, jf. ovenfor.

Løbende driftsudgifter, der udelukkende afholdes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer, berettiger til fradrag. I det omfang, der afholdes udgifter til private formål, kan der ikke opnås fradrag. Derfor skal det i første omgang vurderes, om udgiften er anvendt til en vare/ydelse, der kan anvendes privat. Hvis det er tilfældet, skal det dernæst afgøres, om udgiften i det konkrete tilfælde må anses at være afholdt udelukkende til brug for den momspligtige virksomhed.

### Løbende driftsudgifter

Der kan således som udgangspunkt ikke indrømmes momsfradrag for driftsudgifter afholdt før en momsregistrering. Momsnævnet har i TfS 1997, 449 truffet afgørelse om, at der for løbende leverancer som telefon, telefax og elektricitet, hvor faktureringen vedrørte tiden både før og efter registreringen, alene er et forholdsmæssigt fradrag. Virksomheden overgik fra momsfri til momspligtig virksomhed.

Skatteministeriet har i SKM2003.99.TSS udtalt, at Momsnævnets afgørelse i TfS 1997, 449, finder tilsvarende anvendelse på praksisændringer, der alene har fremadrettet virkning.

Som eksempler på driftsudgifter, hvis købsmoms er anerkendt fratrukket, kan nævnes udgifter til drift af de anlægsaktiver og driftsmidler, der er omtalt ovenfor, udgifter til drift af el- og gasværkers demonstrationslokaler for husholdningsapparater og sammes indkøb af levnedsmidler til brug ved demonstrationerne. Se også TfS 1994, 756, hvor moms af udgifterne til reparations- og vedligeholdelsesarbejder på en klosterkirke, der tilhørte et gods, blev anerkendt som fradragsberettiget købsmoms, fordi klosterets drift blev anset for en integreret del af den momspligtige virksomhed vedrørende godset.

Momsnævnet har ligeledes i TfS 1996, 184 truffet afgørelse om, at en selvstændig juridisk enhed ikke kunne fratække moms vedrørende reklameudgifter afholdt for en anden juridisk enhed, som ikke drev momsregistreret virksomhed. Der var tale om et selskab, der afholdt annonceomkostninger for et andet selskabs annoncer i førstnævnte selskabs reklameavis.

Momsnævnet har videre i TfS 1998, 246 truffet afgørelse om, at der ikke kan gives momsfradragsret for arbejde udført af en advokat og en revisor i forbindelse med et selskabs køb af egne anparter. Momsnævnet begrundede afgørelsen med, at den ydede rådgivning - rådgivning i tilslutning til køb af egne anparter - vedrører en momsfrataget finansiel transaktion. Samtidig med, at selskabet købte sine egne anparter hos hovedanpartshaveren, leverede det en momsfrataget finansiel transaktion over for de tilbageværende anpartshavere i form af ejerskabet over selskabet. Nævnet anså en del af advokatens arbejde for udført i forbindelse med selskabets øvrige virksomhed og indrømmede selskabet fradragsret for denne del af fakturaen.

Som yderligere eksempler på tilfælde, hvor der er fradragsret for købsmomsen, kan nævnes udgifter til udsmykning i en momsregistreret virksomhed. Se TfS 1995, 687, hvor Momsnævnet godkendte fradragsret for købsmomsen af nogle malerier, der skulle hænge på væggen i virksomhedens lokaler. Der er også fradragsret for købsmomsen på udgifter til blade, fagblade, faglitteratur, personale- og kundeblade inden for den registrerede virksomheds område samt ugeblade og tidsskrifter, der lægges frem til kunderne, f.eks. i frisørsaloner.

Momsnævnet har indrømmet en kommunes kloakforsyning fradrag for moms af de afholdte omkostninger, som vedrørte restaureringen af en sø, idet Momsnævnet fandt, at omkostningerne vedrørte kloakforsyningens momspligtige opgaver, jf. TfS 1995, 474.

Styrelsen har i TfS 1996, 926 truffet afgørelse om, at moms vedrørende anskaffelse og drift af mobiltelefoner, som anvendes af en virksomheds indehaver eller stilles til rådighed for medarbejdere, kan fradrages efter momslovens almindelige regler. Mobiltelefoner er således ikke omfattet af den særlige regel i momslovens § 40, stk. 2.

Momsnævnet har i TfS 1998, 363 truffet afgørelse om, at et markedsanalysefirma har fradragsret for moms af indkøb af respondentgaver. Gaverne var et nødvendigt led i opnåelsen af svar fra testpersoner. Gaverne blev først udleveret, når der var svaret.

Nævnet fandt ikke, at disse gaver var omfattet af momslovens § 42, stk 1, nr. 5, der bl.a. undtager gaver fra fradragsretten. Nævnet lagde herved til grund, at de pågældende respondentgaver ikke er gaver i momslovens forstand, men må anses som betaling for et stykke arbejde udført for virksomheden.

#### **Personaleudgifter**

Ud fra synspunktet om, at personalerelaterede udgifter normalt er fradragsberettigede driftsudgifter, fordi personalet er nødvendigt for virksomhedens leverancer, kan købsmomsen heraf fradrages i momstilsvaret.

Derfor kan købsmoms af arbejdstøj og uniformer, der tilhører virksomheden, og som anvendes af personalet, når det arbejder for virksomheden, fradrages. Det samme gælder moms af arbejdstøj til ejerens eget brug, forudsat at virksomheden stiller tilsvarende arbejdstøj til personalets rådighed uden at kræve betaling for det. Hvis virksomheden ikke har ansatte, kan moms

trækkes fra, hvis det er sædvanligt inden for den pågældende branche, at der stilles arbejdstøj til personalets rådighed.

Det samme gælder civilbeklædning såsom benklæder, skjorter, slips og pullovers, der tilhører virksomheden, og som medarbejderne altid skal have på, når de repræsenterer virksomheden, idet det betragtes som en slags uniform. Det er dog en betingelse for fradrag, at tøjet, evt. kun den del af tøjet, der er synligt, er forsynet med firmaets navn eller logo, og at det er forbudt de ansatte at bruge tøjet uden for arbejdstid. Medarbejderen skal være pålagt at levere tøjet tilbage til virksomheden, når ansættelsen ophører. De nævnte betingelser søger at sikre, at tøjet udelukkende anvendes til brug for virksomheden og ikke privat.

Også købsmoms af sportsbeklædning, som virksomheden udleverer til sit eget personale til låns, medens det er ansat i virksomheden, kan normalt fradrages.

Moms af andre typer personaleudgifter, som f.eks. omkostninger til lærebøger og til undervisningsaktiviteter, f.eks. uddannelse af personale, udgifter til kørekort til mekaniklærlinge, bogudgifter til lærlinge m.fl., kan fradrages. Det er normalt en betingelse, at uddannelsen kan kræves af arbejdsgiveren. Dette gælder dog ikke revisionsvirksomheders udgifter til ansattes lærebøger, hvor købsmomsen kan fratrækkes, selv om arbejdsgiveren ikke kan kræve uddannelsen.

Som yderligere eksempler på personalerelaterede udgifter kan nævnes udgifter til inventar, køkkenudstyr, service, rengøringsmaterialer mv. til brug i virksomhedens frokoststue. Dette hænger sammen med, at arbejdsgiveren har pligt til at stille rum og visse faciliteter til rådighed for personalets frokost.

I SKM2003.136.TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt sig om hvorvidt virksomheder, der har outsourcet kantinedriften i virksomheden til et cateringsselskab, har fradragsret for moms af betalinger til cateringsselskabet. Se afsnit G.1.1.3.

### **Outsourcet kantinedrift**

Løbende udgifter i form af driftsudgifter til reklame er skattemæssigt fradragsberettigede i virksomhedens indkomst, og den dertil svarende moms kan fradrages som købsmoms.

### **Reklameudgifter**

Det er karakteristisk for reklameudgifter, at de normalt afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgifter tager endvidere sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.

Momsnævnet har i en række afgørelser udtalt, at den momsmæssige vurdering er den samme som den skattemæssige og derfor skal følge denne, hvor en sådan allerede foreligger.

Som eksempler på udgifter, der er anset for reklameudgifter med fradragsret for købsmomsen til følge, kan nævnes modetøj, som en virksomhed gratis stiller til rådighed for et ugeblad som gevinster i ugebladets konkurrencer, se Mn. 1360. Virksomheden var i den konkrete sag agent for og eneforhandler af modetøjet i Danmark, og ugebladet omtalte modetøjet i forbindelse med konkurrencen. I pakken med gevinsten var udover et lykønskingskort fra ugebladet lagt et varekatalog.

Se også Mn. 1044, hvor momsen af en virksomheds lejeudgift til en bus, som blev anvendt til at transportere potentielle kunder fra virksomhedens detailudsalg til fabrikken, og som var påmalet firmaets navn mv., blev anset for at vedrøre en fradragsberettiget reklameudgift.

På samme måde og ud fra samme synspunkt behandles moms af sportsbeklædning, som i reklameøjemed er forsynet med virksomhedens navn eller mærke, og som udleveres gratis til sportsforeninger eller andre sportsudøvere. Det samme gælder sportstøj, der udleveres af en importør/forhandler, men beklædningen behøver i dette tilfælde ikke at være forsynet med anden reklame end et almindeligt varemærke for det pågældende fabrikat. Til gengæld skal sportsforeningen forpligte sig til i en vis periode at undlade at bruge tilsvarende beklædning af andre fabrikater, ellers ville reklameværdien have begrænset eller ingen værdi.

Ligeledes ud fra et reklamesynspunkt er der fradragsret for købsmomsen af håndbøger, der indeholder teknisk/faglige redegørelser samt omtale af virksomhedens produkter, og som udleveres gratis til virksomhedens kunder samt til andre inden for den pågældende branche. Samme praksis gælder for reklametryksager mv. til brug i forbindelse med sælger- eller forbrugerkonkurrencer.

Momsnævnet har indrømmet en virksomhed fradragsret for købsmomsen af udgifter til køb af nogle reklame- og markedsføringsartikler, som blev brugt til demonstration, men som efter endt brug forblev hos kunderne. Til støtte for afgørelsen anførtes, at der var tale om en meget lav restværdi, og at der således ikke forelå noget donatorisk element, se TfS 1996, 56.

Udgifter til reklameartikler, hvis indkøbspris eller fremstillingspris ikke er højere end 100 kr. ekskl. moms, og som i reklameøjemed er fremstillet i et større antal eksemplarer med henblik på uddeling blandt kunder og potentielle kunder, betragtes i almindelighed som fradragsberettigede, såvel skattemæssigt som momsmæssigt. Det er en betingelse for fradrag, at varerne på iøjnefaldende måde er forsynet med virksomhedens navn eller logo, således at de af den grund må antages at have mistet betydningen som handelsobjekter. Som eksempler kan nævnes plastiklegetøj vedlagt en vare, opskriftskort i en plastboks, lighterer, lommeknive, visitkort, vin, jf. TfS 1994, 401.

I SKM2003.401.ØLR fandt landsretten, at billetter til fodboldkampe, som en virksomhed havde udloddet i forbindelse med salgskampagner i forskellige butikker mv., eller anvendt som præmier ved konkurrencer udskrevet af virksomheden, må anses som udgifter til reklame, hvoraf momsen kan fra-

drages. Landsretten lagde vægt på den sammenhæng, hvori billetterne var anvendt, og på billetternes værdi, der for stå- og siddepladser var opgjort til at udgøre i gennemsnit henholdsvis 40 kr. og 60 kr. ekskl. moms. Andre former for billetter, herunder til VIP-arrangementer og til rejser til udlandet i forbindelse med sportsbegivenheder, der måtte være anvendt som præmier ved konkurrencer, kunne ikke anses for reklame, men derimod som gaver, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Se J.3.1.3, J.3.1.5 og D.4.2.1. Dommen er anket til højesteret.

I SKM2003.459.TSS har styrelsen meddelt, at indtil der foreligger en endelig afgørelse ved Højesteret af SKM2003.401.ØLR, gælder den hidtidige praksis for gaver og reklameartikler.

Bestemmelsen indeholder en nærmere afgrænsning af den fradragsberettigede moms.

Momsen af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden, kan medregnes til den fradragsberettigede moms.

Fakturadatoen kan normalt anses for leveringstidspunkt og er således afgørende for, i hvilken periode købsmomsen kan trækkes fra. Om opgørelse af afgiftstilsvaret henvises til momslovens § 56. Se afsnit O.

Derimod er det det faktiske leveringstidspunkt, der er afgørende for fradragsretten i de tilfælde, hvor en virksomhed på grund af en lovændring ændrer status fra at være momsfri til at være momspligtig eller omvendt, se TfS 1997, 449, der er omtalt under J.1.1.1.

Skatteministeriet har i SKM2003.99.TSS udtalt, at TfS 1997, 449, finder tilsvarende anvendelse på praksisændringer, der alene har fremadrettet virkning.

Det er ikke en betingelse, at fakturabeløbet og dermed den tillagte moms er betalt. Moms vedrørende f.eks. en maskine, der er købt på afbetaling med ejendomsforbehold, kan således medregnes til købsmomsen allerede på faktureringstidspunktet.

Der er dermed et sammenfald mellem det tidspunkt, hvor leverandøren skal medregne fakturerede varer og ydelser til de momspligtige leverancer, og det tidspunkt, hvor køber kan medregne momsen heraf til købsmomsen. Om det momsretlige leveringsbegreb henvises til § 23. Se F.1.

Momsen af virksomhedens indkøb, som er leveret til og betalt af virksomheden, kan normalt medregnes til købsmomsen, selv om virksomheden efterfølgende måtte få indkøbsprisen helt eller delvist refunderet fra tredjemand, og der er andre - evt. ikke registrerede - medindehavere. Refusion fra tredjemand kan forekomme, f.eks. i tilfælde, hvor der udføres arbejde på en fast ejendom, som virksomheden bruger.

## **J.1.2 Købsmoms § 37, stk. 2**

### **J.1.2.1 § 37, stk. 2, nr. 1**

Indkøb, der vedrører et registreret interessentskabs momspligtige aktiviteter, kan medregnes til købsmomsen, selv om udgiften er afholdt af en af interessenterne personligt.

Moms af fakturerede forudbetalinger kan også medregnes til købsmomsen, jf. § 23, stk. 3, hvorefter betalingstidspunktet anses for leveringstidspunkt, når betaling finder sted, inden levering eller fakturering er sket.

Hvis en registreret virksomhed, der ved indkøb til brug for virksomheden har ydet forudbetaling til en leverandør af varer og momspligtige ydelser, lider tab på forudbetalingen som følge af leverandørens konkurs el.lign, kan købervirksomheden medregne momsbeløbet af forudbetalingen til købsmomsen. Der skal ikke efterfølgende ske regulering af købsmomsen som følge af tabet. Det krav, som køberen anmelder i sælgers konkursbo, skal være ekskl. moms, jf. Dep. 506.

Se TfS 1996, 561, hvor Momsnævnet nægtede fradrag for købsmomsen af fakturaer, der ikke omhandlede faktiske leverancer. Der var ikke i sagen foretaget levering, ligesom det heller ikke var hensigten, at der skulle ske levering. Virksomheden vidste, at der var tale om fiktive fakturaer, der ikke skulle betales.

Landsskatteretten har i TfS 2000, 20 truffet afgørelse om, at der ikke kunne godkendes momsrefusion på opkøb af guld til videresalg, da det ikke kunne anses for dokumenteret, at det omhandlede guld var leveret. Der var i sagen ikke fremlagt dokumentation for guldets tilstedeværelse, opbevaring eller efterfølgende videresalg, ligesom der heller ikke forelå dokumentation for betaling af fakturabeløbene.

I SKM2002.358.HR har Højesteret i en dom stadfæstet Vestre Landsrets dom i TfS 1999, 232. Sagen vedrørte spørgsmålet om berettigelsen af to nystiftede kommanditselskabers krav på udbetaling af negativt momstilsvær i en given afgiftsperiode selvom den momspligtige ydelse først kunne antages at være leveret til selskaberne i en senere afgiftsperiode.

I landsrettens dom udtales det at det ikke var godtgjort, at de til K/S'erne udstedte fakturaer omfattede andre ydelser end de direkte i fakturateksten angivne, at fakturaerne for de angivne ydelser blev udstedt ca. 3/4 år før ydelserne reelt havde kunnet leveres, og at der under samtidig hensyntagen til det betydelige personsammenfald i ledelsen af det fakturaudstedende selskab og K/S'erne var grundlag for den antagelse, at fakturaernes tidligere udstedelse skete alene for at de nystiftede K/S'ere kunne opnå udbetaling af negativt momstilsvær - og dermed likviditet - så tidligt som muligt uden sammenhæng med den faktiske leverance.

På denne baggrund skulle leveringstidspunktet - og ikke faktureringstidspunktet - lægges til grund for vurderingen af, i hvilken afgiftsperiode udbetaling af negativ moms skulle finde sted.



Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt, at da "fraførselsmoms" efter § 11 a er en moms på indførsel, levering her i landet og erhvervelse fra et andet EU-land, jf. momslovens § 32, stk. 4, er fraførselsmoms en moms, som der efter 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2, er fradrag for efter momslovens almindelige regler.

Efter § 37, stk. 2, nr. 2, er der fradragsret for moms af virksomhedens erhvervelser fra andre EU-lande. Virksomheden skal efter § 11 betale moms af disse erhvervelser og har fradragsret for momsen, hvis varen er erhvervet til brug for virksomhedens momspligtige leverancer. Moms af EU-erhvervelser behandles derfor på samme måde som den moms, indenlandske leverandører har faktureret til virksomheden. Se D.9 og G.6.

Moms af EU-erhvervelser kan medregnes til købsmomsen i den periode, hvor de momsretligt anses for erhvervet, jf. § 25. Se F.2.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt, at da "fraførselsmoms" efter § 11 a er en moms på indførsel, levering her i landet og erhvervelse fra et andet EU-land, jf. momslovens § 32, stk. 4, er fraførselsmoms en moms, som der efter 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2, er fradrag for efter momslovens almindelige regler.

Efter § 37, stk. 2, nr. 3, er der fradragsret for momsen på virksomhedens køb fra lande uden for EU. Virksomheden skal efter § 12 betale moms af de indførte varer, som skal momsberigtiges ved indførslen. Den moms, der er betalt i forbindelse med varens indførsel, kan fratrækkes efter samme regler, som hvis varerne var købt i Danmark.

Moms af varerne (importmoms) kan fradrages på det tidspunkt, hvor varerne er blevet fortoldet, jf. § 26.

Moms, som i henhold til EU's forsendelsesordning er afkrævet en hovedforpligtet for en T-forsendelse, kan ikke medregnes til købsmomsen, hverken hos den hovedforpligtede eller hos afsenderen, hvis retureksemplaret af forsendelsesangivelsen ikke modtages hos ToldSkat. En hovedforpligtet er en fysisk eller juridisk person, som er godkendt som kautionist efter EU's regler, og som har kautioneret for moms og eventuel told vedrørende varer, der forsendes, jf. EU's forsendelsesordning.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt, at da "fraførselsmoms" efter § 11 a er en moms på indførsel, levering her i landet og erhvervelse fra et andet EU-land, jf. momslovens § 32, stk. 4, er fraførselsmoms en moms, som der efter 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 2, er fradrag for efter momslovens almindelige regler.

Efter § 37, stk. 2, nr. 4, er der fradragsret for momsen af ydelser, som virksomheden indkøber i andre lande, og som det efter § 46, stk. 1, nr. 3, påhviler virksomheden at betale moms af. Det drejer sig om ydelser, der er nævnt i § 15, stk. 2 og 3, § 16, stk. 2, og §§ 18 - 21, f.eks. rådgivningsydelser mv.,

### **J.1.2.2 Køb fra andre EU-lande § 37, stk. 2, nr. 2**

### **J.1.2.3 Køb fra lande uden for EU § 37, stk. 2, nr. 3**

### **J.1.2.4 § 37, stk. 2, nr. 4**

### J.1.2.5

transportydelser og ydelser knyttet til transport, herunder når de leveres af formidlere. Se E.3, E.3.1, E.3.2, E.3.4, E.3.5, E.3.6, E.3.7 og L.1.2.3.

### J.1.2.5 § 37, stk. 2, nr. 5

Efter § 37, stk. 2, nr. 5, er der fradragsret for den moms, der skal betales efter §§ 6 og 7. Efter disse bestemmelser skal momspligtige personer betale moms, hvis de for egen regning opfører bygninger til salg eller udlejning eller til brug for virksomheden eller dennes indehaver under de omstændigheder, der er nævnt i §§ 6 og 7, se D.5 og afsnit Q.1.

### J.1.2.6 Dokumentation

Det er en generel betingelse for at kunne opnå fradrag for købsmoms, at der som dokumentation kan fremlægges forskriftsmæssige fakturaer. Der henvises til kapitel 11 i momsbekendtgørelsen. Se N.5.2.1.2

Købekontrakter og slutsedler, f.eks. vedrørende motorkøretøjer, kan efter praksis ikke anerkendes som forskriftsmæssig dokumentation.

For importerede varer kan de månedlige importspecifikationer fra ToldSkat anvendes som dokumentation.

Vedrørende opgørelse af momstilsvaret, se afsnit O og momslovens § 56.

### J.1.3 Udtagning § 37, stk. 3

§ 37, stk. 3, fastslår, at i det omfang, der skal betales salgsmoms af en vare, der udtages, kan købsmomsen fratrækkes i forbindelse med udtagningen, hvis det ikke allerede er sket. Ved udtagning af aktiver, hvor der kun er opnået delvis fradragsret ved indkøbet mv., kan der således efter bestemmelsen foretages fradrag for den resterende del af momsen på indkøbet. I bestemmelsen er der fastsat et maksimum for det beløb, der kan fradrages, idet det højst må udgøre 25% af momsgrundlaget ved udtagningen, jf. § 28, stk. 4. Det er herved sikret, at fradraget ikke kan blive større end den moms, der skal betales ved udtagningen af aktivet. Se G.2.4.

### J.1.4 Byttemhandel § 37, stk. 4

I § 37, stk. 4, bestemmes, at når momsen ved byttemhandel beregnes på grundlag af forskelsbeløbet, jf. § 28, stk. 2, 3. pkt., skal momsfradraget tilsvarende opgøres på grundlag af forskelsbeløbet. Se G.2.2.

### J.1.5 Øresundsbroen

I § 37, stk. 5, bestemmes, at registrerede virksomheder som indgående moms også kan fratække den svenske moms på passagen af den faste forbindelse over Øresund.

## J.2 Delvis fradragsret § § 38 - 41

I §§ 38 - 41 behandles reglerne om delvis fradragsret for købsmomsen. Reglerne giver virksomheden mulighed for fradragsret i samme omfang, som anvendelsen af indkøbet vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter. Reglerne om delvis fradragsret er derfor kun relevante, når et givet indkøb i et vist omfang, men ikke fuldt ud, anvendes af den registreringspligtige virksomhed.

Der er dog i §§ 40 og 41 fastsat særlige regler for henholdsvis vedligeholdelse af visse tilkørselsveje, for køb og drift af telefoner samt indkøb mv. af vare- og lastvogne. Disse regler må betragtes som forenklingsforanstaltninger, hvilket indebærer, at fradragsretten for sådanne køb mv. ikke behøver at stå i forhold til den faktiske anvendelse.

Ved opgørelse af delvis fradrag anvendes forskellige fremgangsmåder, der retter sig efter anvendelsen samt arten af det pågældende indkøb.

Der må herefter sondres mellem:

- indkøb til blandet anvendelse i virksomheder, der har såvel momspligtige som momsfri aktiviteter
- indkøb, der også anvendes til virksomheden uvedkommende formål, f.eks. til privat anvendelse eller til formål, som falder uden for momslovens anvendelsesområde
- indkøb til brug for opførelse, ombygning, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom
- anskaffelse, vedligeholdelse mv. af visse tilkørselsveje, medarbejdertelefoner samt vare- og lastvogne.

Bestemmelsen omfatter reglerne om delvis fradragsret, dels når der er købt ind til en virksomhed, der har såvel momspligtige som momsfri aktiviteter, dels når der er foretaget indkøb til fradragsberettigede formål i virksomheden og til virksomheden uvedkommende formål, herunder til privat brug, jf. stk. 1 og 2. Endvidere fremgår det af stk. 3 og 4, hvorledes opgørelsen i specielle tilfælde skal foretages. Bestemmelsen svarer til artikel 17, stk. 5 i 6. momsdirektiv.

## **J.2.1 § 38**

Bestemmelsen omfatter ikke opførelse mv. af bygninger, vedligeholdelse af veje, der benyttes ved tilkørsel til landbrugsvirksomheder, anskaffelse og drift af telefoner, der af arbejdsgiveren installeres hos medarbejderen samt anskaffelse og drift af vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på ikke over 3 tons. Der er i §§ 39 - 41 specielle regler for opgørelsen af den delvise fradragsret for disse indkøb. Se J 2.2, 2.3 og 2.4.

§ 38, stk. 1, omhandler opgørelsen af den delvise fradragsret ved indkøb mv. til blandet anvendelse, dvs. hvor de pågældende varer og ydelser anvendes både til registreringspligtig virksomhed og til ikke-registreringspligtig virksomhed. Indkøbet anvendes således fuldt ud erhvervsmæssigt. Hvis indkøbet anvendes til virksomheden uvedkommende formål, herunder privat, bruges reglerne i § 38, stk. 2, se J.2.1.2.

### **J.2.1.1 Blandet anvendelse § 38, stk.1**

Fradraget opgøres forholdsmæssigt, og fradraget udgør den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen (ekskl. moms) i den registreringspligtige del af virksomheden. Dette bevirker, at jo større omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden er af den samlede omsætning, desto større bliver fradragsretten.

## J.2.1.1

### Generalomkostninger

I Landsskatterettens afgørelse i TfS 2000, 941 havde en ejendomsmægler-virksomhed ud over momspligtige indtægter ved ejendomshandel, momsfrie indtægter i form af salær ved pantebrevsformidling og honorarer vedrørende lånoptagelse. Udgifter til annoncer og tilstandsrapporter ansås for udelukkende at vedrøre den momspligtige aktivitet, og momsen vedrørende disse udgifter skulle derfor ikke fordeles forholdsmæssigt, men kunne fradrages fuldt ud.

Landsskatteretten har i SKM2001.237.LSR truffet afgørelse om, at et selskab, der forestod driften af en fodboldklubs førstehold med kun amatørspillere, kunne få godkendt delvis fradrag for moms vedrørende udgifter til holdets bustransport i forbindelse med kampe samt udgifter til holdets bustransport, ophold og fortæring i forbindelse med træningsophold. Delvis fradrag vedrørende opholds- og fortræningsudgifter dog kun godkendt for så vidt angår 25%, jf. momslovens § 42, stk. 2. Selskabet havde ud over momsfrie entreindtægter, momspligtige indtægter ved salg af reklameplads og kioskvarer.

Landsskatteretten har i SKM2004.56.LSR truffet afgørelse om, at en skoles udgifter i forbindelse med drift af landbrug med tilhørende gartneri og skovbrug ikke også vedrører skolens momsfri undervisning. Skolen var derfor berettiget til fuldt momsfradrag i henhold til momslovens § 37, stk. 1, vedrørende indkøb i forbindelse med det drevne landbrug med tilhørende gartneri og skovbrug. Skolen er en selvejende institution, der driver undervisning indenfor erhvervsuddannelserne, herunder uddannelse af landbrugs- og gartnermedhjælpere som skovbrugere. Uddannelserne er opbygget med et grundforløb. Efter grundforløbet skal eleven finde en lære- og praktikplads. Landsskatteretten lægger til grund, at kun de elever, der ikke får praktikplads andetsteds er beskæftiget i det omhandlede landbrug, gartneri og skovbrug i praktikperioden, og at landbruget, gartneriet og skovbruget ikke i øvrigt benyttes som led i undervisningen, og at en virksomhed som udgangspunkt ikke kan anses for at udføre momsfristaget undervisning ved at have elever i praktikophold. Praktikanten yder således en arbejdsindsats, og modtager vederlag herfor i form af løn. Den erfaring, som praktikanten opnår ved arbejdet, kan ikke anses som undervisning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

► I SKM2004.401.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at et kunstmuseum, der havde såvel momspligtige som momsfrie indtægter, var berettiget til delvis momsfradrag vedrørende udgifter til vedligeholdelse af et parkanlæg mv. omkring museet. Der var fri adgang til parken og udgifterne til vedligeholdelse af den havde derfor ikke nogen umiddelbar og direkte tilknytning til en udgående transaktion. Landsskatteretten fandt, at udgifterne i overensstemmelse med EF-dommene i sag C-98/98, Midland Bank plc., og sag C-408/98, Abbey National plc., må anses som generalomkostninger. Da det hverken kunne anses for godtgjort, at de omhandlede udgifter kun vedrører den momsfrie museumsaktivitet eller de momspligtige aktiviteter, anså Landsskatteretten, at udgifterne måtte anses for fællesudgifter, hvor fradraget skal opgøres efter momslovens § 38, stk. 1. ◀

► I SKM2004.445.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at en skole skal opgøre fradrag for indkøb mv. til brug for kantineaktiviteten efter momslovens § 38, stk. 1. Kantinebetjener såvel skolehjemselever som øvrige elever og ansatte m.fl. ◀

► Landsskatteretten bemærker, at der er tale om én samlet aktivitet i form af kantinedrift, men således at virksomheden både foretager momspligtige og i medfør af momslovens § 13 momsfritagne leverancer. Indkøbene til kantinevirksomheden sker derfor med henblik på anvendelse både til fradragsberettigede formål og til andre formål i virksomheden. ◀

► Det følger derfor af momslovens § 38, stk. 1, at skolen alene har delvist fradrag for indkøb til brug for kantineaktiviteten, idet indkøbene ikke udelukkende kan anses for anvendt til brug for virksomhedens momspligtige leverancer. ◀

► Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2004-40 taget stilling til den momsmæssige behandling af gebyrer i detailhandlen mv. for benyttelse af betalingskort og kreditkort. Se afsnit D.11.11.6.3. Detailhandlere m.fl., der afholder udgifter til terminaler, teknisk udstyr og kommunikationsforbindelser i forbindelse med modtagelse af betalinger, der efter cirkulærets punkt 4 og 6 er momsfri, har delvis fradragsret for disse udgifter. ◀

► Efter EF-Domstolens faste domspraksis, jf. dommene i sagerne C-4/94, BLP Group plc, C-98/98, Midland Bank plc, og C-408/98, Abbey National, har en virksomhed fradragsret for moms på indkøb, der ikke har en direkte og umiddelbar forbindelse til én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, hvis omkostningerne indgår i virksomhedernes generelle udgifter og således i de udgående transaktioners priselementer.

Hvis en virksomhed udfører såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, kan virksomheden dog alene foretage delvist fradrag for generalomkostninger. Generalomkostninger, der fuldt ud kan henføres til en klart afgrænset del af virksomheden, hvis omsætning fuldt ud er pålagt moms, må dog anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til den fuldt momspligtige del af virksomheden, og giver derfor ret til fuldt fradrag. ◀

► De pågældende udgifter til terminaler, teknisk udstyr og kommunikationsforbindelser kan ikke anses for at have en direkte og umiddelbar forbindelse til en klart afgrænset del af virksomheden, hvis omsætning fuldt ud er pålagt moms, idet virksomheden også har momsfrie gebyrindtægter. Udgifterne indgår dog i priselementerne for både momsfrie og momspligtige transaktioner. ◀

► Når udgifterne anses for også at indgå som priselementer i den momspligtige del af virksomheden, skyldes det, at virksomhedernes gebyrindtægter med en vis modifikation højest kan svare til deres gebyrindtægter, jf. betalingsmiddelovens § 14, stk. 6. Virksomhederne er derfor nødt til at lade

### **Terminaler mv. vedrørende Dankortbetalinger**

## J.2.1.1

udgifterne indgå som priselementer ved fastsættelsen af priserne for de momspligtige udgående transaktioner. ◀

▶ Virksomhederne har derfor delvis fradragsret for udgifterne. Hvis den momspligtige omsætning udgør mere end 99 pct. af den samlede omsætning, vil virksomheden dog have fuld fradragsret. ◀

### Den samlede omsætning

Styrelsen har i TfS 1998, 463, truffet afgørelse om, at et flyselskab, som udbetaler agentprovisioner til forskellige rejsebureauer, ikke kan modregne agentprovisionerne i sin samlede omsætning inden opgørelsen af den delvise fradragsret. Agentprovisionerne er en omkostning for flyselskabet i forbindelse med salg af flybilletter. Se endvidere TfS 1991, 199, om delvis momsfradragsret i spillekasinoer. Ved opgørelsen af fradragsprocenten skal der til den samlede omsætning medregnes spillekasinoets momspligtige omsætning og bruttopilleindtægten uden fradrag af spilleafgifter.

Højesteret har i TfS 1999, 361, stadfæstet Vestre Landsrets dom (TfS 1998, 327) om, at en ejendomsmægler, som tillige havde momsfri og momspligtige huslejeindtægter ved udlejning af egne beboelses- og erhvervsejendomme, skulle medregne de momsfri huslejeindtægter til den samlede omsætning inden opgørelse af den delvise fradragsret. Højesteret bemærkede, at der ikke var grundlag for at anse de momsfri huslejeindtægter for omsætning hidrørende fra passiv kapitalanbringelse.

Styrelsen har i SKM2004.272.TSS udtalt sig om opgørelsen af den samlede omsætning i forbindelse med at kommunernes kompenserer for den manglende mulighed for fradrag af købsmoms for private leverandører af momsfritaget personlig og praktisk hjælp, der leveres efter reglerne om frit leverandørvalg i hjemmeplejen og efter visitation ifølge lov om social service § 71, ved at tillægge 2 pct. til den fastsatte pris. Det fremgår af meddelelsen, at det kommunale afregningsgrundlag ud fra den fastsatte pris og den indgåede kontrakt plus de 2 pct. tilsammen udgøre vederlaget for den leverede personlige eller praktiske hjælp. Det er således det samlede beløb, der skal medregnes til virksomhedens samlede omsætning inden opgørelsen af den delvise fradragsret.

▶ Om opgørelse af omsætningen i den finansielle sektor, se afsnit J.2.1.1.2. ◀

For så vidt angår opgørelse af delvis fradrag i byggevirksomheder, som har både momspligtig og momsfri omsætning, henvises til afsnit Q.1.4.5.4.

### Beregning af omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden

Ved omsætning i den registreringspligtige del af virksomheden forstås den omsætning, hvoraf der skal beregnes moms, samt den omsætning, der i henhold til §§ 14-21 og 34 er fritaget for moms (f.eks. eksport mv., levering af varer til et andet EU-land, herunder levering af nye transportmidler til andre EU-lande, salg af aviser mm.).

Virksomhedens samlede omsætning består af omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden, jf. ovenfor, samt virksomhedens øvrige omsætning, hvoraf der ikke skal betales moms.

Eksempel på beregning af delvist fradrag:

Momspligtig omsætning (ekskl. moms)	500.000 kr.
Omsætning efter § 34	100.000 kr.
Omsætning af momsfri ydelser	<u>400.000 kr.</u>
Samlet omsætning	<u>1.000.000 kr.</u>

Fradraget for indkøb til blandet anvendelse i denne virksomhed vil udgøre:

$$\frac{(500.000 + 100.000) \times 100}{1.000.000} = 60\%$$

Fremkommer der ved beregningen af fradagsprocenten decimaler, oprundes fradagsprocenten til nærmeste hele tal, jf. mombekendtgørelsens § 16 og 6. momsdirektivs artikel 19, stk. 1.

Omsætningsfordelingen i en virksomhed med såvel momsfri som momspligtige aktiviteter skal anvendes som grundlag for opgørelsen af den delvise fradagsret, selv om der er et misforhold mellem omsætningsfordelingen og det faktiske ressourcetræk til de to aktiviteter, jf. Dep. 1324.

#### Uanset misforhold til ressourcetræk

Se også TfS 1996, 588, hvor landsretten fastslog, at moms vedrørende et edb-anlæg, som anvendes til både momspligtige og momsfritagne aktiviteter, skal opgøres efter forholdet mellem virksomhedens momspligtige omsætning og virksomhedens samlede omsætning, og ikke efter anlæggets benyttelse (skønsmæssig fordeling), samt ►SKM2004.487.LSR, hvor Landsskatteretten stadfæstede ToldSkat's afgørelse om, at fradrag for købsmoms af udgifter til anskaffelse af en bus til brug for momspligtige og momsfritagne aktiviteter i en virksomhed med turist- og rutekørsel m.v., skulle ske forholdsmæssigt beregnet på grundlag af en omsætningsfordeling, uanset om bussen blev anvendt i videre omfang til momspligtige aktiviteter. ◀

Det er som hovedregel virksomhedens samlede indtægter, der skal medregnes ved opgørelsen af den samlede omsætning til brug for beregningen af delvis fradagsret.

#### Investeringsgoder og visse bitransaktioner

Imidlertid har loven udtrykkeligt opregnet en række omsætningsbeløb, der skal ses bort fra ved beregning af virksomhedens fradagsprocent. I øvrigt beror vurderingen af, om andre transaktioner end dem loven nævner skal medregnes til virksomhedens omsætning på en konkret bedømmelse af, om den pågældende indtægt kan karakteriseres som erhvervsmæssig omsætning.

## J.2.1.1

### Salg af større driftsmidler og fast ejendom

De omsætningsbeløb, der er tale om, er indtægter fra salg af investeringsgoder, der har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis salgspris overstiger 75.000 kr. ekskl. moms.

Det gælder ifølge praksis også omsætning som følge af salg af fast ejendom, der har været anvendt til udlejning, og hvor udlejeren har været frivilligt momsregistreret efter § 51. Det er en betingelse, at der ikke er tale om egentlig erhvervsmæssig systematisk tilrettelagt opkøb mv. og salg af fast ejendom. Se endvidere det følgende vedrørende bitransaktioner - fast ejendom.

Det forhold, at en virksomhedsejer indskrænker eller sælger sin virksomhed og dermed dens driftsmidler og inventar, eller den situation, at man skifter sit udstyr i virksomheden, kan ikke betragtes som omsætning. Det er en transaktion vedrørende virksomhedens afgiftsgrundlag, der ikke skal påvirke virksomhedens samlede omsætning.

Landskatteretten har i SKM2001.236.LSR truffet afgørelse om, at salg af tidligere udleasede aktiver ikke kunne karakteriseres som investeringsgoder, der havde været benyttet i virksomheden. Ved opgørelsen af omsætningen efter momslovens § 38, stk. 1, skulle der derfor ikke ses bort fra disse aktiver. Det fremgår af sagen, at klageren har delvis fradragsret for fællesomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 1, idet klageren har salg af både momspligtige leasingydelser og momsfri ydelser. Efter leasingperiodens udløb sælger klageren som udgangspunkt det udleasede aktiv. For biler vil der typisk være tale om en leasingperiode på 36 måneder. Når denne periode er udløbet, er udgangspunktet, at bilen leveres tilbage til klageren, hvorefter bilen umiddelbart efter sælges til markedsprisen. Hvis leasingtager køber bilen, sker dette også til markedsprisen. Markedsprisen kan f.eks. være fastsat ved en bilauktion som en vurderingspris. Fortjenesten ved salg afhænger af, hvorledes skrapværdien i forbindelse med leasingaftalens indgåelse blev fastsat. Told- og skatteregionen har truffet afgørelse om, at de leasingdriftsmidler, hvis salgspris overstiger 75.000 kr. eksklusiv moms (før 1. januar 1996 dog 50.000 kr.) ikke kan indgå i omsætningsbeløbet ved beregning af fradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1, idet regionen herved har lagt til grund, at leasingaktiverne har været anvendt i virksomheden.

Skatteministeriet har indbragt afgørelsen for domstolene og Østre Landsret har i SKM2004.1.ØLR givet ministeriet medhold i, at de omhandlede leasingaktiver, der har været benyttet i leasingselskabets virksomhed, er omfattet af momslovens § 38, stk. 1, 3. pkt. Landsretten finder ikke, at den meget klare bestemmelse i momslovens § 38, stk. 1, 3. pkt. eller momslovgivningens i øvrigt åbner mulighed for en fortolkning, således at de omhandlede leasingaktiver ikke skal opfattes som investeringsgoder.

### Bitransaktioner - fast ejendom

Indtægter fra bitransaktioner vedrørende fast ejendom skal ikke medregnes til virksomhedens omsætning. Ved bitransaktioner forstås transaktioner af helt underordnet betydning eller transaktioner, der er direkte afledt af virksomhedens momspligtige aktiviteter. Som eksempel herpå kan nævnes enkeltstående salg af fast ejendom.



Det indebærer, at der normalt ikke skal ske begrænsning af fradragsretten ved en virksomheds enkeltstående salg af en fast ejendom. Hvis der er tale om flere salg, må man se på salgsindtægterne fra ejendomshandlerne i forhold til størrelsen af virksomhedens omsætning i den registreringspligtige del af virksomheden og på den tidsmæssige spredning mellem de enkelte køb og salg. Hvis en momsregistreret virksomhed derimod har solgt flere ejendomme, der ikke har været anvendt til momspligtige aktiviteter, må der foretages en vurdering af virksomhedens forhold over en årrække med henblik på at vurdere, om køb og salg af ejendomme har et sådant omfang, at det må karakteriseres som erhvervsvirksomhed i form af handel med fast ejendom. Hvis det er tilfældet, skal det totale ejendomssalg medregnes til den samlede omsætning ved opgørelsen af den delvise fradragsret, se DfT. 1083/88.

EF-Domstolen har i sag C-306/94, Régie Dauphinoise-Cabinet A. Forest SARL, truffet afgørelse om, at et finansielt provenue - renteindtægter - som selskabet, der administrerede fast ejendom, fik af investeringer foretaget for egen regning af midler betalt af ejere eller lejere af de faste ejendomme, skal indgå i nævneren i den brøk, der fastlægger momsfradragsretten.

Domstolen fandt, at der ikke var tale om en bitransaktion, idet der var tale om en investering, der lå i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den momspligtige virksomhed.

Indtægter ved passiv kapitalanbringelse skal ligeledes normalt holdes uden for omsætningen, når virksomhedens fradragsprocent regnes ud. Som eksempler på passiv kapitalanbringelse nævner loven enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber. Endvidere nævnes renteindtægter fra købekontrakter og kreditkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer. Øvrige eksempler på passiv kapitalanbringelse er renteindtægter fra indestående i pengeinstitutter, udbytter, kursavancer, obligationer, aktier og pantebreve mv.

### **Renter mv. Passiv kapitalanbringelse**

Indtægter fra passiv kapitalanbringelse hidrører ikke fra systematisk tilrettelagt anbringelse af ledig kapital med eneste eller væsentligste formål at tjene mest muligt, som det er tilfældet for f.eks. bankier- og finansieringsvirksomheder, se TfS 1996, 562.

Baggrunden for, at visse poster skal holdes uden for beregningen af den samlede omsætning er, at aktiviteterne ikke kan karakteriseres som egentlig erhvervsvirksomhed. Transaktionerne vedrører som oftest virksomhedens anlægsformue, der, som udtrykket antyder, ikke er anskaffet med henblik på at blive solgt.

Styrelsen har i TfS 1999, 908 præciseret, at udtrykket passiv kapitalanbringelse dækker:

- Indtægter, der ikke hidrører fra finansielle transaktioner, dvs. indtægter, der ikke oppebæres som resultat af økonomisk virksomhed med finan-

sielle transaktioner, jf. § 13, stk. 1, nr. 11, f.eks. renteindtægter fra indestående i pengeinstitutter, udbytter, kursavancer, obligationer, aktier og pantebreve mv. Sådanne indtægter vil under ingen omstændigheder skulle medregnes i nævneren ved opgørelse af fradragsprocenten, fordi der ikke er tale om transaktioner, jf. § 4, stk. 1, og fordi aktiviteten dermed falder uden for momslovens anvendelsesområde.

- Indtægter, der hidrører fra egentlige finansielle transaktioner, jf. § 13, stk. 1, nr. 11, dvs. transaktioner, der finder sted i forbindelse med anden økonomisk virksomhed, og hvor den finansielle transaktion blot er en konsekvens af denne, f.eks. enkeltstående udlån i koncernforhold og finansieringsvirksomhed i forbindelse med kreditkøbsaftaler. Sådanne indtægter skal ikke medregnes i nævneren ved opgørelse af fradragsprocenten, hvis indtægten herfra kun udgør en uvæsentlig del af den samlede momspligtige omsætning.

Styrelsen har samtidig ændret den hidtidige administrative praksis vedrørende fuld fradragsret i momsregistrerede holdingselskaber m.fl., hvis virksomheden har indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Styrelsen traf i 1995 afgørelse om, at holdingselskaber, der har en momspligtig aktivitet, på baggrund af EF-domstolens dom i sag C-333/91 (Sofitam), har fuld fradragsret for moms. Efter en revurdering af afgørelsen finder styrelsen, at fradragsretten skal opgøres skønsmæssigt efter bestemmelserne i § 38, stk. 2, hvis virksomheden har indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Se J.2.1.2.

I EF-domstolens dom i sag C-142/99 (Floridienne & Berginvest SA) var der tale om holdingselskaber, der drev momspligtig virksomhed. Ved siden af havde de indtægter i form af udbytte fra datterselskaber og renter, som ikke ansås for at høre under den økonomiske virksomhed. Ved beregning af delvis fradragsret skal disse udbytter og renter ikke indgå i nævneren.

Landsskatteretten har i SKM2001.99.LSR truffet afgørelse om, at en finansiell koncern ikke skulle medregne resultatandele vedrørende anparter i behold til omsætningen i forbindelse med beregningen af den delvise fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1. Landsskatteretten lagde til grund, at fællesregistreringen ikke har øvet indflydelse på driften af de kommanditselskaber, hvori det har ejet anparter. Henset hertil findes de omhandlede resultatandele ikke at være udtryk for udnyttelsen af et gode med henblik på at opnå varige indtægter, men alene en følge af ejendomsretten til godet, jf. præmis 13 i EF-domstolens dom i sag C 60/90 (Polysar).

### Tilskud/Udlæg

Som eksempler på indtægter, som skal holdes uden for beregningen af virksomhedens omsætning, kan nævnes ikke momspligtige tilskud og ikke momspligtige udlæg mm., se G.1.1. Disse indtægter har som hovedregel ikke så væsentlige karaktertræk til fælles med egentlig erhvervsmæssig omsætning, at de skal indgå i beregningen af den samlede omsætning.

Landsskatteretten har i SKM2003.43.LSR fastslået, at en købmandsskole, der modtog tilskud fra Undervisningsministeriet med hjemmel i erhvervs-skoleloven, ikke skulle medregne tilskuddene ved opgørelse af den delvis

fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1, da de omhandlede tilskud ikke kunne anses som vederlag for levering af ydelser til Undervisningsministeriet, eller som vederlag for skolens levering af ydelser til skolens elever. Landsskatteretten fandt endvidere ikke grundlag for at anvende reglerne om opgørelse af den delvise fradragsret efter lovens § 38, stk. 2, da aktiviteterne med undervisning må anses som én integreret aktivitet, der efter momslovens § 3, stk. 1, jf. 6. momsdirektivs artikel 4, må karakteriseres som økonomisk virksomhed, og at der ikke var grundlag for at udskille den del af undervisningen, for hvilken skolen ikke modtager deltagerbetaling, som en særskilt aktivitet, der kan betegnes som ikke økonomisk virksomhed.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.20.TSS meddelt, at forældelsesfristen i henhold til 1908-loven er suspenderet at regne fra den 20. januar 2003 og indtil videre, for eventuelle krav som skoler og lignende institutioner måtte have på tilbagebetaling af moms af fællesomkostninger, enten fordi skolen ikke har anvendt reglen om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 1, eller fordi statstilskuddet er indgået i nævneren ved opgørelse af den delvise fradragsret. I SKM2003.150.TSS har styrelsen meddelt, at da landsskatterettens kendelse ikke vil blive indbragt for domstolene vil der blive udsendt nærmere retningslinier om kendelsens konsekvenser, herunder blive fastsat en frist for ophævelse af den meddelte suspension af forældelsesfristen.

Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2003-21 udsendt de nærmere retningslinier om konsekvenserne af Landsskatterettens kendelse i SKM2003.43.LSR. Sagen opstår i forbindelse med, at Købmandsskolen anmoder ToldSkat om tilbagebetaling af moms og energiafgifter, idet skolen ikke har anvendt reglen om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 1.

### **Tilskud - Erhvervsskoler**

Købmandsskolen er en selvejende institution. Skolen har til formål at tilbyde undervisning inden for erhvervsuddannelserne og tilgrænsende uddannelses- og kursusvirksomhed i overensstemmelse med gældende lovgivning. Herudover udbyder skolen rådgivning og andre ydelser i tilknytning til undervisnings- og kursusvirksomhed.

Købmandsskolen har såvel momspligtige som momsfrie aktiviteter. De momsfrie aktiviteter er undervisnings- og kursusvirksomhed, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Disse aktiviteter udgør skolens hovedaktivitet.

Den momspligtige omsætning for skolen består af:

- Salgsindtægter fra andre uddannelsesinstitutioner i forbindelse med Købmandsskolens salgsaftale med B, benævnt B-aftalen.
- Salgsindtægter i forbindelse med skolens øvelsesbutik samt salg af tjenesteydelser som led i Skolepraktik uddannelsen.
- Indtægter fra afdelingens mønttelefoner.
- Diverse fakturerede momspligtige indtægter, f.eks. salg af videokassetter; salg af fotokopier til andet end undervisning; fakturerede ydelser leveret af aktiveringssekretariatet.

## J.

Herudover opkræver skolen i et vist omfang deltagerbetaling for undervisningen og modtager driftstilskud fra staten vedrørende visse lovregulerede undervisningsaktiviteter. Driftstilskuddene, der har karakter af en form for blok/rammetilskud, ydes med hjemmel i § 20 på den årlige finanslov.

Tilskuddene blev ydet som:

- Undervisningstaxameter.
- Fællesudgiftstilskud.
- Bygningstaxameter.
- Øvrige driftstilskud.
- Særbevillinger.

Landsskatterettens afgørelse fører til at skoler, der modtager tilskud fra Undervisningsministeriet med hjemmel i erhvervsskoleloven, ikke skal medregne tilskuddene ved opgørelse af den delvise fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1. Dette er begrundet i, at de omhandlede tilskud ikke kan anses som vederlag for levering af ydelser til Undervisningsministeriet, eller som vederlag for skolens levering af ydelser til skolens elever.

Landsskatterettens afgørelse fører endvidere til, at den delvise fradragsret for skoler, der modtager tilskud fra Undervisningsministeriet med hjemmel i erhvervsskoleloven, og som i et vist omfang opkræver deltagerbetaling for undervisningen, ikke kan opgøres efter momslovens § 38, stk. 2. Dette er begrundet i, at aktiviteter med undervisning må anses som én integreret aktivitet, der efter momslovens § 3, stk. 1, jf. 6. momsdirektivs artikel 4, må karakteriseres som økonomisk virksomhed, og at der ikke er grundlag for at udskille den del af undervisningen, for hvilken skolen ikke modtager deltagerbetaling, som en særskilt aktivitet, der kan betegnes som ikke-økonomisk virksomhed.

Hvis de pågældende undervisningsinstitutioner derimod gennemfører deres undervisningsaktiviteter helt uden opkrævning af deltagerbetaling for undervisningen, er der grundlag for at anvende reglerne om opgørelse af den delvise fradragsret efter momslovens § 38, stk. 2.

Dette følger af Landsskatterettens praksis i TfS 2000, 828 og SKM2002.232.LSR, hvor Landsskatteretten fastslår, at bestemmelsen i momslovens § 38, stk. 2, også finder anvendelse i situationer, hvor en virksomhed har aktiviteter, der kan betegnes som ikke-økonomisk virksomhed.

Landsskatterettens afgørelse i SKM2003.43.LSR, ændrer således ikke Landsskatterettens praksis i TfS 2000, 828 og SKM2002.232.LSR, men er et supplement hertil som præciserer praksis på området.

### **J.2.1.1.1 Foreløbig opgørelse af fradragsretten § 38, stk. 4**

Efter § 38, stk. 4, jf. momsbekendtgørelsens § 16, kan der ved beregningen af momstilsvaret for den enkelte momsperiode foretages en foreløbig opgørelse af den del af købsmomsen, der kan fradrages. Denne opgørelse foretages på grundlag af omsætningen i det foregående regnskabsår.

For nyetablerede virksomheder sker den foreløbige opgørelse i det første regnskabsår på grundlag af omsætningen i de enkelte momsperioder. Efter regnskabsårets udløb foretages endelig regulering af momstilsvaret.

Fremkommer der ved beregningen af den foreløbige eller den endelige fradragsprocent decimaler, oprundes fradragsprocenten til nærmeste hele tal, jf. momsbekendtgørelsens § 16.

### **J.2.1.1.2 Delvis fradragsret i den finansielle sektor efter § 38, stk. 1**

Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære nr. 2003-20 af 9. juli 2003 præciseret praksis vedrørende § 45, stk. 4. Se også afsnit K.1.4.

#### **Afrunding**

Reglerne om fradrag og godtgørelse fremgår af artikel 17, stk. 3 og 5, og artikel 19 i 6. momsdirektiv. Artikel 17, stk. 5, og artikel 19, omhandler ikke godtgørelse, men alene delvis fradragsret.

Godtgørelse er omhandlet i artikel 17, stk. 3, litra c, og der er i direktivet givet valgfrihed med hensyn til at udmønte bestemmelsen i en fradragsordning eller en godtgørelsesordning. Da Danmark har valgt at udmønte artikel 17, stk. 3, litra c, i en godtgørelsesordning, finder pro-rata satsen i artikel 19 ikke anvendelse. Fradragsprocenten efter momslovens § 38, og godtgørelsen efter momslovens § 45, stk. 4, beregnes herefter hver for sig.

På denne baggrund kan det lægges til grund, at

- Den delvise fradragsprocent i henhold til § 38, stk. 1, i momsloven kan rundes op til nærmeste hele procent.
- Der kan ikke ske oprunding til nærmeste hele procent af godtgørelsesprocenten i henhold til momslovens § 45, stk. 4. Der regnes med to decimaler efter de almindelige afrundingsregler.

Såfremt en virksomhed skal opgøre sin delvise fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, og samtidig har krav på godtgørelse af afgift efter momslovens § 45, stk. 4, kan virksomheden ikke lægge fradragsprocenten og godtgørelsesprocenten sammen og herefter foretage oprunding af procenten til nærmeste hele procent.

Præciseringen har virkning fra den 9. juli 2003, hvor cirkulæret blev offentliggjort.

I den nye momsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003) er præciseringen indarbejdet i bekendtgørelsens §§ 16 og 31.

Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2003-20 af 9. juli 2003 meddelt, at den finansielle sektors hidtidige adgang til med en standardsats, at fradrage købsmoms af varer og ydelser, der delvis indkøbes til brug for virk-

#### **Standardfradrag i den finansielle sektor**

## J.2.1.1.2

somhedens ikke-momspligtige del og til de momspligtige pengeinstitutydelser som bankboks og depotgebyrer, ophæves med virkning pr. 31. december 2003.

Ophævelsen af standardfradrag betyder, at den finansielle sektors adgang til at fradrage købsmoms af varer og ydelser, der indkøbes til brug i såvel den ikke-momsregistrerede del, som den momsregistrerede del af virksomheden, herefter skal beregnes efter momslovens almindelige regler om delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1.

Dette betyder, at virksomhederne fra den 1. januar 2004, skal beregne fradraget for købsmoms af varer og ydelser, der indkøbes til brug i såvel den ikke-momsregistrerede del, som den momsregistrerede del af virksomheden, efter momslovens § 38, stk. 1. Samtidig ophævedes meddelelse nr. 245 af 26. oktober 1994 om standardfradrag ved udlejning af bankboks og Told- og Skattestyrelsens afgørelse TSS.1331/91 om standardfradrag ved fakturering af depotgebyrer.

### **Beregning af fradragsprocenten i den finansielle sektor**

► Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.464.TSS på baggrund af drøftelser med Finansrådet fastsat retningslinier for opgørelsen af pengeinstitutternes samlede omsætning.

Retningslinierne skal anvendes af pengeinstitutterne ved den endelige opgørelse af den delvise fradragsret for regnskabsåret 2004 og senere regnskabsår. Retningslinierne skal tillige anvendes af pengeinstitutter, der ønsker at anvende momslovens § 38, stk. 1, for regnskabsår før 2004, jf. pkt. 8 og 9 i TSS-cirkulære 2003-20. Pengeinstitutterne skal med virkning for de afgiftsperioder, der begynder den 1. januar 2005 og senere, anvende retningslinierne i denne meddelelse ved den foreløbige opgørelse af den delvise fradragsret efter momslovens § 16. Styrelsens meddelelse i SKM2003.582.TSS er ophævet med virkning fra 1. januar 2005. ◀

### **Pengeinstitutter - Udgangspunkt**

► Styrelsen meddelte i SKM2004.464.TSS, at følgende poster i pengeinstitutternes årsregnskab som udgangspunkt skal indgå i opgørelsen af pengeinstitutters samlede omsætning jf. momslovens § 38, stk. 1, ved beregningen af delvis fradragsret:

- Renteindtægter.
- Renteudgifter (modregnes i renteindtægter).
- Gebyrer og provisionsindtægter.
- Kursregulering.
- Andre ordinære indtægter. ◀

### **Modregning af renteudgifter i renteindtægter**

► Pengeinstitutternes ind- og udlånsvirksomhed skal ses som et hele, hvor pengeinstituttet dels formidler likviditet fra kunder med overskudslikviditet (indlånskunder) til kunder med underskudslikviditet (udlånskunder), dels påtager sig kreditrisikoen, sådan at indlånskunder stort set friholdes for risiko i forbindelse med indlånet. Dette fører til, at et pengeinstituts omsætning i forbindelse med ind- og udlån momsmæssigt skal opgøres som rentemarginalen. ◀

► Dette er begrundet i, at det kun giver økonomisk mening at udbyde den ydelse, der består i at modtage indlån, hvis de indlånte midler kan anvendes til udlåns- eller investeringsvirksomhed. Indlånsvirksomheden og udlåns-/ investeringsvirksomheden må derfor ligge i nødvendig og direkte forbindelse af hinanden, hvorfor omsætningen i momslovens forstand alene kan bestå i det beløb, som den finansielle virksomhed reelt selv kan råde over. Som anført i EF-domstolens dom i sag C-172/96, First National Bank of Chicago, der omhandlede visse valutatransaktioner, skal omsætningen derfor opgøres som bruttoresultatet for transaktionerne i en given periode. Bruttoresultatet ved indlåns- og udlånsvirksomhed udgøres af det beløb, der i pengeinstituttets regnskab benævnes nettorenteindtægter. ◀

► I posten kursreguleringer indgår både realiserede og urealiserede gevinster og tab samt videresalgfortjeneste ved værdipapir- og valutahandel. Det er således alene resultatet ved handel med værdipapirer og valuta, der skal indgå ved opgørelsen af omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

### Kursreguleringer

► Dette er begrundet i, at et pengeinstituts tjenesteydelse til sine kunder består i, at pengeinstituttet til hver en tid vil såvel købe valuta, henholdsvis værdipapirer, til en given pris (under middeltkursen), som sælge samme til en given pris (over middeltkursen). Pengeinstituttets ydelse består således ikke alene i selve de enkelte køb og salg, men også i at pengeinstituttet til enhver tid vil købe og sælge til de på tidspunktet fastsatte priser. Det synspunkt støttes af, at det i realiteten er kundernes ønsker, der styrer køb og salg, og ikke bankens beslutninger, som alene påvirker prisfastsættelsen. Set ud fra denne betragtning kan pengeinstituttet alene råde over sin fortjeneste ved handlerne, hvorfor alene bruttoresultatet bør indgå i omsætningen. Det i EF-domstolens dom i sag C-172/96, First National Bank of Chicago, anvendte udtryk bruttoresultatet må her forstås som pengeinstituttets nettofortjeneste ved værdipapir- og valutahandel. ◀

► Styrelsen kommenterede i SKM2004.464.TSS en række poster i pengeinstitutternes årsregnskab, der som udgangspunkt ikke skal medgå i opgørelsen af den samlede omsætning. ◀

### Andre poster i pengeinstitutternes årsregnskab

► Om posten "udbytte af kapitalandele samt udbytte af kapitalandele i associerede og tilknyttede virksomheder", bemærkede styrelsen, at i posten indgår udbytte af kapitalandele samt udbytte af kapitalandele i associerede og tilknyttede virksomheder. I henhold til EF-Domstolens faste praksis er aktieudbytte ikke et vederlag for leverancer i momsmæssig forstand, jf. momsvejledningens afsnit C.1.4. Disse beløb skal derfor ikke indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

► Hvis kapitalandelene er erhvervet med henblik på at gøre det muligt for køberselskabet, at sælge administrationsydelser mv. til det eller de selskaber, der erhverves andele i, vil besiddelsen af andelene indgå i den økonomiske virksomhed. Modtagelse af udbytte vil derfor i et sådant tilfælde skulle indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

## J.2.1.1.2

► Vedrørende kapitalandele i associerede og tilknyttede virksomheder indgår der i regnskabsposten op- og nedskrivninger til indre værdi af anlægsinvesteringer i datterselskaber og associerede selskaber. Der er derfor ikke tale om vederlag for en leverance. Disse beløb skal derfor ikke indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1.

Posten ekstraordinære indtægter skal principielt medtages i opgørelsen af den samlede omsætning i momslovens § 38, stk. 1. Finansrådet har oplyst, at posten efterhånden er blevet "indholdsløs" på grund af Finanstilsynets regnskabsbestemmelser for sektoren. Hvis der alligevel indeholdes momspligtige eller momsfrie aktiviteter under posten, skal de indgå i omsætningen efter principperne i meddelelsen. ◀

### **Korrektion af visse poster i årsregnskabet**

► Der skal foretages visse korrektioner af ovenstående poster i forbindelse med opgørelsen af den samlede omsætning. Styrelsen har i SKM2004.464.TSS angivet, at der skal foretages følgende korrektioner: ◀

### **Udenlandske filialer**

► For alle de nævnte regnskabsposter i pengeinstitutternes årsregnskab, skal der reguleres for indtægter og udgifter, der vedrører udenlandske filialer. ◀

### **Fællesregistreringer**

► For alle de nævnte regnskabsposter i pengeinstitutternes årsregnskab, skal der ske regulering for leverancer til andre selskaber i en evt. fællesregistrering. Det følger således af momslovens almindelige bestemmelser, at fællesregistrerede virksomheder i momsmæssig henseende betragtes som én virksomhed. Intern handel med varer og ydelser mellem virksomhederne skal derfor ske uden beregning af moms, ligesom fradragsretten opgøres under ét. ◀

### **Beholdningsindtjening**

► Finansrådet har oplyst, at en række større pengeinstitutter opgør en beholdningsindtjening, som er et udtryk for indtægter fra virksomhedens egen investeringsvirksomhed. Der er efter det oplyste tale om en mellemting mellem passiv kapitalanbringelse og langsigtet anlægsinvestering, f.eks. pasning af såkaldt strategiske investeringer. Typisk vil ansvaret for denne del af virksomheden være placeret i en intern afdeling, der ikke samtidig handler for kunder. Der er normalt ikke tale om daglig handel, og når der investeres eller omlægges, skabes der ikke provisionsindtjening. ◀

► For alle de nævnte regnskabsposter i pengeinstitutternes årsregnskab, skal der ske regulering for et pengeinstituts beholdningsindtjening. Disse beløb skal ikke indgå i omsætningen. Dette gælder dog ikke for så vidt angår posterne renteindtægter og renteutgifter, jf. nærmere nedenfor. ◀

► Efter momslovens almindelige regler er en betingelse for at holde beholdningsindtjeningen uden for omsætningen, at den pågældende aktivitet kan anses for passiv kapitalanbringelse i momslovens (§ 38, stk. 1) forstand, dvs. at aktiviteterne enten kan anses for finansielle bitransaktioner (6. momsdirektivs artikel 19, stk. 2) eller transaktioner, der falder uden for momslovens og 6. momsdirektivs anvendelsesområde, fordi der ikke er tale om økonomisk virksomhed. ◀



### Renteindtægter og renteudgifter

► Som nævnt kan der ikke for posterne renteindtægter og renteudgifter ske regulering for et pengeinstituts beholdningsindtjening. Disse beløb skal således indgå ved beregningen af omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

► Det følger af EF-domstolens dom i sag C-306/94, Régie Dauphinoise-Cabinet A. Forest SARL, at når investeringsaktiviteten ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens momspligtige eller momsfrie aktiviteter, skal investeringsaktiviteten tillige anses for økonomisk virksomhed. Det vil således udgøre økonomiske virksomhed, hvis investeringsaktiviteten for egen regning sker ved anvendelse af midler, som virksomheden har modtaget som indlån, indbetalinger til pensionsordninger mv. fra kunder i den finansielle virksomhed. Investeringsaktiviteten skal i så tilfælde indgå i omsætningen. ◀

► Tilsvarende gælder, hvis de pågældende investeringsaktiviteter udøves i overensstemmelse med et driftsformål eller med en kommerciel målsætning, der navnlig er karakteriseret ved et ønske om rentabilisering af den investerede kapital, jf. EF-domstolens dom i sag C-142/99, Floridienne SA & Berginvest SA. ◀

► Det fremgår af EF-domstolens dom i sag C-77/01, EDM, at en virksomhed således handler i egenskab af afgiftspligtig person, når beløb, der er en del af virksomhedens formue udlånes til datterselskaber og associerede selskaber eller til pengeinstitutter. Tilsvarende hvis beløb, der er en del af virksomhedens formue, anvendes til investeringer i værdipapirer for hvilke der modtages renteindtægter. ◀

► Nettorenteindtægterne skal således indgå i omsætningen, selvom der er tale om investering af pengeinstituttets egne midler. Beløbene kan dog som bitransaktioner holdes uden for omsætningen, hvis de pågældende investeringsaktiviteter kun indebærer en yderst begrænset anvendelse af indkøbte varer og ydelser for hvilke, der er delvis fradragsret. ◀

► Der kan ske regulering af pengeinstitutternes beholdningsindtjening for så vidt angår handel med værdipapirer. Disse beløb skal ikke indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

### Handel med værdipapirer

► Dette er begrundet i EF-domstolens dom i sag C-77/01, EDM, hvoraf det følger, at et pengeinstituts køb og salg af værdipapirer samt modtagelse af udbytter vedrørende selskabsandele alene vil falde uden for momslovens anvendelsesområde i de tilfælde, hvor pengeinstituttet ikke handler i sin egenskab af pengeinstitut, fondshandler mv., men blot investerer egne midler på samme måde som en privat investor. ◀

► Det er endvidere tillagt betydning, at Finansrådet har oplyst, at pengeinstituttets egen investeringsvirksomhed (beholdningsindtjeningen) holdes adskilt fra pengeinstituttets øvrige virksomhed vedrørende værdipapirer. ◀

► Posten renteindtægter i pengeinstitutternes årsregnskab kan reguleres for opsparing i puljer. Tilsvarende kan posten renteudgifter i pengeinstitutter-

### Opsparing i puljer

## J.2.1.2

nes årsregnskab reguleres for tilskrivning til puljer. Disse poster skal således ikke indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

► Finansrådet har oplyst, at det skyldes et krav fra Finanstilsynet om indretning af pengeinstitutternes regnskaber, at indtægter fra opsparing i puljer administreret af pengeinstitutterne skal medregnes i både renteindtægter og renteudgifter. Beholdningerne i puljerne ejes af pensionskunderne, og indtægterne godskrives fuldt ud pensionskunderne. ◀

### Afdragsdel vedrørende leasing

► Finansrådet har oplyst, at i henhold til Finanstilsynets regnskabsbestemmelser, skal "rentedelen" i forbindelse med finansiel leasing indgå i posten "Renteindtægter". Derimod skal "afdragsdelen" af leasingydelsen ikke medtages som en særskilt omsætningspost i pengeinstitutternes årsregnskab. ◀

► Leasingydelsen (der er summen af "rentedelen" og "afdragsdelen") indgår i den momspligtige omsætning i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelsen af den samlede omsætning, jf. momslovens § 38, stk. 1, skal "afdragsdelen" medtages, idet den modsat "rentedelen", ikke indgår som en indtægt i regnskabet opgjort efter Finanstilsynets regler. ◀

### Drift af fast ejendom

► Finansrådet har oplyst, at indtægter fra drift af fast ejendom indgår med et nettoresultat i regnskabsposten "Andre ordinære indtægter". Driftsomkostninger, prioritetsrenter m.v. samt husleje af lokaler i egne ejendomme kan tilbageføres, således at det alene er huslejen fra eksterne lejere, der indgår i opgørelsen af omsætningen i henhold til momslovens § 38, stk. 1. ◀

### Investeringsgoder

► Avancer ved salg af investeringsgoder (investeringsgoder er her defineret efter pengeinstituttets regnskabspraksis) indgår i posten "Andre ordinære indtægter". Denne avance skal således ikke indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

► Pengeinstitutters salg af aktiver - med undtagelse af de aktiver, der ifølge momslovens bestemmelser er investeringsgoder - skal dog tillægges omsætningen, jf. momslovens § 38, stk. 1, på samme måde som afdragsdelen vedrørende leasing, jf. ovenfor. Dette gælder både i tilfælde, hvor salget er momspligtigt, og hvor salget er momsfrit. ◀

### Finansielle anlægsaktiver

► Avance ved salg af finansielle anlægsaktiver indgår i posten "Andre ordinære indtægter". Denne avance kan på samme måde som beholdningsindtjening og udbytter fra kapitalandele holdes udenfor omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

### Valutakursændringer

► Posten "Kursregulering" skal reguleres for valutakursændringer vedrørende anlægsaktiver. Disse beløb skal således ikke indgå i omsætningen i momslovens § 38, stk. 1. ◀

## J.2.1.2 Privat anvendelse mv. § 38, stk. 2

§ 38, stk. 2, fastsætter reglerne for opgørelsen af den delvise fradragsret, når indkøb mv. også anvendes til formål, der er den registreringspligtige virksomhed uvedkommende, herunder til privat brug. For varer og ydelser, der benyttes til både fradragsberettigede formål og til formål, der ikke vedrører

virksomheden, dvs. til formål, der heller ikke vedrører ikke fradragsberettigede aktiviteter, opgøres fradragsretten skønsmæssigt. Der kan foretages fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers brug i den registrerede virksomhed.

Som typiske eksempler på indkøb til delvis privat anvendelse kan nævnes telefon, el, og brændsel. Anskaffelse af varmeanlæg, herunder alternative energianlæg, er behandlet i J.2.2.3.

Fordeling af momsen efter et skøn foretages således også i tilfælde, hvor indkøbet skal bruges både i virksomheden og til andre formål, der ikke vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter, dvs. hverken til fradragsberettigede formål efter § 37 eller til andre formål i virksomheden, jf. § 38, stk. 1, 1. punktum, eller for hvilke der ikke er fradragsret efter § 42, stk. 1.

Styrelsen har i TfS 1999, 908 ændret den hidtidige administrative praksis vedrørende fuld fradragsret i momsregistrerede holdingselskaber m.fl., hvis virksomheden har indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Fradragsretten skal herefter opgøres skønsmæssigt efter bestemmelserne i § 38, stk. 2. Ændringen har virkning fra den 6. december 1999. Se også SKM2001.265.TSS og SKM2001.266.TSS, hvor styrelsen har udtalt, at fradragsretten for moms af fællesudgifter skal opgøres skønsmæssigt efter bestemmelserne i momslovens § 38, stk. 2, når virksomheden både har momspligtige indtægter og indtægter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Landsskatteretten har i SKM2002.232.LSR truffet afgørelse om, at et selskabs fradragsret for købmoms på udgifter anvendt dels til aktiviteter, der faldt inden for momslovens område, dels til aktiviteter, der faldt uden for momslovens område (passiv kapitalanbringelse), skulle opgøres skønsmæssigt efter momslovens § 38, stk. 2, som beskrevet i TfS 1999, 908.

En fond, hvis formål var udvikling af fælles kulturaktiviteter over landegrænsen, drev momspligtig virksomhed ved levering af reklameydelse samt modtog offentlige tilskud, der faldt uden for momslovens anvendelsesområde. Fonden kunne efter momslovens § 37, stk. 1, fradrage de udgifter til indkøb m.v., der udelukkende kunne henføres til leverancen af reklameydelser. Udgifter, der udelukkende relaterede sig til ikke momspligtige aktiviteter (udvikling af fælles kulturaktiviteter), kunne ikke fradrages. For udgifter vedrørende såvel momspligtig som ikke momspligtig virksomhed skulle fradraget opgøres efter et skøn efter momslovens § 38, stk. 2. Se TfS 2000, 828.

► Efter momslovens § 38, stk. 2, er der delvis fradragsret for virksomheders udgifter til indkøb mv. af pc'ere, der opstilles privat hos virksomhedens medarbejdere og som anvendes blandet privat/erhvervsmæssigt. Der er fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til pc'ens fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed. ◀

## Hjemme-pc-ordninger

► Told- og Skattestyrelsen har i en intern meddelelse af 17. marts 1999 udtalt, at det er virksomheden, der som udgangspunkt selv foretager dette skøn. Ved den regionale told- og skattemyndigheds vurdering af, om den skønsmæssige fordeling er foretaget på rimelig måde, vil den skattemæssige fordeling normalt blive lagt til grund, jf. momsbekendtgørelsens § 17. På grund af den skattemæssige behandling af pc-ere, der stilles til rådighed til privat benyttelse, er der imidlertid ikke nogen skattemæssig fordeling, skønnet kan baseres på. Der må derfor foretages et frit skøn med udgangspunkt i virksomhedens egen vurdering. ◀

► Det forhold, at virksomhedens medarbejdere mod at få stillet pc'en til rådighed skal acceptere en lønreduktion eller i øvrigt udvise løntilbageholdenhed, påvirker ikke det skøn, der må udøves. Hvis størrelsen af lønreduktionen kan opgøres, kan den imidlertid være med til at vise, om virksomhedens skøn over fordelingen privat/erhvervsmæssig brug er foretaget på en rimelig måde. ◀

► Landsskatteretten har i SKM2004.440.LSR taget stilling til spørgsmålet om et selskabs fradrag for moms af udgifter vedrørende selskabets hjemme-pc-ordning, hvor pc'erne anvendes både erhvervsmæssigt og privat.

PC-ordningen blev startet i 2000 med leasede pc'ere og de medarbejdere, der ønskede at indtræde i ordningen, accepterede en nedgang i bruttolønnen for rådigheden over udstyret. Lønnedgangen svarede til 90 pct. af selskabets udgifter til leasingselskabet. Selskabets nettoudgift udgjorde således 10 pct. Selskabet foretog fradrag med 75 pct. af de afholdte udgifter vedrørende pc-ordningen.

Landsskatteretten bemærker, at den momsmæssige behandling af hjemme-pc-ordninger stedse har været anset for omfattet af momslovens § 38, stk. 2. Da de af selskabet leasede hjemme-pc'ere anvendes både erhvervsmæssigt og privat, er selskabet alene berettiget til et skønsmæssigt fradrag svarende til den erhvervsmæssige anvendelse af hjemme-pc'erne.

Landsskatteretten anfører endvidere at det følger af Told- og Skattestyrelsens interne meddelelse af 17. marts 1999, at det er selskabet, der som udgangspunkt foretager dette skøn.

På baggrund af sagens oplysninger om betalingsprocenten, den af selskabet gennemførte undersøgelse af medarbejdernes brug af hjemme-pc'erne og de øvrige oplysninger om den erhvervsmæssige anvendelse af hjemme-pc'erne skønnes den erhvervsmæssige anvendelse af hjemme-pc'erne alene at have udgjort 40 pct. Selskabet er således berettiget til et skønsmæssigt fradrag for momsen af udgifterne til hjemme-pc-ordningen med 40 pct.

I SKM2004.442.LSR har Landsskatteretten ligeledes taget stilling til spørgsmålet om et selskabs fradrag for moms af selskabets hjemme-pc-ordning, hvor pc'erne anvendes både erhvervsmæssigt og privat.

PC-ordningen blev startet i 1999 med indkøbte pc'ere og de medarbejdere, der ønskede at indtræde i ordningen, accepterede en nedgang i bruttolønnen for rådigheden over udstyret. Lønnedgangen udgjorde for funktionæret et månedligt beløb på 475 kr. i 36 måneder, mens den for timelønnede udgjorde 2,91 kr. pr. time i 4.995 timer. Selskabets betaling udgjorde 18 pct. af de samlede udgifter. Selskabet foretog fradrag med 50 pct. af udgifterne til anskaffelse af pc'erne.

På baggrund af sagens oplysninger om betalingsprocenten og de øvrige oplysninger om den erhvervsmæssige anvendelse af hjemme-pc'erne finder Landsskatteretten ikke grundlag for at kritisere det af selskabet udøvede skøn over den erhvervsmæssige anvendelse. Selskabet er derfor berettiget til et skønmæssigt fradrag for momsen af udgifterne til anskaffelse af pc'erne med 50 pct. ◀

Der er i § 38, stk. 4, jf. mombekendtgørelsens § 17, fastsat nærmere regler om fordeling af momsen efter bestemmelserne i lovens § 38, stk. 2, på virksomhedens og på indehaverens private forbrug mv. Det fremgår, at Told-Skat normalt skal lægge den vurdering til grund, som er godkendt af den pågældende ligningsmyndighed.

Hvis der ikke ved skatteansættelsen er foretaget særskilt fordeling af udgifter til de omhandlede varer og ydelser, kan den fordeling, som ligningsmyndigheden normalt anvender, lægges til grund.

Efter § 38, stk. 3, kan ToldSkat tillade eller stille krav om, at den delvise fradragsret opgøres særskilt for en del af virksomheden. Hvis en virksomhed har flere sektorer, f.eks. hvis den registrerede virksomhed består af flere særskilte virksomheder, eller hvis en virksomhed har flere forskellige driftsaktiviteter, kan/skal fradragsretten opgøres særskilt for den enkelte sektor. Hvis fradragsretten opgøres sektorvis, skal virksomheden føre et tilsvarende sektorregnskab.

I SKM2003.328.TSS har Told- og Skattestyrelsen som klageinstans truffet afgørelse om, at der kan gives tilladelse til sektorisk opdeling, jf. momslovens § 38, stk. 3, af hver af et selskabs udlejningsejendomme, der udlejes både med og uden moms, jf. momslovens § 51, og § 13, stk. 1, nr. 8.

Selskabet ejer et antal udlejningsejendomme, hvoraf nogle ejendomme:

- fuldt ud udlejes uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8
- fuldt ud udlejes med moms, jf. momslovens § 51
- delvis udlejes med moms, jf. momslovens § 51 og § 13, stk. 1, nr. 8.

Styrelsen er af den opfattelse, at en ejendom kan anses som en virksomhed i relation til momslovens § 38, stk. 3.

Styrelsen er endvidere af den opfattelse, at tilladelse til sektorisk opdeling er betinget af, at sektoren har en omsætning, der hidrører fra både momspligtige og ikke-momspligtige aktiviteter, således at sektoren kan opgøre en

### J.2.1.2.1 Skønnets udøvelse § 38, stk. 4

### J.2.1.3 Sektorisk opdeling § 38, stk. 3

selvstændig delvis fradragsprocent, jf. momslovens § 38, stk. 1, for moms af udgifter, der udelukkende vedrører sektorens aktivitetsområde.

Selskabets fradragsret skal herefter opgøres på følgende måde:

- ingen fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende vedrører ejendomme, som udlejes uden moms,
- fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1 - med de begrænsninger, der gælder i lovens § 42 - for moms af udgifter, der udelukkende vedrører ejendomme, som fuldt ud udlejes med moms,
- delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, opgjort forholdsmæssigt på grundlag af den enkelte ejendoms momspligtige og samlede omsætning, for moms af udgifter, der udelukkende vedrører den enkelte ejendom, som udlejes både med og uden moms, og som er omfattet af tilladelsen til sektorisk opdeling, jf. momslovens § 38, stk. 3,
- delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, opgjort forholdsmæssigt på grundlag af hele selskabets momspligtige og samlede omsætning, for moms af udgifter, der ikke udelukkende kan henføres til én af ovennævnte tre ejendoms kategorier.

Det er en betingelse for at få tilladelse, at der er søgt om det forinden. Der gives således normalt ikke tilladelse til sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft, ligesom der ikke stilles krav om en sådan opdeling med tilbagevirkende kraft.

Udgangspunktet for bestemmelsen er, at en registreringspligtig virksomhed, der anvender varer og ydelser både til fradragsberettigede formål og til andre formål, kun kan foretage delvis fradrag for købsmomsen af indkøbene i forhold til den momspligtige del af virksomheden.

Formålet med bestemmelsen om sektoropdeling er at sikre, at fradragsretten står i et rimeligt forhold til den faktiske anvendelse af de pågældende indkøb, netop fordi købsmomsen kun er fradragsberettiget i det omfang, varerne bruges i den momspligtige del af virksomheden.

Sektoropdeling kan komme på tale i enhver virksomhed, der udøver flere former for aktiviteter, hvor nogle af disse er momspligtige, og andre er fritaget for moms.

#### **Virkning af sektoropdeling**

Sektorisk opdeling påvirker ikke fradragsretten for omkostninger, der udelukkende vedrører en momspligtig eller en momsfri aktivitet, idet fradragsretten for momsen af sådanne omkostninger vil være henholdsvis fuld og ingen.

Sektorisk opdeling påvirker heller ikke fradragsretten for fællesomkostninger som f.eks. telefon, da fradragsretten for disse omkostninger under alle omstændigheder skal opgøres forholdsmæssigt, jf. § 38, stk. 1.

Derimod har sektoropdeling betydning for fradragsretten for moms, hvor omsætningen inden for et givet aktivitetsområde hidrører fra både moms-

pligtige og ikke momspligtige aktiviteter. Som eksempel kan nævnes en rutebil, der indkører dels momspligtig indtægt (fragt, reklame), dels momsfri indtægt som rutebilkørsel.

Til illustration tjener nedenstående eksempel, som vedrører en vognmandsvirksomhed, der driver virksomhed med 3 aktiviteter, dels hyrevognskørsel (persontransport), der er momsfritaget, jf. § 13, stk. 1, nr. 15, dels rutebilkørsel i form af personbefordring (momsfritaget, jf. § 13, stk. 1, nr. 15) og varetransport mv. (momspligtig), og dels turistbuskørsel, der er en momspligtig aktivitet.

I eksemplet står (mf) for momsfritaget og (mp) for momspligtigt.

Omsætning vedrørende hyrevogne		
Personbefordring (mf)		1.500.000 kr.
Omsætning vedrørende rutebiler		
Personbefordring	250.000 kr.(mf)	
Fragt og reklame	<u>50.000 kr.(mp)</u>	300.000 kr.
Omsætning vedrørende turistbusser		
Personbefordring (mp)		<u>200.000 kr.</u>
Virksomhedens samlede omsætning		2.000.000 kr.

Fradragsretten for moms af reparation af en rutebil vil i dette eksempel uden sektoropdeling, jf. § 38, stk. 1 om forholdsmæssig fradragsret, medføre fradragsret for 13 pct. af momsen, fordi omsætningen af momspligtige varer og ydelser skal sættes i forhold til virksomhedens samlede omsætning. Fradragsprocenten fremkommer på følgende måde:

$$\frac{200.000 + 50.000 \times 100}{2.000.000} = 12,5\% = \text{afrundet } 13\%$$

Den tilsvarende fradragsret vil med sektoropdeling i hyrevognskørsel, rutebilkørsel og turistbuskørsel udgøre 17 pct., fordi det er sektorens (rutebilkørsel) momspligtige aktivitet, der skal sættes i relation til sektorens samlede omsætning. Fradragsprocenten fremkommer således:

## J.2.1.4

$$\frac{50.000 \times 100}{300.000} = 16,67\% = \text{afrundet } 17\%$$

Det bemærkes, at de øvrige 2 sektorers fradragsret er uberørt af sektoropdelingen.

I dette eksempel vil virksomheden være interesseret i sektoropdeling, da fradragsretten i så fald er størst.

Det omvendte kan også være tilfældet, og ToldSkat vil da kunne kræve af virksomheden, at den lader sig opdele i sektorer.

Generelt tillades/kan det kræves, at en virksomhed sektoropdeles, hvis momsmæssige forhold af en vis betydning taler for det.

### J.2.1.4 § 38, stk. 4

§ 38, stk. 4, indeholder en bemyndigelse for skatteministeren til at fastsætte nærmere regler for opgørelsen af den delvise fradragsret efter stk. 1 og 2.

Skatteministeren har brugt sin bemyndigelse i moms bekendtgørelsen. Der henvises til bekendtgørelsens §§ 16 og 17, som vedrører henholdsvis den foreløbige opgørelse af den delvise fradragsret i forbindelse med indkøb til blandet anvendelse og de nærmere regler om udøvelse af skønnet ved indkøb til delvis privat anvendelse mv., se J.2.1.1.1 og J.2.1.2.1

## J.2.2 Fast ejendom § 39

§ 39 fastsætter særlige regler for opgørelsen af delvis fradragsret for købsmoms af bygninger, der anvendes til forskellige formål. Disse formål kan f.eks. være momsplichtig erhvervsvirksomhed, momsfri erhvervsvirksomhed eller private formål. Det er kun den købsmoms, der vedrører momsplichtig virksomhed, der kan fratrækkes, jf. princippet i § 37. De nærmere regler herfor fremgår nedenfor.

### J.2.2.1 Opførelse af bygninger § 39, stk. 1

Efter § 39, stk. 1, kan købsmoms vedrørende opførelse af bygninger og tilbygninger, der anvendes til brug både for den momsregistrerede virksomhed og til andet, fradrages med den andel af byggeomkostningerne, som skønnes at vedrøre den momsregistrerede virksomhed efter reglerne i § 37, se J.1.

Hvis lokalerne til de forskellige anvendelser er af samme standard, kan beregningen af den delvise fradragsret efter praksis foretages på grundlag af forholdet mellem de fradragsberettigede lokalers etageareal og bygningens samlede etageareal. Etagearealet af lokaler med skrå vægge i tagetager opgøres i overensstemmelse med bygningsreglementet.

### J.2.2.2 Lokaler, der ikke medregnes til virksomheden § 39, stk. 2

§ 39, stk. 2, omhandler 2 kategorier af lokaler, der ikke er omfattet af virksomhedens lokaler efter stk. 1.

For det første drejer det sig om lokaler, der anvendes som bolig for virksomhedens indehaver eller personale. Det gælder, selv om lokalerne også bruges



i den pågældendes erhverv. Bestemmelsen svarer til § 42, stk. 1, nr. 2, se J.3.1.2.

For det andet vedrører det lokaler, der bruges til udlejning, medmindre udlejningen er omfattet af en frivillig registrering efter § 51, stk. 1.

Der er derfor ikke fradragsret for købsmoms vedrørende opførelse af lokaler, der kan anses for at indgå som en del af selve boligen, herunder sædvanlige udenomsrum til beboelsen. Det gælder som nævnt, selv om lokalene også anvendes i virksomheden, f.eks. lokaler, der er indrettet som bryggers, fyrrum, pulterrum, grovkøkken, tegnestue og lign. Det samme er tilfældet for almindelige carporte og garager, der er opført i tilslutning til boligen. Heller ikke moms af ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder samt drift af disse lokaler kan medregnes til den delvise fradragsret efter § 39, stk. 3, fordi lokalene end ikke delvis anses for at vedrøre virksomheden.

Landsskatteretten har i TfS 1999, 107, truffet afgørelse om, at der ikke kunne godkendes fradrag for byggeomkostninger i forbindelse med nybygning af badeværelse, bryggers samt garage/værksted, der var opført i tilknytning til et stuehus. Landsskatteretten fandt, at bryggers og badeværelse tillige blev anvendt som bolig for virksomhedens indehaver, og at garage/værksted efter en konkret vurdering tillige måtte anses egnet til at indgå som en integreret del af den private bolig.

Landsskatteretten har i SKM2002.374.LSR anset en oversættelsesvirksomhed for berettiget til forholdsmæssigt fradrag for moms af udgifter til opførelse af ejendom. Virksomheden drives fra en ejendom, der også fungerer som privat bolig for indehaveren. Landsskatteretten fandt, at et kontorlokale må anses som udelukkende anvendt af virksomheden, mens et arkivlokale må anses for at indgå som en integreret del af indehaverens private beboelse, hvorefter der ikke kan indrømmes fradragsret for nogen del af momsen ved udgifter i forbindelse med arkivlokalet.

Vestre Landsret har i SKM2003.163.VLR stadfæstet en kendelse fra Landsskatteretten. En eleanorpartshaver opførte en villa i to etager. Hovedparten af stueetagen blev udlejet til hans anpartsselskab. Eleanorpartshaveren var frivilligt momsregistreret for erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom efter momslovens § 51, omtalt i M.5.1. På baggrund af den frivillige registrering var der foretaget fradrag for moms på den del af byggeomkostningerne, som kunne henføres til den udlejede del af villaen.

Told- og skatteregionen fandt, at lokalene med undtagelse af et enkelt kontor helt eller delvist blev anvendt til boligformål. Regionen fandt derfor, at alene det pågældende kontor kunne anses for omfattet af den frivillige registrering, og at der alene var fradrag for de byggeomkostninger, der kunne henføres til kontoret. Landsskatteretten stadfæstede regionens afgørelse.

Landsretten fandt, at eleanorpartshaveren ikke havde godtgjort, at de øvrige udlejede lokaler udelukkende var opført og anvendt til erhvervsmæssig brug. Eleanorpartshaveren havde derfor ikke fradragsret for momsen på byg-

### J.2.2.3

geomkostningerne vedrørende lokalerne. Landsretten lagde vægt på, at lokalerne ikke var særligt indrettet til erhverv, og at de kun i begrænset omfang fysisk var adskilt fra eleanorpartshaverens bolig på 1. sal og den del af stueetagen, som ikke var udlejet. Lokalerne var egnede til at indgå som en integreret del af den private bolig.

Købsmoms vedrørende lokaler er kun fradragsberettiget, hvis lokalerne anses for opført/anvendt udelukkende til virksomhedens brug. Hvorvidt lokalerne kan karakteriseres som en del af virksomhedens lokaler, beror på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde. I vurderingen heraf kan bl.a. indgå:

- hvorledes lokalerne er indrettet, herunder om der f.eks. er omkostningsfordyrende installationer, som indicerer, at lokalerne udelukkende anvendes erhvervsmæssigt
- om lokalerne er nødvendige for at drive virksomheden
- hvor lokalerne er placeret i forhold til den private beboelse, herunder hvorledes de er adskilt fra beboelsen
- virksomhedens karakter og omfang
- hvor virksomhedens øvrige erhvervslokaliteter ligger
- hvad disse består i
- hvor store de er
- om de lokaler, der i øvrigt indgår i boligen, svarer til en normal bolig for indehaveren og dennes familie med hensyn til størrelse, art, indretning og udstyr
- om erhvervslokalerne i en virksomhed med ansat personale er godkendt af bygningsmyndighederne/Arbejdstilsynet til erhvervsformål
- om der gives nedsættelse i beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten som følge af lokalernes anvendelse til erhvervsformål.

Hvis ophold i ejendommen i momslovens forstand må anses som egentlig beboelse af en del af ejendommen, kan det ikke tillægges vægt, om ejendommen efter anden lovgivning ikke må benyttes til beboelse, og/eller om ejendommens indretning gør den mindre egnet til beboelse.

### J.2.2.3 **Reparation og vedligeholdelse mv. af bygninger § 39, stk. 3 og 4**

Moms af ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder i bygninger, der anvendes såvel til formål, der er fradragsberettigede efter § 37, fordi de anvendes til brug for en momsregistreret virksomhed, som til andre formål, kan fradrages i det omfang, momsen direkte vedrører virksomhedens lokaler. Det er en betingelse for fradrag, at leverandøren i sin faktura har delt prisen op for det arbejde, han har udført.

Moms af tilsvarende arbejder, som ikke direkte kan henføres til bygningens enkelte lokaler, f.eks. udvendig vedligeholdelse, reparation eller udskiftning af bygningens varmeanlæg eller andre fællesinstallationer, kan fradrages med den andel, der svarer til forholdet mellem etagearealet af de fradragsberettigede lokaler og bygningens samlede etageareal.

Bestemmelsen omfatter ikke udgifter til lys, varme, rengøring mv. Moms af sådanne udgifter kan fradrages med en andel, som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 og 2, se J.2.1.1 og J.2.1.2.

Styrelsen har i TfS 1997, 527 besvaret en forespørgsel om fradragsret for moms af halmfyringsanlæg og andre alternative energianlæg, som af landbrugsvirksomheder m.fl. installeres i en bestående driftsbygning med henblik på at forsyne såvel driftsbygninger som privatbolig med varme.

Styrelsen meddelte, at købsmomsen af et halmfyr mv., der placeres i en bestående driftsbygning, er fuldt fradragsberettiget, jf. momslovens § 39, stk. 4. Styrelsen har herved lagt vægt på, at halmfyringsanlæg mv. efter fast skattemæssig praksis (vurderingsloven og afskrivningsloven) anses for sædvanligt tilbehør til den faste ejendom.

For så vidt angår fyringsanlæg, som installeres i forbindelse med opførelse af bygninger eller tilbygninger, behandles disse efter § 39, stk. 1, dvs. ud fra et skøn over byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler i forhold til de samlede byggeomkostninger.

Placeres fyringsanlægget i en driftsbygning, som udelukkende anvendes til momspligtige formål, vil der således også i dette tilfælde være fuld fradragsret. Afgørelsen gælder også for konventionelle energianlæg.

Bestemmelserne i § 39, stk. 1-4, omhandler, som ovenfor nævnt, den situation, at lokalerne bruges til momspligtig virksomhed samt til andre formål, herunder ikke momsregistreret virksomhed.

Det volder typisk ikke de store vanskeligheder at opgøre den ikke fradragsberettigede del, i det omfang et bestemt lokale alene anvendes til den ikke momsregistrerede virksomhed (eller privat), og lokalestandarder er ens for de forskellige anvendelser. Dette sker efter principperne i § 39, stk. 1-4.

Hvis et eller flere lokaler anvendes til blandet erhvervsvirksomhed, skal der foretages en fordeling af den beregnede købsmoms på de aktuelle lokaler. Fordelingen foretages på baggrund af et skøn. Ved udøvelsen af dette skøn henses normalt til omsætningsfordelingen mellem den momspligtige virksomhed og den momsfri virksomhed. Fradragsretten beregnes således efter principperne for blandet anvendelse i § 38, stk. 1 og 2.

Se TfS 2000, 645 hvor der af Landsskatteretten alene blev godkendt delvis fradragsret for momsen af udgifter ved genopførelse af bygninger, der var anvendt til såvel momspligtig landbrugsvirksomhed som til momsfrigtagen virksomhed ved ungdomshøjskole, der var et døgntilbud til unge over 18 år. Retten fandt, at momslovens § 39, stk. 1 og 2, ikke har taget direkte stilling til den situation, hvor de opførte bygninger anvendes til både momspligtige og momsfrigtagne aktiviteter. Den delvise fradragsret fandtes at skulle fastsættes på grundlag af et skøn over omfanget af de momspligtige aktiviteter, der blev udøvet fra de omhandlede bygninger. Skønnet var i sagen udøvet efter principperne i momslovens § 38, stk. 1.

#### **J.2.2.4 Bemærkninger om lokaler, der bruges blandet**

## J.2.2.5

I SKM2002.405.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret TSS cirkulære nr. 2002-7 af 7. marts 2001, punkt 7. En virksomhed, der ud over kantinedrift har ikke-momspligtige aktiviteter eller blandede momsfrie og momspligtige aktiviteter, har delvis fradragsret for udgifter til spisefaciliteter, jf. momslovens §§ 38 og 39.

I henhold til bekendtgørelse om faste arbejdssteders indretning nr. 96 af 13. februar 2001 § 43 er virksomheder pålagt, at der på arbejdsstedet skal stilles spiseplads til rådighed. Spisepladsen skal ifølge bekendtgørelsens § 48 og 49 bestå af et egnet lokale, som skal indrettes med borde og stole. Udgifter til egnet lokale, borde og stole er således udgifter, som både knytter sig til virksomhedens sædvanlige leverancer og til kantinens leverancer.

### J.2.2.5 Anden fast ejendom end bygninger § 39, stk. 5

Ifølge § 39, stk. 5, kan købsmoms vedrørende anlæg, reparation og vedligeholdelse og lign. af anden fast ejendom end bygninger fradrages med en andel, som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 og 2.

Som eksempler på bestemmelsens anvendelsesområde kan nævnes grunde og havne mv. Moms af anlægs-, reparations- og vedligeholdelsesudgifter skal behandles efter de regler, der gælder for delvis fradragsret ved blandet anvendelse, jf. § 38, stk. 1, eller de regler, der gælder for delvis fradragsret, jf. § 38, stk. 2, hvor aktivet udover at blive brugt i den registreringspligtige virksomhed også anvendes til virksomheden uvedkommende formål, herunder privat, se J.2.1 og J.2.2.

Moms vedrørende vedligeholdelse af veje, der bruges, når der skal køres til en registreret landbrugsejendoms beboelsesbygninger og til virksomhedens driftsbygninger, fradrages dog efter reglerne i § 40, stk. 1, se J.2.3.

### J.2.3 Tilkørselsveje og medarbejdertelefo- ner § 40

§ 40 indeholder specielle regler for opgørelsen af den delvise fradragsret for moms af vedligeholdelsesudgifter vedrørende tilkørselsveje (stk. 1) samt moms af anskaffelse og drift af medarbejdertelefoner (stk. 2).

#### Tilkørselsveje

Moms af udgifter til vedligeholdelse af veje, der bruges ved tilkørsel såvel til en registreret landbrugsejendoms beboelsesbygninger som til virksomhedens driftsbygninger, kan efter § 40, stk. 1 fradrages med to tredjedele.

#### Medarbejdertelefoner

Ifølge § 40, stk. 2, kan en registreret virksomhed fradrage halvdelen af momsen vedrørende anskaffelses- og driftsudgifterne til medarbejdertelefoner, selv om de anbringes hjemme hos virksomhedens medarbejdere. Det er en forudsætning for momsfradrag, at medarbejderne skal bruge telefonen tjenstligt, og at telefonselskabets regninger er stilet til og betales af virksomheden. Fradraget må dog ikke overstige momsen af den udgift, virksomheden rent faktisk har afholdt, hvilket kan forekomme, hvis virksomheden bagefter opkræver en del af regningsbeløbet hos sine medarbejdere.

I SKM2003.345.LSR havde en registreret virksomhed etableret hjemmearbejdspladser for sine medarbejdere og havde oprettet telefon- og dataforbindelser til disse. Landsskatteretten fandt, at udgifterne til telefon og ISDN-

forbindelser måtte anses for udgifter vedrørende anskaffelse og drift af telefoner som omfattet af momslovens § 40, stk. 2. Der kunne derfor alene godkendes fradrag for halvdelen af momsen for disse installationer. Udgifter til ADSL-linier kunne ikke karakteriseres som telefonudgifter, og der blev derfor godkendt fuldt fradrag for disse udgifter, jf. momslovens § 37, stk. 1, da Landsskatteretten lagde til grund, at disse linier alene blev anvendt til brug for virksomhedens afgiftspligtige leverancer. Sagen er indbragt for Østre Landsret.

Styrelsen har i TfS 1996, 926 truffet afgørelse om, at moms vedrørende anskaffelse og drift af mobiltelefoner, som anvendes af en virksomheds indehaver eller stilles til rådighed for medarbejdere, ikke falder ind under § 40, stk. 2, men kan fradrages efter de almindelige regler i momslovens § 37, stk. 1 og § 38.

Vare-/lastvogne med over 3 tons tilladt totalvægt og andre køretøjer f.eks. traktorer, knallerter og cykler er med hensyn til fradragsret undergivet de almindelige regler efter §§ 37 og 38, der er beskrevet ovenfor under J.1. og J.2.

Landsskatteretten har i SKM2001.39.LSR truffet afgørelse om, at momsfradrag i forbindelse med anskaffelsen og drift af rustvogne, skal opgøres efter momslovens almindelige regler, jf. momslovens §§ 37 og 38. Se tillige afsnit Q.2.14.

Bestemmelsen i § 41 indeholder specielle regler for opgørelsen af det delvise fradrag for anskaffelse (stk. 1), drift (stk. 2) og leje (stk. 3) af vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 tons.

Reglerne i § 41 vedrørende små vare- og lastvogne bevirker, at der ved anskaffelsen af sådanne vogne alene skal ske en vurdering af, om vognen fuldt ud anvendes i den registrerede virksomhed. Det samme gælder ved leje. Med hensyn til driften skal det kun vurderes, om vognen overhovedet bruges i forbindelse med udøvelsen af virksomhedens momspligtige aktiviteter.

Efter § 41, stk. 1, kan købsmoms vedrørende anskaffelse af vare- og lastvogne med en tilladt totalvægt på højst 3 tons ikke fradrages, medmindre køretøjerne udelukkende bruges i forbindelse med virksomhedens momspligtige leverancer.

Bestemmelsen indebærer, at delvis fradragsret for købsmomsen ikke anvendes for små vare- og lastvogne. Vare- og lastmotorkøretøjet skal således udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens momspligtige aktiviteter, for at der er fradragsret. I denne forbindelse er det ikke alene privat kørsel, herunder kørsel hjem/arbejdsplads, men også enhver anden kørsel, der anses for at være den momspligtige virksomhed uvedkommende.

## **J.2.4 Vare- og lastvogne § 41**

### **J.2.4.1 Vare- og lastvogne - anskaffelse § 41, stk. 1**

### J.2.4.1

I vurderingen af, om der er fradragsret, kan der lægges vægt på forskellige momenter af faktisk karakter. Som eksempler på momenter, der taler imod fradragsret kan nævnes:

- motorkøretøjet benyttes til egentlig transport mellem virksomhedens faste forretningssted og den private bolig,
- motorkøretøjet bruges til anden kørsel, herunder kørsel i forbindelse med momsfrie aktiviteter,
- motorkøretøjet bruges til kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdspladser,
- brugeren beskattes af privat benyttelse af motorkøretøjet, jf. Mn. 1068 og TfS 1996, 321 og
- der eksisterer en aftale mellem virksomheden og brugeren om privat benyttelse af motorkøretøjet.

Som eksempler på momenter, der taler for fradragsret, kan nævnes:

- Motorkøretøjet er forsynet med værktøj eller lign. (montørvogne), eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl med henblik på udkald til reparationsarbejder m.v., jf. UfR 1984.1083 H, Mn. 1068 og Mn. 1099 og
- virksomheden afskriver skattemæssigt motorkøretøjet som fuldt ud erhvervsmæssigt benyttet.

Det skal bemærkes, at i de tilfælde, hvor brugeren beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 3, skal det momsmæssigt vurderes, om beskatningen/den konkrete anvendelse er at anse for privat kørsel.

#### **Kørsel hjem-arbejde**

Ved kørsel mellem hjem og arbejde foreligger der et privat formål, der er den registrerede virksomhed uvedkommende, hvorfor der ikke er fradragsret for vognens købsmoms, jf. TfS 1993, 542.

#### **Kørsel bopæl-skiftende arbejdssteder**

Kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdssteder, herunder lejlighedsvis kørsel til det faste forretningssted for at supplere køretøjets lager af værktøj, afhentning af arbejdssedler, tegninger eller lign., anses dog for foretaget i virksomhedens interesse med fradrag for køretøjets købsmoms til følge på betingelse af:

- at vare- eller lastmotorkøretøjer forsynet med det for arbejdet relevante værktøj, eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl,
- at virksomheden har ret til fuld skattemæssig afskrivning på vare- eller lastmotorkøretøjet og
- at medarbejderne ikke må og ikke anvender vare- eller lastmotorkøretøjerne til private formål.

#### **Skiftende arbejdssteder**

Ved skiftende arbejdssteder forstås arbejde i den momsregistrerede virksomheds tjeneste, men uden for virksomhedens faste forretningssted. Ved bedømmelsen af, om der køres mellem skiftende arbejdssteder, er det ikke afgørende, hvor lang arbejdsperioden er det enkelte sted, eller hvor mange arbejdssteder, den pågældende har, men kun om det er forskellige arbejds-

steder uden for virksomhedens faste forretningsadresse. Det centrale kriterium for, om der foreligger skiftende arbejdssteder, er arbejdets - fagets - karakter. Der skal være tale om arbejdssteder, der skifter geografisk på grund af arbejdets karakter, fordi arbejdsfunktionen på et sted er tidsbegrænset.

I modsætning til skatteområdet findes der ikke på momsområdet en grænse for erhvervsmæssig kørsel på maksimalt 60 dage til det samme arbejdssted.

Told- og Skattestyrelsen har i en konkret sag, jf. TfS 1999, 336 truffet afgørelse om, at Momsnævnets afgørelse nr. 1099 fra 1990, hvorefter en naturgasvirksomhed havde fuld fradragsret for moms af anskaffelse af varevogne, også kan finde anvendelse på virksomheder inden for servicesektoren, der under tilsvarende omstændigheder har etableret en vagtordning, som indebærer, at medarbejderne skal være til rådighed uden for almindelig arbejdstid, uanset hvor de opholder sig.

### Vagtordning

Herefter kan medarbejdere, der er omfattet af en vagtordning, hvor de skal være til rådighed døgnets 24 timer, deltage i familiefester og lign. inden for området, når de er i virksomhedens tjeneste, uanset hvor de befinder sig, uden at varemotorkøretøjet anses for at være benyttet privat.

Med familiefester og lign. forstås arrangementer af en enkeltstående art, som er planlagt længere tid i forvejen. Familiebesøg og idrætsarrangementer, som f.eks. deltagelse i ugentlig fodboldtræning, falder derimod ikke inden for den type af arrangementer, der kan tillades, uden at der nægtes fradrag for motorkøretøjets købsmoms.

Hvis en medarbejder flytter fra den faste bopæl til en midlertidig bopæl (sommerhus eller lign.), må medarbejderen ikke anvende motorkøretøjet til kørsel mellem de to adresser, idet kørslen anses for privat. Såfremt motorkøretøjet skal fra den ene bopæl til den anden, skal det ske i forbindelse med kørsel til og fra arbejde. Dette har virkning fra den 19. november 1998.

Følgende betingelser skal således være opfyldt, for at kørslen mellem bopæl og virksomhedens faste forretningssted som led i en vagtordning ikke anses for privat kørsel:

- kørslen er udtryk for et klart forretningsmæssigt behov
- motorkøretøjet er udstyret med værktøj el.lign., som de forekommende reparationer kan udføres med
- brugeren har fået et klart forbud mod at bruge bilen privat
- der er lavet en vagtplan, og der er rapportpligt over udkald mv.
- det kan konstateres hvilket motorkøretøj, der er brugt til de enkelte vagter
- antallet af motorkøretøjer står i rimeligt forhold til vagtordningens omfang
- den vagthavende medarbejder skal være i tjeneste hele vagtperioden

## J.2.4.2

### J.2.4.2 Vare- og lastvogne - drift § 41, stk. 2

Moms, der vedrører drift af små vare- og lastvogne på højst 3 tons i totalvægt, kan fuldt ud fradrages, selv om køretøjet kun anvendes delvist i den momsregistrerede virksomhed. Det er tilstrækkeligt, at vognen blot i et eller andet omfang bruges i virksomheden.

Baggrunden for bestemmelsen er dels praktiske årsager, dels at give en kompensation for reglen i § 41, stk. 1, hvorefter der ikke gives fradrag for købsmomsen vedrørende anskaffelsen, hvis køretøjet bruges delvist til andre formål end den momsregistrerede virksomhed.

Fradragsretten omfatter driftsudgifter. Herunder hører også reparations- og vedligeholdelsesudgifter, f.eks. udskiftning af bilens motor. Derimod er udgifter til en hardtop og montering af den på en varevogn, der anvendes såvel privat som erhvervsmæssigt, ikke anset for en driftsudgift, hvis moms er fradragsberettiget. Momsen af denne udgift behandles ligesom momsens af bilens anskaffelsespris, dvs. som en egentlig forbedring, jf. princippet i § 41, stk.1, se Mn.1354.

Disse regler gælder også, hvis det er virksomhedsejerens ægtefælle, der ejer køretøjet. Det er i den henseende ikke ejerforholdet, men den faktiske brug i virksomheden, der er afgørende for fradragsretten.

Anskaffelse af en biltelefon anses ikke for en driftsudgift vedrørende køretøjet. Købsmoms heraf skal derfor behandles efter de almindelige regler i §§ 37 og 38.

Det er en betingelse for at kunne fradrage købsmomsen vedrørende driften af varevognen, at den momsregistrerede virksomhed har en omsætning på mere end 50.000 kr. om året, jf. § 41, stk. 4, se J.2.4.4.

Se J.1.1 om fradragsretten for moms af broafgift, som betales ved kørsel på Storebæltsbroen, og J.3.1.7 om fradragsretten for moms af færgebilletter.

### J.2.4.3 Lejede vare- og last- vogne § 41, stk. 3

§ 41, stk. 3 vedrører vare- og lastvogne med en tilladt totalvægt på ikke over 3 t, som er lejet af virksomheden.

Moms, der vedrører driften af den lejede vare- eller lastvogn, kan fuldt ud fradrages, selv om køretøjet kun anvendes delvist i den momsregistrerede virksomhed.

Reglen svarer til reglerne i § 41, stk. 2, der drejer sig om køretøjer, som virksomheden ejer.

For så vidt angår moms af lejeudgiften kan denne trækkes fra med en tredjedel, uanset at det lejede køretøj kun anvendes delvist i den registrerede virksomhed. Hvis bilen anvendes fuldt ud i den momsregistrerede virksomhed, gælder de almindelige regler i § 37.

Det er en betingelse, at den momspligtige virksomhed omsætter for mere end 50.000 kr. årligt i momspligtige leverancer, jf. § 41, stk. 4.



Bestemmelsen fastsætter som betingelse for at få fradrag efter § 41, stk. 2 og 3, at den momsregistrerede virksomhed har en omsætning på mere end 50.000 kr. årligt af momspligtige varer og ydelser, se J.2.4.2 og J.2.4.3. Beløbsgrænsen følger grænsen for, hvornår registreringspligten indtræder, jf. lovens § 49, stk. 1, hvor beløbsgrænsen pr. 1. juli 2002 blev ændret fra 20.000 kr. til 50.000 kr.

#### **J.2.4.4 Omsætning på over 50.000 kr. § 41, stk. 4**

Landsskatteretten har i SKM2001.151.LSR truffet afgørelse om, at en skatteyder, der drev momsfrataget virksomhed som musiker, og som tillige havde momspligtige aktiviteter, ikke kunne fradrage moms af driftsudgifter vedrørende en varevogn, idet den momspligtige andel af omsætningen ikke oversteg den daværende registreringsgrænse på 20.000 kr.

Styrelsen har i TfS 1997, 73 truffet afgørelse om, at en virksomhed kunne fradrage momsen af driftsudgifter til en varebil, selv om virksomhedens omsætning af momspligtige varer og ydelser ikke oversteg den daværende registreringsgrænse på 20.000 kr. årligt.

Der var tale om en landbrugsbedrift, der i forbindelse med en omstilling fra planteavl til kvægavl, hvor bl.a. staldbygningerne blev ombygget, og en kvægbesætning blev anskaffet, havde en omsætningsnedgang til under registreringsgrænsen, men efterfølgende forventedes at ligge over registreringsgrænsen.

Styrelsen fandt, at § 41, stk. 4, ikke har til hensigt at begrænse fradragsretten for virksomheder, der efter en konkret vurdering er omfattet af registreringspligten i § 49, stk. 1.

Lovens § 41, stk. 4, begrænser således alene fradragsretten for virksomheder, der efter en konkret vurdering ikke er omfattet af registreringspligten, men alligevel har ladet sig registrere (valgfri registrering).

Skemaet er medtaget under afsnit Q.2.5 hvortil henvises.

J.2.5 Investeringsguld  
§ 41 a

#### **J.2.4.5 Skematisk oversigt over fradragsreg- lerne mv.**

Fradragsreglerne for investeringsguld er beskrevet i afsnit D.11.21.

### **J.3 Ingen eller begrænset fradragsret § 42**

Bestemmelsen opregner en række indkøb, hvoraf momsen ikke eller kun i begrænset omfang kan medregnes til købsmomsen, selv om indkøbene fuldt ud vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter.

#### **J.3.1 § 42, stk. 1**

Der er ikke fradragsret for moms af indkøb af kost til virksomhedens indehaver og personale.

#### **J.3.1.1 Kost § 42, stk. 1, nr. 1**

### J.3.1.2

Baggrunden for reglerne er, at sådanne indkøb betragtes som indkøb til endeligt forbrug, idet personalet - hvis der i stedet for kost blev givet højere pengeløn - måtte betale moms ved køb af disse varer.

Landsskatteretten har i TfS 2000, 101 truffet afgørelse om, at der ikke er fradragsret for moms af indkøb af kaffe og te, som stilles gratis til rådighed for virksomhedens personale under dettes arbejde. Landsskatteretten fandt således, at momslovens kostbegreb også omfatter kaffe og te. De bekræftede således tidligere praksis.

► Et selskab havde i SKM2004.400.LSR i 2001 og i 2002 afholdt personalearrangementer hvortil der var serveret mad. Det drejede sig om et jubilæum og om personalets juleafslutning. Indkøbet af maden var foretaget ude i byen, hvorefter maden var indtaget i selskabets lokaler. Landsskatteretten traf afgørelse om, at selskabets udgifter til indkøb af mad skulle anses for udgifter vedrørende kost til personale, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 1. Da indkøbet af maden var foretaget ude i byen, hvorefter maden var indtaget i selskabets lokaler, fandt Landsskatteretten ikke, at der var tale om køb af restaurationsydelser. Der var således ikke fradrag for momsen på indkøbet. ◀

### J.3.1.2 Bolig § 42, stk. 1, nr. 2

Der er heller ikke fradragsret for momsen i forbindelse med anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale. Begrundelsen for reglen er den samme, som nævnt ovenfor vedrørende kost til virksomhedens indehaver og personale.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med § 39, stk. 2, som er behandlet ovenfor under J.2.2.2. Herefter anses lokaler, der anvendes som bolig for virksomhedens indehaver eller personale, ikke som virksomhedens lokaler, selv om lokalerne også anvendes i den pågældendes erhverv.

Som eksempler på omkostninger, der vedrører anskaffelse og drift af lokaler i den private bolig, kan nævnes udgifter til opførelse, ombygning, reparation og vedligeholdelse samt som hovedregel også udgifter til lys, varme, rengøring, møblering mv.

Hvis de afholdte udgifter efter en konkret vurdering udelukkende er til brug i virksomheden, kan fradrag for købsmomsen dog indrømmes. Som eksempler kan nævnes udgifter til almindeligt kontorinventar, tegneborde mv. Endvidere kan nævnes indkøb af el og varme til brug for såvel virksomhedens lokaler som den private bolig. I sidstnævnte tilfælde lægges den fordeling, som ligningsmyndigheden har godkendt, til grund for fradragsretten, også selv om der herved er taget hensyn til et lokale i boligen, hvor der efter reglerne ovenfor ikke er fradragsret.

Flytteudgifter er ikke omfattet af anskaffelse og drift af bolig. Flytteudgifter, som en virksomhed afholder for ansatte i forbindelse med forlyttelser, som er sket på virksomhedens initiativ, og som sker inden for virksomheden, anses at være en driftsomkostning, hvor momsen kan fradrages efter de almindelige regler i momslovens § 37, stk. 1 og § 38. Se SKM2001.40.LSR.

Der er ikke fradragsret for købsmomsen i forbindelse med naturalafklønning af virksomhedens personale, da disse indkøb betragtes som indkøb til endeligt forbrug, jf. J.3.1.1. og J.3.1.2.

### J.3.1.3 Naturalafklønning § 42, stk. 1, nr. 3

Landskatteretten har i SKM2001.40.LSR anset kursusudgifter afholdt af en virksomhed med henblik på tilrettelæggelse af de ansattes senior-tilværelse for en personaleudgift med adgang til momsfradrag. Der var dog ikke adgang til momsfradrag for de kursusudgifter virksomheden afholdt til de ansattes ægtefællers deltagelse.

Se SKM2003.401.ØLR, hvorefter billetter til fodboldkampe, som en virksomhed havde indkøbt som led i sponsoraftaler og udleveret til ansatte i virksomheden, blev anset for naturalafklønning, som ikke giver ret til fradrag for momsen heraf, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 3. Se J.1.1.1 og J.3.1.5. Dommen er anket til Højesteret.

I SKM2003.459.TSS har styrelsen meddelt, at indtil der foreligger en endelig afgørelsen ved Højesteret af SKM2003.401.ØLR, gælder den hidtidige praksis for gaver og reklameartikler.

Købsmomsen i forbindelse med anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehem, sommerhuse og lign. til virksomhedens personale, kan ikke trækkes fra i virksomhedens momsregnskab.

Hvis en virksomhed udlejer ferieboliger til personalet, således at der skal betales moms af denne udlejning, har virksomheden dog fradragsret for momsen vedrørende drift mv. af ferieboligerne, fordi udlejningen anses for en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet. Se Mn.592 og Mn.1009.

### J.3.1.4 Vuggestuer, fritidshjem, sommerhuse mv. § 42, stk. 1, nr. 4

Købsmomsen vedrørende udgifter til underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver er ikke fradragsberettiget.

### J.3.1.5 Underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver § 42, stk. 1, nr. 5

Købsmomsen af restaurationsydelser kan dog fradrages med 25 pct. af momsbeløbet, hvis udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter, jf. § 42, stk 2, og J.3.2.

Bestemmelsen omfatter ikke købsmomsen af reklameartikler eller vareprøver, hvor der er fuld fradragsret. Med hensyn til afgrænsningen mellem, hvornår købet vedrører reklame mv., og hvornår der foreligger udgifter til repræsentation og gaver, henvises til J.1.1.1 om fuld fradragsret.

I SKM2003.401.ØLR fastslog landsretten, at det ikke var godtgjort, at nogen af de billetter til fodboldkampe, herunder til VIP-arrangementer på fodboldstadion og rejser i forbindelse med sportsbegivenheder i udlandet, som virksomheden havde givet til virksomhedens kunder, kunne anses for betaling for, at virksomhedens produkter skulle have en bedre placering - såkaldt displayspace - i butikkerne eller lignende. Billetterne måtte i det hele anses for givet til udvalgte kunder som led i almindelig kundepleje og for at bevare og styrke forretningsforholdet. Landsretten fandt på denne baggrund, at udgifterne til de omhandlede billetter måtte anses for anvendt til

repræsentation, for hvilken momsens heraf ikke kan fradrages, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Se D.4.2.1. Dommen er anket til højesteret.

I SKM2003.459.TSS har styrelsen meddelt, at indtil der foreligger en endelig afgørelse ved Højesteret af SKM 2003.401.ØLR, gælder den hidtidige praksis for gaver og reklameartikler.

Momsnævnet har i TfS 1997, 568 truffet afgørelse om, at der ikke er fradragsret for moms af gaver til et selskabs ansatte. Det var af selskabet anført, at de pågældende gaver, der havde en værdi af under 300 kr., skattemæssigt anses for en fuldt fradragsberettiget driftsomkostning. Nævnet fandt, at personalegaver må henføres til bestemmelsens nr. 5, da denne udtrykkeligt omhandler gaver.

Personalegaver vil dog også kunne henføres til bestemmelsen i nr. 3, i givet fald som natural aflønning. Den momsmæssige behandling er imidlertid den samme.

Landsskatteretten har i TfS 2000, 101 truffet afgørelse om, at kaffe og te til forretningsforbindelser ikke er omfattet af repræsentationsbegrebet. Retten finder, at udgifterne til indkøb af kaffe og te må anses at være en driftsomkostning, hvor der er fradrag for momsens efter momslovens § 37.

#### **Repræsentation**

I SKM2003.322.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret praksis hvorefter der ikke er fradrag for moms af udgifter til repræsentation i virksomheder. Endvidere præciseres anvendelsen af udtagingsbestemmelsen i momslovens § 5. Se afsnit D.4.2.2 og D.4.2.3.

Landsskatterettens fastslår i kendelsen i TfS 2000, 101, at kaffe og te til forretningsforbindelser ikke er omfattet af momslovens repræsentationsbegreb i henhold til § 42, stk. 1, nr. 5.

Idet Landsskatteretten ikke i øvrigt fremkommer med bemærkninger vedrørende repræsentationsbegrebets anvendelsesområde, kan Landsskatterettens kendelse efter styrelsens vurdering ikke tages som indtægt for, at andre udgifter end de udtrykkeligt af kendelsen omfattede (kaffe og te) ikke er omfattet af repræsentationsbegrebet.

Det danske repræsentationsbegreb, som er omfattet af "standstillklausulen" i 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 6, 2. afsnit, tillader, at medlemsstaterne opretholder begrænsninger i fradragsretten i tilfælde, hvor de omhandlede udgifter ikke forud for 6. momsdirektivs ikrafttræden kunne fradrages.

I relation til skatteministerens svar (L 258 - bilag 9) i 1995 til Folketingets Skattedvalg i forbindelse med behandlingen af lovforslag L 258 om delvis fradragsret for hotel- og restaurationsudgifter bemærkes, at ministerens redegørelse for, hvad "repræsentation" i 6. momsdirektivs forstand dækker over, ikke kan tages som udtryk for, at der i forbindelse med lovændringen er sket en indskrænkning af det i momsloven forud for 6. momsdirektivs ikrafttræden gældende danske repræsentationsbegreb. Det begrundes styrel-

sen særligt med, at ministeren udtrykkeligt anfører, at der ved lovændringen alene sker en sproglig tilpasning, som ikke ændrer ved den gældende retstilstand på området.

Der er ikke fradragsret for moms i forbindelse med hotelophold. Dette gælder også leje af hotelværelse samt køb af mad og drikkevarer. Dog er købsmoms af hotelophold fradragsberettiget med 25 pct. af momsbeløbet, hvis udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter, jf. § 42, stk. 2, og J 3.2.

### **J.3.1.6 Hotelophold § 42, stk. 1, nr. 6**

Købsmomsen ved anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befording af højst 9 personer, kan ikke fradrages i momsregnskabet.

### **J.3.1.7 Personmotorkøretøjer § 42, stk. 1, nr. 7**

Bestemmelsen omfatter som udgangspunkt biler, som kan transportere højst 9 personer, og som er indregistreret med hvide nummerplader. Dvs. motor-køretøjer, hvoraf der efter registreringsafgiftsloven er betalt fuld afgift (almindelige personvogne), nedsat afgift (hyrevogne) eller slet ingen afgift, fordi de er fritaget herfor (personvogne, der tilhører visse statsinstitutioner).

Styrelsen har i TFS 1997, 16 udtalt, at autocampere, der er indrettet til befording af højst 9 personer, også er et personmotorkøretøj.

Visse køretøjer falder imidlertid uden for bestemmelsen, fordi de efter en konkret vurdering ikke anses for personmotorkøretøjer. Dette gælder biler, som er særligt indrettet til brug for virksomhedens momspligtige aktiviteter, og som er fritaget for registreringsafgift. Som eksempler herpå kan nævnes mandskabsvogne, der er indrettet til befording af både mandskab og materiel. Købsmomsen er i disse tilfælde fradragsberettiget efter de almindelige regler.

Det samme gælder andre transportmidler end personmotorkøretøjer (biler og motorcykler), såsom cykler, knallerter, busser, færger og flyvemaskiner. Disse er ikke omfattet af bestemmelsen og må derfor med hensyn til fradragsret for købsmomsen i lighed med mandskabsvognene, der er nævnt overfor, behandles efter de almindelige regler.

Landsskatteretten har i SKM2001.39.LSR truffet afgørelse om, at momsfradrag i forbindelse med anskaffelse og drift af rustvogn skal opgøres efter momslovens almindelige fradragsregler, jf. momslovens §§ 37 og 38.

Momsnævnet har i TFS 1997, 896 truffet afgørelse om, at udgifter til moms af færgebilletter for personmotorkøretøjer (hvidpladebiler) ikke er fradragsberettigede, uagtet udgifterne afholdes i forbindelse med erhvervsmæssige aktiviteter.

Landsskatteretten har i SKM2003.124.LSR truffet afgørelse om, at et selskabs udgifter til leje af parkeringspladser i forbindelse med et frivilligt momsregistreret lejemål må anses som udgifter til drift af personmotorkøretøjer som omhandlet i momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. Moms af lejeudgiften

## J.3.2

vedrørende parkeringspladser til brug for virksomheden og medarbejdere kunne derfor ikke fradrages.

Østre Landsret har i TfS 1999, 265, afsagt dom om, at der ikke kan fradrages moms ved anskaffelse af motorkøretøjer på grønne nummerplader, der anvendes til erhvervmæssig kørsel på Københavns Lufthavns område. Landsretten lagde til grund, at de af sagen omhandlede køretøjer må anses som personmotorkøretøjer.

Se J.1.1 om fradragsretten for moms af broafgift, som betales ved kørsel på Storebæltsbroen, og J.3.4. om billeasing. Se også J.1.1 om fradragsret for moms af passagen af den faste forbindelse over Øresund.

## J.3.2

### **Hotel- og restaurationsydelse § 42, stk. 2**

Efter denne bestemmelse kan købsmomsen på hotel- og restaurationsydelser fradrages med 25 pct. af momsbeløbet, hvis udgiften hertil er af strengt erhvervmæssig karakter.

### **Restaurationsydelser**

Ved restaurationsydelser forstås udgifter til egentlige restaurationsbesøg, men ikke udgifter til forretningsfrokoster og -middage i virksomhedens egen kantine. Der kan i praksis forekomme tvivl, om kantine skal anses for egen eller fremmed. Hvis kantine drives af en juridisk eller fysisk person, som er forskellig fra virksomheden, er der som udgangspunkt tale om køb fra fremmed kantine. Der kan dog forekomme tilfælde, hvor tilknytningen mellem kantine og virksomheden er så tæt, at en konkret vurdering må føre til, at der reelt er tale om egen kantine. Som eksempel herpå kan nævnes, at kantine drives med tilskud fra virksomheden. Se herom TfS 1995, 630.

### **Strengt erhvervmæssig**

Fradraget er betinget af, at de pågældende udgifter er afholdt i forbindelse med virksomhedens momspligtige aktiviteter. På grund af udgifternes art præciseres det, at udgifterne skal være af strengt erhvervmæssig karakter. Udgifter til hotelophold og restaurationsbesøg med privat islet giver derfor ikke ret til momsfradrag. Momsfradraget omfatter kun restaurationsbesøg. Der er derfor ikke fradrag for køb fra cateringvirksomheder eller virksomheder, der driver diner transportable, jf. TfS 1995, 630.

Det er kun den købsmoms, som vedrører udgifter, der står i et rimeligt forhold til det erhvervmæssige formål med udgifterne, der kan fradrages med 25 pct.

Som typiske eksempler på situationer, hvor der er fradragsret efter bestemmelsen, kan nævnes restaurationsudgifter, der afholdes for en handelsrejsende i forbindelse med dennes rejseaktiviteter. Endvidere er der fradragsret for restaurationsudgifter, der afholdes i forbindelse med virksomhedens deltagelse i kongresser, konferencer og lign. Herudover kan 25 pct. af købsmomsen fradrages, hvis virksomheden holder møde ude i byen for egne ansatte, og der i den forbindelse serveres forretningsfrokost.

### **Egne ansatte**

I det omfang restaurationsudgiften vedrører såvel egne ansatte som forretningsforbindelser, er der også fradragsret for den del af udgiften, der vedrø-

rer egne ansatte. Det bemærkes, at restaurationsydelse til indehaver og personale ikke er omfattet af bestemmelsen i momslovens § 42, stk. 1, nr. 1, der nægter momsfradrag vedrørende kost til virksomhedens indehaver og personale. Der er således fradragsret efter momslovens § 42, stk. 2, for denne personkreds, hvis de øvrige betingelser er opfyldt, se herom TfS 1995, 630. Bestemmelsen omfatter de hotel- og restaurationsbesøg, der finder sted fra og med 1. september 1995.

Momsnævnet har i TfS 1998, 462 truffet afgørelse om, at et selskab, der i forbindelse med forretninger i København lejer en lejlighed pr. døgn, ikke kan foretage fuldt fradrag for købsmomsen. Købsmomsen er derimod omfattet af den begrænsede fradragsret efter momslovens § 42, stk. 2, jf. bestemmelsens stk. 1, nr. 6.

### Afgørelser

Samtidig traf nævnet afgørelse om, at selskabet har fradragsret efter momslovens § 42, stk. 2, jf. bestemmelsens stk. 1, nr. 5, for moms af udgifter til bespising af personalet i forbindelse med en kombineret 25-års jubilæums- og julefrokost afholdt på en restaurant.

Landsskatteretten har i TfS 1999, 170, truffet afgørelse om, at en forening, hvis medlemmer havde overnattet på et vandrehjem i forbindelse med en optræden, kunne fratække 25 pct. af momsbeløbet af overnatnings- og forærringsydelser, idet udgiften hertil ansås for at være strengt erhvervsmæssig. Et vandrehjem måtte i så henseende sidestilles med et hotel.

Styrelsen har i TfS 2000, 442 udtalt, at deltagelse af ledsagere i et arrangement ikke udelukker fradragsret efter bestemmelsen i momslovens § 42, stk. 2. Der var rejst spørgsmål om, hvorvidt betingelsen om, at udgifterne skal være af strengt erhvervsmæssig karakter kan anses for at være opfyldt, når der i arrangementet har deltaget ledsagere (ægtefælle/samlever og hjemmeboende børn u/18 år) til nuværende og tidligere (pensionerede) ansatte i virksomheden. Det må lægges til grund, at udgifter til hotel- og restaurationsydelser, der afholdes af en erhvervs virksomhed som udgangspunkt må anses at være af strengt erhvervsmæssig karakter. Det er således i den forbindelse i mindre grad væsentligt, i hvilken anledning udgiften afholdes, herunder hvem udgiften retter sig imod, blot der ikke er tale om, at udgiften er af privat karakter og ikke vedrører luksusforbrug.

Hvis det på grund af en konkret vurdering i det enkelte tilfælde må lægges til grund, at deltagelse i det pågældende arrangement af f.eks. slægtninge, private venner og andre, hvis deltagelse ikke kan anses at være erhvervsmæssigt begrundet, men derimod vedrører private formål, vil der ikke være fradragsret for moms af indkøbte restaurationsydelser vedrørende arrangementet.

Vedrører således blot en del af udgiften til arrangementet private formål, vil fradragsretten bortfalde i sin helhed. Der kan herefter ikke ske fordeling af udgifter til restaurationsydelser i en erhvervsmæssig del og en privat del.

Landsskatteretten har i SKM2003.52.LSR truffet afgørelse om, at en banks afholdelse af en jubilæumsfest for aktionæerne må anses for at være sket som led i bankens almindelige bankvirksomhed, og at banken var berettiget til som fællesomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 1, at fradrage 25 procent af momsen af de afholdte udgifter i forbindelse med arrangementet. Retten fandt, at arrangementet samlet set måtte karakteriseres som restaurationsydelser som omhandlet i momslovens § 42, stk. 2, og udgiften hertil fandtes at være af streng erhvervmæssig karakter.

I SKM2003.72.VLR fandt Vestre Landsret i en dom, at et selskabs udgifter til leje af lokaler i forbindelse med krosalgsarrangementer, hvori såvel bespisning af de potentielle kunder som demonstration af varer fandt sted, udgjorde en integreret del af krosalgsarrangementet og ikke kunne udskilles fra repræsentationsudgifterne. Af denne grund kunne selskabet kun fratække 25 procent af momsen af lokalelejen i medfør af momslovens § 42, stk. 2.

► Landsskatteretten har i SKM2004.400.LSR truffet afgørelse om, at et selskabs udgifter til daglig morgenmad m.v., som personalet indtager i en fremmed kantine, ikke kan anses for strengt erhvervmæssige. Selskabet er derfor ikke berettiget til fradrag for udgifterne efter momslovens § 42, stk. 2. I stedet er udgifterne omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, og der er derfor ikke fradrag for udgifterne. Selskabet giver dagligt sine medarbejdere morgenmad inkl. juice, kaffe og te. Til aften- og natholdet giver selskabet en lettere anretning i stil med morgenmaden. Dette indkøbes i en fremmed kantine beliggende i den ejendom, hvorfra selskabet driver sin virksomhed. Landsskatteretten lægger til grund som ubestridt, at kantinens leverancer til selskabet består i restaurationsydelser som omhandlet i momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, og § 42, stk. 2. Ved vurderingen af, om udgifter til restaurationsydelser til en virksomheds personale er af streng erhvervmæssig karakter må der henses til, om restaurationsbesøgene har en naturlig tilknytning til og er betinget af de arbejdsopgaver, som personalet udfører. Selskabets udgifter til, at personalet dagligt indtager morgenmad eller et andet måltid på en restaurant beliggende i den ejendom, hvorfra virksomheden drives, kan hverken anses for at have en naturlig tilknytning til eller være betinget af de arbejdsopgaver, som personalet udfører. ◀

### J.3.3 Erhvervmæssig kursusvirksomhed § 42, stk. 3

Efter denne bestemmelse kan virksomheder, der driver erhvervmæssig kursusvirksomhed, som er momspligtig efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., fradrage 25 pct. af momsen af indkøb mv., som vedrører overnatning og bespisning af virksomhedens kursusdeltagere mv.

Det er en betingelse for den delvise fradragsret, at indkøbene står i et rimeligt forhold til de afholdte kurser.

Bestemmelsen gælder indkøb fra og med den 1. september 1995.

Landsskatteretten har i SKM2001.548.LSR truffet afgørelse om, at samtlige udgifter til overnatning og bespisning, der afholdtes af et selskab, der drev kursusvirksomhed fra egne lokaler, var omfattet af den begrænsede moms-



fradragsret efter momslovens § 42, stk. 3. Kursusvirksomhedens indkøb m.v., som vedrører overnatning og bespisning omfatter således samtlige udgifter herved, herunder udgifter til opførelse og indretning af bygninger, køb af udstyr til værelserne, indretning af køkkenlokaler, køb af driftsmidler til køkkenet samt rengøring af køkken og driftsmidler m.v.

Ved lov nr. 419 af 26. juni 1998 er der i momslovens § 42, stk. 4 og 5 uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 7, indført en begrænset fradragsret for momspligtige virksomheder, der lejer eller leaser personkøretøjer. Ændringen gælder fra 1. juli 1998.

### **J.3.4 Billeasing § 42, stk. 4 og 5**

Momsfradraget er momsen af lejen dog højst 25 pct. af et særligt fradragsgrundlag.

### **Fradraget**

Det er en betingelse for momsfradraget, at de enkelte køretøjer lejes for et tidsrum af mindst 6 måneder. Lejeperioden skal være sammenhængende. Det er yderligere en betingelse for fradraget, at mindst 10 pct. af den årlige kørsel med det lejede køretøj sker i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

Lejeperioden kan på forhånd være aftalt i kontrakten eller kan aftales ved en forlængelse af kontrakten.

Styrelsen har i TFS 1999, 157, på en forespørgsel udtalt, at der kan opnås fradragsret for moms af lejen af et køretøj, selv om køretøjet grundet et særligt minilease-koncept skiftes ud med et andet i løbet af udlejningsperioden. Det er en betingelse, at lejeperioden samlet løber i mere end 6 måneder. Der skal endvidere være tale om en ubrudt lejeperiode. Lejekontrakten må gerne forlænges, men der må ikke være huller i lejeperioden.

Reglerne i § 42, stk. 4 og 5 finder ikke anvendelse, hvis kontrakten eller aftalen har en sådan karakter, at den efter omstændighederne kan anses for en kreditkøbsaftale, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 2.

Udgangspunktet for momsfradraget i § 42, stk. 4 og 5 er det beregnede afgiftsbeløb, der udgør 25 pct. af det særlige fradragsgrundlag.

Er momsen af lejen lavere end det beregnede momsbeløb, vil der være fuldt fradrag for momsen af lejen. Er momsen af lejen højere end det beregnede momsbeløb, er der kun fradrag for den del af momsen, der svarer til det beregnede momsbeløb. Det har ingen betydning, om leasingydelsen også omfatter reparation og brændstof mv.

Det særlige fradragsgrundlag er en vis procentdel af den registreringsafgift, som er betalt ved indregistreringen af det udlejede køretøj.

### **Fradragsgrundlaget**

I de første 3 år (dvs. 36 måneder) fra køretøjets indregistrering er fradragsgrundlaget 2 pct. pr. måned af registreringsafgiftsbeløbet. I de følgende år er grundlaget 1 pct. pr. måned.

Den anvendte procent afhænger således af køretøjets alder, idet alderen regnes fra første registreringstidspunkt her i landet eller i udlandet. Kendes dette tidspunkt ikke, regnes alderen fra køretøjets fremstillingstidspunkt. Såfremt fabrikationstidspunktet ikke fremgår af stelnummeret, skønnes det af told- og skattemyndighederne.

I forbindelse med beregningen af fradragsgrundlaget kan der være køretøjer, hvor udlejer ikke kan oplyse registreringsafgiftsbeløbet. Såfremt det er tilfældet, anvendes i stedet 55 pct. af udlejningsbilens købspris inkl. moms men ekskl. leveringsomkostninger.

55 pct.-reglen kan også finde anvendelse, hvor det er vanskeligt (herunder ressourcetrævendende) at fastslå størrelsen af den registreringsafgift, der er betalt for udlejningsbilen.

55 pct.-reglen finder anvendelse for alle former for personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af højst 9 personer, herunder også autocampere og motorcykler.

55 pct.-reglen finder også anvendelse ved udlejning af personbiler, der indregistreres i udlandet, men hvor beskatningsstedet er her i landet, jf. § 15, stk. 1, dvs. at der betales dansk moms af lejen.

### **Privat/Erhvervs-mæssigt**

Fradraget indrømmes, uanset at køretøjet også benyttes delvist privat. Som privat kørsel betragtes bl.a. kørsel mellem hjem og arbejdssted.

Virksomheden skal ikke dokumentere det præcise omfang af anvendelsen af køretøjet til momspligtige formål. Virksomheden skal dog godtgøre, at det pågældende køretøj benyttes mindst 10 pct. til momspligtige formål. Det kræves normalt ikke, at der føres en egentlig kørebog, hvis virksomheden på anden måde kan godtgøre, at køretøjets benyttelse til momspligtige formål udgør mindst 10 pct. af den samlede anvendelse.

Styrelsen har i SKM2001.646.TSS udtalt, at det forhold, at en arbejdsgiver og en lønmodtager indgår leasingkontrakt om leje af samme bil i en længere periode end 6 måneder, ikke fører til, at arbejdsgiverens ret til fradrag for moms af lejen begrænses eller afskæres.

### **Fradraget medregnes til købsmomsen**

Virksomhederne kan fuldt ud medregne fradraget til købsmomsen, hvis virksomheden i øvrigt har fuld fradragsret for indkøb til virksomheden eller den sektor af virksomheden, hvori det lejede køretøj anvendes. Har virksomheden derimod delvis fradragsret, vil det nævnte fradrag også kun delvist kunne medregnes til købsmomsen.

### **Fakturaen**

Det fremgår af § 40, stk. 4 i mombekendtgørelsen, at virksomheder, der udlejer eller leaser personmotorkøretøjer ud til registrerede virksomheder for en periode på mere end 6 måneder, skal angive det månedlige fradragsbeløb på fakturaen.

Såvel det beregnede fradragsbeløb som momsbeløbet af lejen skal fremgå af fakturaen.

Ved forlængelse af en kontrakt er det nødvendigt, at udlejeren udsender en revideret faktura, hvoraf størrelsen af fradragsbeløbet fremgår.

Bestemmelsen indeholder en undtagelse til § 42, stk. 1, nr. 7. Ifølge bestemmelsen har bilforhandlere, biludlejere samt køreskoler fradragsret efter de almindelige regler for købsmomsen vedrørende anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der købes med henblik på videresalg eller til brug for momspligtig udlejning, eller når køretøjet er bestemt til køreundervisning. Landsskatteretten har i TfS 1999, 472, truffet afgørelse om, at et autofirma, der fra selskabets værksted udlejede biler til kunder, hvis egen bil var til reparation, kunne fradrage momsen ved indkøb og drift af disse som udlejningsbiler. Bilerne var indregistreret og forsikret som udlejningsbiler.

Ifølge § 42, stk. 7, kan virksomheder uanset bestemmelsen i § 42, stk. 1, nr. 7, fradrage momsen på passagen af den faste forbindelse over Øresund.

Betalingen for passagen er ikke omfattet af driftsomkostningsbegrebet for motorkøretøjer i momslovens forstand. Det er herefter lovens almindelige regler, der finder anvendelse, dvs. at fradragsretten fastlægges for hver enkelt rejse.

Hvis kørslen kun vedrører momspligtige formål, kan momsen fradrages fuldt ud. Vedrører kørslen kun private formål eller ikke-momspligtige formål, kan momsen ikke fradrages.

I tilfælde, hvor kørslen vedrører både momspligtige og ikke-momspligtige, men dog erhvervsmæssige formål, fastsættes den fradragsberettigede andel af momsen efter reglerne i § 38, stk. 1. Se J.2.1.1.

Hvor kørslen både vedrører momspligtige og private formål, fastsættes den fradragsberettigede andel af momsen efter et konkret skøn. Se J.2.1.2.1 om skønnets udøvelse.

Fradragsretten omfatter også den svenske del af momsen på passagen. Se J.1.5.

## J.4 Investeringsgoder §§ 43 og 44

§§ 43 og 44 indeholder regler om regulering af den fradragsberettigede købsmoms af investeringsgoder, herunder regler om reguleringsperiodens længde og reguleringens størrelse i det enkelte år.

Se afsnit D.6 om salg og udtagning af aktiver, der ikke er omfattet af investeringsgodebegrebet.

### J.3.5 Bilforhandlere, biludlejere og køreskoler § 42, stk. 6

### J.3.6 Øresundsbroen

## J.4.1

### J.4.1

#### § 43

§ 43 beskriver, hvornår købsmomsen af investeringsgoder skal reguleres. Ved reguleringen ændres det fradrag, som virksomheden har opnået i forbindelse med anskaffelse af godet.

### J.4.1.1

#### § 43, stk. 1

§ 43, stk. 1, bestemmer, at der skal ske regulering af den fradragsberettigede købsmoms, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen af godet. Det, der reguleres, er købsmomsen, som virksomheden tidligere har fået eller ikke fået fradragsret for.

Reguleringen sikrer, at fradragsretten tilpasses eventuelle ændringer i investeringsgodets brug inden for en bestemt periode, den såkaldte reguleringsperiode.

Regulering omfatter kun de investeringsgoder, som er nærmere defineret i § 43, stk. 2, og reguleringsperiodens længde afhænger af hvilket investeringsgode, der er tale om, jf. § 44. Regulering skal ske både ved ændret brug i virksomheden af det pågældende gode og ved salg eller overdragelse af godet, jf. § 43, stk. 3. Regulering kan medføre såvel et større som et mindre fradrag.

### J.4.1.2

#### Investeringsgodebe- grebet § 43, stk. 2

Bestemmelsen indeholder en definition af, hvad et investeringsgode er. Ved investeringsgoder forstås:

- maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris uden moms er over 75.000 kr., og som bliver mindre værd med tiden
- fast ejendom, herunder til- og ombygning
- reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb på over 75.000 kr. uden moms, inden for 1 år

Anskaffelsesprisen for nye biler er værdien uden moms og registreringsafgift.

Der er ikke fastsat regler for hvilken slags investeringsgoder, der holder deres værdi. Som eksempler på aktiver, hvis værdi typisk ikke forringes, kan nævnes malerier, skulpturer, kunst i øvrigt og ægte tæpper.

Som fast ejendom anses såvel hele bygninger som enkelte lokaler. Til fast ejendom hører også selve grundstykket samt træer, avl på roden, hegn og brønde, se M.5.

Der er ingen værdigrænse for fast ejendom og til- og ombygnings- eller moderniseringsarbejder på fast ejendom. Det er således af betydning at kunne afgøre, om en arbejdsydelse skal betragtes som ombygning/modernisering eller som reparation/vedligeholdelse, hvor der er en nedre værdigrænse. Afgørelsen træffes på baggrund af en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder, hvor der bl.a. lægges vægt på, om ejendommens oprindelige standard eller anvendelighed ændres. Som eksempler på ombygning/modernisering kan nævnes indlæggelse af centralvarme og udskiftning af almindelige vinduer med termoruder.

Værdigrænsen for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom anvendes for hver enkelt fast ejendom for sig.

I § 43, stk. 3, er angivet de tilfælde, hvor der skal ske regulering.

### J.4.1.3 Reguleringssituationer § 43, stk. 3

Ifølge bestemmelsen skal der reguleres, når anvendelsen af investeringsgodet efterfølgende giver ret til et mindre fradrag end det, der er opnået ved anskaffelsen. Dette er tilfældet, hvis der f.eks. ved anskaffelsen er opnået fuld fradragsret for købsmomsen, og godet senere også benyttes til privat brug eller til ikke momspligtige aktiviteter. Det samme gælder, hvis der er opnået delvis fradragsret, og den senere brug berettiger til et lavere eller eventuelt slet intet fradrag.

#### J.4.1.3.1 Ændret anvendelse § 43, stk. 3, nr. 1

Regulering af indgående moms som følge af ændret anvendelse skal foretages på det tidspunkt, hvor reguleringen konstateres, dvs. i forbindelse med regnskabsårets udløb, hvor eksempelvis regnskabsårets endelige delvise fradragsprocent kan beregnes.

Et eksempel på en reguleringssituation kan være, hvis virksomhedens indehaver inddrager virksomhedens lokaler eller dele af disse til beboelse enten til sig selv eller til sit personale. Som et andet eksempel kan nævnes, at virksomheden udlejer en driftsbygning til et selskab, som virksomheden har oprettet i forbindelse med en organisationsændring i virksomheden. Virksomheden kan dog undgå regulering, hvis den opnår tilladelse til frivillig momsregistrering af udlejningsvirksomhed.

Derimod anses en virksomheds bygninger efter nedrivning ikke at være overgået til anden anvendelse med reguleringspligt til følge. Det samme gælder, selv om nedrivningen er sket for at sælge det grundstykke, som ejendommen lå på. Hvis virksomhedens bygninger sælges til en køber, der eventuelt vil rive disse ned, anses bygningerne ved salget for at være overgået til en anvendelse, hvor købsmomsen ikke er fradragsberettiget, jf. § 43, stk. 3, nr. 4, og J.4.1.3.4.

Regulering kan også blive aktuel, når fradragsretten for købsmoms ændres som følge af, at virksomhedens aktiviteter fritages for moms i forbindelse med lovændringer.

### Lovændring

Se TfS 1993, 580, der omhandler momsregulering vedrørende investeringsgoder i forbindelse med momsfritagelse for formidlingsydelser.

De forenede sager C-487/01 og C-7/02 omhandler regulering af et tidligere taget fradrag for fast ejendom, i forbindelse med en lovændring, der begrænser adgangen til at blive frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom. EF-domstolen har i dommen fastslået, at det er i overensstemmelse med både 6. momsdirektivs bestemmelser og principperne om berettiget forventning og om retssikkerhed, når en lovændring, der ophæver retten til at være frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom har den konsekvens, at der skal ske regulering af det tidligere foretagne fradrag.

#### J.4.1.3.2

Om omdannelse fra anpartsselskab til aktieselskab eller omvendt, se J.4.1.3.5.

Om fusion, spaltning og virksomhedsoverdragelse, se ligeledes J.4.1.3.5.

#### J.4.1.3.2

##### **Ændret anvendelse § 43, stk. 3, nr. 2**

Denne bestemmelse omhandler den modsatte situation af den, som § 43, stk. 3, nr. 1 beskriver. Efter bestemmelsen kan den faktiske anvendelse af investeringsgodet berettige til et større momsfradrag end det, der oprindeligt blev opnået ved anskaffelsen. Regulering sker såvel, når der ved anskaffelsen ikke er opnået momsfradrag, som når der er opnået delvis fradrag.

Regulering af indgående moms som følge af ændret anvendelse skal foretages på det tidspunkt, hvor reguleringen konstateres, dvs. i forbindelse med regnskabsårets udløb, hvor eksempelvis regnskabsårets endelige delvise fradragsprocent kan beregnes.

Bestemmelsen medfører f.eks., at en virksomhed efterfølgende kan få fradrag for købsmomsen af et investeringsgode, der oprindeligt er indkøbt til brug for ikke momspligtige aktiviteter, hvis godet senere overgår til brug i forbindelse med momspligtige aktiviteter. Der vil også kunne reguleres for købsmomsen, hvis et investeringsgode, som først er anskaffet til erhvervs-mæssig brug, senere overgår til privat anvendelse, og senere igen anvendes erhvervs-mæssigt. Derimod kan virksomheden ikke få fradrag for investeringsgoder, der er indkøbt privat, og som først senere overgår til virksomheden. Det er således et krav, at godet er indkøbt af virksomheden.

Som det ses, kan der inden for reguleringsperioden ske regulering, når et investeringsgode ændrer anvendelse.

Hvis en fast ejendom (anskaffet den 1. juli 1994 eller senere), der først er udlejet uden moms på huslejen, senere overgår til frivillig momsregistrering, kan udgifterne i forbindelse med køb/opførelse mv. kun fratrækkes efter § 43, stk. 3, nr. 2. Fradraget reguleres således i forhold til reguleringsperiodens start (ejendommens anskaffelse/ibrugtagning) og beregnes i forhold til de udgifter ved køb/opførelse, der kan anses for at vedrøre de erhvervslejemål, der nu er momsregistreret.

Reglerne om regulering for investeringsgoder, der ved anskaffelsen ikke har givet virksomheden ret til fradrag for købsmomsen, gælder kun for investeringsgoder, der er anskaffet den 1. juli 1994 eller senere, jf. § 84, stk. 8.

#### J.4.1.3.3

##### **Salg af investeringsgoder - bortset fra salg af fast ejendom § 43, stk. 3, nr. 3**

Efter § 43, stk. 3, nr. 3, skal der reguleres for fradragsretten vedrørende købsmomsen af et investeringsgode, når det sælges, hvis der ikke ved købet var fuld fradragsret for momsen. Bestemmelsen omfatter ikke salg af fast ejendom, hvis reguleringsregler findes i § 43, stk. 3, nr. 4.

Salg på tvangsauktion og eksportsalg sidestilles med frivilligt salg. Salget behandles reguleringsmæssigt, som om investeringsgodet overgår til fuldt fradragsberettiget anvendelse.

Virksomhedens salg af aktiver anses for levering, jf. § 8, stk. 1, hvis der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af aktiverne. Momspligten er således uafhængig af, om virksomheden rent faktisk har foretaget fradrag ved indkøb, fremstilling mv. Til eksempel kan nævnes en situation, hvor en virksomhed har købt en PC af en privatperson. Den indkøbte PC anvendes af virksomheden til momspligtige aktiviteter. Virksomheden vil ikke kunne fratrage moms i forbindelse med købet, men skal opkræve moms ved et eventuelt senere salg.

Ved salget anses godet for i den resterende del af reguleringsperioden at blive anvendt til fuldt fradragsberettigede formål. Der skal derfor reguleres i de tilfælde, hvor virksomheden, da den anskaffede godet, kun havde delvis fradragsret for købsmomsen.

Der er loft over reguleringsbeløbet, som højst kan udgøre 25 pct. af salgsprisen uden moms.

Der kan ikke opnås kompenserende momsregulering efter § 43, stk. 3, nr. 3, når investeringsgodet overdrages som led i hel eller delvis virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., og overdragelsen derfor skal ske uden beregning af moms. I en sådan situation, er driftsmidlerne omfattet af reguleringsforpligtelsen i momslovens § 43, stk. 3, nr. 5, der er en særregel i forhold til § 43, stk. 3, nr. 3, og overdragelsen kan ikke tillige anses for omfattet af retten til regulering efter § 43, stk. 3, nr. 3. Se SKM2001.547.LSR, hvor et amts entreprenøraftdeling ikke kunne opnå kompenserende momsregulering vedrørende driftsmidler i forbindelse med en momsfri delvis virksomhedsoverdragelse til et entreprenørselskab, som overtog momsreguleringsforpligtelsen.

Efter § 43, stk. 3, nr. 4, skal der ske regulering af fradraget for købsmomsen, når fast ejendom sælges. Salget sidestilles med den faste ejendoms overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Hvis der har været fradragsret for moms i forbindelse med den faste ejendoms anskaffelse eller opførelse, skal der reguleres for den del af momsfradraget, som vedrører den resterende del af reguleringsperioden. Man kan dog undlade regulering i det omfang, køberen overtager reguleringsforpligtelsen. Køberen kan indtræde eller succedere i sælgerens reguleringsforpligtelse.

Salg af fast ejendom på tvangsauktion sidestilles med hensyn til regulering af momsfradraget med salg i frivillig handel.

Overdragelse af en reguleringsforpligtelse forudsætter, at der sker et egentligt salg af den faste ejendom. Ved ophør af lejemål, vil reguleringsforpligtelsen derfor ikke kunne overdrages til udlejer eller ny lejer.

Se TfS 2000, 614 hvor et interessentskab, der drev en cafe, havde overtaget et reguleringsbeløb vedrørende ombygning af lejede lokaler, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 4, og ved videreoverdragelsen af cafeen ikke kunne anses frigjort for krav efter reguleringsforpligtelsen, da investeringsgodet ikke var medoverdraget sammen med virksomheden.

#### **J.4.1.3.4 Salg af fast ejendom § 43, stk. 3, nr. 4**

#### J.4.1.3.5

##### **J.4.1.3.5 Overdragelse af driftsmidler - virk- somhedsoverdra- gelse § 43, stk. 3, nr. 5**

§ 43, stk. 3, nr. 5, foreskriver, at der skal reguleres for momsfradraget i den situation, hvor et driftsmiddel overdrages som led i hel eller delvis overdragelse af virksomheden. En sådan overdragelse skal efter § 8, stk. 1, 3. pkt., ske uden moms, og overdragelsen sidestilles derfor med driftsmidlets overgang til ikke fradragsberettiget formål. Ligesom ved salg af fast ejendom, jf. ovenfor under J.4.1.3.4, kan regulering dog undlades, hvis køberen overtager reguleringsforpligtelsen.

##### **Omdannelse AS/ApS**

Hvis et anpartsselskab omdannes til et aktieselskab efter anpartsselskabslovens §§ 66 - 67, anses selskabet for at fortsætte som den samme juridiske person med samme privatretlige interesser og forpligtelser som før omdannelsen. Omdannelsen kan derfor ikke anses for en virksomhedsoverdragelse, der udløser en forpligtelse til at foretage regulering efter § 43, stk. 3, nr. 5. Tilsvarende gælder ved en omdannelse fra aktieselskab til anpartsselskab efter aktieselskabslovens § 134 l.

##### **Fusion, spaltning og virksomhedsomdan- nelse**

Ved fusion, spaltning og virksomhedsomdannelse sker der derimod en overdragelse af driftsmidler fra en juridisk (eller fysisk) person til en anden. Dog kan man ud fra en konkret vurdering undlade at opgøre den opståede reguleringsforpligtelse, når følgende betingelser er opfyldt:

- Den nye virksomhed har samme fradragsret som den eller de gamle virksomheder.
- Den nye virksomhed erklærer, at den overtager reguleringsforpligtelsen.
- Regnskabsmaterialet altid vil være tilgængeligt for det nye selskab, således at reguleringsforpligtelsen altid senere vil kunne opgøres.

##### **J.4.1.4 Gennemførelse af reguleringen § 43, stk. 4**

Efter § 43, stk. 4, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler for gennemførelse af reguleringen efter stk. 3. Denne bemyndigelse har ministeren brugt i momsbekendtgørelsens kapitel 5.

##### **J.4.1.4.1 Overdragelse af reguleringsforplig- telser**

Bekendtgørelsens kapitel 5, § 18, åbner mulighed for, at reguleringsforpligtelsen i visse tilfælde kan overdrages i forbindelse med salg af investeringsgoder. Det bevirker, at der ikke skal ske momsregning i forbindelse med overdragelsen.

Bestemmelsen kan kun anvendes, hvis investeringsgodet sælges inden for reguleringsperioden, jf. § 44.

Bestemmelsens anvendelsesområde er:

- ved salg af fast ejendom, jf. § 43, stk. 3, nr. 4
- ved overdragelse af driftsmidler i forbindelse med hel eller delvis overdragelse af virksomheden, jf. § 43, stk. 3, nr. 5

##### **To betingelser**

Bekendtgørelsens § 18 kræver, at to betingelser skal være opfyldt, for at man kan overdrage en reguleringsforpligtelse:



- salget skal ske til en køber, der har krav på mindst samme momsfradragsret for det pågældende investeringsgode, som sælgeren havde, da han anskaffede det. Hvis køberen på overdragelsestidspunktet har en mindre fradragsret end sælgeren havde, da han anskaffede godet, kan køberen dog overtage reguleringsforpligtelsen for et beløb, der svarer til køberens fradragsret på overdragelsestidspunktet. Den resterende del af reguleringsforpligtelsen skal sælger afregne efter de almindelige regler
- køberen skal afgive en erklæring om, at han vil overtage reguleringsforpligtelsen for den resterende del af reguleringsperioden for det beløb, der ellers skal efterreguleres.

Hvis køber af en fast ejendom ikke ønsker at overtage reguleringsforpligtelsen, kan ToldSkat ifølge momsbekendtgørelsens § 19 tillade, at der stilles sikkerhed for reguleringsforpligtelsen vedrørende den faste ejendom.

Muligheden for at stille sikkerhed er begrænset til reguleringsforpligtelser vedrørende fast ejendom. Sikkerhedsstillelsen skal i princippet opretholdes uændret i reguleringsperioden, hvilket vil sige uden årlige nedskrivninger i den resterende del af perioden. De regionale told- og skattemyndigheder kan dog efter en konkret vurdering i de enkelte tilfælde give tilladelse til en årlig nedskrivning af sikkerhedsstillelsen, f.eks. hvis det er åbenbart, at indfrielse af sikkerhedsstillelsen ikke vil komme på tale. Som eksempel herpå kan nævnes salg af en fabriksbygning, der er specielt indrettet som sådan og ligger i et industrikvarter, se TfS 1990, 302.

Hvis ejendommen overdrages på ny eller overgår til en anvendelse, hvor køberen ikke har fradragsret, forfalder reguleringsbeløbet for den resterende del af perioden straks til betaling.

§ 44 indeholder regler om reguleringsperiodens længde og reguleringsstørrelse i det enkelte år.

§ 44, stk. 1, fastsætter reguleringsperiodens længde.

For driftsmidler er reguleringsperioden fastsat til 5 år. For fast ejendom, bortset fra reparation og vedligeholdelse heraf, er reguleringsperioden fastsat til 10 regnskabsår. For reparation og vedligeholdelse af fast ejendom er reguleringsperioden fastsat til 5 regnskabsår.

Reguleringsperioden regnes fra aktivets anskaffelsesår og inkluderer det regnskabsår, hvori anskaffelsen har fundet sted.

Reguleringsperioden for fast ejendom begynder dog først at løbe fra ibrugtagningstidspunktet, når ejendommen er opført til udlejning. En virksomhed, der er frivillig momsregistreret for opførelse af fast ejendom med henblik på udlejning, anses først at have taget ejendommen i brug på det tidspunkt, ejendommen eller en del af den lejes ud for første gang.

#### J.4.1.4.2 Sikkerhedsstillelse

#### J.4.2 Selve reguleringen § 44

#### J.4.2.1 Reguleringsperioden § 44, stk. 1

## J.4.2.2

Når reguleringsperioden er udløbet, kan investeringsgodet tages ud til momsfrit formål, f.eks. til privat brug, uden at det får momsmæssige konsekvenser.

### J.4.2.2 Regulering i det enkelte år § 44, stk. 2

Efter § 44, stk. 2, foretages reguleringen i det enkelte regnskabsår for driftsmidler og for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom med en femtedel og for fast ejendom med en tiendedel af det afgiftsbeløb, som er betalt i forbindelse med anskaffelsen eller ibrugtagningen af det pågældende investeringsgode.

Det beløb, der reguleres, er det momsbeløb, som virksomheden har haft fradragret for i forbindelse med anskaffelsen/ibrugtagningen. Det gælder, uanset om der oprindeligt er opnået fuld eller delvis fradragret.

Reguleringen sker på grundlag af de ændringer i fradragretten, som finder sted i det enkelte regnskabsår i forhold til fradragretten i anskaffelses-/ibrugtagningens år. Der skal dog ske en samlet regulering for den resterende del af reguleringsperioden, når et investeringsgode sælges eller overdrages, samt ved regulering i forbindelse med afmeldelse fra registrering.

I forbindelse med, at reguleringsperioden for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom med virkning fra den 1. januar 1996 er ændret fra 10 år til 5 år, opstår spørgsmålet, om der skal momsreguleres, hvis der f.eks. den 1. januar 1996 eller senere er gået 5 år fra reparations-/vedligeholdelsesarbejdet er foretaget, og ejendommen overgår fra momsmæssig til ikke momsmæssig anvendelse. Styrelsen finder, at lovændringen har virkning for de reguleringer, der foretages efter 1. januar 1996. Fra 1. januar 1996 gælder således en ubetinget 5 års reguleringsperiode for reparationsydelser.

### J.4.2.3 Eksempler på beregning af reguleringsbeløb

Følgende eksempler er medtaget til nærmere belysning af reglerne om opgørelse af reguleringsbeløb i forbindelse med indtrædelse af en reguleringsforpligtelse. Det er i eksemplerne forudsat, at virksomhederne anvender kalenderåret som regnskabsår.

#### Eksempel 1

En virksomhed købte i maj måned 1997 en maskine. I forbindelse med dette køb medregnede virksomheden 150.000 kr. til købsmomsen. Ved virksomhedens afmeldelse fra registrering i juli måned 2000 overgår maskinen til en ikke fradragberettiget anvendelse.

Der skal i dette tilfælde reguleres 60.000 kr., som fremkommer således:

Fradrag ved anskaffelsen.....		150.000 kr.
Reduktion med 1/5 af fradraget for hvert regnskabsår, der er gået (afsluttet) siden anskaffelsen		
1997	30.000 kr.	
1998	30.000 kr.	
1999	30.000 kr.	90.000 kr.
Reguleringsbeløb.....		60.000 kr.

### Eksempel 2

Virksomhed A - der normalt har både momspligtige og momsfri aktiviteter - købte i 1996 et edb-anlæg. Momsen af anskaffessummen udgjorde 500.000 kr., svarende til en årlig andel på 100.000 kr.(1/5). Virksomheden var i 1996 berettiget til 80 pct. fradrag og medregnede således 400.000 kr. til købsmomsen vedrørende edb-anlægget.

I løbet af 1997 indskrænker virksomheden sine momsfri aktiviteter og kan ved udgangen af 1997 konstatere, at årets fradragsprocent for bl.a. edb-anlægget har været 89. Denne ændring i fradragsprocenten medfører imidlertid ingen regulering, idet udsvinget har været mindre end 10 i forhold til fradragsprocenten på anskaffelsestidspunktet. Virksomheden kunne dog vælge at foretage regulering, jf. J.4.2.4.

I 1998 har virksomheden udelukkende momspligtige aktiviteter - altså fuld fradragsret. Herved bliver virksomheden berettiget til at kompensere for den forøgede fradragsret i forhold til anskaffelsestidspunktet. Reguleringsbeløbet beregnes på grundlag af årets andel af den betalte moms (100.000 kr.) og udsvinget i fradragsretten (20 pct.), dvs. 20 pct. af 100.000 kr. = 20.000 kr.

I 1999 genoptager virksomheden de momsfri aktiviteter, således at årets fradragsprocent bliver 65. Den ved anskaffelsen godtgjorte andel på 80.000 kr. har således været for stor, og virksomheden skal reducere købsmomsen med 15 pct. af 100.000 kr. = 15.000 kr.

I 2000 bliver fradragsprocenten 75. Denne ændring medfører ingen regulering, da udsvinget er mindre end 10 i forhold til fradragsprocenten på anskaffelsestidspunktet.

Herefter er reguleringsperioden udløbet, og udsving i fradragsprocenten i 2001 og senere vil ikke medføre reguleringer - heller ikke selv om fradragsprocenten i et eller flere af disse regnskabsår bliver nul. Hvis anlægget sælges, skal der betales moms af salgsprisen efter lovens almindelige regler.

Skematisk kan reguleringsforløbet opstilles således:

Anskaffelsesår: 1996

### J.4.2.3

Købsmoms: 500.000 kr.

Fradrag ved anskaffelsen: 80 pct. (400.000 kr.)

Regnskabsår	Fradragsprocent	Reguleringsbeløb
1996	80	-
1997	89	-
1998	100	+ 20.000 kr.
1999	65	- 15.000 kr.
2000	75	-

#### Eksempel 3

I 1991 har virksomheden opført et byggeri. Momsen af opførelsesomkostningerne har udgjort 1.000.000 kr., som fuldt ud er medregnet til købsmomsen.

I 1995 inddrages 1/4 af bygningen til formål, for hvilket virksomheden ikke har fradragsret (f.eks. bolig)

Uanset at en del af bygningen endeligt inddrages til boligformål, skal momsen reguleres løbende over den resterende del af reguleringsperioden. I 1995 vil fradragsprocenten således kun være 75 pct., og der skal derfor indbetales 25.000 kr.

Anskaffelsesår: 1991

Købsmoms: 1.000.000 kr.

Fradrag ved anskaffelsen: 100 pct.

Regnskabsår	Fradragsprocent	Reguleringsbeløb
1991	100	-
1992	100	-
1993	100	-
1994	100	-
1995	75	25.000 kr.
1996	75	25.000 kr.
1997	75	25.000 kr.
1998	75	25.000 kr.

Regnskabsår	Fradragsprocent	Reguleringsbeløb
1999	75	25.000 kr.
2000	75	25.000 kr.

En virksomhed, der har kalenderåret som regnskabsår, køber i 1996 en maskine, som skal anvendes til både momspligtige og momsfrie aktiviteter. Momsen af anskaffelsesprisen udgør 200.000 kr. Hvis fradragsprocenten for det pågældende år udgør 70, vil virksomheden kunne medregne 140.000 kr. til købsmomsen ved anskaffelsen. I 1997 og 1998 er fradragsprocenten henholdsvis 65 og 55.

#### Eksempel 4

I 1999 sælges maskinen for 500.000 kr. inkl. moms.

Der skal i 1999 ske regulering for den resterende del af reguleringsperioden, dvs. for årene 1999 og 2000.

Reguleringsforløbet ser herefter således ud:

År	Anvendelse	(a) Årets andel (1/5 af 200.000)	(b) For-skud (70% - 1/5 af 200.000)	(c) Årets fra-drags procent	(d) Årets faktiske fradrags-ret (c x a)	Årets regule-ring (d-b)
1996	blandet	40.000	28.000	70	28.000	0
1997	blandet	40.000	28.000	65	26.000	0 *)
1998	blandet	40.000	28.000	55	22.000	-6.000
1999	salg	40.000	28.000	(100)	(40.000)	12.000 **)
2000		40.000	28.000	(100)	(40.000)	12.000**)

\*) Da forskellen mellem det aktuelle års fradrag (65 pct.) og fradragsprocenten på anskaffelsestidspunktet (70 pct.) er under 10 pct., foretages ikke regulering i 1997.

\*\*\*) Virksomheden vil således kunne medregne et momsbeløb på 24.000 kr. for den resterende periode til den indgående moms i den momsperiode, hvor investeringsgodet sælges. Beløbet udgør 12.000 kr. for 1999 og 12.000 kr. for 2000.

Reguleringsbeløbet kan dog højst udgøre 25 pct. af salgsprisen ekskl. moms (salgsprisen ekskl. moms udgør 80 pct. af 500.000 kr. = 400.000 kr.), dvs. 25 pct. af 400.000 kr. = 100.000 kr. I dette eksempel er reguleringsbeløbet mindre end 100.000 kr., og der kan derfor ske regulering af hele beløbet (24.000 kr.)

#### J.4.2.4

#### J.4.2.4 Bagatelgrænse § 44, stk. 3

Efter § 44, stk. 3, er der ikke pligt til at regulere for fradragsretten for købsmoms af investeringsgoder, hvis udsvinget i fradragsprocenten er mindre end 10 i forhold til fradragsprocenten på anskaffelses-/ibrugtagningstidspunktet. Virksomheden har imidlertid ret til at foretage regulering, hvis den selv ønsker det.

Denne bagatelgrænse gælder, hvad enten udsvinget er positivt eller negativt i forhold til fradragsprocenten på anskaffelses-/ibrugtagningstidspunktet.

### J.5 Skader og erstatninger

Fradragsretten for momsen af omkostninger til udbedring af skader er ikke lovfæstet, men reguleret dels af domstolpraksis, dels af administrativ praksis.

Som noget karakteristisk for skader og erstatninger gælder, at skadevolder (forsikringsselskab) til skadelidte leverer en ny vare/ydelse til kompensation for den tidligere tabte/mangelfulde. Sælger har således lagt salgsmoms på den oprindelige vare/ydelse, og spørgsmålet opstår derfor, hvorledes der skal forholdes med momsen af den kompenserende vare/ydelse, idet momslovens system er, at værditilvæksten kun skal momsbelægges én gang.

#### J.5.1 Generelt

Udgangspunktet er, at den skadelidte virksomhed har fradrag for momsen af udbedringsomkostningerne, forudsat at den er momsregistreret og har fuld fradragsret for købsmomsen, se J.5.1.2.1.

Hvis den skadelidte virksomhed ikke er momsregistreret eller i øvrigt ikke har fuld fradragsret for købsmomsen, kan den skadevoldende virksomhed få fradragsretten på betingelse af, at skadevolder er en momsregistreret virksomhed, se J.5.1.2.3.

Som skadelidt i forbindelse med beskadigelse af varer og fast ejendom anses normalt den, der er ejer af de beskadigede ting.

Som skadelidt i forbindelse med beskadigelse/tyveri af udlejet eller leaset løsøre anses normalt den, som lejer ud. Det gælder, selv om lejeren ifølge lejekontrakten påtager sig erstatningsansvar for skader på eller tyveri af det lejede udstyr. I vurderingen lægges der vægt på, at det er lejeren, der i henhold til lejekontrakten skal have leveret en ydelse i form af leje af en genstand (f.eks. tv-apparat) i modsætning til, hvis genstanden sælges (leverance). Det, der skal erstattes, er således et driftsmiddel uden moms og ikke en vare med moms, se Mn.798.

#### J.5.1.1 Transportskader

#### Forsendelse på sælgers risiko

Hvis solgte genstande er gået tabt under forsendelsen fra en momsregistreret virksomhed, og forsendelsen er sket på sælgers risiko, skal sælger ikke betale salgsmoms af varen. Er varerne beskadiget, skal sælger kun betale moms af den pris, som køberen betaler. Sælger anses som skadelidt.

Det tab, som eventuelt skal erstattes af fragtføreren (eller forsikrings-selskabet), er derfor varens pris uden moms.

Herved stilles både sælger og køber i momsmæssig henseende, som om aftalen ikke var indgået.

Hvis varerne er gået tabt eller beskadiget, mens de blev sendt mellem to registrerede virksomheder, og forsendelsen er sket på købers risiko, kan køberen fradrage varens købsmoms. Køberen betragtes som skadelidt.

### **Forsendelse på købers risiko**

Det tab, der eventuelt skal erstattes, er derfor varens pris uden moms. Det gælder, uanset om betalingen helt eller delvist modtages fra et forsikrings-selskab, hvor køberen har tegnet transportforsikring.

Herved stilles både sælger og køber momsmæssigt, som om salget har fundet sted. Sælger skal betale salgsmoms af de solgte, men beskadigede varer, og køber kan fradrage købsmomsen heraf.

Moms af omkostninger til udbedring af skader på forsendelser, hvor transportvirksomheden bærer risikoen for varerne, behandles fradragsmæssigt efter de regler, der er beskrevet nedenfor under J.5.1.2.

### **Forsendelse på transportvirksomhedens risiko**

I det følgende beskrives, hvorledes reglerne er for momsfradrag i en række situationer, dels for skadelidte, dels for skadevolder.

### **J.5.1.2 Andre skader**

En skadelidt virksomhed kan fradrage momsen vedrørende indkøb, reparationer mv., der bruges til at genoprette skader, som virksomheden er blevet påført, efter de almindelige regler om momsfradrag, jf. specielt §§ 37 og 38. Det gælder, uanset om den skadelidte virksomhed selv må bære tabet ved skaden, eller den kan få tabet dækket ved erstatning fra en skadevolder eller et forsikrings-selskab. Det tab, der i sidstnævnte tilfælde skal erstattes, bliver således genanskaffelses-/reparationsprisen uden moms.

### **J.5.1.2.1 Skadelidte virksomheders indkøb, reparationer mv.**

Hvis skadelidte kun har delvis fradragsret for købsmomsen, bliver det tab, der skal erstattes, værdien plus den del af momsen, som skadelidte ikke kan fradrage som købsmoms.

Den skadelidte virksomhed skal ikke beregne salgsmoms af erstatningskrav mv. i de tilfælde, hvor den selv udbedrer skader på egne varer eller driftsmidler, for hvilke den har fradragsret for købsmomsen. Af hensyn til reguleringsforpligtelsen skal der dog beregnes salgsmoms, hvis aktivet, der udbedres, er en fast ejendom. Momsen er fradragsberettiget efter de almindelige regler. Ikke fuldførte (afleverede) entreprisearbejder ved opførelse af fast ejendom anses momsmæssigt for egne varer, hvis risikoen for skader på entreprisearbejdet påhviler leverandøren i henhold til entreprisekontrakten. Det forhold, at bygherren, f.eks. for at få byggelån, har forsikret byggeriet under opførelsen, ændrer ikke i vurderingen, se f.eks. Mn. 318.

### **J.5.1.2.2 Skader udbedret af den skadelidte virksomhed selv**

Hvis den skadelidte virksomhed kun har delvis fradragsret for sin købsmoms, jf. § 38, skal den derimod beregne salgsmoms i det omfang, den ikke

### J.5.1.2.3

har fradragsret. Der skal dog kun betales moms, hvis virksomheden er momsregistreret for fremstilling og salg af tilsvarende ydelser til 3. mand.

### J.5.1.2.3 Skader forvoldt af registrerede virksomheder

En registreret skadevolder, der må yde betaling for skade inklusive moms, kan som nævnt under J.5.1 fradrage momsen af omkostningerne til udbedring af skaden i tilfælde, hvor skadelidte ikke er momsregistreret eller ikke har fuld fradragsret for momsen. Skadelidte har i så fald ingen fradragsret for momsen.

Skadevolders fradragsret for moms er betinget af:

- at erstatningskravet er opstået som led i skadevolderens momspligtige aktiviteter
- at erstatningen indeholder moms
- at skadevolderen kan dokumentere, at erstatningsbeløbet indeholder moms

Hvis en momsregistreret skadevolder selv udbedrer den forvoldte skade, skal der ikke betales moms af udbedringsarbejdet, se J.5.1.2.2.

### J.5.1.3 Erstatninger

Den, der modtager erstatningsbeløb, skal ikke betale moms af beløbet, medmindre dette må anses for hel eller delvis betaling for momspligtige leverancer. Om erstatningsbeløb, se også G.1.1.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.271.TSS udtalt sig om den momsmæssige behandling af tilbagediskonterede fremtidige leasingydelser i forbindelse med misligholdelse og i forbindelse med ophør før aftalens udløb i øvrigt.

Ved opsigelse af leasingaftaler før aftalens udløb i henhold til aftalens bestemmelser og udenfor bestemmelserne om misligholdelse er det styrelsens opfattelse, at det vederlag, som leasingtager efter aftalen skal betale leasinggiver, er momspligtigt.

Det samme er tilfældet i forbindelse med aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler, f.eks. om forkortelse af løbetid eller om, at uopsigelige kontrakter alligevel skal være opsigelige.

EF-domstolen har i sag C-16/93, Tolsma, og senere domme udtalt, at en tjenesteydelse kun udføres "mod vederlag", som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren.

Imidlertid er der i forbindelse med opsigelse, der ikke sker i anledning af misligholdelse, og aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler netop tale om gensidigt bebyrdende retsforhold. Derfor er der efter domstolens retspraksis tale om leverancer mod vederlag fra leasinggivers side, når denne



opnår ret til vederlag ved opsigelsen eller ændringen af aftalen. Sådanne opsigelser og aftalte ændringer er derfor momspligtige.

Efter styrelsens opfattelse er der i forbindelse med misligholdelse af leasingkontrakter ikke tale om en gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold.

Det forhold, at leasinggiver i leasingkontrakten forbeholder sig ret til at kræve erstatning i tilfælde af misligholdelse, og at kontrakten indeholder bestemmelser om erstatningens beregning, kan efter styrelsens opfattelse ikke sidestilles med, at leasinggiver har accepteret leasingtagers evt. misligholdelse af kontrakten. Misligholdelse må derimod ses som en ikke-aftalt, ensidig undladelse fra leasingtagers side. Evt. erstatning for denne ensidige undladelse kan derfor ikke anses for vederlag for en ydelse inden for rammerne af et gensidigt bebyrdende retsforhold. Et sådant erstatningsbeløb er således ikke momspligtigt.

Det bemærkes, at en afgørelse af, om en transaktion er momspligtig, skal foretages på baggrund af en analyse af transaktionernes objektive og reelle karakter, og ikke på baggrund af parternes formelle benævnelse. Ved afgørelsen af, om en transaktion er momspligtig, skal der derfor tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne transaktion.

► En lejer havde i SKM2004.497.LSR stillet en bankgaranti for overholdelse af forpligtelserne i henhold til en lejekontrakt. Lejer fraflyttede lejemålet uden at opsiges lejemålet og betalte ikke leje for tiden efter fraflytningen. Udlejer opsagde herefter lejemålet med forkortet varsel. Bankgarantien blev udbetalt til udlejer. Landsskatteretten fandt, at den del af bankgarantien, der forholdsmæssigt vedrørte perioden indtil udløbet af udlejers forkortede varsel for opsigelsen af lejemålet, måtte anses for vederlag for levering af en ydelse til lejer. Denne del var momspligtig efter momslovens § 4. Den del af den udbetalte garanti, der forholdsmæssigt vedrørte perioden efter udløbet af det forkortede varsel, måtte derimod anses for en erstatning, som ikke var momspligtig. Det var uden betydning, at lejer efter erhvervslejeloven var forpligtet til at betale leje for tiden indtil, at lejer kunne være flyttet med aftalt varsel, idet der blot var tale om en objektiveret beregning af erstatningen til udlejer som følge af misligholdelsen af lejeaftalen. ◀

Ved afgørelse af, om et almindeligt erstatningskrav skal opgøres med eller uden moms, må det, der er anført ovenfor under J.5.1.2, lægges til grund.

## J.6 Tvangsmæssig tilbagetagelse af driftsmidler

Ved opgørelse af momstilsvaret i forbindelse med tilbagetagelse af driftsmidler mv., der er handlet på afbetalingsvilkår med sædvanligt ejendomsforbehold, må der sondres mellem, om driftsmidlet mv. overtages i henhold til det gældende ejendomsforbehold af den oprindelige sælger eller af en anden virksomhed, f.eks. et finansieringsselskab, jf. Dep. 300.

## **J.6.1**

### **J.6.1 Sælgers tilbagetage- gelse**

Sælgeren af driftsmidlet mv. kan foretage regulering af momsgrundlaget med et beløb (uden moms), der godtgøres eller godskrives køberen i forbindelse med tilbagetagelsen af det solgte på betingelse af, at der udstedes kreditnota.

Hos køberen af det tilbagetagne aktiv reduceres den fradragsberettigede købsmoms på grundlag af den kreditnota, sælgeren har udstedt.

Ovennævnte fremgangsmåde finder også anvendelse, hvor køberen er erklæret konkurs.

### **J.6.2 Finansieringsselska- bets tilbagetagelse**

Et finansieringsselskab - eller en anden virksomhed end den oprindelige sælger - der har overtaget en kontrakt med ejendomsforbehold, må ikke i forbindelse med tilbagetagelse af de pågældende aktiver udstede kreditnota med deklareret moms.

Det samme gælder, selv om selskabet måtte være registreret for salget af de pågældende varer. Der er ikke i relation til finansieringsselskabet tale om returvarer.

Selskabet må heller ikke udstede afregningsbilag med deklareret moms, fordi der ikke er indgået en almindelig handel.

Hvis køberen er gået konkurs, skal der ikke i forbindelse med finansieringsselskabets tilbagetagelse af det solgte aktiv ske nogen momsmæssig regulering.

# Afsnit K Momsgodtgørelse § 45

Under visse forudsætninger kan momspligtige personer og andre få godtgørelse for moms, som er betalt her i landet. Det drejer sig om momspligtige personer, der ikke er etableret her i landet (§ 45, stk. 1). Herudover ydes momsgodtgørelse til fremmede staters herværende ambassader, internationale organisationer mv. (§ 45, stk. 2), transportvirksomheder (§ 45, stk. 3), forsikrings- og genforsikringsvirksomhed og finansielle aktiviteter (§ 45, stk. 4), humanitære organisationer (§ 45, stk. 5) og ved indførsel, hvor betingelserne for toldgodtgørelse er til stede (§ 45, stk. 6). Der er i momsbekendtgørelsens kapitel 8 fastsat nærmere regler vedrørende udbetaling af godtgørelsen efter lovens § 45, stk. 1 og stk. 3-5.

I forbindelse med godtgørelse af merværdiafgiften på passagen af den faste forbindelse over Øresund er der indgået aftale med Sverige om, at tilbagebetaling af såvel den danske som den svenske merværdiafgift til udenlandske virksomheder skal ske i Sverige (§ 45, stk. 8 og bekendtgørelse nr. 30 af 24. maj 2000).

## K.1 Godtgørelse ved erhvervsmæssig brug og anden anvendelse

Momspligtige personer, der ikke er etableret her i landet, kan få godtgjort den moms, som er betalt her for varer og ydelser til virksomhedens erhvervsmæssige brug.

Hvad der skal forstås ved momspligtige personer, se C.1.1.

Godtgørelsen kan kun indrømmes for indkøb af den art, som registrerede virksomheder her i landet efter loven kan fradrage ved opgørelsen af momstilsvaret efter lovens §§ 37-42. Det er således uden betydning, at den udenlandske virksomhed ville kunne medregne moms af tilsvarende udgifter til den indgående moms i sit hjemland.

Styrelsen har i TfS 1998, 416 truffet afgørelse om, at udenlandske virksomheder ikke er berettigede til momsrefusion, når den momsbelagte leverance skulle have været leveret uden moms.

Udenlandske virksomheders muligheder for at opnå godtgørelse fremgår af §§ 27-30 i momsbekendtgørelsen. Disse bestemmelser er baseret på de EU-rettlige regler i 8. og 13. momsdirektiv.

ToldSkat Sydjylland Region Sønderborg er bemyndiget til at behandle sager om tilbagebetaling af afgift efter 8. og 13. momsdirektiv. Tilbagebetalingen sker efter momslovens § 45, stk. 1 og stk. 3-4.

Virksomheder, der ikke er etableret i Danmark, skal ved ansøgningen om godtgørelse udfylde en særlig blanket, og ansøgningen skal bl.a. indeholde oplysninger om anvendelsen af de indkøb, der søges godtgørelse for.

### K.1.1 Udenlandske virksomheder § 45, stk. 1 og 8

## K.1.1

Endvidere skal udenlandske virksomheder afgive erklæring om, at de ikke har udøvet registreringspligtig virksomhed her i landet i det tidsrum, ansøgningen vedrører. Registreringspligtig virksomhed omfatter ikke levering af ydelser, herunder transportydelser og hertil tilknyttede transaktioner, når ydelsen er direkte knyttet til udførsel af varer til steder uden for EU eller til indførsel af varer, der befinder sig under ordninger vedrørende fællesskabsforsendelse mv., se D.10., samt for erhvervsmæssig passagerkørsel med busser indregistreret i udlandet.

Ansøgningen skal omfatte køb mv. af varer og ydelser for en periode på mindst 3 måneder og højst et kalenderår. Det momsbeløb, der søges godtgørelse for i dette tilfælde, skal være mindst kr. 1.500. Perioden kan dog være kortere end 3 måneder, når det drejer sig om den sidste del af et kalenderår. I så fald skal godtgørelsesbeløbet være mindst kr. 200.

Virksomheden kan også ansøge om at medtage køb mv., som ikke var medtaget i tidligere ansøgninger for det pågældende kalenderår.

Virksomheden skal sammen med ansøgningen indsende originalfakturaer, toldkvitteringer mm. med angivelse af de momsbeløb, som er betalt.

For virksomheder hjemmehørende i et andet EU-land skal den kompetente offentlige myndighed (normalt den lokale skatte- og afgiftsforvaltning eller toldforvaltning) attestere, at virksomheden er momspligtig. Endvidere attesteres virksomhedens registreringsnummer.

For virksomheder hjemmehørende uden for EU skal en kompetent (offentlig) myndighed attestere, at virksomheden udøver erhvervsvirksomhed i hjemlandet.

Den første ansøgning skal vedlægges en erklæring om, at virksomheden driver momspligtig virksomhed/erhvervsvirksomhed i sit hjemland. Erklæringen gælder 1 år fra udstedelsesdagen.

Hvis ansøgningen og den tilhørende dokumentation er modtaget til tiden, tilbagebetales momsbeløbet senest 6 måneder efter, at ansøgningen er modtaget. Omkostninger ved udbetaling af beløb uden for Danmark påhviler virksomheden.

### **Ansøgningsfrist**

Ansøgninger om momsgodtgørelse skal indgives til ToldSkat Sydjylland Region Sønderborg, Hjalmar Finsens Gade 18, 6400 Sønderborg og skal være regionen i hænde senest den 30. juni efter det år, som ansøgningen vedrører.

Tilbagebetaling til udenlandske virksomheder af merværdiafgiften på pasageafgiften vedrørende den faste vejforbindelse over Øresund skal dog ske hos:

Skattemyndigheter i Gävle  
Särskilda Skattekontoret SSK  
Fredsgatan 20  
S-771 21 Ludvika  
Sverige

De øvrige EU-lande har gennemført tilsvarende ordninger vedrørende tilbagebetaling af moms efter EU's 8. momsdirektiv.

De nærmere regler om tilbagebetaling af moms i de andre EU-lande fremgår af vejledninger, som danske virksomheder kan få ved at henvende sig til de enkelte EU-landes kompetente myndigheder eller hos Udenrigsministeriet.

Til brug ved danske virksomheders ansøgning om tilbagebetaling af moms, der er betalt i andre EU-lande, kan told- og skatteregionerne give en erklæring om virksomhedens momsmæssige status.

Tredjelandsvirksomheder, der har valgt at benytte sig af særordningen for levering af elektroniske tjenesteydelser til private i EU, kan få godtgjort moms i henhold til § 45, stk. 1. Det betyder, at selv om en tredjelandsvirksomhed har valgt at lade sig identificere i Danmark, kan den få godtgjort den moms, som er betalt her for varer og ydelser til virksomhedens erhvervmæssige brug.

Fremgangsmåden er den samme, som gælder for andre virksomheder, der kan få godtgjort moms i henhold til bestemmelsen. Om særordningen henvises til afsnit U.

Virksomheder, der sælger varer og momspligtige ydelser til diplomatiske udsendinge mv. og internationale organisationer her i landet, skal beregne moms efter lovens almindelige regler. For at friholde sådanne leverancer for en direkte momsbelastning er der etableret forskellige godtgørelsesordninger for diplomatiske udsendinge mv.

Af praktiske grunde kan der dog for punktafgiftspligtige varer samt for tele-ydelser fastsættes en fritagelsesordning. Om fritagelsesordningen, se K.1.2.2.

Diplomatiske repræsentationer og visse internationale organisationer samt tilknyttede personer med diplomatisk status kan på visse betingelser få godtgjort moms, der er betalt her i landet.

Godtgørelsesordningen vedrørende diplomatiske repræsentationer administreres af Udenrigsministeriet, hvorefter det på betingelser fastsat af ministeriet er muligt for herboende diplomater m.fl. at få godtgjort den betalte moms. Hvad der kan opnås godtgørelse for, fremgår af Udenrigsministeriets

## Øresund § 45, stk. 8

## Tilbagebetaling af moms i andre EU-lande

## Særordningen for elektroniske ydelser

## K.1.2 Ambassader mv. § 45, stk. 2

## K.1.2.1 Godtgørelsesordninger

## K.1.2.1

publikation: *Diplomat in Denmark*, October 2003, der kan hentes på internetsiden: <http://www.um.dk/en/menu/AboutUs/TheProtocolDepartment/Publications/DiplomatInDenmark/>:

Momsgodtgørelse kan opnås for alle vareindkøb, dog ikke fødevarer, drikkevarer, tobaksvarer, medicin, parfume, kosmetik, husdyr, gaver og rengøringsmidler herunder toiletartikler. Momsgodtgørelsen omfatter heller ikke service og reparation af transportmidler (biler, motorcykler, både etc.) og køb af ekstraudstyr undtagen radio og kommunikationsudstyr.

Det forudsættes, at indkøbene anvendes af herboende diplomater mv. og disses familiemedlemmer, og indkøbene skal være i rimelig mængde og skal dække det faktiske behov.

Momsgodtgørelse gives også for el, telefon, opvarmning, vand, olie, gas og renovation.

Godtgørelse gives endvidere for leje af fast ejendom, hvis lejen er momsbelagt, og for lejede genstande, hvis de pågældende genstande ved køb ville være berettiget til momsgodtgørelse. Godtgørelse gives også ved midlertidig hotelindkvartering forudsat, at den pågældende ambassadefunktionær ikke har nogen anden bopæl i Danmark.

Der gives kun momsgodtgørelse for indkøb af nye varer. Der gives således ikke momsgodtgørelse for brugte varer, f.eks. antikviteter, brugte tæpper eller varer, som er købt på auktioner mv.

Der kan ikke opnås godtgørelse for moms af tjenesteydelser, dog kan moms af tjenesteydelser godtgøres, hvis ydelserne har forbindelse med diplomaters arbejde. Der ydes ikke momsgodtgørelse for hotel- og restaurationsregninger.

Hvert køb skal have en værdi på mindst DKK 1000. Køb af samme dato fra den samme sælger kan dog lægges sammen for at nå minimumsbeløbet. Ansøgningsskema og fakturaer skal indgives kvartalsvist. Der gives ikke godtgørelse for moms for fakturaer, der er mere end 12 måneder gamle.

ToldSkat København er bemyndiget til at behandle sager om momsgodtgørelse for varer til internationale organisationer og ambassader m.fl.

Se også I.1.1.5 om salg til diplomater m.fl. i andre EU-lande.

### **EU-Kommissionen**

Foretager EU-kommissionens filialkontor i København indkøb af varer og ydelser her i landet, er filialkontoret omfattet af en tilsvarende godtgørelsesordning som diplomater m.fl.

### **NATO og NATO-personel**

Forsvarsministeriet administrerer godtgørelsesordningen vedrørende NATO og NATO-personel, hvorefter der i samme omfang og på samme vilkår som for diplomater m.fl., kan ydes godtgørelse af den moms, der er betalt ved køb af varer og momspligtige ydelser bestemt til herværende

NATO-personel og til brug ved NATO-hovedkvarter m.v., se også I.1.14 og I.3.7.

ToldSkat Østjylland er bemyndiget til at behandle sager om moms-godtgørelse for varer til NATO-styrker og udenlandske officerer på udveksling.

For så vidt angår leverancer af varer og momspligtige ydelser til Den Europæiske Rumfartsorganisation (ESA) henvises til I.1.1.5.

**ESA**

Ved lov nr. 291 af 15. maj 2002 om ændring af merværdiafgiftsloven blev der, med virkning fra 1. juli 2002, indført en bestemmelse om moms-godtgørelse for honorære konsulers indkøb, der anvendes fuldt ud i forbindelse med den konsulære tjeneste. Ændringen er omtalt i TSS cirkulære 2002-33 af 19 november 2002.

**K.1.2.1.1  
Særlig ordning for  
honorære konsulere**

Direktøren for Told- og Skattestyrelsen har med virkning fra 1. juli 2002 bemyndiget ToldSkat København til at træffe afgørelse i 1. instans vedrørende ydelse af godtgørelse af afgifter af fremmed staters herværende honorære konsulers indkøb i det omfang de indkøbte varer og ydelser anvendes fuldt ud i forbindelse med den konsulære tjeneste, jf. momslovens § 45, stk. 2, 2. pkt.

Anmodninger om ydelse af godtgørelse skal således fremsendes til ToldSkat København, Tagensvej 135, 2200 København N.

Momsloven er med virkning fra den 1. juli 2002 ændret således, at der nu i henhold til momslovens § 45, stk. 2, 2. pkt, kan ydes godtgørelse af afgifter af fremmed staters herværende honorære konsulers indkøb i det omfang de indkøbte varer og ydelser anvendes fuldt ud i forbindelse med den konsulære tjeneste.

Honorære konsulere, der efter momslovens § 45, stk. 2, 2. pkt., ønsker at ansøge om godtgørelse af moms, skal anmelde sig til ToldSkat København.

ToldSkat København kan i forbindelse med anmeldelsen undersøge om udnævnelsen som honorær konsul er aktuel, eller om hvervet som honorær konsul er ophørt, hos Udenrigsministeriet eller Corps Consulaire-Danmark. ToldSkat København kan endvidere løbende hos de nævnte undersøge om hvervet som honorær konsul er ophørt.

Anmeldelsen skal indeholde oplysninger om: den honorære konsuls navn og adresse, den honorære konsuls cpr.nr., samt hvilken fremmed stat den honorære konsul repræsenterer.

Det fremgår af forarbejderne til momslovens § 45, stk. 2, 2. pkt., at formålet med moms-godtgørelse for honorære konsulers indkøb her i landet, er at opnå en vis ligestilling af de momsmæssige forhold for herboende fremmede staters diplomater og honorære konsulere.

### K.1.2.1.1

At der kun bliver en vis ligestilling hænger sammen med, at godtgørelsen for honorære konsulater er begrænset til momsen af varer og ydelser, der skal anvendes fuldt ud i den konsulære tjeneste, det vil sige som hverken helt eller delvist anvendes til privat eller andet brug.

Det vil bero på en konkret bedømmelse hvilke varer og ydelser, der kan antages at være anvendt i den konsulære tjeneste, ligesom det vil bero på en konkret vurdering om varerne og ydelserne er anvendt fuldt ud.

Der kan ydes godtgørelse af moms på indkøb af husleje, translatorydelser, udgifter i forbindelse med almindeligt kontorhold og lignende, når indkøbene udelukkende er anvendt i den konsulære tjeneste.

Ansøgning om godtgørelse af afgift kan ske på en særlig blanket. Blanketten kan rekvireres hos de regionale told- og skattemyndigheder. Den kan endvidere udskrives fra ToldSkats hjemmeside på Internettet. Blanketten har nummer 31.032.

I ansøgningen skal den honorære konsul angive oplysninger til identifikation af ansøgeren.

Anmodningen skal omfatte køb mv. af varer eller ydelser for en periode på mindst 3 måneder og højst et kalenderår. Ansøgeren skal foretage en sammentælling af det momsbeløb, der søges godtgjort. Beløbet skal angives i danske kroner.

Det beløb, der søges godtgjort skal udgøre mindst 200 kr. Beløb under 200 kr. vil ikke blive udbetalt.

Udbetaling af godtgørelse kan enten finde sted til den honorære konsuls bankkonto, girokonto, eller godtgørelsen kan udbetales via check.

I ansøgningen skal den honorære konsul afgive en erklæring om anvendelsen af de indkøb, for hvilke der søges om afgiftsgodtgørelse, herunder om indkøbene er anvendt fuldt ud i den konsulære tjeneste.

Ansøgningen skal være ToldSkat København i hænde senest 3 måneder efter udløbet af den periode eller det kalenderår ansøgningen vedrører. Behandling af rettidigt modtagne og behørigt dokumenterede ansøgninger afsluttes senest 3 måneder efter, at ToldSkat København har modtaget anmodningen.

Anmodningen skal ledsages af originale fakturaer med angivelse af de afgiftsbeløb, som ansøgeren har betalt. Disse dokumenter tilbagesendes ansøgeren i påtegnet stand inden en måned.

Fakturaer, der danner grundlag for ansøgningen, skal være forsynet med fortløbende nummer eller tilsvarende identifikation, fakturadato og indeholde oplysning om sælgers navn, registreringsnummer, (det vil sige det relevante CVR eller SE-nummer) og adresse, købers navn og adresse samt



leverancens art, omfang og pris. Endvidere skal afgiftsbeløbets størrelse være angivet på fakturaen, eller det skal af denne fremgå, at afgiften udgør 20 pct. af det samlede beløb. Såfremt en faktura også omfatter afgiftsfritagne leverancer, skal det af fakturaen fremgå, hvilke leverancer der er pålagt afgift. Sådanne leverancer skal opføres for sig med særskilt sammen-tælling.

Hvis en faktura indeholder leverancer, som ikke anvendes fuldt ud i den konsulære tjeneste, og derfor ikke berettiger til godtgørelse i henhold til momslovens § 45, stk. 2, 2. pkt, skal dette fremgå tydeligt af anmodningen, ligesom de pågældende poster i fakturaen skal markeres.

Oplysningerne i henhold til den enkelte honorære konsuls ansøgning om godtgørelse af moms vil, hvis den pågældende konsul giver skriftligt samtykke hertil, blive videregivet til Corps Consulaire - Danmark.

ToldSkat Københavns afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 22. Fristen er for så vidt andet ikke er bestemt 3 måneder jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 20.

### **K.1.2.2 Fritagelsesordninger**

Skatteministeriet har efter forhandling med Udenrigsministeriet besluttet, at øl, vin, spiritus og tobaksvarer, som diplomater m.fl. i Danmark hidtil har kunnet købe hos punktafgiftsregistrerede virksomheder uden punktafgift, men med moms, for fremtiden kan leveres momsfrit.

#### **Øl, vin, spiritus og tobaksvarer**

Fra den 1. januar 2004 kan indenlandske leveringer af andre punktafgifts-pligtige varer til ambassader, tilknyttet personale m.fl. her i landet ske momsfrit på visse betingelser.

#### **Andre varer**

Den 1. januar 2004 træder den nye momsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003) i kraft. Efter bekendtgørelsens § 32, jf. momslovens § 45, stk. 2, kan fremmede staters herværende ambassader mv., internationale organisationer samt tilknyttet personale her i landet momsfrit indkøbe varer fra punktafgiftsregistrerede virksomheder i samme omfang, som disse varer kan købes punktafgiftsfrit. De nærmere regler og kontrolforanstaltninger fastsættes af ToldSkat.

Om motorkøretøjer, se Q.2.12.2.

Med henblik på opfyldelse af traktatretlige forpligtelser kan der opnås momsfritagelse for levering af varer, der er betalt af midler stillet til rådighed af De Forende Staters regeringer som led i det fælles forsvar og forsvarsmateriel til organisationer, der er tilsluttet NATO, samt materialer og ydelser i forbindelse med fællesfinansierede infrastrukturprogrammer under NATO, se I.3.8. Tilsvarende kan der opnås momsfrihed ved indførsel af varer mv. fra steder uden for EU, når varerne og materiel er indført med henblik på opfyldelse af de traktatretlige forpligtelser, se nærmere I.3.7.

#### **K.1.2.2.1 Indførsel**

### K.1.3

I samme omfang og under samme betingelser som fastsat for toldfrihed kan der opnås momsfrihed for varer, der indføres fra steder uden for EU, til fremmede staters herværende diplomatiske og konsulære repræsentationer og dertil knyttede personer med diplomatiske rettigheder samt til internationale organisationer og dertil knyttede personer, der tilstås diplomatiske rettigheder, se nærmere I.3.7.

### K.1.3 Transportvirksomheder § 45, stk. 3

Transportvirksomheder, som har betalt moms her i landet i forbindelse med befordring til udlandet af personer med ledsagende bagage og transportmidler, kan få godtgørelse for momsen. Udlandet omfatter EU-lande og tredie-lande. Ledsagende transportmidler omfatter f.eks. cykler, motorcykler, personbiler samt busser med passager. Derimod er lastbiler og tomme busser ikke omfattet af bestemmelsen.

For at være omfattet af godtgørelsesordningen skal virksomheden lade sig anmelde og føre et regnskab, som kan danne grundlag for opgørelsen af momsen, som ønskes godtgjort, jf. § 31 i moms bekendtgørelsen.

### Udenrigs personbefordring med fly eller skib

Registrerede flyselskaber og rederier kan herefter - med de begrænsninger, der følger af lovens § 42, stk. 1 - få godtgjort momsen af køb mv., som vedrører udenrigs befordring med fly eller skib.

Flyselskaber og rederier, der ikke er registreret for salg mv. af varer og momspligtige ydelser, men som udfører udenrigs personbefordring, kan efter anmodning lade sig anmelde og derved få godtgørelse for moms af køb mv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1994, 854 truffet afgørelse om, at luftfartsselskaber fra den 1. oktober 1994 som udenrigsbefordring kan medregne strækningen mellem to indenrigslufthavne, når billetterne udstedes fra en provinslufthavn via Kastrup til en udenrigsdestination. Det er en betingelse, at der sker et umiddelbart skift fra indenrigsfly til udenrigsfly, at eventuel bagage indcheckes fra start, samt at et gennemgående boarding card udstedes fra start. Umiddelbart skift anses at foreligge, hvis skiftet finder sted inden for 24 timer. Dette fremgår også af dommen SKM2002.117.ØLR.

Ligeledes kan moms af udgifter til drift af lounge godtgøres, hvis loungen er beliggende i udenrigsterminalen, og loungen kun kan benyttes af passagerer med gyldig billet til udenrigsdestination, idet udgifterne til driften af loungen anses for en integreret del af den momsfrie udenrigs befordring.

Flyselskabers, herunder charterselskabers, udgift til bespisning af passagerer på landjorden i tilfælde af forsinkelser eller aflysninger i flytrafikken kan normalt ikke regnes med ved opgørelsen af købsmomsen. Udgiften kan dog medregnes, hvis selskaberne er forpligtet hertil enten i henhold til internationale aftaler eller i henhold til indgået kontrakt. Udgifter i andre tilfælde, f.eks. hvor bespisningen ydes som kulance fra flyselskabets side, kan ikke medregnes.

Flyselskaber kan normalt ikke få godtgørelse for købsmomsen vedrørende udgifter til hotelophold, underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver. Flyselskaberne kan dog få godtgjort 25 pct. af købsmomsen på hotel- og restaurationsydelser, hvis de afholdte udgifter er af strengt erhvervsmæssig karakter, se nærmere J.3.1.5.

Registrerede flyselskaber m.fl. er i øvrigt omfattet af de almindelige kontrol- og regnskabsbestemmelser.

Registrerede virksomheder, der af Færdselsstyrelsen har fået tilladelse til rutekørsel til udlandet med bus, kan - med de begrænsninger, der følger af lovens § 42, stk. 1, se J.3.1, - få godtgjort moms af indkøb mv., som vedrører udenrigs personbefordring ved rutekørsel med bus.

#### **Rutekørsel med bus til udlandet**

Virksomheder, der ikke er registreret for salg mv. af varer og momspligtige ydelser, men som udfører udenrigs personbefordring ved rutekørsel med bus, kan efter anmodning anmeldes og få godtgørelse for moms af køb mv.

Told- og Skattestyrelsen traf i TfS 1995, 510 afgørelse om, at et busselskab, der kører i rutefart mellem Danmark og Sverige er berettiget til godtgørelse af momsen af hele strækningen, dvs. både den udenlandske og indenlandske kørselsstrækning. Det er dog betingelse, at selskabet følger rutetilladelsen fra Færdselsstyrelsen, som ikke tillader intern transport af passagerer mellem steder i Danmark.

Der ydes godtgørelse af moms, som er betalt i forbindelse med transaktioner, der er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 10 (forsikrings- og genforsikringsvirksomhed) og nr. 11, litra a-e (finansielle aktiviteter), se D.11.10 og D.11.11, når ydelserne leveres til aftagere uden for EU, eller de pågældende ydelser er knyttet direkte til varer, som udføres til steder uden for EU.

#### **K.1.4 Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed og finansielle aktiviteter § 45, stk. 4**

For at være berettiget til momsgodtgørelse skal forsikringsselskaberne lade sig anmelde, jf. momsbekendtgørelsens § 31. Med de begrænsninger, der følger af § 42, stk. 1, se J.3.1, kan selskaberne få godtgjort moms på køb af varer og momspligtige ydelser her i landet efter følgende regler:

Som godtgørelsesberettiget moms anses en andel af et års samlede moms på købte varer og momspligtige ydelser, svarende til forholdet i det pågældende år mellem præmieindtægter hidrørende fra forsikringsvirksomhed uden for EU og de samlede præmieindtægter.

Som præmieindtægter hidrørende fra forsikringsvirksomhed uden for EU anses:

- præmieindtægter for direkte forsikringer med forsikringstagere, der er etableret uden for EU. Indtægter fra selskabernes agenturer, der er oprettet uden for EU, kan dog kun medregnes med 25 pct.,
- præmieindtægter for genforsikringskontrakter, der indgås med selskaber, der er etableret uden for EU, og
- præmieindtægter fra forsikring af varer, der transporteres til steder uden

## K.1.4

for EU. Selskaberne kan vælge at opgøre denne indtægt som 25 pct. af de samlede præmieindtægter fra vareforsikring.

De samlede præmieindtægter er selskabets samlede ikke reserveregulerede bruttopræmier, Dep. 652. Hvis der måtte være eventuelle ændringer af den fradragsret, som selskabet havde ved købet af et investeringsgode, anvendes reglerne om delvis fradragsret og om regulering af købsmoms for investeringsgoder, se J.4. Det gælder f.eks. ændringen af omsætningsfordelingen samt ved salg af driftsmidler og investeringsgoder, for hvilke der er taget helt eller delvis momsfradrag.

Pengeinstitutter kan opgøre den godtgørelsesberettigede moms som en andel af et års samlede moms på købte varer og momspligtige ydelser, svarende til forholdet mellem renteindtægter hidrørende fra kunder bosiddende i lande uden for EU og de samlede renteindtægter, TfS 1997, 374.

Registrerede forsikringsselskaber og pengeinstitutter er i øvrigt omfattet af de almindelige kontrol- og regnskabsbestemmelser.

### Afrunding

Told- og Skattestyrelsen har i cirkulære nr. 2003-20 af 9. juli 2003 præciseret praksis vedrørende § 45, stk. 4. Se også afsnit J.2.1.1.

Reglerne om fradrag og godtgørelse fremgår af artikel 17, stk. 3 og 5, og artikel 19 i 6. momsdirektiv. Artikel 17, stk. 5, og artikel 19, omhandler ikke godtgørelse, men alene delvis fradragsret.

Godtgørelse er omhandlet i artikel 17, stk. 3, litra c, og der er i direktivet givet valgfrihed med hensyn til at udmønte bestemmelsen i en fradragsordning eller en godtgørelsesordning. Da Danmark har valgt at udmønte artikel 17, stk. 3, litra c, i en godtgørelsesordning, finder pro-rata satsen i artikel 19 ikke anvendelse. Fradragsprocenten efter momslovens § 38, og godtgørelsen efter momslovens § 45, stk. 4, beregnes herefter hver for sig.

På denne baggrund kan det lægges til grund, at

- Den delvise fradragsprocent i henhold til § 38, stk. 1, i momsloven kan rundes op til nærmeste hele procent.
- Der kan ikke ske oprunding til nærmeste hele procent af godtgørelsesprocenten i henhold til momslovens § 45, stk. 4. Der regnes med to decimaler efter de almindelige afrundingsregler.

Såfremt en virksomhed skal opgøre sin delvise fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, og samtidig har krav på godtgørelse af afgift efter momslovens § 45, stk. 4, kan virksomheden ikke lægge fradragsprocenten og godtgørelsesprocenten sammen og herefter foretage oprunding af procenten til nærmeste hele procent.

Præciseringen har virkning fra den 9. juli 2003, hvor cirkulæret blev offentliggjort.

I den nye momsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 898 af 6. november 2003) er præciseringen indarbejdet i bekendtgørelsens §§ 16 og 31.

Humanitære organisationer m.v., der udfører varer til steder uden for EU, kan få godtgørelse af den moms, som er betalt for varerne her i landet, jf. § 31 i momsbekendtgørelsen. Der kan ligeledes ydes godtgørelse af den moms, som er betalt her i landet i forbindelse med varenes direkte udførsel.

**K.1.5  
Humanitære organi-  
sationer m.v. § 45,  
stk. 5**

I tilfælde, hvor betingelserne for toldgodtgørelse efter EU" toldkodeks er opfyldt, ydes momsgodtgørelse i samme omfang som toldgodtgørelse. Ligeledes ydes momsgodtgørelse, hvor det er åbenbart, at forudsætningerne for momsfrihed har foreligget ved indførslen.

**K.1.6  
Godtgørelse ved ind-  
førsel fra steder uden  
for EU § 45, stk. 6**

Ved lov nr. 1299 af 20. december 2000 er momsloven ændret. Momsregistrerede virksomheder, der indfører varer fra steder uden for EU, skal afregne momsen over virksomhedens momsangivelse efter momslovens § 56. Der henvises til afsnit O. Ændringen trådte i kraft den 1. april 2001.

**Registrerede virksom-  
heder**

Undlader speditjonsfirmaer, der som varemottager angiver transitvarer til godsregistrering, at returnere godstalonnen til ToldSkat med attest om varenes udførsel, foretager ToldSkat en skønsmæssig ansættelse. Speditjonsfirmaet kan ikke medregne den betalte importmoms af transitvarerne til firmaets købsmoms.

**Transitvarer**

Hvis speditjonsfirmaet ved fremlæggelse af udførselsdokumentation anmoder om regulering af den skønsmæssige ansættelse, kan momsbeløbet tilbagebetales i samme omfang og på tilsvarende betingelser, som gælder for særlig toldgodtgørelse.

Virksomheder, der ikke er registreret, og private skal efter momslovens § 61 afregne importmomsen efter de regler, der gælder for afregning af told. Der henvises til afsnit P.4.

**Ikke registrerede virk-  
somheder og private**

Private kan kun få momsen tilbagebetalt, hvis varen ikke svarer til bestillingen. Der kan ikke tilbagebetales moms, når private returnerer bøger mv., der er bestilt hos virksomheder uden for EU, selv om der gælder en fortrydelsesret.

# *Afsnit L Betalingspligtige personer*

I momslovens § 46, er der fastsat regler om, hvem det overfor ToldSkat påhviler at betale momsen for en given transaktion. De tilsvarende regler findes i 6. momsdirektiv, hovedsagelig i artikel 21.

## **L.1 Betalingspligtige personer**

### **L.1.1 Hovedregel § 46, stk. 1, 1. pkt.**

Udgangspunktet er, at momsen skal betales af den momspligtige person, der foretager en momspligtig levering af varer og ydelser her i landet, og bestemmelsen er derfor en hæftelsesregel, fordi den betalingspligtige person også er den person, der hæfter for betalingen.

Til belysning af praksis på området kan nævnes, at to personer, der i en periode sammen havde drevet virksomhed, hæftede solidarisk for denne periode. Dette gælder, selvom den ene person efterfølgende er udtrådt af virksomheden, og at der samtidig foreligger en intern aftale om, at den anden hæfter for al gæld for den nævnte periode.

Se også Østre Landsrets dom i TfS 1996,378, der vedrørte en skatteyder, som blev erklæret konkurs med fristdagen den 20/2 1990. Senere påbegyndte skatteyderen påny selvstændig virksomhed og opnåede i den forbindelse krav på negativ momstilsvær. Regionen modregnede tilsværet i restancen oparbejdet inden konkursdekretets afsigelse. Landsretten fandt, at regionen var berettiget til at foretage modregning, idet skatteyderen fortsat hæftede for restancerne fra før konkursen, og betingelserne for modregning i øvrigt var opfyldt.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1996,337 gennemgået betingelserne for, at advokaters bestyrelses honorarer kan tilfalde selskabet i de tilfælde, hvor advokater driver virksomhed i selskabsform. I det tilfælde, hvor honoraret tilfalder advokataktieselskabet, vil selskabet også være den momspligtige person, der er betalingspligtig for momsen af beløbet.

Desuden hæfter et bestyrelsesmedlem i et aktieselskab ikke personligt for selskabets eventuelle momsrestancer, selvom bestyrelsesmedlemmets kontoradresse anvendes som opkrævningsadresse for selskabet.

### **L.1.2 Undtagelser § 46, stk. 1, 2. pkt.**

Bestemmelsens 2. pkt. opregner 4 tilfælde - og fra 1. januar 2005 5 tilfælde - med grænseoverskridende transaktioner, hvor momsen skal betales af aftageren. Baggrunden for disse undtagelser er primært, at det derved undgås at kræve registrering af den udenlandske leverandør, samt at momsen rent faktisk betales her i landet. Dette afhjælper problemer i forhold til de lande, som Danmark ikke har et kontrol- og inddrivelsessamarbejde med.

### **L.1.2.1 Trekantshandel § 46, stk. 1, nr. 1**

Aftageren skal betale momsen, når denne er en registreret virksomhed, der har modtaget varen fra et andet EU-land ved en trekantshandel, jf. momslovens § 35, stk. 1, nr. 2.

Reglerne for, hvornår der er tale om trekantshandel, således at slutbruger, der er registreret her i landet, derfor skal betale momsen, er nærmere omtalt i afsnit I.

Mellemhandlere, der ikke er registreret her i landet, og som leverer varer direkte fra et andet EU-land til en registreret varemottager her i landet, kan efter momsbekendtgørelsens § 80, undlade at lade sig registrere og svare moms her i landet, når mellemhandleren i det andet EU-land har opfyldt betingelserne i momsbekendtgørelsens § 79 (se P.9).

Virksomheder, som af en virksomhed etableret i et andet EU-land, eller for dennes regning, får leveret og installeret eller monteret varer, er betalingspligtige. Det er dog et krav, at aftageren af installations- eller monteringsarbejdet er en registreret virksomhed. Udføres installeringen eller monteringen for en ikke registreret virksomhed, er det den udenlandske virksomhed, som er pligtig til at betale momsen.

Hvis varen installeres af en virksomhed, der er etableret her i landet eller uden for EU, følger det af bestemmelsen, at det er installatøren - og ikke aftageren - der skal betale momsen.

Efter momslovens § 46, stk.1, nr. 2, 2. pkt. kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om dokumentation for, at aftageren er betalingspligtig. Dette er gjort i momsbekendtgørelsens § 78, stk. 2.

Betalingspligt for aftageren forudsætter, at betingelserne i momsbekendtgørelsens § 78, stk. 2, er opfyldte. Efter denne bestemmelse skal den udenlandske virksomhed på fakturaen anføre virksomhedens og aftagerens registreringsnummer, og at vareaftageren skal betale momsen for den pågældende transaktion. Aftageren skal på angivelsen anføre fakturabeløbet og det momsbeløb, der skal betales i forbindelse med transaktionen.

Den udenlandske leverandør vælger selv, om denne vil følge anvisningerne i momsbekendtgørelsens § 78, stk. 2, og derved undgå at skulle registreres her i landet, eller om vedkommende i stedet ønsker at blive registreret her i landet i overensstemmelse med hovedreglen nævnt i lovens § 46, stk. 1, 1. pkt.

Hvis en registreret virksomhed fra en leverandør, der er etableret i udlandet aftager ydelser nævnt i momslovens § 16, stk. 2, § 18, stk. 2, § 19, stk. 2 og 3, § 20, stk. 2, eller § 21, skal momsen afregnes af aftageren.

Det samme gælder, når en momspligtig aftager modtager ydelser nævnt i lovens § 15, stk. 2 og 3. Dermed kan ikke registrerede virksomheder altså også blive betalingspligtige. Se P.9.

De nævnte ydelser er rådgivningsydelser mv., herunder telekommunikationsydelser, elektronisk leverede tjenesteydelser og - fra 1. januar 2005 - visse transmissionsydelser (§ 15, stk. 2 og 3), udlejning af transportmidler (§ 16, stk. 2), lønforarbejdning mv. (§18, stk. 2), EU-transportydelser (§ 19,

### **L.1.2.2 Installering og montering § 46, stk. 1, nr. 2**

### **L.1.2.3 Visse ydelser § 46, stk. 1, nr. 3**

#### L.1.2.4

stk. 2 og 3), ydelser knyttet til transport af varer mellem to forskellige EU-lande (§ 20, stk. 2) og formidlingsydelser (§ 21). Reglerne om disse ydelsers leveringssted behandles i afsnit E.3.

Det fremgår af bestemmelsen, at det er momspligtige modtagere (og i visse tilfælde kun registrerede virksomheder) af de omhandlede ydelser, der er betalingspligtige.

Hvis aftageren er en privatperson, skal den udenlandske leverandør således lade sig registrere her i landet og betale moms af leverancen. Tilsvarende gælder, hvis aftageren er et selskab eller en anden juridisk person, der ikke er en momspligtig person. Om momspligtige personer, se C.

Bestemmelsen har stor praktisk betydning, idet det i realiteten er den, der bevirker, at udenlandske leverandører af alle de mest almindelige grænseoverskridende ydelser undgår at skulle lade sig momsregistrere og afregne moms i det land, hvor deres ydelse leveres.

I SKM2002.663.LSR omtalt i E.3, E.3.1.3 og E.3.1.5 lagde Landsskatteretten på baggrund af det af told- og skatteregionen og selskabet oplyste til grund, at det pågældende selskab var en momspligtig person efter momslovens § 3, stk. 1, og dermed betalingspligtig efter § 46, stk. 1, nr. 3.

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en retssag vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM2002.663.LSR. Som følge af, at der er taget bekræftende til genmæle har Told- og Skattestyrelsen udarbejdet en kommentar i SKM2004.333.TSS. Under sagens behandling ved landsretten bestred selskabet, at det var en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor selskabet modtog ydelserne. Selskabet fremlagde endvidere nye oplysninger m.v., der ikke havde foreligget i forbindelse med Landsskatterettens behandling af sagen. Såsom sagen forelå oplyst ved landsretten fandt Skatteministeriet det sandsynligt, at landsretten ville nå frem til, at selskabet ikke kunne anses for at være en afgiftspligtig person, hvorfor selskabet allerede af denne grund ikke skal betale erhvervsmoms af de omhandlede tjenesteydelser i henhold til momslovens dagældende § 18, stk. 1, nr. 3. Skatteministeriet tog af disse grunde bekræftende til genmæle i sagen ved landsretten.

#### L.1.2.4 Investeringsguld § 46, stk. 1, nr. 4

Ved levering her i landet til momsregistrerede virksomheder af visse former for guld, der er pålagt moms, er det efter § 46, stk. 1, nr. 4, aftageren, der er den betalingspligtige person. Bestemmelsens grundlag i 6. momsdirektiv er artikel 26b, punkt F.

Bestemmelsen omfatter dels leveringer af investeringsguld, hvor sælgeren har valgt at levere guldmet med moms, jf § 51a, stk. 3, dels leveringer af andet guld som råmetal eller som halvforarbejdede produkter af en lødighed på 325 tusindedele eller derover.

Om frivillig registrering efter § 51 a for levering af investeringsguld, se D.11.21.



Fra 1. januar 2005 er det aftageren, der er den betalingspligtige person ved visse køb af gas og elektricitet. Efter bestemmelsen er momsregistrerede virksomheder betalingspligtige, når de fra en virksomhed, der er etableret i udlandet, modtager gas leveret gennem distributionssystemet for naturgas eller elektricitet.

### **L.1.2.5 Visse leveringer af gas og elektricitet § 46, stk. 1, nr. 5**

Bestemmelsen er indsat i momsloven ved lov nr. 356 af 19. maj 2004. Ved denne lov ændres leveringsstedsbestemmelserne for disse leveringer af gas og elektricitet. Den nye bestemmelse om betalingspligt betyder, at udenlandske virksomheder - som ikke i forvejen er momsregistreret her i landet - ikke behøver at blive momsregistreret her, selvom de har leverancer, der har leveringssted her. Det er dog en betingelse, at de alene leverer de omhandlede leverancer af gas og elektricitet til momsregistrerede virksomheder.

Om de nye bestemmelser for leveringsstedet, se E.2.4.

For leverancer før den 1. januar 2005 finder reglerne om EU-handel anvendelse ved leverancer, der efter de hidtilgældende regler har leveringssted i et andet EU-land. Momspligtige personer er derfor betalingspligtige efter bestemmelsen i § 46, stk. 2, om betalingspligt ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande. Se L.2.

### **Leverancer før 1. januar 2005**

## **L.2 Erhvervelser**

Moms af varer fra andre EU-lande skal betales af den person, der foretager en momspligtig erhvervelse, jf. momslovens § 46, stk. 2.

### **Momspligtige erhver- velser**

Reglerne om momspligtige erhvervelser står i lovens § 11, der er nærmere omtalt i D.9.

Det bemærkes, at udenlandske virksomheder, der foretager momspligtige erhvervelser her i landet, som hovedregel skal registreres. Hvis virksomheden ikke har filial eller lignende her i landet, skal den registreres ved en repræsentant, der er etableret her i landet, jf. lovens § 47, stk. 2, 2. pkt. Bestemmelsen er behandlet nærmere i afsnit M.1.3.

## **L.3 Told- og afgiftsoplag**

Ifølge momslovens § 11 a skal der betales moms af EU-varer, der efter at have været oplagt i Københavns Frihavn, på et frilager eller på et afgiftsoplag fraføres herfra, jf. Momsvejledningens afsnit D.9.3. Tilsvarende skal der efter momslovens § 12, stk. 2, betales importmoms af tredjelandsvarer, når varerne ikke længere er omfattet af visse toldordninger. Blandt disse toldordninger er oplæggelse i Københavns Frihavn, på frilager eller på toldoplag, jf. Momsvejledningens afsnit D.10.

Af momslovens § 46, stk. 3, fremgår det, at betaling af moms af varer, der fraføres Københavns Frihavn eller frilager, toldoplag eller et afgiftsoplag,

påhviler den person, der foranlediger, at varen fraføres de nævnte ordninger. Dette kan f.eks. være varemodtageren.

Momsbekendtgørelsens § 98, stk. 3, nævner, at virksomheder, der foranlediger, at varer fraføres et afgiftsoplag, ved fraførslen skal anføre momsbeløbet på kontoen for udgående moms, jf. momslovens § 11 a.

### **Hæftelse - Frilager, toldoplag eller afgiftsoplag**

Momsbekendtgørelsen og toldbehandlingsbekendtgørelsen indeholder derudover bestemmelser om, at oplagsindehaveren hæfter for varer, der fraføres - eller må anses for fraført - fra lagret i modstrid med gældende regler. Jf. § 96 i bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 (Momsbekendtgørelsen) og § 101 i bekendtgørelse nr. 1007 af 8. december 2003 (Toldbehandlingsbekendtgørelsen).

I en sag om tyveri fra en provianteringsvirksomhed fandt Højesteret i **SKM2002.149.HR**, at der i den dagældende Toldbehandlingsbekendtgørelses § 87, stk. 1, jf. toldlovens § 57, sammenholdt med momslovens § 11 a, var hjemmel til at opkræve moms hos den registrerede oplagshaver for varer, der var gået tabt ved tyveri.

Ved indbrudstyveri fra frilagre, afgiftsoplag og toldoplag er der således pligt til at betale moms. Betalingspligten påhviler som udgangspunkt den person, der foranlediger, at varen fraføres de nævnte ordninger, jf. lovens § 46, stk. 3. Oplagsindehaveren hæfter imidlertid for momsen af stjålne varer, der ikke forefindes på lageret som følge af indbrudstyveri.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.160.TSS udtalt, at ved fraførsel af varer fra frilagere, afgiftsoplag og toldoplag som følge af fejllieferinger og ekspeditionsfejl er der ligeledes pligt til at betale moms efter lovens § 11 a henholdsvis § 12, stk. 2. Oplagsindehaveren er selv den betalingspligtige person efter lovens § 46, stk. 3, idet det er oplaget, der har begået fejlen. Dertil kommer, at oplagsindehaveren som nævnt hæfter for momsen efter toldbehandlingsbekendtgørelsens og momsbekendtgørelsens hæftelsesbestemmelser.

Om fradragret for moms, der i forbindelse med indbrudstyveri skal betales efter § 11 a eller § 12, stk. 2, se SKM2004.160.TSS, der er omtalt i afsnit J.1.1.

### **Hæftelse - Københavns Frihavn**

► Landsretten fandt i SKM2004.475.ØLR, at Københavns Havn ikke hæftede for momskravet vedrørende cigaretter (tredjelandsvare), der var stjålet fra frihavnen. Landsretten fandt, at Københavns Havn efter det oplyste ikke retligt havde kunnet råde over cigaretterne. Landsretten fandt heller ikke, at den skete omladning og kortvarige opbevaring af cigaretterne, der foregik som led i den almindelige havnemæssige håndtering af varerne, indebar, at Københavns Havn havde rådet over cigaretterne i toldlovens § 39, stk. 1's forstand. Ligeledes fandtes denne håndtering ikke at indebære, at Københavns Havn hæftede efter den dagældende toldbehandlingsbekendtgørelses § 80 (§ 94 i den nugældende bekendtgørelse), der som anført af Landsskatretten måtte ses i sammenhæng med bekendtgørelsens § 79 (den nugæld-

dende bekendtgørelses § 93), ligesom de nævnte bestemmelser som anført ikke vedrørte selve frihavsvirksomheden, men alene de virksomheder, der opererede på frihavnsområdet. ◀

► Landsretten fandt yderligere i SKM2004.475.ØLR, at Københavns Havn ikke hæftede for momskravet vedrørende spiritusvarer (EU-varer), der var stjålet fra frihavnen. Spiritusvarerne fandtes ikke at være oplagt efter momslovens § 11 a i Københavns Frihavn, og Københavns Havn havde ikke foranlediget, at varerne blev fraført oplaget efter momslovens § 46, stk. 3. ◀

## L.4 Import

Moms af varer, der indføres fra steder uden for EU, skal efter momslovens § 46, stk. 4, betales af importøren.

Toldlovgivningen indeholder dog en række regler om, at andre, f.eks. transportører og oplagshavere, hæfter for betaling af importmoms. Der henvises til Toldvejledningen. Af nyere afgørelser på området kan dog nævnes SKM2002.518.HR ► og SKM2004.475.ØLR ◀.

## L.5 Fakturering med moms

I henhold til momslovens § 46, stk. 5, skal moms betales af enhver, der på en faktura anfører momsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indeholder moms.

### Udstedelse af faktura med moms

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med lovens § 52, stk. 7, hvorefter enhver virksomhed, der med urette anfører momsbeløb på en faktura, skal indbetale dette beløb til told- og skattemyndighederne. Bestemmelsen i § 52, stk. 7, er nærmere omtalt i afsnit N.2.3.12.

I praksis vil situationer med forkert beregnet moms oftest blive løst ved udstedelse af kreditnota for det fejlagtigt beregnede momsbeløb fra sælger til køber.

## L.6 Solidarisk hæftelse § 46, stk. 6

En udenlandsk virksomhed, der er registreret her i landet, er forpligtet til at betale moms efter momslovens § 46, stk. 1.

Ved lov nr. 1088 af 19. december 2001 er momslovens § 46, stk. 6, ændret som konsekvens af en ændring af lovens § 47, stk. 2, se M.1.3.

Ændringen betyder, at såfremt en udenlandsk virksomhed etableret uden for EU i andre lande end Færøerne, Grønland, Island eller Norge er registreret ved en herboende repræsentant, hæfter virksomheden og repræsentanten solidarisk for betaling af momsen.

Virksomheder etableret i EU, på Færøerne, Grønland, Island eller i Norge kan dog fremover vælge, om de fortsat vil registreres ved en herboende repræsentant. Den herboende repræsentant hæfter ikke solidarisk med EU-virksomheder og virksomheder i Grønland, Færøerne, Island og Norge.

Den fiskale repræsentant for EU-virksomheder, virksomheder i Grønland etc. varetager således de administrative forpligtelser over for myndighederne, således at ToldSkat har en kontaktperson her i landet.

I visse tilfælde kan der dog blive tale om at stille sikkerhed, se P.6.

## **L.7 Fællesregistrerede virksomheders solidariske hæftelse**

Virksomheder, der ikke har samme ejer, og som er registreret under ét efter momslovens § 47, stk. 4, hæfter solidarisk for betaling af moms vedrørende de virksomheder, der er omfattet af den fælles registrering, jf. lovens § 46, stk. 7.

Bestemmelsen i § 47, stk. 4, er nærmere omtalt i afsnit M.1.5.

Højesteret statuerede i sin dom af 25. oktober 1989, at et krav fra Eksportkreditrådet mod én af flere fællesregistrerede virksomheder kunne modregnes i den fællesregistrerede virksomheds momstilgodehavende.

Det blev i denne forbindelse udtalt, at enhver af de fællesregistrerede virksomheder havde stilling som kreditor i forhold til det daværende toldvæsen. Da momsgodtgørelsen således også tilkom den virksomhed, som Eksportkreditrådet havde et krav mod, var modregningen berettiget.

Dommen illustrerer rækkevidden af den fælles hæftelse i fællesregistreringen, der således gælder både i ind- og udbetalingssituationen.

I afgørelse Dep. 891/84 er fastlagt, at i en personligt ejet virksomhed og et selskab, hvor der ikke var nogen egentlig bogføring, og hvor der var foretaget en sammenblanding af afgiftsregnskaberne, hæftes der solidarisk, selvom virksomhederne var registreret hver for sig.

Der var på denne baggrund foretaget modregning mellem negativ moms i den personlige virksomhed og momsskyld i selskabet. Afgørelsen var begrundet i, at der i kontrolperioden ikke var foretaget nogen egentlig bogføring, ligesom der var sket en vis sammenblanding af momsregnskaberne.

# Afsnit M Registrering §§ 47-51

Bestemmelserne om momsregistrering findes i §§ 47-51 samt i bekendtgørelse 508 af 10. juni 2004 om virksomhedsregistrering i en række skatte- og afgiftslove.

## M.1 Registrering af virksomheder med leverancer

Momspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, som ikke er momsfri efter § 13, skal anmelden virksomheden til momsregistrering. Registreringen sker med virkning fra det tidspunkt, hvor den registreringspligtige virksomhed efter en konkret vurdering må anses for at være startet, se M.1.2. Anmeldelse om nyregistrering, ændring af igangværende registreringer og afmeldelse fra registrering skal ske til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der træffer afgørelse om registreringen. Visse anmeldelser, som kræver egentlig skatte- og afgiftsfaglig kompetence, kan udtages til sagsbehandling hos den regionale told- og skattemyndighed, der herefter træffer afgørelse om registreringen. Bliver de regionale told- og skattemyndigheder i øvrigt i forbindelse med kontrol-, lignings- og inddrivelsesarbejdet bekendt med forhold, der medfører nyregistrering af ændringer i eller afmeldelse af en virksomhedsregistreringsforhold, træffes afgørelse ligeledes af den regionale told- og skattemyndighed. Der henvises §§ 1-4 i bekg. om virksomhedsregistrering i en række skatte- og afgiftslove.

Klager over afgørelser om registrering behandles af Told- og Skattestyrelsen, jf. § 5 i bekg. om virksomhedsregistrering.

Afgørelserne registreres i ToldSkats Erhvervssystem, jf. § 6 i bekg. om virksomhedsregistrering.

I § 3 er defineret, hvad der forstås ved en momspligtig person, se C.1.

Hvis de samlede momspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. inden for en 12-måneders periode, skal der ikke ske registrering eller betales moms, jf. § 49, stk. 1. Denne undtagelse gælder ikke for udenlandske virksomheder og ved levering af nye transportmidler til andre EU-lande. Her skal der altid ske registrering.

Pligten til at lade sig registrere indtræder på det tidspunkt, hvor det er åbenbart, at den momspligtige omsætning vil overstige registreringsgrænsen på de 50.000 kr.

Momspligtige personer, der efter 50.000 kr.'s grænsen ikke behøver at lade sig registrere, kan vælge at lade sig registrere og betale moms, se M.4.

Der er ingen formkrav i loven med hensyn til selve anmeldelsen, men i praksis sker anmeldelsen ved, at der udfyldes en særlig anmeldelsesblanket. Virksomheden skal bl.a. give oplysninger om ejerforhold, aktiviteter mv. og skal give forskellige former for dokumentation.

### M.1.1 Anmeldelse til registrering § 47, stk. 1

### Registreringsgrænse på 50.000 kr.

### Anmeldelsesblanket

### M.1.1.1

Anmeldelse og andre dokumenter, der indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kan være i såvel papirbaseret som elektronisk form efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens nærmere retningslinier. På [www.webreg.dk](http://www.webreg.dk) findes de blanketter, som virksomhederne skal bruge. Anmeldelse af ny virksomhed skal sendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Postboks 600, 0900 København C. Oplysningen om ændringer eller ophør sendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Postboks 910, 0900 København C.

Hvis et aktieselskab eller anpartsselskab under stiftelse anmeldes til registrering, skal der gives personlige oplysninger om stifterne, som alle skal underskrive registreringsanmeldelsen, da de hæfter solidarisk for indgåede forpligtelser, indtil selskabet er stiftet, anmeldt og registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Ved registreringen får virksomheden et registreringsbevis, hvor virksomhedens CVR-nr./SE-nr. er anført.

#### M.1.1.1 Varer oplagt i Københavns Fri- havn, frilager, told- oplag eller afgiftsop- lag

Momspligtige personer, der leverer varer, der er oplagt i Københavns Frihavn eller på et frilager, et toldoplag eller et afgiftsoplag, uden afgift, kan dog undlade at lade sig momsregistrere, jf. § 47, stk. 1, 2. pkt. De pågældende varers momsfritagelse følger af bestemmelserne i § 12, stk. 2, § 34, stk. 1, nr. 15 og § 34, stk. 2 - 3. Se herom i D.10, I.1.9, I.1.11 og I.1.12.

Det er dog kun muligt at blive fritaget for at lade sig registrere, hvis der er tale om levering af oplagte varer.

Hvis en virksomhed driver almindelig handel inden for Frihavns område, skal den derfor registreres i lighed med alle andre momspligtige virksomheder.

#### M.1.2 Tidsmæssige krav § 47, stk. 5

Virksomheden skal anmelde sig til registrering senest 8 dage før den momspligtige virksomhed går i gang, jf. § 47, stk. 5.

§ 47, stk. 5, er en ordensforskrift, der påbyder registreringspligtige virksomheder at anmelde sig til registrering, inden den registreringspligtige virksomhed begynder. Selve registreringen skal imidlertid ske med virkning fra det tidspunkt, hvor den registreringspligtige virksomhed efter en konkret vurdering må anses for at være startet. Dette gælder også, selvom virksomheden anmelder sig for sent i forhold til tidskravet i § 47, stk. 5. Overskridelse af tidskravet til selve anmeldelsen straffes dog med bøde, jf. § 81, se V.2.2.

Fra 1. juli 1995 kan virksomheder, der anmeldes til registrering, blive pålagt at stille sikkerhed for moms krav efter reglerne i kildeskattelovens § 56 A, stk. 2, jf. momslovens § 62, stk. 10. Virksomheden kan herefter ikke blive registreret, før der er stillet sikkerhed. Et evt. pålæg om sikkerhedsstillelse skal meddeles virksomheden senest 14 dage efter, at den har anmeldt sig til registrering. Se P.5.

Hvis registreringsforholdene bliver ændret (f.eks. ejerforhold, beliggenhed eller ansvarlig ledelse), skal dette meddeles til Selskabs- og Erhvervsstyrelsen sendes 8 dage efter ændringen, jf. M.1.1.

Udenlandske virksomheder, der ikke har forretningssted her i landet, men har momspligtigt salg af varer og ydelser her i landet, er registreringspligtige efter § 47, stk. 1. Det samme gælder, når virksomheder etableret uden for EU erhverver varer her i landet fra andre EU-lande.

Registreringen har hidtil skulle ske ved en herboende repræsentant.

Ved lov nr. 1088 af 19. december 2001 er momslovens § 47, stk. 2, ændret således, at kravet om registrering ved en herboende repræsentant fra og med 1. januar 2002 kun gælder for virksomheder etableret uden for EU, bortset fra Færøerne, Grønland, Island og Norge.

Ændringen betyder, at en udenlandsk momspligtig virksomhed kun skal registreres ved en fiskalrepræsentant, hvis virksomheden er etableret i et tredjeland, med hvem Danmark ikke har indgået en aftale om gensidig bistand svarende til reglerne i EU. I alle andre tilfælde kan virksomheden selv vælge, om den vil registreres ved en fiskalrepræsentant. De udenlandske virksomheder fritages fortsat fra registreringspligten i det omfang, aftageren er gjort betalingspligtig. Virksomheden kan dog vælge at lade sig registrere, herunder også ved en fiskalrepræsentant.

Registrering gennem en herboende repræsentant skal ske ved repræsentantens hjemregion.

Registrering i andre tilfælde skal ske direkte ved ToldSkat Sønderjylland, Region Sønderborg, Hilmar Finsens Gade 18, 6400 Sønderborg.

Det faste forretningssted er ofte det sted, hvor sælgeren fysisk har etableret sig i form af en butik, kontor eller udsalg, hvorfra virksomheden helt eller delvist udøves.

Som eksempel på fast forretningssted (eller det sted, hvorfra en virksomhed ledes) kan nævnes en filial, et kontor, en fabrik eller et værksted.

En postadresse er ikke nok til at statuere fast forretningssted. Det skal fastsættes ud fra en samlet vurdering af en række omstændigheder, som tilkendegiver, at det faste forretningssted er her i landet. Jf. E.3.

En person, der bor i udlandet, men f.eks. har en tøjforretning i Danmark, behøver ikke at lade sig registrere ved en repræsentant her i landet, fordi der er forretningssted her.

Efter lovens § 60, 2. pkt. kan de statslige told- og skattemyndigheder fravige kravet om en herværende repræsentant efter § 47, stk. 2., for virksomheder, der kun drives i kort tid.

### **M.1.3 Údenlandske virksomheder, der har momspligtige aktiviteter i Danmark § 47, stk. 2**

### **Definition af fast forretningssted**

## **M.1.4**

### **Fjernsalg § 49, stk. 3**

Der skal heller ikke ske registrering eller betales moms via en repræsentant her i landet, hvis der er tale om levering af varer ved fjernsalg fra andre EU-lande, når leveringen vedrører andre varer end punktafgiftspligtige varer (harmoniserede punktafgifter). Det er dog en betingelse, at den samlede levering her til landet ved fjernsalg hverken i det løbende eller i det foregående kalenderår overstiger 280.000 kr., jf. § 49, stk. 3.

En udenlandsk fjernsælger, der i ét år sælger varer for mere end 280.000 kr. og således skal momsregistreres ved en herboende repræsentant, jf. § 47, stk. 2, skal derfor også være momsregistreret og betale dansk moms i det følgende kalenderår, selvom registreringsgrænsen ikke overskrides i dette år.

### **Repræsentanten**

Repræsentanten kan enten være en person, der bor her i landet, eller en virksomhed, der har sit forretningssted her. Repræsentanten må forudsættes at være myndig.

### **M.1.4 Delregistrering § 47, stk. 3, 2. pkt.**

Hvis en momspligtig person har flere virksomheder (f.eks. flere filialer, afdelinger eller forretninger), skal disse som udgangspunkt registreres som én virksomhed. Det betyder bl.a., at virksomhederne skal udveksle varer og ydelser uden momsmæssige konsekvenser, og at fradragsretten opgøres under ét.

Virksomhederne kan dog efter anmodning blive registreret hver for sig (delregistreret), hvis der føres særskilt regnskab for hver enkelt virksomhed. Hver enkelt virksomhed vil herefter blive betragtet som selvstændig.

### **M.1.4.1 Eksportmomsord- ningen**

Med virkning fra 1. januar 1999 blev afregningsperioden ændret for delregistrerede virksomheder. Alle delregistrerede virksomheder skal fra 1. januar 1999 afregne moms på månedsbasis, uanset omsætningen i de enkelte delregistreringsforhold.

Eksportmomsordningen fortsætter også efter 1. januar 1999, men beskrivelsen af ordningen i dette afsnit er justeret efter ovennævnte regler.

Når betegnelsen eksport anvendes i dette afsnit, menes salg til såvel kunder i andre EU-lande som til kunder i 3.lande.

Eksportmomsordningen går ud på, at virksomheder med eksportomsætning eller anden momsfri omsætning kan få momsen af eksportværdien hurtigere tilbagebetalt. Det sker ved, at virksomheden udskiller denne omsætning i en selvstændig momsregistrering med eget SE-nummer.

Delregistreringen betyder, at hver af de momsregistrerede enheder anses som en selvstændig momspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 3. Virksomhedens eksportsalg af varer og ydelser kan herefter faktureres i to led, nemlig fra den oprindelige enhed (hovedenheden) til den nye enhed (eksportenheden) og derefter fra eksportenheden til eksempelvis en kunde i udlandet. Virkningen heraf bliver, at leverancen fra hovedenheden til eks-



portenheden er momspligtig, mens leverancen fra eksportenheden til køberen i udlandet er momsfri.

Der skal føres særskilt regnskab for hver enhed.

Hovedenheden skal afregne moms af salget til eksportenheden i en given momsperiode senest 25 dage efter momsperiodens udløb. Eksportenheden har mulighed for at afgive sin momsangivelse, som kun vil indeholde købsmoms, umiddelbart efter momsperiodens udløb. Købsmomsen vil blive udbetalt efter reglerne i momslovens § 63.

Det er momslovens almindelige regler, som anvendes i eksportmomsordningen. Forudsætningen for at benytte ordningen er, at der skal betales moms af de leverancer, som finder sted mellem hovedenheden og eksportenheden.

### **Hvilke leverancer kan medregnes i ordningen**

Ordningen er således betinget af,

- at levering af varer og ydelser fra hovedenheden til eksportenheden er momspligtige transaktioner, og
- at en tilsvarende leverance mellem to uafhængige parter etableret i Danmark ville være belagt med dansk moms.

Leverancen mellem hovedenheden og eksportenheden skal tage udgangspunkt i en reel forretningsmæssig disposition, når hovedenhedens og eksportenhedens salg ses under ét.

Det er en forudsætning for anvendelsen af eksportmomsordningen, at virksomhedens leverancer faktureres i to led. Hovedenheden skal fakturere til eksportenheden, og eksportenheden skal fakturere til den eksterne kunde. Fakturaen fra hovedenheden skal være belagt med moms, som bliver udgående moms i hovedenheden og indgående moms i eksportenheden.

### **Fakturering**

Eksportenheden skal opfylde de almindelige krav ved fakturering til eksterne kunder, dvs. ved salg af varer til kunder i andre EU-lande skal eksportenhedens faktura indeholde oplysning om enhedens SE-nummer og kundens momsnummer i et andet EU-land.

Hvis hovedenheden fakturerer til eksportenheden på uge- eller månedsbasis, skal hovedenhedens faktura indeholde henvisning til de tilsvarende fakturaer udstedt af eksportenheden.

Salg af varer fra hovedenheden til eksportenheden er et momspligtigt salg, når leveringsstedet er her i landet. Det er således en forudsætning, at varerne befinder sig her i landet på leveringstidspunktet, jf. momslovens § 14.

### **Hvilke varer er omfattet af ordningen**

Eksportenhedens salg af varer til udlandet er fritaget for moms efter bestemmelserne i momslovens § 34. Det er en forudsætning for at anvende eksportmomsordningen, at hovedvirksomhedens leverance ikke i sig selv er fritaget for moms. Som eksempel kan nævnes, at salg af fly (undtagen sportsfly),

### M.1.4.1

skibe over en bruttotonnage på 5 eller over en bruttoregister-tonnage på 5 t (bortset fra lystfartøjer) samt aviser i sig selv er moms fritaget efter momslovens § 34, uanset hvor leverancen foregår. Varer, der medgår til disse ydelser, kan kun medregnes i eksportmomsordningen, hvis der sker selvstændig fakturering af varerne fra eksportenheden til skibet eller flyet.

Skibsværfter og bladhuse har mulighed for at anvende eksportmomsordningen i et vist omfang.

Visse dellerleverancer fra skibsværfter kan efter momsloven anses for at udgøre en momspligtig leverance. De kan bestå af stål og udrustning. Efter aftale med told- og skatteregionen kan et skibsværft foretage en opdeling i flere dellerleverancer eller med andre opdelingskriterier. Det er dog en forudsætning, at dellerleverancerne udgør naturlige elementer af samme karakter som leverancer fra eksterne underleverandører.

Reparation, vedligeholdelse og ombygning af fly og skibe er fritaget for moms efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, og der kan ved fakturering af disse leverancer ikke beregnes dansk moms.

Bladhuse, der leverer aviser, som er fritaget for moms, har også mulighed for at anvende eksportmomsordningen for visse dellerleverancer, der i sig selv kan anses at udgøre en momspligtig leverance. Det er dellerleverancer, som efter deres karakter kan leveres selvstændigt - f.eks. trykkeriydelser.

#### **Hvilke ydelser er omfattet af ordningen**

Virksomheder, der afsætter ydelser til udlandet, kan som udgangspunkt også anvende ordningen. Ordningen kan dog kun benyttes, når salg af de pågældende ydelser ville være belagt med dansk moms ved levering mellem to virksomheder etableret i Danmark.

Landsskatteretten har fastslået, at transportydelser mellem to andre EU-lande end Danmark, som præsteres for udenlandske ordregivere, kan komme med i eksportmomsordningen, jf. TfS 1999, 370.

Transportydelser til eller fra steder uden for EU, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 12, og arbejdsydelser på varer, der efter endt behandling sendes ud af EU, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 6, er under alle omstændigheder fritaget for moms og kan ikke medregnes i eksportmomsordningen.

Det samme gælder ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved de i § 34, stk. 1, nr. 5-12, omhandlede transaktioner eller ved transaktioner, som udføres uden for EU.

Underholdnings- og undervisningsydelser er momspligtige det sted, hvor ydelserne fysisk præsteres, jf. momslovens § 18, stk. 1, nr. 1. Hvis disse ydelser præsteres i udlandet, er de under alle omstændigheder fritaget for dansk moms og kan derfor ikke medregnes i eksportmomsordningen.

Ydelser vedrørende fast ejendom er momspligtige det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, jf. momslovens § 17. Hvis disse ydelser vedrører en

ejendom beliggende i udlandet, er de under alle omstændigheder fritaget for dansk moms og kan derfor ikke medregnes i eksportmomsordningen.

Virksomhederne kan få udbetalt et beløb, som svarer til virksomhedens gennemsnitlige tilgodehavende af overskydende moms hos ToldSkat.

### **Forskudsvis udbetaling af negativ moms**

Det udbetalte beløb svarer til  $3/52$  af den samlede negative moms for de senest forudgående 12 måneder. Grundbeløbet bliver kun udbetalt én gang og reguleres årligt. Til gengæld skal beløbet ikke tilbagebetales, før grundlaget for udbetalingen (eksportsalget) ophører.

For at få negativ moms forskudsvis udbetalt skal virksomheden søge om at blive omfattet af ordningen.

Der henvises til § 1 i lov om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter.

Det forskudsvis udbetalte beløb skal reguleres en gang årligt (d.v.s. hver 12. måned), så det svarer til  $3/52$  af forskellen mellem den udgående moms (salgsmoms + moms af EU-varekøb mv.) og den indgående moms (købsmoms) ifølge virksomhedens angivelser for de seneste 12 måneder. Det påhviler virksomheden at foretage beregningen af reguleringen. Hvis virksomheden efter udregningen har et for stort forskud, skal virksomheden indbetale differencen. Hvis virksomheden har et for lille forskud, udbetaler ToldSkat differencen til virksomheden. Hvis differencen er mindre end 1.000 kr, skal der ikke ske regulering.

### **Regulering af beløbet**

Flere uafhængige momspligtige personer, som er etableret her i landet, kan blive registreret under ét (fællesregistreret), hvis de anmoder om det. Det er dog en betingelse, at de alle udelukkende driver registreringspligtig virksomhed.

### **M.1.5 Fællesregistrering § 47, stk. 4**

Fællesregistrerede virksomheder betragtes i momsmæssig henseende som én virksomhed. Intern handel med varer og ydelser mellem virksomhederne skal derfor ske uden beregning af moms, og fradragets retten opgøres under ét.

Fællesregistreringen indebærer også, at de pågældende virksomheder hæfter solidarisk for betaling af momsen, jf. § 46, stk. 7.

Udenlandske virksomheder, som er registreret her i landet ved en herboende repræsentant, f.eks. fordi der leveres varer eller ydelser med leveringssted i Danmark, kan ikke indgå i en fællesregistrering med andre virksomheder etableret her i landet. Dette skyldes, at de udenlandske virksomheder ikke kan anses for etableret her i landet, når der kun foreligger registrering ved en herboende repræsentant. Begrebet etablering indebærer således, at der oprettes filial, datterselskab eller lignende her i landet.

To eller flere momspligtige selskaber mv., der både driver registreringspligtig og ikke-registreringspligtig virksomhed her i landet, kan under visse betingelser også blive fællesregistreret.

### **Koncernforbundne selskaber**

## M.2

Med virkning fra den 1. juli 2004 er bestemmelsen i momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt. og 3. pkt. ændret, jf. lov nr. 356 af 19. maj 2004, således at personer med momsregistreringspligtige aktiviteter kan blive fællesregistreret med personer med ikke-registreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Før ændringen kunne personer uden økonomiske aktiviteter ikke indgå i en fællesregistrering.

Det er en betingelse for fællesregistreringen, at der er tale om selskaber mv., hvis aktier mv. direkte eller indirekte er 100 pct. ejet af det samme selskab (moderselskabet mv.). Hvis der i nogle af de omfattede datterselskaber er udstedt medarbejderaktier i medfør af ligningslovens § 7A, kan der alligevel gives tilladelse til fællesregistrering, når aktierne er udstedt på betingelse af, at de kun kan sælges til det udstedende selskab.

Ordningen indebærer, at der ikke skal betales moms af intern omsætning. Intern omsætning skal ligeledes ikke indgå i beregningen af hel eller delvis fradragret.

Fællesregistreringen behøver ikke at omfatte alle selskaberne i koncernen.

## M.2 Registrering af virksomheder, der foretager EU-erhvervelser

### Registrering for EU-erhvervelser § 48

Juridiske personer, der ikke er momspligtige, samt momspligtige personer, der efter reglerne i § 47 ikke skal registreres, skal alligevel registreres, når de er betalingspligtige for erhvervelser fra andre EU-lande efter bestemmelsen i § 46, stk. 2, se L.2 om betalingspligtige personer.

For så vidt angår betalingspligt for køb af visse ydelser i udlandet henvises der til L.1.2.3.

### Registreringsgrænse på 80.000 kr.

Der skal dog ikke ske registrering, hvis den samlede værdi af erhvervelserne hverken i det løbende eller i det foregående kalenderår overstiger 80.000 kr., og erhvervelserne ikke omfatter varer, der er punktafgiftspligtige (harmoniserede punktafgifter), jf. § 34, stk. 1, nr. 3.

Hvis en erhverver i år 1 har erhvervelser for over 80.000 kr., skal den pågældende derfor både i dette år og i år 2 registreres og betale moms, selvom erhvervelserne i år 2 er under registreringsgrænsen.

### Valgfri registrering

En erhverver, der efter bestemmelsen i § 48 ikke skal lade sig registrere, kan alligevel vælge at lade sig registrere og betale moms, jf. § 50.

## M.3 Fritagelse for registrering

### M.3.1 Bundgrænse for registrering § 49, stk. 1

Bundgrænsen for registrering af momspligtige leverancer er på 50.000 kr. (inden for en 12-måneders periode). Se M.1.1.

Det er dog kun personer, der ellers ville være registreringspligtige efter § 47, stk. 1, der er fri for registrering og betaling af moms, hvis deres samlede

momspligtige leverancer er under 50.000 kr. inden for en 12-måneders periode. Udenlandske virksomheder, der er registreret efter § 47, stk. 2, skal uanset omfanget af virksomheden altid registreres og betale moms. Det samme gælder momspligtige personer, der leverer nye transportmidler til andre EU-lande.

Der er særlige registreringsfritagelser for visse former for salg.

### **M.3.2 Fritagelse for en række salg § 49, stk. 2**

Ifølge momslovens § 49, stk. 2, nr. 2, skal der ikke ske registrering og betaling af afgift af blindes salg af varer og ydelser, når salget ikke overstiger 170.000 kr. årligt. Told- og Skattestyrelsen har i SKM2003.14.TSS præciseret forståelsen af momslovens § 49, stk. 2, nr. 2. Det bemærkes, at ordet "årligt" i bestemmelsen ikke henviser til kalenderåret, men til en periode på 12 sammenhængende måneder. Som udgangspunkt betragtes tidspunktet for virksomhedens start som begyndelsen af 12 måneders perioden.

#### **M.3.2.1 Blindes salg § 49, stk. 2, nr. 1**

Pligten til at lade sig registrere efter momslovens § 49, stk. 2, nr. 2, gælder alle, der har en forventning om, at den årlige omsætning overstiger 170.000 kr.

Kun i de tilfælde, hvor denne forventning ikke er tilstede ved virksomhedens påbegyndelse, kan man undlade at lade sig registrere. Viser det sig senere, at omsætningen alligevel vil overstige 170.000 kr. årligt, skal man anmelde sig til registrering, og der skal betales moms af det salg, der sker efter registreringstidspunktet. Anmeldelsen til registrering skal ske på det tidspunkt, hvor det er åbenbart, at omsætningen vil overstige 170.000 kr. årligt.

Afmeldelse fra registrering kan kun ske, hvis der er en klar forventning om, at omsætningen ikke vil overstige 170.000 kr. årligt.

Det er således kun i forbindelse med opstart af en virksomhed, hvor det forventes, at omsætningen ikke vil overstige 170.000 kr. årligt, at der kan blive tale om, at der ikke skal betales moms af en del af omsætningen.

En kunstner (eller dennes arvinger), der for første gang sælger sine egne kunstgenstande, skal ikke momsregistreres og betale moms, når salget hverken i det løbende eller i det foregående kalenderår overstiger 300.000 kr.

#### **M.3.2.2 Førstegangssalg af kunstværker § 49, stk. 2, nr. 2**

Hvis kunstneren i det indeværende år sælger for mere end 300.000 kr. og således skal momsregistreres, skal han derfor også forblive momsregistreret i det følgende år, selvom hans salg i det år er under 300.000 kr.

Det skal først betales moms af det salg, der sker efter, at registreringspligten er indtrådt.

## M.4

Hvis en kunstner i et år sælger kunstværker for 250.000 kr. og herefter sælger et stykke kunst til 200.000 kr., bliver han registreringspligtig ved dette salg. Han skal imidlertid først betale moms i forbindelse med evt. senere salg i det pågældende år og ved alle salg i året efter.

Se R.3.2 om hvad der i relation til momsloven forstås ved begrebet kunstgenstande.

Bestemmelsen i § 49, stk. 2, nr. 3, om kunstneres førstegangssalg af egne værker gælder først for salg fra og med 1. januar 1995, jf. overgangsbestemmelsen i § 84, stk. 7. Indtil udgangen af 1994 var salget af visse kunstværker derfor momsfrit uanset beløbsstørrelsen.

I SKM2002.167.TSS har Told- og Skattestyrelsen givet en redegørelse for førstegangssalg af kunstværker. Se også SKM2002.263.TSS og G.5.

## M.4 Valgfri registrering § 50

En momspligtig person, der efter bestemmelserne i § 48 (se M.2) og § 49 (se M.1.3 og M.3) ikke behøver at lade sig momsregistrere, kan alligevel vælge at blive momsregistreret og betale moms, jf. § 50, stk. 1.

### Mindst 2 kalenderår

En valgt registrering skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår, jf. § 50, stk. 2.

Hvis en momspligtig person lader sig registrere efter § 50 den 1. september år 1, kan den pågældende tidligst lade sig afmelde pr. 1. januar år 3.

## M.5 Frivillig registrering § 51

Udlejning, bortforpagtning og salg af fast ejendom er momsfri efter reglerne i § 13, stk. 1, nr. 8 - 9. § 51 giver på visse betingelser adgang til frivillig momsregistrering ved erhvervsmæssig udlejning samt køb/opførelse af fast ejendom og byggemodning af jord med henblik på salg til momsregistreret virksomhed. Udlejning omfatter også videreudlejning.

I medfør af § 51, stk. 3, er der i momsbekendtgørelsens §§ 37-39 fastsat nærmere regler om tilladelse til frivillig registrering.

Frivilligt registrerede virksomheder skal følge de almindelige regler i momsloven, herunder reglerne om momsgrundlaget, opgørelse af momstilsvaret, fakturering, regnskabsførelse mv.

### Fast ejendom

Til fast ejendom hører, ud over selve grundstykket og bygningerne, også bygningstilbehør, som er anbragt på grunden eller bygningen, træer, avl på roden (f.eks. uholdet korn), hegn, brønde og andre anlæg på grunden eller bygningen.

Der kan gives tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom.

Der kan kun gives tilladelse til erhvervsmæssig udlejning.

Således blev en idrætsforening nægtet tilladelse til frivillig registrering for udlejning af et stadionanlæg, som idrætsforeningen administrerede. Anlægget var ejet af kommunen og blev drevet med ganske betydelige kommunale tilskud. Udlejningen blev derfor ikke anset for erhvervsmæssig.

I Told Skat Nyt 1993.9.433 kunne et aktieselskab frivilligt momsregistreres for at anlægge, vedligeholde og drive en golfbane for derefter at udleje golfbanen til en golfklub.

Tilladelse til frivillig registrering kan ikke gives til boligformål.

Landsretten har i en sag om udlejning af en ejendom, der var udlejet til Udlændingestyrelsen til indkvartering af asylsøgere og flygtninge, fastslået, at der ikke var tale om udlejning til boligformål, og at den frivillige momsregistrering kunne opretholdes. Der blev lagt vægt på, at Udlændingestyrelsens anvendelse af bygningen, der forinden havde været anvendt som hotel, ikke kunne karakteriseres som en ydelse af midlertidigt logi på kommercielt basis, hvilket må anses for den væsentligste funktion ved hotel- eller dermed ligestillet virksomhed. Indkvarteringen i centret var gratis, hvorfor spørgsmålet om momsregistrering er uden betydning for centrets skiftende beboere. Disse har ingen kontraktlige forpligtelser over for Udlændingestyrelsen og må anses for kun at have midlertidigt ophold i centret, se TfS 1998, 708.

Vestre Landsret har i SKM2003.163.VLR stadfæstet en kendelse fra Landskatteretten. En eleanorpartshaver opførte en villa i to etager. Hovedparten af stueetagen blev udlejet til hans anpartsselskab. Eleanorpartshaveren var frivilligt momsregistreret for erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom efter momslovens § 51. På baggrund af den frivillige registrering var der foretaget fradrag for moms på den del af byggeomkostningerne, som kunne henføres til den udlejede del af villaen.

Told- og skatteregionen fandt, at lokalerne med undtagelse af et enkelt kontor helt eller delvist blev anvendt til boligformål. Regionen fandt derfor, at alene det pågældende kontor kunne anses for omfattet af den frivillige registrering, og at der alene var fradrag for de byggeomkostninger, der kunne henføres til kontoret. Landsskatteretten stadfæstede regionens afgørelse.

Landsretten fandt, at eleanorpartshaveren ikke havde godtgjort, at de øvrige udlejede lokaler udelukkende var opført og anvendt til erhvervsmæssig brug. Eleanorpartshaveren havde derfor ikke fradragsret for momsen på byggeomkostningerne vedrørende lokalerne. Landsretten lagde vægt på, at lokalerne ikke var særligt indrettet til erhverv, og at de kun i begrænset omfang fysisk var adskilt fra eleanorpartshaverens bolig på 1. sal og den del af stueetagen, som ikke var udlejet.

## **M.5.1 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom § 51, stk. 1**

### **M.5.1.1**

Allerede bestående erhvervslejemål kan kun blive omfattet af den frivillige registrering, hvis lejerer er indforstået med, at lejemålet vil blive omfattet af momsregistreringen, og at huslejen derfor pålægges moms. Da lejerer ofte vil være momsregistreret, vil denne i givet fald kunne fratække den købsmoms, som er indeholdt i huslejen.

Det er kun lokaler, som rent faktisk er udlejet eller forsøges udlejet, der kan blive omfattet af den frivillige registrering. Virksomheden skal kunne dokumentere, at den prøver at udleje lokalerne, f.eks. i form af udlejningsaftale med en ejendomsmægler/advokat eller ved annoncering i dagblade mv.

### **M.5.1.1 Fradragsret**

Ved at lade sig frivilligt registrere kan udlejer fratække momsen af udgifterne til opførelse, ombygning, modernisering, reparation, vedligeholdelse, drift og administration efter de almindelige regler, jf. § 37, stk. 1, i momsbekendtgørelsen. Til gengæld skal huslejen belægges med moms.

I § 37, stk. 2 - 3 i momsbekendtgørelsen er fastsat under hvilke betingelser, der er fradragsret for udgifter ved opførelse mv. af byggeri, der er bestemt til udlejning.

Den lokale told- og skatteregion skal således godkende en erklæring fra udlejer (bygherren) om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen. Denne erklæring skal afgives, inden byggeaktiviteterne er gået i gang - ellers kan fradragsretten ikke anvendes under opførelsen mv. Der er her en forudsætning, at der er søgt om frivillig registrering allerede fra byggeriets start, jf. M.5.4.

Senest 6 måneder efter, at byggeriet er færdigt og klar til udlejning, skal bygherren redegøre for byggeriets anvendelse, dvs. i hvilket omfang byggeriet fortsætter under den frivillige registrering. Er der ændringer i omfanget af den frivillige registrering i forhold til den erklæring, som bygherren afgav inden byggeriets start, skal der ske berigtigelse af den købsmoms, som bygherren har fradraget under byggeriet.

Det er ikke muligt at få dispensation fra denne 6-måneders frist.

### **M.5.1.2 Regulering af købsmoms**

Der skal ske hel eller delvis tilbagebetaling af den fratrukne byggemoms, hvis omfanget af den frivillige registrering ændres inden for en periode af 10 regnskabsår, f.eks. hvis ejendommen overgår til at blive anvendt til boligformål. Se J.4 om regulering af investeringsgoder.

Hvis et lejemål fraflyttes, skal der ikke ske regulering, hvis udlejer forsøger at genudleje lejemålet. Reguleringsperioden afbrydes i så fald heller ikke.

Den 10-årige reguleringsperiode for fast ejendom begynder i det regnskabsår, hvor den faste ejendom tages i brug, jf. § 44, stk. 1. Ved opførelse af fast ejendom til udlejning anses (hele) ejendommen for at være taget i brug, når første udlejning finder sted.



Evt. ændringer i omfanget af udlejningen skal meddeles til den lokale told- og skatteregion, hvis ændringen medfører regulering af byggemomsen, jf. § 38, stk. 2, i momsbekendtgørelsen.

Der kan også gives tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse mv. af fast ejendom samt byggemodning af jord, når det sker med henblik på efterfølgende salg til en momsregistreret virksomhed.

Det betyder, at virksomheden kan få tilbagebetalt den moms, som den har betalt i forbindelse med købet og byggeriet mv., jf. § 39, i momsbekendtgørelsen.

Købsmomsen tilbagebetales på den betingelse, at virksomheden dokumenterer, at ejendommen skal anvendes af en momspligtig virksomhed til momspligtige formål. Samtidig skal den nye køber skriftligt (på en særlig blanket) erklære sig indforstået med at overtage den reguleringsforpligtelse, som påhviler ejendommen.

En frivillig registrering for udlejning af fast ejendom skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår.

Hvis en virksomhed lader sig registrere efter § 51 den 1. september år 1, kan den tidligst lade sig afmelde pr. 1. januar år 3.

Er virksomheden blevet registreret, inden byggeriet er afsluttet, regnes 2-årsperioden fra det tidspunkt, hvor den første udlejning er begyndt.

Der kan under visse forudsætninger ske registrering med tilbagevirkende kraft, dvs. med virkning fra det tidspunkt, hvor den pågældende ejendom blev købt eller opført, jf. nedennævnte retningslinier, som er offentliggjort i TfS 1996, 633.

Ved vurderingen heraf er det ved ansøgninger vedrørende ejendomsudlejning afgørende, om der på ansøgningstidspunktet allerede er påbegyndt udlejning (som ifølge sagens natur må være momsfri). Registreringstidspunktet har betydning for fradragsretten.

Det er en betingelse for tilladelse til registrering med tilbagevirkende kraft, at der ikke - inden registreringsansøgningen indgives - er påbegyndt udlejning (uden moms).

Hvis udlejning (uden moms) endnu ikke er påbegyndt, har udlejer ikke tilkendegivet, om der skal være tale om momsfri eller momsbelagt udlejning, og der er derfor intet til hinder for, at registreringen sker med tilbagevirkende kraft.

Det er endvidere en betingelse, at ejendommen ikke har været taget i brug til andre formål.

### **M.5.2 Køb og opførelse af fast ejendom § 51, stk. 1**

### **M.5.3 Mindst 2 kalenderår § 51, stk. 2**

### **M.5.4 Registreringstids- punkt**

### **Udlejning er ikke påbe- gyndt**

## M.6

Hvis der tillades registrering med tilbagevirkende kraft, er der momsfradragsret efter de almindelige regler i momsloven, jf. § 37, stk. 1, i momsbekendtgørelsen.

Hvis der ansøges om frivillig momsregistrering for udlejning allerede fra byggeriets start, er det en betingelse for at kunne anvende fradragsretten under opførelsen mv., at told- og skatteregionen godkender en erklæring fra udlejer (bygherren) om, i hvilket omfang ejendommens lejemål er omfattet af registreringer. Dette følger af § 37, stk. 2, i momsbekendtgørelsen.

### **Udlejning er allerede påbegyndt**

Hvis ejendommen på ansøgningstidspunktet udlejes uden moms på huslejen, kan registrering tidligst ske med virkning fra ansøgningstidspunktet. Udgifterne i forbindelse med køb/opførelse mv. kan kun fratrækkes efter bestemmelsen i momslovens § 43, stk. 3, nr. 2, om regulering af investeringsgoder (anskaffet den 1. juli 1994 eller senere), der ved anskaffelsen ikke har givet ret til fradrag. Der er således ikke fuld fradragsret, idet fradraget reguleres i forhold til reguleringsperiodens start (ejendommens anskaffelse/ibrugtagning) og beregnes i forhold til hvilke udgifter ved køb/opførelse, der kan anses at vedrøre de nu momsregistrerede erhvervslejemål.

### **Ændring i omfanget af den frivillige registrering**

Hvis der sker ændringer i omfanget af den frivillige registrering, fordi lejemål ikke længere udlejes eller forsøges udlejet til erhvervsmæssige formål, skal der ske regulering af købsmomsen, jf. § 38, stk. 2, i momsbekendtgørelsen.

Reguleringsperioden for den faste ejendom begynder i det regnskabsår, hvor ejendommen tages i brug, jf. momslovens § 44, stk. 1. Ved opførelse af fast ejendom til udlejning anses (hele) ejendommen for at være taget i brug, når første udlejning finder sted.

### **Registrering for køb/opførelse mv. til salg**

Ansøgninger om frivillig registrering af køb og opførelse mv. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til registreret virksomhed kan ske med tilbagevirkende kraft. Tilbagebetalingen af momsens sker efter reglerne i momsbekendtgørelsens § 39, stk. 2.

## **M.6 Afmeldelse og tilbagebetaling af udbetalt negativ moms**

### **Afmeldelse på egen foranstaltning**

En momsregistreret virksomhed skal afmelde sig fra momsregistrering, hvis den momspligtige virksomhed ophører.

Ændringer i en virksomheds registreringsforhold, herunder ophør af virksomhed, skal meddeles til Selskabs- og Erhvervsstyrelsen senest 8 dage efter ændringen, jf. § 47, stk. 5. Se M.1.1.

### **Afmeldelse på Told-Skats foranstaltning**

Ved selve momsregistreringen bør der i størst muligt omfang ske en foreløbig prøvelse af, om der foreligger selvstændig økonomisk virksomhed. Om selvstændig økonomisk virksomhed, se afsnit C.1.4.

En egentlig vurdering af dette spørgsmål er ofte først mulig, når virksomheden har bestået i nogen tid, og der dermed foreligger et grundlag for at

bedømme, om de gennemførte aktiviteter har karakter af økonomisk virksomhed.

Hvis det i den forbindelse konstateres, at der ikke drives registreringspligtig virksomhed, vil virksomheden blive afmeldt fra registrering. Der skal heretter ske momsberigtigelse mm. af varelagre, maskiner og andre driftsmidler mv.

EF-domstolen fandt i sag C-110/94, INZO, at gennemførelsen af en undersøgelse af de tekniske og økonomiske aspekter ved den påtænkte virksomhed kan anses for økonomisk virksomhed, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel. Retten til fradrag for købsmoms vedrørende en sådan rentabilitetsundersøgelse bevares således, selv om det senere, henset til rentabilitetsundersøgelsens resultater, besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte virksomhed ikke var forbundet med momspligtige transaktioner.

EF-domstolen fandt videre, at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at de momspligtiges rettigheder og forpligtelser - som fastslået af myndighederne - kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder. Heraf følger, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er momspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer.

Domstolen bemærker, at som domstolen har fastslået i sag C-268/83, Rompelman, påhviler det den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte. Direktivets artikel 4 om momspligtige personer og selvstændig økonomisk virksomhed er ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med momspligtige transaktioner bestyret af objektive momenter.

EF-domstolen tilslutter sig, at en person kun endeligt kan anses for momspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, som hvor den pågældende f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigende goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger. Dommen er ligeledes omtalt i afsnit C.1.4.

Som nævnt i omtalen af dommen i sag C-110/94, INZO, påhviler det den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte. Hvis en momspligtig person ophører med at drive selvstændig økonomisk virksomhed, vil den pågældende derefter ikke længere være en momspligtig person. Selv i tilfælde, hvor det var med rette, at den pågæl-

### **Tilbagebetaling af udbetalt negativ moms**

dende oprindeligt blev momsregistreret, kan ToldSkat derfor kræve tilbagebetaling af udbetalt negativ moms, der vedrører tiden efter ophøret af den selvstændige, økonomiske virksomhed.

Skatteministeriet fandt i TfS 1997, 639, i en sag om bådudlejning, at der ikke var momenter, der kunne tages til indtægt for, at bådejeren ved ansøgningen om momsregistrering havde afgivet urigtige oplysninger. Den foretagne momsregistrering kunne derfor ikke ophæves med tilbagevirkende kraft. Skatteministeriet tog derfor bekræftende til genmæle i den retssag, som bådejeren havde anlagt mod ministeriet.

I forbindelse med et krav om tilbagebetaling af negativ moms fandt Landskatteretten, at det var med rette, at et selskab var afmeldt fra momsregistrering og dermed tilbagebetalingspligtig af negativ moms. Ifølge selskabets vedtægter var formålet bl.a. at drive bygge- og anlægsvirksomhed, men da der ikke forelå objektive momenter, der understøttede det vedtægtsmæssige formål, blev det lagt til grund, at selskabets eneste formål var at være et holdingselskab, se TfS 1999, 499.

TfS 2000, 192. Efter at en interessents deltagelse i et 10-mands-projekt var anset for uden skattemæssig betydning, blev der rejst krav over for interessentskabet om tilbagebetaling af negativ moms, som var udbetalt vedrørende udgifter afholdt af interessentskabet til revisor- og konsulentassistance i etableringsfasen. Landsskatteretten fastslog i en kendelse, at da interessentskabet ikke ansås for at have drevet økonomisk virksomhed, og da der endvidere ikke forelå sådanne omstændigheder, at tilbagebetalingskravet var uberettiget, skulle den negative moms tilbagebetales.

TfS 2000, 447. Sagsøgerne købte i 1989 en landbrugsejendom med et areal på 50,9 ha, og virksomheden blev momsregistreret. I 1995 frasolgte sagsøgerne 44 ha af ejendommens areal, og restarealet blev bortforpagtet i 1996, og senere samme år solgte sagsøgerne ejendommen og afmeldte virksomheden som afgiftspligtig efter momsloven fra 1. januar 1997. I 1997 indgav sagsøgerne og deres revisor en efterangivelse med negativt momstilsvær på 27.242 kr., som erstattede tidligere indsendte nulangivelser. Told- og skatteregionen nægtede at godkende den negative efteranmeldelse og afmeldte virksomheden med virkning fra 1. januar 1995. Landsretten fandt, at der ved salget i 1995 af den væsentligste del af jordtilliggendet var sket en så væsentlig ændring af virksomheden, at det var berettiget, at myndighederne havde foretaget en vurdering af virksomheden, og landsretten fandt, at sagsøgerne ikke i 1995 og 1996 havde drevet selvstændig økonomisk virksomhed. Tilbagekaldelsen af momsregistreringen med tilbagevirkende kraft var derfor berettiget.

I SKM2001.543.VLR havde et interessentskab efter ophør af restaurationsvirksomhed foretaget fradrag for bl.a. moms af husleje under henvisning til, at udlejer havde fastholdt interessentskabet på lejekontrakten. Landsretten udtalte i dommen bl.a., at tilbagebetaling af den udbetalte afgift alene kan kræves, såfremt det må burde have stået klart for sagsøgeren, at interessentskabet efter ophør af restaurationsvirksomheden ikke længere var omfattet

af registreringspligten. Et krav om tilbagebetaling er i et tilfælde som det foreliggende ikke betinget af, at der som i "INZO-dommen" fra den registreredes side foreligger svig eller misbrug. Landsretten fandt, at interessentskabet efter sagens oplysninger, herunder et langt tidsforløb efter ophør af restaurationsdriften, ikke kunne anses for at have været i god tro om registreringspligten. Som følge heraf fandt Landsretten at interessentskabet var forpligtet til at tilbagebetale udbetalte afgiftsbeløb. Dommen er anket til Højesteret. Se også dommen under afsnit C.1.4.

I SKM2002.123.LSR fandt Landsskatteretten at et selskab, som var moderselskab for et selskab, der drev virksomhed som bilforhandler, ikke siden 1996 havde drevet økonomisk virksomhed. Der var frem til 30. juli 2000 udbetalt negativ moms. Selskabets momsbelagte udgifter var i de sidste tre år udelukkende revisorudgifter. Landsskatteretten bemærkede, at selskabet i modsætning til de faktiske forhold i dommen fra EF-domstolen sag C-110/94 (INZO) ikke siden 1996 havde haft nogen momspåligtig økonomisk virksomhed og ikke efter dette tidspunkt havde foretaget forberedende handlinger mv. med henblik på udøvelse af en økonomisk virksomhed i henhold til momslovens § 3. Retten fandt herefter ikke, at de angivne retningslinier i INZO-dommen var til hinder for, at ToldSkat i den foreliggende sag kunne fremsætte krav om tilbagebetaling af tidligere udbetalt negativ moms.

I SKM2004.253.LSR havde et tidligere produktionsselskab aktivitet med udlejning af fast ejendom. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at selskabet i den påklagede periode derudover havde udøvet aktivitet med møbelgrebproduktion, ligesom den påberåbte hensigt om påbegyndelse af aktivitet med import fra Spanien ej heller kunne anses for godtgjort. De afholdte udgifter måtte således anses at have tilknytning til dels den momsfrigitte aktivitet, dels til aktiviteter af privat karakter. Selskabet var således allerede som følge heraf ikke berettiget til de foretagne momsfradrag efter momslovens § 37.

Retten fandt ikke, at de i INZO-dommen angivne retningslinier var til hinder for, at told- og skatteregionen kunne fremsætte krav om tilbagebetaling af tidligere udbetalt negativ moms. For det første var der tale om, at selskabet havde haft momsfrigitte aktiviteter. For det andet havde selskabet - i modsætning til de faktiske forhold i INZO-dommen - ikke - ud over den momsfrigitte aktivitet - i perioden udøvet momspåligtig økonomisk virksomhed eller foretaget forberedende handlinger mv. med henblik på udøvelse af sådan virksomhed.

# Afsnit N Fakturerings- og regnskabsbestemmelser

## N.1 Indledning

Ved lov nr. 124 af 28. februar 2003 blev momsloven ændret (moms på ydelser leveret ad elektronisk vej og moms fakturering, herunder elektronisk, samt tilpasning til EU-regler). Hermed er der med virkning fra 1. januar 2004 bl.a. indført nye fakturaregler på baggrund af Rådets direktiv 2001/115 af 20. december 2001 om ændring af direktiv 77/388 (6. momsdirektiv) med henblik på forenkling, modernisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift.

§§ 52-55 fastsætter de nærmere regler for registrerede virksomheders fakturering, regnskabsførelse, førelse af lister og opbevaring af regnskabsmateriale. Bestemmelserne er nødvendige for at kunne opgøre momstilsvaret, dvs. det beløb, som virksomhederne skal indbetale til ToldSkat.

§ 52 angiver faktureringsbestemmelserne, herunder muligheden for fakturering via tredjemand. Bestemmelsen bemyndiger skatteministeren til at fastsætte nærmere krav til faktureringen samt fravigelse af fakturakravene for bestemte typer af salg. Der er endvidere fastsat regler i forbindelse med returnering af varer, prisafslag, efterbetaling og byttehandel, ligesom der er fastsat regler for det tilfælde, at ikke registrerede virksomheder - i strid med reglerne - i en faktura anfører momsbeløb, samt regler for, hvad modtageren skal gøre. I tilknytning hertil er der fastsat bestemmelser for prisangivelser for varer og momspligtige ydelser.

§ 52 a fastsætter regler om opbevaring af fakturaer, herunder fakturaer der sendes ad elektronisk vej.

Reglerne for virksomheder og privatpersoner, der udelukkende registreres for enkeltstående salg af nye transportmidler til køber i et andet EU-land, findes i § 53.

§ 54 bemyndiger skatteministeren til at fastsætte bestemmelser om, at virksomhederne skal indsende oplysninger (lister) om handel med registrerede virksomheder i andre EU-lande. Reglerne herom er nærmere beskrevet i N.4.

I § 55 fastsættes regnskabsbestemmelser med henblik på opgørelsen af momstilsvaret for hver momsperiode og for kontrollen med, at momsen bliver rigtigt opgjort og indbetalt. Reglerne skal tillige sikre, at virksomhederne kan opfylde deres oplysningspligt overfor ToldSkat, jf. § 75. Bestemmelsen bemyndiger skatteministeren til at fastsætte nærmere regler for regnskabsføring og for føring af regnskaber i fremmed valuta.

I henhold til § 51 b i momsloven giver de statslige told- og skattemyndigheder offentligheden adgang til elektronisk at slå virksomheders navne, adresser eller momsnumre op. I praksis sker dette ved at foretage opslag på Told-

Skats hjemmeside [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk) / Tast Selv / Verifikation af danske momsnumre. Der er fortsat adgang til at udlevere oplysninger på mundtlig eller skriftlig forespørgsel.

Oplysningerne kan kun afgives, når der i anmodningen er anført et navn, en adresse eller et momsnummer på én eller flere bestemte virksomheder.

Virksomheder, der udsteder afregningsbilag, skal inden udstedelsen bl.a. sikre sig, at sælger er momsregistreret. Hensigten med en elektronisk forespørgselsadgang er at mindske besværet i sådanne konkrete situationer. Det er ikke hensigten at dataene skal anvendes i markedsføringsøjemed eller lignende. De statslige told- og skattemyndigheder vil således ikke være berettiget til i kommercielt øjemed og i konkurrence med Det Centrale Virksomhedsregister (CVR) at sælge databasen helt eller delvist.

## N.2 Faktureringsbestemmelser

Et af hovedprincipperne i momslovens regnskabsbestemmelser er en generel pligt til at udstede faktura over leverancer af varer og momsplichtige ydelser. Ved en faktura forstås her det dokument, der af leverandøren og modtageren betragtes som anmodning om betaling af leverancen. I de efterfølgende afsnit gennemgås fravigelserne til den generelle faktureringspligt (forenklede fakturaer, kasseboner mv).

Fakturaen skal for det første danne grundlag for opgørelse og kontrol af salgsmomsen hos leverandøren og for det andet udgøre dokumentation for fradrag som købsmoms hos køberen.

Som et generelt formkrav kan det udledes af § 52 a, stk. 1, at fakturaer, kreditnotaer og afregningsbilag skal udstedes i 2 eksemplarer.

Faktureringsbestemmelserne fremgår nærmere af bekendtgørelsens §§ 40-49.

I bekendtgørelsens § 49 er det anført, at Told- og Skattestyrelsen for enkelte virksomheder eller for grupper af virksomheder kan dispensere fra pligten til at opfylde bestemmelserne om fakturering efter bekendtgørelsen. Dispensation skal dog - før den gives - forelægges det i Rådets direktiv 77/388, artikel 29, rådgivende udvalg, når dispensationen angår handel mellem registrerede virksomheder.

Det er vurderingen, at der skal fremlægges væsentlige argumenter, som kan begrunde en eventuel dispensation.

Det bestemmes indledningsvis i § 52, stk. 1, at der for hver leverance af momsplichtige varer eller ydelser fra en registreret virksomhed skal udstedes en faktura til modtageren.

### N.2.1 Generelt om fakturering

### Dispensation

### N.2.2 Faktureringspligten § 52, stk. 1

## N.2.2.1

Selvom der jf. § 34, stk. 1, ikke skal betales moms ved f.eks. leverancer til andre EU-lande, skal der alligevel udstedes en faktura.

Der skal også udstedes en faktura, hvis der skal ske delvis betaling inden leverancen er afsluttet. Efter undtagelsesbestemmelserne i bl.a. bekendtgørelsens §§ 40, stk. 3 (byttehandel) og 43 (forenklede fakturaer og kasseboner mv.) modificeres faktureringskravet dog væsentligt.

### Fakturering via en tredjeperson

I § 52, stk. 3, bestemmes det at faktureringspligten anses for opfyldt, hvis en tredjeperson varetager faktureringen. Det er dog en betingelse, at faktureringen sker i sælgerens navn og for dennes regning.

## N.2.2.1 Salg til private

Salg til private er omfattet af forenkledte regler. Ved salg til private forbrugere skal der enten udstedes en forenklet faktura, jf. bekendtgørelsens § 43, stk. 2, eller benyttes salgsregistreringssystemer, f.eks. et kasseapparat, og udleveres en kassebon til køber, jf. bekendtgørelsens § 43, stk. 3.

Såfremt det ikke er teknisk muligt, f.eks. ved torvesalg o.lign., at udlevere en kassebon til køber, skal virksomheden ved salg af varer for over 1.000 kr. inkl. moms udstede en forenklet faktura.

Ved salg af tjenesteydelser, f.eks. håndværkerydelser, til private forbrugere skal virksomheden udstede en almindelig faktura efter bekendtgørelsens § 40, stk. 1, når den samlede salgspris er på kr. 5.000, inkl. moms og derover.

Se i øvrigt afsnit N 2.6

## N.2.2.2 Byttehandel

Byttehandel indebærer, at varer og momspligtige ydelser leveres helt eller delvis mod betaling med varer eller ydelser, jf. § 40, stk. 3, i bekendtgørelsen.

Hvis begge parter i en byttehandel er registrerede, er det tilstrækkeligt, at den ene part udsteder faktura med begges momsregistreringsnumre påført. Fakturaen skal ud over de almindelige regler for fakturaens indhold også indeholder oplysninger om art, omfang og pris for det, der er modtaget i bytte. Se N.2.3 om fakturaens indhold.

## N.2.2.3 Kreditnotaer og efterbetalingsfakturaer

Der skal i visse tilfælde udstedes kreditnota eller efterbetalingsfaktura, jf. § 52, stk. 5.

Hvis der efter fakturaens udstedelse sker returnering af varer, skal der således udstedes en kreditnota.

Ved ændring i prisen skal der udstedes enten kreditnota eller faktura for efterbetaling (efterbetalingsfaktura).

Der skal dog ikke udstedes kreditnota for salgsreduktioner, hvoraf der ikke beregnes moms, f.eks. kasserabatter. Hvis der efter fakturaens udstedelse sker efterbetaling som led i en særlig leveringsaftale (som f.eks. mejeri- og



slagteribranchen), skal der ligeledes udstedes efterbetalingsfaktura - evt. afregningsbilag.

De formkrav, der er foreskrevet for fakturaer, gælder også for fakturaer for efterbetalinger, se N.2.3.

I § 52, stk. 2, er det fastslået, at sælger under visse forudsætninger kan undlade at udstede faktura, hvis køber udsteder afregningsbilag, som opfylder de krav, der stilles til fakturaer, se N.2.5. Det er en betingelse, at der foreligger en forud indgået aftale mellem sælger og køber, og at der er fastlagt en procedure, hvorefter sælger godkender hver enkelt faktura. Udstederen af et afregningsbilag skal desuden sikre sig, at sælgeren er en registreret virksomhed.

Af momsbekendtgørelsens § 40, stk. 1, fremgår kravene til indhold i en almindelig faktura. Disse krav gælder også for afregningsbilag, kreditnotaer og elektroniske fakturaer.

En almindelig faktura skal have følgende indhold:

- udstedelsesdato (fakturadato)
- fortløbende nummer, der bygger på én eller flere serier, og som identificerer fakturaen
- sælgers momsregistreringsnummer (CVR-nr./SE-nummer)
- sælgers navn og adresse
- købers navn og adresse
- mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser
- den dato, hvor levering af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, forudsat en sådan dato er forskellig fra fakturaens udstedelsesdato (fakturadato)
- momsgrundlaget, pris pr. enhed uden afgift, eventuelle prisnedslag, bonus og rabatter, hvis disse ikke er indregnet i prisen pr. enhed
- gældende momssats
- det momsbeløb, der skal betales.

Fakturakravene er med virkning fra 1. januar 2004 udvidet med oplysning om 1) leveringsdato, hvis denne er forskellig fra fakturadato, 2) momsgrundlag (enhedspris), 3) momssats og 4) momsbeløbets størrelse.

Hvis fakturadatoen ikke afviger væsentligt fra den faktiske leveringsdato er det ikke nødvendigt at påføre fakturaen en sådan dato. Det fortsat således, at det grundlæggende er fakturadatoen, der er bestemmende for hvornår fakturaen skal medregnes hos sælger og kan fradrages hos køber, således at symmetrien i momssystemet opretholdes på grundlag af fakturadatoen.

Oplysningskravet om "pris pr. enhed uden afgift" har givet anledning til spørgsmål fra forskellig side, bl.a. telebranchen.

## N.2.2.4 Afregningsbilag

## N.2.3 Fakturaens indhold - almindelig faktura

### Leveringsdato

### ► Pris pr. enhed

## N.2.3

Kravet om enhedspris gælder alene i forhold til almindelige fakturaer. Ved fakturering til private kan der udstedes forenklede fakturaer, hvor der ikke er krav om enhedspriser.

Hvorvidt det er muligt at angive en enhedspris skal vurderes ud fra den konkrete situation, herunder om der foreligger en enhedspris og om der foreligger særlige branchemæssige forhold. Kravet om enhedspriser gælder for tællige varer og ydelser. For ydelser kan den tællige enhed f.eks. være en timesats eller en pris for en standardydelse. Hvis leveringen ikke kan opdeles i tællige enheder, så vil den totale pris uden moms være at betragte som enhedsprisen. Enhedsprisen behøver heller ikke at blive vist, hvis dette ikke er sædvanlig praksis inden for visse brancher, og dette ikke kræves af køberen.

Branchekutymen må dog ikke føre til, at fakturaerne bliver alt for summariske med hensyn til angivelse af varenes, ydelseernes omfang og prisangivelse heraf. ◀

**Momsbeløbstørrelse** Efter 1. januar 2004 er det ikke længere tilladt på en almindelig faktura at anføre, at momsen udgør 20 pct. af, det samlede beløb (når der sælges inkl. moms udgør momsen  $25/125 = 20$  pct. af den samlede pris). Momsbeløbet og momssatsen skal altid være angivet selvstændigt på fakturaen.

**Fakturering i euro** Hvis der faktureres i euro kan momsbeløbets størrelse angives i euro, jf. bekendtgørelsens § 71. Euro er således ligestillet med danske kroner. Sælger og køber omregner momsbeløbet til danske kroner efter samme regler, som der anvendes for omregning af andre eurobeløb i bogføringen.

**Fakturering i fremmed mønt bortset fra euro** Hvis der faktureres i fremmed mønt - bortset fra euro - kræves det, at enten momsbeløbet i danske kroner eller omregningskursen til danske kroner fremgår af fakturaen. Sælger og køber skal således anvende samme momsbeløb i danske kroner.

**Nummerering** For el-, gas-, vand- og varmekærter samt telefonselskaber, der anvender forbrugernumre, kan der ses bort fra kravet om fortløbende nummerering af regningerne. Det samme gælder for PBS, jf. N.2.3.8 og N.2.3.10.

**Udstedelsesdato** Udstedelsesdatoen skal være identisk med den dato, hvor fakturaen eller afregningsbilaget udskrives. Det er ikke tilladt at tilbagedatere fakturaen til leveringstidspunktet.

Som fakturadato vil kunne antages den dato, da forbrugernes måler er aflæst. Forsyningsselskaber mv., der til brug for betaling af leverancer lader forbrugerne selv aflæse måler, vil som fakturadato kunne anse den dato, hvor forbrugernes måler er aflæst. Dette gælder også i forbindelse med betalingsstandsning.

► Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.465.TSS udtalt, at praksis, hvor efter forsyningsselskaber som fakturadato kan anse den dato, hvor forbrugernes måler er aflæst, ikke kan opretholdes.

Anvendelse af den alternative dato svarende til aflæsningsdatoen for forbrugernes målere vil i realiteten svare til, at leverandøren tilbagedaterer fakturaen til leveringstidspunktet, hvilket er i strid med reglerne om afgiftens forfald og fradragets indtræden. jf. momslovens §§ 23, stk. 2, og 37, stk. 2.

Momslovens § 23, stk. 1, fastsætter lovens overordnede periodiseringsregel. Bestemmelsen fastsætter, at tidspunktet for momspligtens indtræden er leveringstidspunktet. D.v.s. det tidspunkt, hvor erhververen får retten til som ejer at råde over leverancen. Hvornår råderetten er overgået, vil som oftest fremgå af parternes aftale. For ydelser vil det almindeligvis gælde, at leveringstidspunktet er lig med den dato, hvor leverancen er afsluttet.

Lovens § 23, stk. 2, indeholder den periodiseringsregel, som alt overvejende finder anvendelse. Bestemmelsen fastsætter således, at for leverancer, hvor der udstedes faktura, er leveringstidspunktet det tidspunkt, hvor fakturaen udstedes. Det er en betingelse, at fakturaen udstedes inden eller snarest efter leverancens afslutning.

Udstedelsesdatoen for fakturaen, jf. momsbekendtgørelsens § 40, stk. 1, pkt., skal være identisk med den dato, hvor fakturaen eller afregningsbilaget udskrives. Tilbagedatering til leveringstidspunktet kan dermed ikke ske.

Praksisændringen ovenfor har virkning fra den 1. marts 2005. ◀

For betalingsoversigter fra PBS gælder fra den 1. december 1999, at der for hver fakturering/transaktion i oversigten skal angives en fakturadato, jf. TfS 1999, 834 og N.2.3.10.

Udstedelsesdatoen er afgørende for, på hvilket tidspunkt momsen kan medregnes til modtagerens købsmoms, jf. momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1 og lovens § 56, stk. 3, og ligeledes afgørende for, på hvilket tidspunkt momsen skal medregnes til leverandørvirksomhedens salgsmoms, jf. momsbekendtgørelsens § 61, og lovens § 56, stk. 2.

Hverken købekontrakter eller slutsedler kan anerkendes som forskriftsmæssige fakturaer. Se N.5.2.1.2.

**Købekontrakter/slutsedler**

Hvis fakturabeløbet ved et køb (EU-køb) er angivet i fremmed valuta, omregnes beløbet til danske kroner ved bogføringen. Som omregningskurs anvendes valutakursen på leveringstidspunktet. I stedet for en dagskurs kan anvendes toldkursen, jf. bekendtgørelsens § 71, stk. 3.

**Omregning til danske kroner**

Hvis en faktura eller et afregningsbilag indeholder både momspligtige og momsfrie leverancer, skal det af fakturaen fremgå, hvilke leverancer der er momspligtige. Leverancerne skal opføres hver for sig med særskilt sammentælling, jf. bekendtgørelsens § 40, stk. 2.

**Blandede leverancer**

Det bemærkes, at Konkurrencerådet har udstedt en række bekendtgørelser om fakturering indenfor forskellige håndværksbrancher. Det er dog i momsmæssig henseende nok, at momsbekendtgørelsen er opfyldt.

### **N.2.3.1**

#### **Leasing af biler**

Når en registreret virksomhed udlejer eller leaser personmotorkøretøjer ud til registrerede virksomheder for en periode på mere end 6 måneder, skal den til lejeren afgive de oplysninger, der er nødvendige ved beregning af det månedlige fradragsbeløb efter lovens § 42, stk. 4 og 5. Det kan f.eks. ske ved angivelse af fradragsbeløbet på fakturaen, jf. bekendtgørelsens § 40, stk. 4.

### **N.2.3.1**

#### **Brugte varer mv.**

Efter bekendtgørelsens § 92 skal virksomheder, der leverer brugte varer efter §§ 70-71, udstede en særskilt faktura over leverancen af brugte varer mv.

Fakturaen skal være forsynet med oplysninger om, at varen sælges efter de særlige regler for brugte varer mv., og at momsbeløbet, der er indeholdt i prisen, ikke kan fradrages som købsmoms. Det kan f.eks. ske ved at fakturaen er påtegnet: "Inklusiv brugtmoms - ingen adgang til momsfradrag for køber".

Der må ikke i fakturaen anføres et momsbeløb eller anden angivelse af, hvordan momsbeløbet kan udregnes.

Ved videresalg til private kan købers navn og adresse udelades efter reglerne om forenklede fakturaer.

#### **Køb fra private**

Virksomheder, der køber brugte varer fra ikke-registrerede virksomheder og private til videresalg efter §§ 70-71, skal i forbindelse med købet udstede et afregningsbilag med de almindelige oplysninger, se N.2.3.

Den ikke registrerede sælger skal attestere rigtigheden af oplysningerne. Hvis dette ikke kan ske, skal virksomheden være i besiddelse af tilsvarende dokumentation fra sælger om handelen.

Virksomheder, der indkøber varer under brugtmomsordningen fra registrerede virksomheder, skal for indkøbet være i besiddelse af fakturaer udstedt efter reglerne herom.

#### **Auktionssalg**

For varer, der sælges på auktion efter §§ 70-71, skal auktionsholderen udstede faktura i overensstemmelse med faktureringsbestemmelserne for brugte varer. Derudover skal auktionsholderen udstede et afregningsbilag til såvel registrerede som ikke registrerede i overensstemmelse med reglerne for køb fra private, se ovenfor. Afregningsbeløbet skal udgøre salgsprisen inkl. moms.

Auktionsholdere skal kunne godtgøre, at varen kan sælges på auktion efter §§ 70-71.

### **N.2.3.2**

#### **Samlefakturaer**

Bekendtgørelsens § 40, stk. 5, giver mulighed for at der kan udstedes en samlefaktura over flere særskilte salg af varer og ydelser. En samlefaktura kan højst omfatte leverancer inden for en måned. Kravene til indholdet i en samlefaktura er de samme som til en almindelig faktura - se N.2.3. Det er dog tilstrækkeligt, at leveringsdatoen, leverancens art og omfang, mv. fremgår af

underbilag, f.eks. følgesedler, på betingelse af at disse underbilag opbevares sammen med samlefakturaen.

Ved benzinforhandleres salg af benzin, olie mv. til brug i vare- og lastvogne, tilhørende registrerede virksomheder, vil det være tilstrækkeligt, at der i stedet for køberens navn og adresse på fakturaen, anføres det pågældende køretøjs registreringsnummer.

I TfS 1999, 431 er der meddelt A/S Storebæltsforbindelsen dispensation fra fakturakravene. Herefter kan momsregistrerede virksomheder anvende kvitteringerne som dokumentation for købsmoms, selv om købers navn og adresse ikke er påført.

I TfS 2000, 540 er der meddelt Øresundskonsortiet en tilsvarende dispensation. Endvidere fastlægges reglerne for fradrag af såvel dansk som svensk moms.

ToldSkat har i januar 2000 udsendt et nyhedsbrev til rederier med bil- og personfærger i indenrigsfart. I nyhedsbrevet er reglerne for momsfradrag på færgebilletter præciseret. Det understreges i nyhedsbrevet, at fradraget er betinget af, at faktureringskravene er opfyldt, herunder særskilt angivelsen af momsbeløbet. Hvis salget overvejende sker til private kunder, kan købers navn dog udelades.

### N.2.3.3 Benzinregninger mv.

### N.2.3.4 Salg til registrerede købere i andre EU-lande

Ved levering af varer til andre EU-lande, som er omfattet af § 34, stk. 1, nr. 1-4, og hvor der skal betales erhvervsmoms i et andet EU-land, skal der udstedes en almindelig faktura - se N.2.3 - som også skal forsynes med modtagerens momsregistreringsnummer, forudsat at køberen har et sådant registreringsnummer.

Herudover skal fakturaen forsynes med påtegning om at leverancen er momsfrigtaget, idet køberen skal beregne erhvervsmoms. Påtegningen kan ske på én af følgende måder:

- Henvisning til den relevante bestemmelse i momsloven, f.eks. momsfrigtaget efter momslovens § 34, stk. 1.
- Henvisning til den relevante bestemmelse i 6. momsdirektiv, f.eks. art. 28c pkt. A.
- Eller anden tydelig relevant påtegning, f.eks. "momsfrigtaget", "free of VAT", "0-sats" eller "zero-rated".

Ved levering af ydelser, hvor der er omvendt betalingspligt i et andet EU-land, skal der udstedes en almindelig faktura - se N.2.3 - som også skal forsynes med køberens momsregistreringsnummer, såfremt køber er momsregistreret.

#### Varer

#### Ydelser

### N.2.3.5

Herudover skal fakturaen forsynes med påtegning om, at leverancen er omfattet af omvendt betalingspligt. Påtegningen kan ske på én af følgende måder:

- Henvisning til den relevante bestemmelse i momsloven.
- Henvisning til den relevante bestemmelse i 6. momsdirektiv.
- Eller anden tydelig relevant påtegning, f.eks. "omvendt betalingspligt" eller "reverse charge".

#### **Registreringsnummer momsbek. § 74**

Af bekendtgørelsens § 74 fremgår det, at virksomheder ved EU-handel skal anvende den alfanumeriske kode (DK) efterfulgt af virksomhedens momsregistreringsnummer (CVR-/SE-nummer).

Ved angivelse af momsregistreringsnummer på virksomheder i andre EU-lande skal den alfanumeriske landekode ligeledes anføres.

For virksomheder, der er fællesregistreret efter lovens § 47, stk. 4, skal det fælles momsregistreringsnummer samt navn og adresse, hvorunder virksomheden er registreret, anvendes.

For virksomheder, der er delregistreret efter lovens § 47, stk. 3, 2. pkt, er det den delregistrerede virksomheds momsregistreringsnummer, navn og adresse, der skal anvendes.

#### **N.2.3.5 Herboende repræ- sentant**

Efter bekendtgørelsens § 42 skal udenlandske virksomheder, der er repræsenteret her i landet ved en herboende repræsentant, på fakturaen anføre repræsentantens navn og adresse samt dennes momsregistreringsnummer.

Kopi af fakturaerne samt andet regnskabsmateriale mv. skal opbevares på den herboende repræsentants adresse. Om opbevaring af elektroniske fakturaer henvises dog til N.2.9.

#### **N.2.3.6 Installering og mon- tering**

Udenlandske virksomheder, der kan undlade at beregne moms, fordi momsen påhviler aftageren efter lovens § 46, stk. 1, nr. 2, skal på fakturaen anføre virksomhedens og varemottagerens momsnummer. På fakturaen skal endvidere anføres, at varemottager betaler den moms, der påhviler varerne. Aftageren skal på momsangivelsen angive fakturabeløbet og størrelsen af momsen, der påhviler varerne, jf. bekendtgørelsens § 78, stk. 2.

#### **N.2.3.7 Byttehandel**

Hvis begge parter har fuld fradragsret for momsen af de modtagne varer eller ydelser, kan momsen beregnes på grundlag af forskelsbeløbet, jf. lovens § 28, stk. 2. Se G.2.2. Fakturaen skal dog indeholde sådanne specifikationer, der er beskrevet i afsnit N.2.2.2.

#### **N.2.3.8 Indbetalingskort - "løbende leveran- cer"**

Indbetalingskort kan i visse tilfælde anses for fakturaer, hvis de indeholder de samme oplysninger, som kræves for en faktura.

Dette gælder f.eks. tilfælde, hvor der ved opkrævning af abonnementsafgift og lign. eller ved opkrævning af leje samlet udsendes et antal indbetalingskort til brug for den senere ratevise indbetaling.

Det er en betingelse, at indbetalingskortene er forsynet med hver sin fakturadato, som kan anvendes ved opgørelse af momstilsvaret. Fakturadatoen skal ligge forud for en forfaldsdato og sidste rettidige indbetalingsdato, se F.1.2.

Styrelsen har i SKM2001.5.TSS givet en dispensation fra fakturakravene i bekendtgørelsens § 40, stk. 1, vedrørende ejendomsskattebilletten. Dispensationen er givet under forudsætning af at de enkelte girokort eller transaktionerne i PBS-oversigten påføres en fakturadato og et momsbeløb. Herefter vil ejendomsskattebilletten ikke blive anset som en faktura, men som en samlet specifikation af de enkelte rater. Af tekniske årsager har det ikke været muligt at placere momsbeløb og fakturadato på de enkelte girokort og disse er i stedet indsat på selve ejendomsskattebilletten, hvilket styrelsen har godtaget. Girokort og transaktionerne i PBS-oversigten ændres ikke. Kommunerne skal som hovedregel momsberigtige hele det opkrævede beløb i den momsperiode, hvori den samlede udsendelse af giroindbetalingskortene finder sted. En fravigelse fra denne hovedregel er tilladt, da indbetalingerne er forsynet med hver sin fakturadato, som kan anvendes ved opgørelse af momstilsvaret, jf. lovens § 23, stk. 2. Se afsnit F.1.2. Ejendomsskattebilletten skal i øvrigt indeholde alle oplysninger, der kræves for en faktura.

Benzinselskabers anvendelse af internationale kreditkortsystemer anses for at opfylde regnskabsbestemmelserne. Kreditkortet vil blive anvendt ved vognmænds køb af dieselolie, petroleum og smøreolie fra ubemandede tankstationer her i landet og i andre lande i Europa. Udenlandske vognmænd, som er tilsluttet ordningen, kan få tilbagebetalt moms og eventuel olieafgift af indkøb her i landet på grundlag af fakturaer udstedt i udlandet.

Ved de enkelte køb vil der ikke blive udstedt faktura, men oplysninger om køb omfattende af ordningen registreres centralt i hvert købsland for sig og overføres derefter til selskabets centrale registre i de pågældende vognmænds hjemlande. I vognmændenes hjemlande udskrives der periodevis fakturaer omfattende køb foretaget såvel i hjemlandet som i udlandet. Fakturaerne indeholder i øvrigt oplysninger om købsdato, leveringssted, produkt, kvantitet, pris i købslandets valuta, moms og andre afgifter, og skal i øvrigt indeholde alle oplysninger, der kræves for en faktura.

Selskabets standardfakturaer kan anvendes ved tilbagebetaling af moms af køb her i landet til vognmænd hjemmehørende i udlandet, selv om fakturaerne er udskrevet i de pågældende vognmænds hjemlande. Det er en betingelse, at der til brug for ToldSkats kontrol på grundlag af de informationer, som er registreret i selskabets danske register, kan udskrives kontrollister indeholdende informationer og kombinationer af informationer efter ToldSkats nærmere bestemmelser.

### N.2.3.9 Kreditkort

## N.2.3.10

### N.2.3.10 Betalingsoversigter

De betalingsoversigter, som udstedes af Pengeinstitutternes Betalingsservice A/S (PBS) i forbindelse med banker/sparekassers betalingservice, kan anses for fakturaer, hvis de indeholder tilsvarende oplysninger, som til enhver tid kræves for en faktura, herunder fakturadato.

Med virkning fra den 1. december 1999 er det en betingelse for at godkende betalingsoversigten som faktura, at hver fakturering/transaktion i oversigten indeholder en særskilt fakturadato, jf. TfS 1999, 834.

Betalingsoversigterne udsendes ca. den 1. i betalingsmåneden, og denne dato godkendes med virkning fra den 1. december 1999 ikke længere som udstedelsesdato (fakturadato).

Oplysninger i betalingsoversigten om leverandørens (betalingsmodtagerens) adresse kan erstattes af et betalingsnummer, der identificerer leverandøren.

En registreret leverandør (betalingsmodtager) skal medregne den ifølge betalingsoversigten fakturerede leverance til den momspligtige omsætning senest på faktureringstidspunktet (den fakturadato, der er angivet i oversigten). En registreret kunde kan først medregne momsen af den fakturerede leverance til købsmomsen på dette tidspunkt.

### N.2.3.11 Ikke-registrerede virksomheder

Virksomheder, der ikke er momsregistreret, må ikke på fakturaer anføre momsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indeholder moms, jf. § 52, stk. 6.

Reglen sikrer, at virksomheder, der ikke er momsregistreret, f.eks. fordi omsætningen ikke overstiger 50.000 kr. årligt efter § 49, eller kun leverer ydelser, der er omfattet af § 13, ikke kan anføre momsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter moms.

Hvis virksomheden overtræder denne bestemmelse, vil dette være strafbart efter lovens § 81.

Virksomheder, der alligevel anfører momsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter moms, skal indbetale momsbeløbet til ToldSkat, jf. § 52, stk. 7.

Indbetalingen kan dog undlades, hvis fejlen berigtiges overfor køberen, jf. nedenfor N.2.3.12.

Biludlejere og køreskoler, der ved afsætning af brugte motorkøretøjer efter § 30, stk. 1-2, samt virksomheder, der handler med brugte varer efter reglerne i lovens kapitel 17, må heller ikke anføre momsbeløb i salgsfakturaen, og der må heller ikke i fakturaen være oplysninger, der muliggør en udregning af momsbeløbet.



Virksomheder, der på en faktura anfører moms med et for stort beløb, skal indbetale momsbeløbet til ToldSkat, jf. § 52, stk. 7. Det samme gælder for virksomheder, der på en faktura over leverancer, hvoraf der ikke skal betales moms, anfører momsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indeholder moms.

Indbetalingen kan dog undlades, hvis fejlen berigtiges over for køberen. Dette kan bl.a. ske ved, at den oprindelige faktura tilbagekaldes og erstattes af en korrekt faktura, eller ved at der udstedes kreditnota til berigtigelse af fejlen.

Under N.2.5 gennemgås den situation, hvor en sælger, der ikke er momsregistreret, modtager et afregningsbilag, hvorpå der er anført moms.

ToldSkat kan ikke i medfør af bestemmelsen i § 52, stk. 7, pålægge en leverandør at udstede kreditnota vedrørende uberettiget opkrævet moms. Bestemmelsen åbner kun en mulighed for, at parterne kan afgøre mellemværendet indbyrdes. Såfremt dette ikke sker, må leverandøren indbetale beløbet til ToldSkat.

Bestemmelsen anvendes bl.a. i tilfælde, hvor automobilforhandlere m.fl. i strid med bestemmelsen i § 30, stk. 2, i salgsfakturaen anfører momsbeløb eller anden angivelse, hvoraf momsbeløbets størrelse kan udregnes.

§ 52, stk. 7, kan ikke anvendes i tilfælde, hvor der i strid med § 8, stk. 1, er beregnet moms ved overdragelse af varelager, maskiner og andre driftsmidler. I sådanne tilfælde har køberen ikke adgang til at foretage fradrag for købsmomsen. Sælgeren - den, for hvis regning salget sker - skal derfor berigtige fejlen over for køberen ved, at der udstedes kreditnota til køberen på momsbeløbet samtidig med, at der sker tilbagebetaling af det beregnede momsbeløb.

Bestemmelserne i § 52, stk. 6-7, anvendes i øvrigt over for såvel egentlige virksomheder som enkeltpersoner, der ikke er registreret for afsætning af varer og momspligtige ydelser.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2002.363.TSS, afgivet en udtalelse om fakturaers indhold ved sponsorater inden for forskellige professionelle sportsgrene. Selvom købet af sponsorydelser er reklame, indeholder købet ofte andre ydelsesarter, som ikke kan betegnes som reklame for sponsor. Sådanne sekundære ydelser skal individuelt prisfastsættes og fremgå af fakturaen.

Fakturaer og afregningsbilag skal udstedes, når leverancen er afsluttet eller snarest derefter. Faktureringen må ikke ske senere, end hvad der er almindeligt inden for branchen, (f.eks. uge- eller månedsvis).

Faktureringstidspunktet anses for at være leveringstidspunktet, hvis faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning, jf. § 23, stk. 2, se F.1.2.

### N.2.3.12 Uretmæssigt opkrævede momsbeløb

#### Kreditnota

#### Overdragelse af varelagre

### N.2.3.13 Sponsorydelser

### N.2.4 Faktureringstidspunkt

## N.2.5

### **Ratebeløb/acontobeløb**

Hvis en del af en samlet leverance kræves betalt, inden leverancen er afsluttet, skal der udstedes særskilt faktura for denne del, jf. § 52, stk. 1, se F.1.3.

## N.2.5

### **Afregningsbilag**

Efter § 52, stk. 2, kan faktureringspligten på visse betingelser anses for opfyldt, hvor det er en registreret køber, der på sælgers vegne udsteder en faktura - et afregningsbilag. Det er dog en forudsætning, at der foreligger en forud indgået aftale mellem de to parter, samt at der er fastlagt en fremgangsmåde, hvorefter sælger godkender hver enkelt faktura (afregningsbilag), jf. § 52, stk. 2, 2. punktum.

Efter bekendtgørelsens § 47, stk. 1, kan afregningsbilag, der vedrører salg, hvoraf der skal beregnes moms, kun udstedes, hvis begge parter er momsregistrerede. Udstederen af afregningsbilaget har pligt til at sikre sig, at sælger er momsregistreret.

Et afregningsbilag skal indeholde de samme oplysninger som en faktura, jf. § 40, stk. 1, i bekendtgørelsen. Oplysningerne fremgår af N.2.3.

Efter bekendtgørelsens § 47, stk. 2, fremgår det, at betingelserne for udstedelse af et afregningsbilag, jf. § 52, stk. 2, 2. punktum, anses for opfyldt, hvis fakturering (afregning) fra køber sker på grundlag af en skriftlig aftale, eller hvis der foreligger vedtægtsmæssige eller lignende ensartede regler for levering og prisfastsættelse af varer. Når udstedelse af afregningsbilag sker på grundlag af en skriftlig aftale, skal den ansvarlige ledelse hos begge parter have underskrevet denne, og begge parter skal opbevare et eksemplar af aftalen. I øvrigt skal fakturering via afregningsbilag ske på grundlag af nærmere specifikke oplysninger, som skal bero hos køber.

D.v.s. at hvis der er tale om et leverandørforhold, hvor der er vedtægtsmæssige eller lignende ensartede regler for levering og prisfastsættelse af varer, sidestilles dette med en aftale, der kan danne grundlag for udstedelse af afregningsbilag. Der tænkes her især på landbrugssektorens leverancer til mejerier, slagterier, forderstofforretninger m.v. og tilsvarende leverandørforhold.

Efter de gældende danske regler har køber et fælles ansvar med sælgeren for, at sælger har et gyldigt momsregistreringsnummer, der skal påføres afregningsbilaget. I praksis kan dette ansvar udøves ved bl.a. at foretage opslag på ToldSkats hjemmeside [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk) under TastSelv / Verifikation af danske momsnumre, hvor køber kan få dokumenteret momsregistreringen. Herudover kan verifikation ske ved henvendelse til ToldSkat. Køber skal opbevare dokumentation for verifikationerne, herunder verifikationsdato, jf. bekendtgørelsens § 47, stk. 3.

Hvis en sælger, der ikke er momsregistreret, modtager et afregningsbilag, hvorpå der er anført afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at afregningen indbefatter moms, skal sælger gøre køber opmærksom herpå og tilbagebetale momsbeløbet til køber, jf. bekendtgørelsens § 47, stk. 3.

Som ved almindelig fakturaudstedelse er købers momsfradragsret betinget af, at der foreligger forskriftsmæssig købsdokumentation. Et afregningsbilag, der er udstedt, uden at sælger er momsregistreret, er således ikke korrekt dokumentation for købers momsfradragsret.

Hvis en køber udsteder et afregningsbilag til en registreret sælger over varer og momspligtige ydelser uden deklaration af moms, må sælger gøre køber opmærksom herpå og anmode om, at momsen deklarerer, hvorved forudsættes at betingelserne for udstedelse af et afregningsbilag i øvrigt er opfyldt. I modsat fald må sælger udstede en forskriftsmæssig faktura.

## N.2.6 Forenkledede fakturaer og kasseboner

Efter bekendtgørelsens § 43, stk. 1, kan der udstedes en forenklet faktura i stedet for en almindelig faktura ved salg til andre virksomheder, når salgsbeløbet er under 750 kr.

### Forenkledede fakturaer

Endvidere kan virksomheder efter bekendtgørelsens § 43, stk. 2, der udelukkende eller overvejende sælger til private udstede en forenklet faktura - hvis de ikke benytter salgsregistreringssystemer, der kan udskrive en kassebon til køberen. En registreret køber kan dog altid anmode om at få en almindelig faktura efter bekendtgørelsens § 40, stk. 1. Virksomheder, der overvejende sælger til andre virksomheder, kan ligeledes vælge at udstede en forenklet faktura, når de sælger til private.

Der skal dog altid udstedes en almindelig faktura efter bekendtgørelsens § 40, stk. 1:

- ved salg af ydelser til private, hvis fakturabeløbet inkl. afgift overstiger 5.000 kr., jf. bekendtgørelsens § 43, stk. 5, og
- ved fjernsalg til andre EU-lande efter lovens § 41 og ved salg af nye transportmidler til andre EU-lande efter lovens § 44, jf. bekendtgørelsens § 43, stk. 6.

En forenklet faktura skal mindst indeholde følgende oplysninger:

- Virksomhedens navn
- Virksomhedens registreringsnummer (CVR-/SE-nummer)
- Fortløbende nummer (fakturanummer)
- Udstedelsesdato (fakturadato)
- Leverancens art
- Afgiftsbeløbets størrelse

Afgiftsbeløbets størrelse kan dog angives ved at anføre, at afgiften udgør 20 pct. af den samlede pris inkl. afgift (svarende til 25 pct. af prisen ekskl. afgift).

## N.2.6

### Kasseboner

Efter bekendtgørelsens § 43, stk. 3, kan virksomheder, der overvejende sælger til private benytte salgsregistreringssystemer, f.eks. et kasseapparat, og udlevere en kassebon til køber. Virksomheden kan dog vælge i stedet at udstede en almindelig faktura eller forenklet faktura efter de regler, der gælder for herfor.

En kassebon skal grundlæggende indeholde følgende oplysninger (se dog kassebonen med færre oplysninger neden for):

- Virksomhedens navn eller registreringsnummer (CVR-/SE-nummer)
- Udstedelsesdato
- Leverancens art
- Afgiftsbeløbets størrelse

Leverancens art kan angives summarisk, hvis det ikke er muligt at specificere denne.

Endvidere kan afgiftsbeløbets størrelse angives ved at anføre, at afgiften udgør 20 pct. af den samlede pris inkl. afgift (svarende til 25 pct. af prisen ekskl. afgift).

### Kasseboner med færre oplysninger

Efter bekendtgørelsens § 43, stk. 4, 1. punktum, kan virksomheden, hvis det ikke er teknisk muligt at udlevere en kassebon med ovennævnte oplysninger, fortsat benytte et kasseapparat og udlevere en kassebon, som opfylder de hidtidige regler, der har været gældende siden 1. juli 2000. En sådan kassebon skal mindst indeholde følgende oplysninger:

- Virksomhedens navn eller registreringsnummer (CVR-/SE-nummer)
- Salgsbeløbets størrelse.

### Ikke teknisk muligt at udlevere kassebon

Efter moms bekendtgørelsens § 43, stk. 4, 2. punktum, kan virksomheder undlade at benytte kasseapparat og udlevere en kassebon til køberen, hvor det ikke er teknisk (praktisk) muligt at anvende et kasseapparat. Der skal dog udstedes en forenklet faktura, når salgsbeløbet til en kunde overstiger 1.000 kr. inkl. afgift.

Ved udarbejdelsen af bekendtgørelsen er det antaget, at det i almindelighed ikke er teknisk muligt for handlende at udskrive en kassebon, når der sælges varer fra en torvestand.

Reglerne administreres således, at der ikke stilles krav om kasseapparat og udstedelse af kassebon ved salg fra torvestande, kræmmermarkeder og lignende, det vil sige virksomheder med kortvarige driftssteder, hvor salgsstedet alene består i en stand eller vogn, og som normalt lukkes ned og fjernes om aftenen.

Virksomheden er forpligtet til at foretage en daglig kasseopgørelse, der som minimum skal udvise kassebeholdningen ved dagens begyndelse og slutning samt korrektioner for samtlige udbetalinger og sådanne indbetalinger, der ikke vedrører den afgiftspligtige omsætning, således at virksomheden på

dette grundlag er i stand til at foretage en korrekt opgørelse af dagens afgiftsplige omsætning. Se N.5.3.

Med virkning fra 1. januar 2004 er der indført fælles EU-regler for udstedelse af elektroniske fakturaer vedrørende moms. Reglerne supplerer bogføringslovens bestemmelser herom. Reglerne har baggrund i Rådsk Direktiv nr. 2001/115 af 20. december 2001. Dette direktiv ændrer 6. momsdirektiv, således at der fra 1. januar 2004 er fælles regler for elektronisk fakturering af leverancer vedrørende moms, og som gør det muligt at fakturere elektronisk overalt inden for EU.

## N.2.7 Elektroniske fakturaer

Efter bekendtgørelsens § 45, stk. 1, er der 2 betingelser, der skal være opfyldt ved elektronisk fakturering:

- 1 køberen skal være indforstået med at modtage en elektronisk faktura, og
- 2 der skal være sikkerhed for både ægtheden af fakturaernes oprindelse og integriteten af fakturaernes indhold.

Denne sikkerhed kan efter de fælles EU-regler opnås gennem enten

- en elektronisk (digital) signatur, eller
- elektronisk dataudveksling (EDI).

Benyttes én af disse to metoder, kan elektronisk fakturering ske overalt i EU, f.eks. ved handel mellem virksomheder i forskellige EU-lande.

Virksomheder, der ikke anvender elektronisk signatur eller EDI, kan også benytte andre metoder til elektronisk fakturering, forudsat der er en sikker procedure, som tilgodeser, at kravene til ægthed og integritet overholdes. Denne metode kan benyttes ved handel mellem virksomheder her i landet. Skal metoden benyttes ved handel med virksomheder i andre EU-lande, skal myndighederne i det pågældende EU-land acceptere metoden. Den påhviler virksomheden selv at indhente en sådan accept fra det pågældende EU-land.

Efter bekendtgørelsens § 45, stk. 2, skal anvendelse af en elektronisk (digital) signatur være baseret på en avanceret elektronisk signatur, der minimum har et sikkerhedsniveau, svarende til f.eks. et OCES-certifikat (Offentlige Certifikater for Offentlig Service). D.v.s. at en anden tilsvarende digital signatur er lige så anvendelig. For at en digital signatur kan fungere, skal både sælger og køber have installeret et certifikat (et program) på deres computere. Systemet med digital signatur giver en sikkerhed, som er afgørende for troværdigheden, nemlig

## Elektronisk signatur

- autenticitet (ægthed af oprindelsen) - hvilket giver modtageren af fakturaen sikkerhed for, at fakturaen stammer fra den, der har sendt fakturaen
- integritet - giver sikkerhed for, at der ikke er ændret i fakturaen undervejs
- fortrolighed - giver sikkerhed for, at ingen uvedkommende kan få kendskab til indholdet i fakturaen.

Der henvises i øvrigt til [www.digitalsignatur.dk](http://www.digitalsignatur.dk).

## N.2.8

### Elektronisk dataudveksling (EDI)

Efter bekendtgørelsens § 45, stk. 3, er det en forudsætning for anvendelse elektronisk dataudveksling (EDI), at der mellem køber og sælger foreligger en konkret aftale, som fastsætter sikre procedurer for den elektroniske udveksling af fakturaer ved hjælp af EDI. Anvendelsen forudsætter, at parterne benytter og opretholder de særlige metoder og regler, som er nødvendige for datasikkerheden, ægtheden af deres oprindelse og integriteten af deres indhold. Kortfattet er den elektroniske udveksling (EDI) baseret på:

- en aftalt standard,
- en konkret aftale mellem parterne (før fakturaen sendes elektronisk), og
- dataoverførsel, som automatisk kan forstås og håndteres af virksomhederne uden iværksættelse af særlige indgreb.

Elektronisk dataudveksling (EDI) er ikke begrænset til særlige standarder som f.eks. EDIFACT.

### Andre elektroniske metoder

Efter bekendtgørelsens § 45, stk. 7, er der mulighed for at anvende andre metoder end elektronisk (digital) signatur og EDI, forudsat, at der er en indforstået aftale mellem sælger og køber samt en forretningsgang, der sikrer at ægtheden og integriteten opretholdes. Som eksempel på en sådan anden metode kan nævnes den måde, hvorpå pengeinstitutterne udbyder internetbank, der bl.a. er baseret på aftaler mellem parterne, password-systemer og kryptering af data.

### Øvrige betingelser m.v.

Ved fremsendelse af flere fakturaer ad elektronisk vej til samme registrerede kunde, kan oplysninger, som er fælles for de forskellige fakturaer, f.eks. sælgers og kundens navn og adresse, registreringsnummer, m.v., blot angives en gang, såfremt der for hver faktura er adgang til samtlige oplysninger, jf. bekendtgørelsens § 45, stk. 4.

Efter bekendtgørelsens § 45, stk. 5, skal virksomheder, der benytter elektronisk fakturering, opbevare beskrivelser af de systemer, herunder hardware og software, og de procedurer, der benyttes. Endvidere skal virksomheden opbevare kontrakter og certifikater som en del af beskrivelsen.

Efter bekendtgørelsens § 45, stk. 6, skal virksomheder, der anvender, udsteder eller modtager elektroniske fakturaer til brug for regnskabsførelsen, opbevare de elektroniske fakturaer i deres oprindelige form og format. Opbevaringen skal ske på en sådan måde, at kravene til ægthed og integritet stedse overholdes og sådan, at data ikke mistes helt eller delvis som følge af fejl, nedbrud eller andre driftsforstyrrelser. Dette gælder, uanset om data opbevares i virksomheden eller hos en tredjepart.

### N.2.8 Prisangivelser

Ved prisangivelser for varer og momspligtige ydelser skal det tydeligt tilkendegives, hvis prisen ikke indbefatter moms. Det gælder for prisskilte, pristilbud, annoncer, kontrakter og lign. Bestemmelsen omfatter også mundtlige tilbud, jf. § 52, stk. 8.

Bestemmelsen skal sikre køberne imod at blive afkrævet et momsbeløb, som en køber regnede med var indbefattet i den annoncerede pris.

Efter § 52a, stk. 1, skal enhver registreret virksomhed sørge for opbevaring af kopier af fakturaer, som udstedes af virksomheden selv, virksomhedens kunde eller af en tredjeperson, og for opbevaring kreditnotaer samt af fakturaer, som virksomheden har modtaget efter § 52.

Bestemmelsen omfatter også afregningsbilag.

Det er i tilknytning hertil i bekendtgørelsens § 66, stk. 1, fastsat, at virksomheder, herunder virksomheder, der er under registreringsgrænsen i §§ 48-49, skal opbevare regnskabsmateriale (dvs. regnskaber, regnskabsbilag) og andet regnskabsmateriale, herunder bestillingsbøger, fabrikationssedler, kassestrimler, lageroptællingslister mv., samt den årlige lageropgørelse i 5 år efter det pågældende regnskabsår. Se også N.6.1.

Efter § 52a, stk. 2-4, kan en virksomhed opbevare udstedte eller modtagne elektroniske fakturaer i et andet land på betingelse af, at

- virksomheden meddeler ToldSkat opbevaringsstedet,
- ToldSkat efter anmodning til enhver tid og uden unødigt forsinkelse har ret til fuldstændig online adgang, downloading og anvendelse af udstedte og modtagne elektroniske fakturaer, som virksomheden opbevarer i et andet land, og
- opbevaring ikke sker i land uden for EU, med hvilket der ikke findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inndrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen) - det vil i praksis sige mulighed for opbevaring i de nordiske lande (Norge, Island, Grønland og Færøerne).

Til punkt 2 bemærkes, at dette betyder, at ToldSkat skal have direkte terminaladgang i samme omfang som virksomheden selv, uanset at adgangen til materialet er belagt med adgangsbeskyttelse i form af passwords, krypteret indhold eller lignende.

Til punkt 3 bemærkes, at forordning 1798/2003 pr. 1. januar 2004 erstatter forordning 218/92, der ophæves, ligesom gensidig bistand på momsområdet udgår af direktiv 77/799. Se T.5.

En virksomhed skal ved opbevaring af købs- og salgsfakturaer i et andet land - udover de danske regler - også følge reglerne om opbevaringsperiode i det land, hvor de elektroniske fakturaer opbevares. Efter de danske regler er opbevaringsperioden 5 år fra udgangen af det regnskabsår, som materialet vedrører. For investeringsgoder vedrørende byggeri er opbevaringsperioden dog 10 år.

De særlige opbevaringsregler i udlandet for elektroniske fakturaer gælder kun i forhold til momsreglerne. Bogføringslovens generelle opbevaringsregler for regnskabsmateriale er fortsat gældende. Om opbevaring af regnskabsmateriale generelt henvises endvidere til N.6.1.

## N.2.9 Opbevaring af fakturaer mv.

### Opbevaring af elektroniske fakturaer i udlandet

## N.3

### Opbevaring på elektronisk medie

Virksomhederne kan iøvrigt opbevare fakturakopier på mikrofilm, elektronisk medie eller på anden lignende måde. Der behøver således ikke at foreligge en udskrift, blot der kan foretages en sådan. Den pågældende virksomheds arkivsystem skal være tilrettelagt på en sådan måde, at der sikres Told-Skat mulighed for at udøve en betryggende kontrol.

I virksomheder, der anvender edb ved faktureringen, kan samlelister med oplysning om indholdet af hver enkelt faktura træde i stedet for kopifakturaer.

Bestemmelserne om virksomhedens regnskabsførelse og bogføring ved hjælp af edb og mikrofilm findes i bogføringsloven med tilhørende vejledning.

## N.3 Nye transportmidler

### N.3.1 Virksomheders samt privatpersoners enkelstående salg af nye transportmidler § 53, stk. 1

Virksomheder samt privatpersoner, der udelukkende registreres for enkeltstående salg af nye transportmidler til en køber i et andet EU-land, skal udstede faktura over salget.

Skatteministeren har i bekendtgørelsen fastsat de nærmere regler for indholdet af fakturaen. I bekendtgørelsens § 44 er det fastsat, at registrerede virksomheder, der leverer nye transportmidler til ikke registrerede virksomheder og privatpersoner i et andet EU-land, og ikke registrerede virksomheder og privatpersoner, der leverer nye transportmidler til et andet EU-land, skal udstede en almindelig faktura, jf. afsnit N 2.3. Fakturaen skal herudover indeholde følgende oplysninger:

- Købers eventuelle registreringsnummer.
- Værdi af transportmidlet.
- Længde for både, vægt for fly samt slagvolumen eller effekt for landkøretøjer.
- Oplysning om tidspunktet for eventuel ibrugtagning af transportmidlet.

Har køber ikke noget registreringsnummer (køber er en privatperson eller en ikke registreret virksomhed) skal sælger sikre sig oplysning om købers identitet ved at se dennes pas eller tilsvarende legitimation. Sælger skal opbevare kopi af den foreviste dokumentation.

Sælges transportmidlet til en registreret virksomhed, skal der afgives indberetning via listesystemet, se N.4.

Bestemmelsen skal sammenholdes med § 3, stk. 2, nr. 1, hvor det er angivet, at enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, anses som en afgiftspligtig person, se C.2.1.

Nye transportmidler er defineret i § 11, stk 4, se D.9.1.



En kopi af fakturaen skal af sælgeren indsendes til ToldSkat senest 1 måned efter udløbet af den kalendermåned, i hvilken leverancen har fundet sted.

Registrerede virksomheder behøver dog først at indsende faktura til ToldSkat senest 1 måned og 10 dage efter det kvartal, hvori leveringen har fundet sted, jf. bekendtgørelsens § 44, stk. 3.

Disse kopifakturaer sender ToldSkat videre til de relevante skattemyndigheder i andre EU-lande med det formål, at det sikres at køber overholder sin forpligtelse til at betale moms i det EU-land, hvor transportmidlet tages i brug.

Hvis der samtidig med indsendelsen af fakturakopi indsendes dokumentation for den moms, der er betalt ved købet af det pågældende transportmiddel, kan sælger få tilbagebetalt den moms, der tidligere er betalt. Det kan dreje sig om den moms, der er indeholdt i den oprindelige købspris, eller den moms, der er betalt ved en tidligere erhvervelse fra et andet EU-land eller indførsel fra steder uden for EU.

Hvis transportmidlet har tabt i værdi siden anskaffelsen, nedsættes tilbagebetalingsbeløbet med en andel svarende til forholdet mellem den oprindelige anskaffelsespris uden moms og videresalgsprisen.

## N.4 Listesystemet

Ved gennemførelsen af det indre marked blev det administrative samarbejde mellem EU-landene udbygget. Der er fastsat regler om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter, hvorefter der skal udveksles momsoplysninger vedrørende vareleverancer inden for EU-landene. Til brug herfor er det besluttet, at medlemslandene skal indsamle oplysninger hos de registrerede virksomheder i det pågældende land om salg til registrerede virksomheder i andre EU-lande.

For at sikre en effektiv udveksling af oplysninger er Listesystemet (VIES) etableret. Det indebærer, at oplysningerne indhentes hos virksomhederne og udveksles mellem medlemslandene.

Listesystemet har følgende to hovedformål:

- virksomhederne får mulighed for at få kunders momsnummer bekræftet, og
- medlemslandene får mulighed for at føre kontrol med, at momsen betales i forbrugslandet.

De nærmere regler om de oplysninger, der skal afgives til listesystemet, findes i momsbekendtgørelsens §§ 72-73.

Registrerede virksomheder, der efter § 34, stk. 1, nr. 1, 3 og 4, leverer varer uden moms til registrerede virksomheder i andre EU-lande, skal udarbejde

### N.3.2

#### Fakturakopi til ToldSkat § 53, stk. 2

#### Tilbagebetaling af moms

### N.4.1

#### Generelt § 54, stk. 1

## N.4.2

en liste over de i perioden foretagne leverancer. Listen skal indeholde følgende oplysninger:

- Virksomhedens eget SE-nummer, navn og adresse samt listeperiode.
- Køberens registreringsnummer for merværdiafgift (moms).
- Den samlede værdi af virksomhedens leverancer uden moms til hver enkelt køber i andre EU-lande.
- Den samlede værdi af virksomhedens leverancer uden moms til andre EU-lande.

Oplysningerne skal som hovedregel afgives hvert kvartal. Fristen for afgivelse af lister svarer til angivelses- og betalingsfristerne for moms. Hvordan disse oplysninger skal angives, se N.4.3.

### N.4.2 Undtagelser

Der er i 6. momsdirektiv åbnet mulighed for at lempe kravene for oplysningspligt for små virksomheder. Ministeren har benyttet sig af denne mulighed i momsbekendtgørelsens § 72.

#### N.4.2.1 Virksomheder med halvårsafregning

Virksomheder, der anvender første og anden halvdel af kalenderåret som afgiftsperiode, kan efter anmodning til ToldSkat få tilladelse til at afgive listeoplysninger for hver 6 måneder, når:

- virksomhedens omsætning ikke overstiger 1.600.000 kr. årligt,
- virksomhedens leverancer til andre EU-lande uden moms ikke overstiger 120.000 kr. årligt, og
- virksomhedens leverancer ikke omfatter nye transportmidler.

Listen skal afleveres senest den 1. i tredje måned efter listeperiodens udløb, jf. momsbekendtgørelsens § 72, stk. 5.

Hvis virksomheden ikke længere opfylder ovennævnte betingelser, skal oplysningerne afgives som beskrevet i det generelle afsnit, se N.4.1.

#### N.4.2.2 Små virksomheder

Små virksomheder kan ifølge momsbekendtgørelsen § 72, stk. 3, efter anmodning til ToldSkat få tilladelse til at oplyse virksomhedens SE-nr., navn og adresse samt købernes momsregistreringsnumre for merværdiafgift for hvert kalenderår (listeperioden), når:

- virksomhedens omsætning ikke overstiger 300.000 kr. årligt,
- virksomhedens leverancer til andre EU-lande uden afgift ikke overstiger 120.000 kr. årligt, og
- virksomhedens leverancer ikke omfatter nye transportmidler.

Oplysningerne skal afgives til ToldSkat senest den 1. i tredje måned efter listeperiodens udløb, jf. momsbekendtgørelsens § 72, stk. 5.

Hvis virksomheden ikke længere opfylder ovennævnte betingelser, skal oplysningerne afgives som beskrevet i det generelle afsnit, se N.4.1.

Ved trekantshandler skal mellemhandlere særskilt angive følgende oplysninger, jf. mombekendtgørelsens § 79, stk. 2:

### N.4.2.3 Trekantshandler

- Virksomhedens SE.-nummer, navn og adresse samt listeperiode.
- Den registrerede varemottagers (i et andet EU-land) registreringsnummer.
- Den samlede værdi af virksomhedens salg uden afgift til den pågældende varemottager.

Oplysningerne skal afgives, jf. mombekendtgørelsens § 73, på en af følgende måder:

### N.4.3 Angivelsesmåde

- Ved at indberette elektronisk til ToldSkat på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk)
- Ved at benytte en fortrykt blanket nr. 31.010
- Ved at indsende oplysningerne i anden papirform efter ToldSkats nærmere anvisning.

Der skal betales et gebyr på 65 kr. for erindringsskrivelser vedrørende virksomhedernes indsendelse af lister.

### N.4.4 Gebyr § 54, stk. 2

## N.5 Regnskabsbestemmelser

Registrerede virksomheders regnskab skal kunne danne grundlag for opgørelsen af momstilsvaret for hver momsperiode og for kontrollen med momsens rigtige opkrævning og indbetaling, jf. § 55. De nærmere regler herfor fremgår af mombekendtgørelsen.

### N.5.1 Generelt § 55

De generelle krav til regnskabet fremgår af §§ 50-51 i bekendtgørelsen.

Virksomheden skal føre et regnskab over leverancer af varer og ydelser til og fra virksomheden, således at de beløb, som virksomheden ved udgangen af hver momsperiode skal angive i momsangivelsen og på listen over EU-leverancer til ToldSkat, fremgår af regnskabet, jf. bekendtgørelsens § 50, stk. 1.

For virksomheder, der i forvejen fører et almindeligt forretningsregnskab, vil det normalt ikke være nødvendigt at føre et særligt momsregnskab, jf. § 50, stk. 2. Regnskabet skal dog være indrettet på en sådan måde, at de nødvendige oplysninger om momstilsvaret fremgår af regnskabet ved hjælp af særlige konti, se N.5.2.

Virksomheder, der ikke fører et almindeligt forretningsregnskab, skal føre regnskab i et særligt regnskabshæfte, der udleveres af ToldSkat, jf. bekendtgørelsens § 50, stk. 2. Hvis regnskabshæftet anvendes, føres regnskabet i overensstemmelse med rubriceringen og den i hæftet trykte vejledning.

I bekendtgørelsens § 50, stk. 3 fastsættes, at virksomheder, der ikke er bogføringspligtige, skal opfylde de krav, der fremgår af bogføringsloven med tilhørende vejledning.

## N.5.1.1

De generelle krav til regnskabsføringen fremgår af bekendtgørelsens § 51. I stk. 1 bestemmes, at regnskabet skal føres på en klar og overskuelig måde og indeholde sådanne specifikationer, at det kan danne grundlag for ToldSkats kontrol med momsens rigtige beregning.

### **Bogføring i fremmed mønt/euro**

Muligheden, jf. bekendtgørelsens § 71, for at bogføre i fremmed mønt/euro ændrer ikke på afregning og betaling, som fortsat skal ske i danske kroner. Virksomheden har pligt til at sikre, at omregningen fra bogføringsvaluta til danske kroner er dokumenteret, så det kan kontrolleres, at reglerne for omregning er overholdt. Det skal fremgå hvilken kurs (dagskurs eller toldkurs), der er anvendt, og kursen for hver transaktion skal fremgå. Se også N.2.3.

### **Summariske eller periodiske posteringer**

Ved summariske posteringer skal der i regnskabet foreligge specifikationer i form af journaler, kladder, kassestrimler og lign. Af disse specifikationer skal det fremgå, hvordan de summariske posteringer er sammensat af enkeltposter.

Alle virksomhedens regnskabsregistreringer skal kunne afstemmes med oplysningerne på virksomhedens momsangivelse og listen over EU-leverancer. De oplysninger, der er angivet på momsangivelsen og listen over EU-leverancer, skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat, jf. bekendtgørelsens § 51, stk. 2.

### **Øvrige krav**

Regnskabet skal også indeholde sådanne oplysninger, at virksomheden kan opfylde forpligtigelsen til på begæring at meddele ToldSkat oplysninger om virksomhedens indkøb hos og leverancer til enkelte virksomheder, jf. bekendtgørelsens § 51, stk. 3.

## **N.5.1.1 Generelle regler for bogføring**

Momsbeløbene føres på momskontiene i forretningsregnskabet i forbindelse med posteringen af det pågældende køb eller salg. Momskontiene kan dog føres med periodiske posteringer, når momsen kan beregnes direkte på grundlag af saldoen på andre konti. I så fald føres disse konti med værdien indbefattet moms, og kontiene må kun omfatte enten køb, hvoraf momsen kan medregnes til købsmomsen, eller salg, hvoraf der skal betales moms, jf. § 53 i bekendtgørelsen.

Momsen ved import af varer skal altid føres direkte på kontoen for købsmoms.

## **N.5.2 Særlige konti**

Føres momsregnskabet i det almindelige forretningsregnskab, skal dette indeholde særlige konti for henholdsvis købs- og salgsmomsen samt konti for eventuel eksportomsætning mv., jf. momsbekendtgørelsens § 52.

Bestemmelsens enkelte konti er følgende:

### **Købsmomskonto (indgående afgift)**

På købsmomskontoen føres momsen på indkøb, herunder import af varer og ydelser til brug for virksomheden, i det omfang momsen på indkøbene kan medregnes til købsmomsen.

For investeringsgoder, der er omfattet af reguleringsforpligtelsen efter §§ 43-44, skal der føres en særlig konto eller opgørelse.

På salgsmomskontoen føres momsen af virksomhedens leverancer, der sælges af virksomheden, herunder varer, der udtages til brug for virksomhedens indehaver, personale, repræsentation mv., samt ved fraførelse af varer fra et afgiftsoplag.

**Salgsmomskonto  
(udgående afgift)**

På kontoen for moms af varekøb mv. i udlandet føres momsen af 1) erhvervelser fra andre EU-lande, 2) varer, der indføres hertil landet fra steder uden for EU, jf. lovens § 12 (importmoms), og 3) køb, for hvilke virksomheden er betalingspligtig efter lovens § 46, stk. 1, nr. 1-3.

**Konto for moms af  
varekøb mv. i udlandet**

Importmoms beregnes på grundlag af enhedsdokumentets eksemplar 8 af varernes afgiftsværdi, som er toldværdien tillagt told, importafgifter mv. samt forsendelses- og forsikringsomkostninger mv., der påløber indtil varernes bestemmelsessted i EU, når dette sted er kendt på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.

Kontoen omfatter ikke kun moms af varekøb i udlandet, men også moms af køb af visse ydelser.

På denne konto anføres købsprisen for varer, som virksomheden modtager fra andre EU-lande.

**Konto for EU-erhver-  
velser (momsangivel-  
sens rubrik A)**

Her anføres salgsprisen for varer, der leveres til andre EU-lande, og hvoraf der ikke skal betales moms efter lovens § 34, stk. 1, nr. 1-4.

**Konto for EU-leveran-  
cer (momsangivelsens  
rubrik B)**

Konto for eksport mv. oprettes af virksomheder, der har eksport til lande uden for EU eller andre leverancer, hvoraf der ikke skal betales moms, jf. §§ 14-21, og § 34, stk. 1, nr. 5-16, samt stk. 2-3. På kontoen føres salgsprisen på de foretagne leverancer.

**Konto for eksport mv.  
(momsangivelsens  
rubrik C)**

Regnskabet over indkøb og momsen heraf (den indgående afgift) føres på grundlag af købsbilag i form af fakturaer, notaer, afregningsbilag og modtagne kreditnotaer mv., jf. bekendtgørelsens § 55.

**N.5.2.1  
Købsmoms (indgå-  
ende afgift)**

For virksomheder, der er registreret efter toldloven, skal regnskabet for importerede varer føres på grundlag af månedlige importspecifikationer, som virksomheden har modtaget fra ToldSkat. Regnskabet for disse varer kan også føres på grundlag af enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra ToldSkat. I så fald skal bogføringen afstemmes med importspecifikationen.

Adgangen til at benytte enhedsdokumentets eksemplar 8 som grundlag for regnskabsføringen har bl.a. betydning for virksomheder, der har negativt momstilsvær, og som ønsker at afgive momsangivelsen uden at afvente

### N.5.2.1.1

importspecifikationen, der først foreligger i måneden efter momsperiodens udløb.

For så vidt angår virksomheder, der ikke er registreret efter toldloven, føres regnskabet over varer, der importeres af virksomheden, på grundlag af enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra ToldSkat. Bogføringen skal afstemmes med indbetalingskort eller kassebilag fra ToldSkat.

#### N.5.2.1.1 Bogføring

Bogføringen for en afgiftsperiode skal omfatte de fradragsberettigede køb mv. efter § 37, stk. 2, der i perioden er faktureret eller fortoldet til virksomheden, jf. bekendtgørelsen § 56, stk. 1.

Bogføringen af indkøb kan foretages ved betalingen i stedet for ved fakturaens modtagelse. Købsmomsen opgøres da på grundlag af de i afgiftsperioden foretagne betalinger, jf. § 56, stk. 2, i moms bekendtgørelsen. Benyttes denne fremgangsmåde, er virksomheden berettiget til gennem specificerede opstillinger over gæld til leverandører ved momsperiodens begyndelse og slutning at foretage regulering af købsmomsen, således at denne svarer til de af leverandørerne i perioden fakturerede leverancer.

Købsmomskontoen skal reduceres med momsen ifølge kreditnotaer, der modtages fra indenlandske leverandører for returvarer og prisafslag for tidligere indkøbte varer eller ydelser, herunder kreditnotaer med angivelse af moms for dividende, bonus, kasserabatter og andre betingede rabatter, der er blevet effektive, efter at leverancen er foretaget, jf. § 57, stk. 1, i bekendtgørelsen.

Specielt for betalingsstandsninger henvises der til afsnit N.2.3.

Hvis momsen af indkøb kun delvist kan medregnes til en virksomheds købsmoms, f.eks. fordi virksomheden har afsætning af momsfri ydelser, kan virksomheden enten opdele momsbeløbet straks ved bogføringen eller notere hele momsbeløbet som købsmoms. I sidstnævnte tilfælde skal den del af momsen, der ikke kan medregnes til købsmomsen, fratrækkes kontoen ved momsperiodens slutning, jf. bekendtgørelsens § 57, stk. 2.

#### N.5.2.1.2 Dokumentation

Ifølge bekendtgørelsens § 58 skal virksomheder til dokumentation for købsmomsen kunne fremlægge fakturaer, herunder forenklede fakturaer, eller afregningsbilag, der opfylder kravene i bekendtgørelsens kap. 11. Ved en faktura forstås her det dokument, der af leverandøren og modtageren betragtes som anmodning om betaling af leverancen.

For varer, der indføres fra steder uden for EU, skal dokumentationen bestå af de meddelelser, som virksomheden har modtaget fra ToldSkat om størrelsen af den moms, som påhviler varen ved indførelse. Virksomheder, der ikke er registreret efter toldloven, anvender som dokumentation for momsen på importerede varer enhedsdokumentets eksemplar 8 med eventuelle rettelsesmeddelelser fra ToldSkat. Denne dokumentation kan også anvendes af virksomheder, der er registreret efter toldloven.

Ved køb af varer hos registrerede virksomheder i andre EU-lande skal der fremlægges fakturaer for erhvervelser, indeholdende såvel køberens som sælgerens momsnumre.

Købekontrakter, slutsedler eller ordrebekræftelser anerkendes ikke som forskriftsmæssige fakturaer, og kan derfor ikke anvendes til dokumentation for købsmomsen. Dette begrundes dels i kontrolmæssige hensyn, dels i at godkendelse af en købekontrakt eller slutseddel som gyldig faktura i relation til momslovens bestemmelser ville få den for erhvervslivet uønskede virkning, at den pågældende leverance skulle medregnes til leverandørens momspligtige omsætning på tidspunktet for udstedelsen af købekontrakten eller slutsedlen, jf. § 23, stk. 2.

Vedrørende fakturaer for udbedring af forsikringsskader er det fastsat, at automobilreparatører til forsikringsselskaber skal udstede en faktura på det fulde reparationsbeløb med tillæg af moms og med oplysning om et eventuelt modtaget selvriskobeløb. Den udstedte faktura vil af forsikringstageren kunne fremlægges til dokumentation for købsmomsen på betingelse af, at det af fakturaen fremgår, at reparationen er udført med den skadelidtes virksomhed som modtager.

Hvis der sker ændring af virksomhedens fradragsret for investeringsgoder, skal der ske regulering af købsmomsen i overensstemmelse med §§ 43-44.

### N.5.2.1.3 Investeringsgoder

Regnskabet i disse virksomheder skal derfor indeholde sådanne oplysninger, at det kan danne grundlag for ToldSkats kontrol med, at regulering af købsmomsen finder sted, jf. bekendtgørelsens § 59.

Virksomheder, der driver såvel registreringspligtig som ikke registreringspligtig virksomhed, eller som anvender investeringsgoder til formål, der ikke er fradragsret for, skal føre en særlig konto, der benævnes investeringsgoder, eller føre en særlig opgørelse over disse, jf § 59, stk. 3-4 , i bekendtgørelsen.

På kontoen eller opgørelsen føres for hvert investeringsgode anskaffelsesbeløbet uden moms, det ved anskaffelsen betalte momsbeløb samt det momsbeløb, som virksomheden ved anskaffelsen kan medregne til købsmomsen efter reglerne i lovens kapitel 9. På kontoen eller opgørelsen føres endvidere de reguleringer, som skal foretages efter reglerne i §§ 43-44.

Virksomheder, der i henhold til bekendtgørelsens § 18, stk. 1, overtager en reguleringsforpligtelse for moms på et investeringsgode, skal på den nævnte konto eller opgørelse føre det momsbeløb, for hvilket virksomheden har overtaget reguleringsforpligtelse, samt de reguleringer, som virksomheden skal foretage. Bekendtgørelsens § 18, stk. 1, omhandler salg af fast ejendom samt overdragelse af driftsmidler efter § 43, stk. 3, nr. 4 og 5.

Regnskabet skal være tilrettelagt således, at ToldSkat kan sammenholde posteringerne på den omtalte konto eller opgørelse med virksomhedens øvrige regnskabsmateriale, jf. § 59, stk. 6, i bekendtgørelsen.

## N.5.2.2

Reguleringsbeløbet skal medtages ved opgørelse af virksomhedens købsmoms for den momsperiode, i hvilken omfanget af reguleringen kan konstateres, jf. bekendtgørelsens § 59, stk. 2.

### N.5.2.2 Salgsmoms (udgående afgift)

Bogføringen over salget skal foretages på grundlag af kopier af udstedte salgsbilag evt. modtagne afregningsbilag. Den daglige bogføring kan dog også ske på grundlag af kasseregnskabet, jf. bekendtgørelsens § 61, stk. 1.

Regnskabet over salg og momsen heraf skal for hver afgiftsperiode omfatte samtlige leverancer af varer og ydelser, fraførsel af EU-varer fra Københavns Frihavn eller et afgiftsoplag samt udtagning af varer og ydelser, jf. § 60, stk. 1, i bekendtgørelsen.

Momsberigtigelse af varer og ydelser til eget brug mv. kan dog også foretages ved fradrag på købsmomskontoen. Dette skyldes, at den momspligtige værdi for sådanne varer er indkøbs- eller fremstillingsprisen og ikke salgsprisen.

I medfør af bekendtgørelsens § 62 kan virksomheder, der efter deres karakter som f.eks. detailhandel med levnedsmidler eller andre daglige forbrugsvarer, ikke har praktisk mulighed for at foretage løbende notering af indehaverens eget forbrug af varer og ydelser, indføre dette forbrug i momsregnskabet med en samlet postering for hver momsperiode.

Beløbet kan regnes ud på grundlag af et skøn over, hvor meget man har forbrugt i den pågældende periode. Beløbet kan også regnes ud på grundlag af et skøn over årsforbruget. Ligningsrådets årligt fastsatte mindstesatser vedrørende forbrug af egne varer mm. kan normalt anvendes som vejledende udgangspunkt ved en sådan momsregning.

### N.5.2.2.1 Betalings- og kasseregnskabet

Registrerede virksomheder, der er bogføringspligtige efter bogføringsloven eller pålagt regnskabspligt efter skattekontrolloven, skal føre et betalingsregnskab, hvori der så vidt muligt dagligt skal optages samtlige ind- og udbetalinger for hver enkelt post, eller hvis særskilte specifikationer føres, en samlet sum for hver af disse.

Virksomheder, der modtager kontante indbetalinger eller foretager kontante udbetalinger, skal føre et kasseregnskab. Der skal foretages effektive kasseafstemninger dagligt, hvis ikke virksomhedens omfang eller art tilsiger andet.

Føres der særskilte specifikationer f.eks. kassestrimler, der indeholder oplysninger om de enkelte beløb, kan disse optages i kasseregnskabet med en samlet sum for hver specifikation. Der kan i øvrigt henvises til bogføringsloven med tilhørende vejledning.

Virksomheder, der opgør salget på grundlag af kasseregnskabet, skal af hensyn til momsregnskabet foretage regulering af udestående fordringer ved momsperiodens begyndelse og slutning. Detailhandlere og andre, der afreg-



ner med kunderne ugentligt, kan dog undlade at foretage regulering for udestående fordringer vedrørende sådant salg, jf. bekendtgørelsens § 63.

Hvis der i den daglige opgørelse af salget indgår salg af frimærker og aviser efter lovens § 13, stk. 1, nr. 14 og § 34, stk. 1, nr. 14, kan virksomheden undlade dagligt at fratække dette salg og i stedet opgøre og fratække salget ved udgangen af hvert kvartal. Salget kan da opgøres på grundlag af afregningerne fra avisleverandørerne og kvitteringer fra postvæsenet for køb af frimærker, jf. § 63, stk. 2, i bekendtgørelsen.

Efter bekendtgørelsens § 63, stk. 3, skal de periodiske reguleringer vedrørende udestående fordringer og salg af frimærker og aviser fremgå af regnskabet eller af særlige opstillinger, der opbevares sammen med regnskabet.

Regnskabet over erhvervelser fra andre EU-lande, varer der indføres her til landet fra steder uden for EU og indkøb, for hvilke virksomheden er betalingspligtig efter lovens § 46, stk. 1, nr. 1-3, skal føres på kontoen for moms af varekøb mv. i udlandet, jf. N.5.2.

Bogføringen af erhvervelser skal foretages på grundlag af de modtagne fakturaer. Tilsvarende gælder for ydelser, som virksomheden er betalingspligtig for efter lovens § 46, stk. 1, nr. 1-3.

På grundlag heraf skal virksomheden beregne 25 pct. moms.

På kontoen for moms af varekøb mv., jf. § 52, stk. 4, i bekendtgørelsen, anføres det samlede momsbeløb af erhvervelser fra andre EU-lande, af varer der indføres her til landet fra steder uden for EU, og af indkøb for hvilke virksomheden er betalingspligtig efter lovens § 46, stk. 1, nr. 1-3. Beløbet overføres til momsangivelsen og sammenlægges med virksomhedens salgsmoms.

Derudover skal der for hver periode på momsangivelsen anføres købsprisen ekskl. moms for varer, som virksomheden erhverver fra andre EU-lande, i rubrik A. Regnskabet med køb af varer og ydelser i andre EU-lande, hvoraf virksomheden er betalingspligtig, skal føres på en sådan måde, at det kan danne grundlag for opgørelsen af momsen af køb af varer og ydelser i andre EU-lande samt kontrollen med de oplysninger, der skal angives på momsangivelsen.

Virksomheden kan anvende de almindelige fradragsregler i lovens kapitel 9 for det tilsvarende EU-momsbeløb. Det beregnede momsbeløb af EU-varekøb behandles således på samme måde som momsen af varekøb foretaget her i landet. Se i øvrigt afsnit J.

Virksomheder mv., der er registreret efter lovens § 48 (dvs., ikke afgiftspligtige juridiske personer samt afgiftspligtige personer, der ikke er registreringspligtige for moms), har ikke fradragsret for det beregnede momsbeløb, se M.2.

### N.5.2.2.2

#### Aviser/frimærker

### N.5.2.3

#### Køb hos registrerede virksomheder i andre EU-lande

## N.5.2.4

Disse virksomheder skal føre regnskab over de varer, der erhverves fra andre EU-lande, idet regnskabet skal føres på en sådan måde, at det kan danne grundlag for opgørelsen af momsen heraf. Virksomhederne skal opbevare regnskabsmaterialet, herunder fakturaer, i 5 år efter udløbet af det år, hvori den momspligtige erhvervelse finder sted, jf. bekendtgørelsens § 70, stk. 2.

### Overførsel af varer

Hvis en virksomhed til eget brug har overført varer uden afgift til et andet EU-land med henblik på midlertidig anvendelse, skal det fremgå af regnskabet, hvilke varer, der er overført, datoen for overførslen og hvortil overførsel er sket, jf. § 76, stk. 1, i bekendtgørelsen.

## N.5.2.4 Afslutning af konti

Momsbekendtgørelsens § 54 fastsætter reglerne for, hvordan de enkelte konti skal afsluttes.

Momskontiene afsluttes ved hver momsperiodes udløb. Saldoen på kontoen for købsmoms og saldoen på kontoen for moms af moms af varekøb mv. udlandet, jf. bekendtgørelsens § 52, stk. 4, overføres til salgsmomskontoen. Salgs- og købsmomskontiene viser henholdsvis det momsbeløb, som virksomheden skal indbetale til ToldSkat, og det momsbeløb, som virksomheden skal have godtgjort.

Ved indbetalingen til eller udbetalingen fra ToldSkat føres det betalte eller godtgjorte beløb på kontoen for salgsmomsen, der hermed udlignes.

I stedet for at overføre købsmomsen og momsen af varekøb mv. i udlandet til kontoen for salgsmomsen kan virksomheden oprette en konto for afregning med ToldSkat og overføre momsen hertil.

Momsregnskabet for en momsperiode skal være ført inden momsangivelsens indsendelse. ToldSkat kan kræve, at virksomhedens bogføring efter en frist på mindst 14 dage skal være ajourført for momsperioder, for hvilke fristen for indsendelse af angivelsen er udløbet, jf. § 67, stk. 2, i bekendtgørelsen.

## N.5.3 Særregler for visse virksomheder

### Torvesalg mv.

Visse virksomheder er efter deres art og handelsform, f.eks. detailhandel fra vogn eller torvestade, afskåret fra at benytte kasseapparat eller føre lister m.v. over de enkelte indbetalinger.

Sådanne virksomheder må i stedet opgøre salget på grundlag af daglige kasseopgørelser. Disse opgørelser skal foretages på bilag eller i virksomhedens kassekladde, og bilagene/kassekladden skal opbevares som en del af momsregnskabet, jf. momsbekendtgørelsens § 50, stk. 4.

Virksomhederne skal dog dagligt redegøre for indbetalinger på 100 kr. og derover fra kunder for tidligere kreditsalg.

Den daglige kasseopgørelse skal udvise kassebeholdningen ved dagens begyndelse og slutning samt korrektioner for samtlige udbetalinger og sådanne indbetalinger, der ikke vedrører den momspligtige omsætning.

Opgøres salget på grundlag af kasseopgørelsen, vil det almindeligvis være nødvendigt at korrigere for særlige ind- og udbetalinger i dagens løb, f.eks. varekøb, omkostninger, beløb, der er indsat eller hævet i bank eller sparekasse, og beløb udtaget til privat brug.

Virksomheder, der leverer brugte varer efter § 70, stk. 1 og 5, eller § 71, skal føre særskilte regnskaber for leverancerne, jf. bekendtgørelsens § 93.

**Brugte varer (brugtmoms-ordningen)**

Se om brugtmomsordningen afsnit R.

Virksomheden skal i regnskabet for hver enkelt vare angive:

**Brugte varer efter § 70, stk. 1 (individuel ordning)**

- lagernummer
- købs- og salgsdato
- købspris og salgspris inkl. moms og
- forskelsbeløbet mellem salgs- og købspris

Selvom der ikke er krav om at selve fakturaen/afregningsbilaget ikke skal være forsynet med et lagernummer, skal regnskabet for købet og videresalget fortsat have et entydigt lagernummer i regnskabet.

Momsgrundlaget for varen udgør 80 pct. af forskelsbeløbet. Det positive momsbeløb anføres i regnskabet og overføres til kontoen for salgsmoms. Hvis købsprisen er større end salgsprisen, tilbagebetales momsen ikke.

Der skal føres en konto for virksomhedens samlede indkøb samt en konto for det samlede salg inkl. moms. Kontiene afsluttes ved hver momsperiodes udløb.

**Brugte varer efter § 70, stk. 5 (samleordning)**

Hvis beløbet på salgskontoen overstiger beløbet på købskontoen, overføres 20 pct. af det overskydende beløb til kontoen for salgsmoms for den pågældende periode.

Overstiger beløbet på købskontoen beløbet på salgskontoen, overføres forskelsbeløbet til kontoen for købsmoms for den følgende periode. Det er altså her muligt at få det negative momstilsvaret overført til næste periode.

I virksomhedens regnskab skal der for hvert enkelt køretøj angives:

**Brugte personmotor-køretøjer efter § 71**

- Lagernummer,
- Købsdato,
- Afregningsbilagsnummer,
- Sælgers (tidligere ejers) navn,
- Afregningspris til sælger,
- Beskrivelse af bilen (type, årgang mv.),
- Salgsdato,

## N.5.3

- Fakturanummer,
- Købers navn,
- Salgspris til køber

Der skal endvidere for hver enkelt køretøj angives beregnet momsbeløb, fradrag og momsbeløb efter fradrag, jf. § 71.

Hvis momsbeløbet efter fradrag er positivt, overføres beløbet til kontoen for salgsmoms.

### **Auktionsholdere**

Auktionsholdere, der leverer brugte varer efter §§ 70-71, skal føre et særskilt regnskab for de pågældende varer.

Salgsprisen til køber, afregningsprisen til sælger samt beregningen af momsbeløbet skal fremgå direkte af regnskabet.

### **Installering og montering**

Virksomheder, der installerer eller monterer varer i et andet EU-land, skal medregne den samlede værdi af varerne til værdien af leverancer af varer på virksomhedens momsangivelse, jf. § 77 i bekendtgørelsen.

Hvis det i stedet er en udenlandsk virksomhed, der installerer eller monterer varer her i landet, og som er registreringspligtig herfor, skal virksomheden på momsangivelsen for hver momsperiode angive den samlede værdi uden moms af de varer, som kommer fra et andet EU-land, og som virksomheden installerer eller monterer her i landet, jf. § 78, stk. 1, i bekendtgørelsen.

### **Fjernsalg**

Af bekendtgørelsens § 82 fremgår de regnskabsmæssige regler for virksomheder, der ved fjernsalg leverer varer med moms til andre EU-lande. I disse tilfælde skal virksomheden regnskabsføre fjernsalget fordelt på hvert enkelt EU-land.

Virksomheder, der er registreret for fjernsalg i et eller flere andre EU-lande, skal på momsangivelsen angive den samlede værdi af de varer, der er leveret som fjernsalg uden moms her fra landet til andre EU-lande.

Virksomhedens momsnumre i de andre EU-lande skal meddeles til Told-Skat.

Udenlandske virksomheder, der registreres for fjernsalg her til landet, skal på momsangivelsen angive den samlede værdi uden moms af de varer, der er leveret som fjernsalg her til landet i den pågældende momsperiode, jf. § 83 i bekendtgørelsen.

### **Punktafgiftspligtige varer**

Virksomheder mv., der køber punktafgiftspligtige varer (harmoniserede punktafgifter) i et andet EU-land, og som ikke er momsregistreret, men som skal betale erhvervsafgift af vederlaget for varen og punktafgiften, jf. lovens § 48, skal afregne momsen af punktafgiften i forbindelse med afregningen af selve punktafgiften, jf. bekendtgørelsens § 84.

## N.5.4 Specifikation

Ifølge momsbekendtgørelsens § 66, stk. 2, finder bestemmelserne om bogføring ved hjælp af edb også anvendelse på virksomhedernes regnskabsføring mv. efter momsloven. Bestemmelserne om edb-bogføring findes i bogføringsloven med vejledning.

Bogføringen skal under hensyn til virksomhedens art og omfang foretages i overensstemmelse med god bogføringsskik. Generalklausulen i god bogføringsskik udgør den overordnede ramme for bogføringens tilrettelæggelse.

Enhver registrering skal være dokumenteret ved et grundbilag. En undtagelse herfra er dog automatisk genererede registreringer, f.eks. automatisk momsregning, idet en beskrivelse af, hvorledes registreringerne foretages, kontrolleres og opbevares, er tilstrækkelig.

Endvidere skal registreringen tilrettelægges således, at der er et fyldestgørende revisionsspor, i vejledningen til bogføringsloven betegnet som kontrolspor.

Kontrolsporet skal indeholde de oplysninger, der er nødvendige til dokumentation af registreringen, dvs. påtegninger mv. Kontrolsporet er derfor et mere omfattende begreb end transaktionssporet, som viser sammenhængen mellem de enkelte registreringer og årsregnskabet.

Som led i dokumentationen stilles der krav om, at der udarbejdes en efter virksomhedens art og omfang afpasset beskrivelse af opbygningen af bogføringen, herunder konteringsinstruks.

Ved anvendelse af edb skal der herudover foreligge en systembeskrivelse, som beskriver de benyttede systemer, hjælpemidler og lign. Hvis registreringsbilagene, bilags- og dokumentationsmaterialet ikke opbevares i klarskrift, skal der endvidere foreligge en beskrivelse af, hvorledes transaktionssporet er udformet og opbevaret, samt i hvilken form bilags- og dokumentationsmaterialet er opbevaret. Formålet hermed er bl.a. at kunne udskrive materialet i klarskrift.

Registreringer i bogføringen kan ske på grundlag af elektronisk overførte data mellem virksomhederne. Der stilles således ikke krav om, at der udstedes et bilag i klarskrift.

De nye regler om anvendelse af edb i bogføringen og opbevaring af regnskabsmaterialet på edb-medier mv. anses for værende i overensstemmelse med momslovgivningen, hvis bogføringslovens betingelser herfor i øvrigt opfyldes.

Det er således ikke længere et krav, at hele regnskabsmaterialet opbevares i klarskrift. I tilfælde af elektronisk overførsel af data skal der være mulighed for at udskrive de købs- eller salgsfakturaer, som kræves efter momsloven, i klarskrift.

## N.6 Opbevaringspligt og lageropgørelse

### N.6.1 Opbevaringspligt

Efter momsbekendtgørelsens § 66, stk. 1, er opbevaringspligtens periode for regnskabsmaterialet 5 år efter udløbet af de pågældende regnskabsår. Dette svarer til det krav om opbevaring af regnskabsmaterialet, der stilles til bogføringspligtige virksomheder, jf. bogføringslovens § 10, stk. 1. I enkelte tilfælde vil opbevaringspligtens periode være længere, jf. nedenfor.

Opbevaringspligten, der også gælder for virksomheder, der er under registreringsgrænsen i §§ 48-49 (dvs. virksomheder med en omsætning, som ikke overstiger 50.000 kr. årligt, samt virksomheder, hvis erhvervelse i andre EU-lande ikke overstiger 80.000 kr.), omfatter regnskaber og regnskabsbilag (herunder også varekøbs- og varesalgsbøger, salgskladder, kontokort, journaler) og andet regnskabsmateriale herunder bestillingsbøger, fabrikationsedler, kassestrimler, lageroptællingslister mv.

Selv om virksomhederne ikke har pligt til at anvende f.eks. følgesedler, arbejdskort og lign. skal sådanne, såfremt de udarbejdes, opbevares sammen med det øvrige regnskabsmateriale i 5 år.

Virksomhederne kan dog efter ansøgning til told- og skatteregionen få tilladelse til kun at opbevare kassestrimler i 1 år efter regnskabsårets udløb.

Det er en betingelse herfor, at der er tale om virksomheder med en intern arbejdsdeling, og at virksomhedens interne kontrolforanstaltninger skønnes at sikre en betryggende registrering af kontantsalget, således at en egentlig kontrol af kassestrimler skønnes at være unødvendig for at kontrollere virksomhedernes omsætning.

Opbevaringspligten består, selv om virksomheden afmeldes fra registrering.

Virksomheder, der anskaffer fast ejendom eller foretager til- eller ombygningsarbejder, der helt eller delvist anvendes i forbindelse med en momsregistreret virksomhed, jf. §§ 43-44, skal opbevare regnskabsmaterialet i 10 år efter anskaffelsen af den faste ejendom eller til- og ombygningsarbejdet, jf. bekendtgørelsens § 66, stk 3.

### Opbevaringsstedet

Regnskabsmaterialet skal som hovedregel opbevares på det forretningssted her i landet, hvor virksomheden er registreret.

Hvis regnskabsmaterialet efter regionens anmodning med kort varsel kan være tilgængeligt for kontrollen på registreringsadressen, og de dermed forbundne udgifter afholdes af virksomheden, kan materialet dog opbevares andre steder her i landet end på registreringsadressen.

Der stilles heller ikke krav om, at regnskabsmaterialet mv. fra samtlige under en fællesregistrering hørende virksomheder opbevares på fællesafregningsadressen. Det vil være tilstrækkeligt, at materialet på told- og skatteregionens begæring med kort varsel kan være tilgængeligt for kontrollen på fællesafregningsadressen.

Den herboende repræsentant for en virksomhed uden for EU, bortset fra virksomheder i Grønland, på Færøerne, i Island og i Norge, skal ifølge bekendtgørelsens § 66, stk. 1, opbevare virksomhedens regnskabsmateriale.

Elektroniske fakturaer kan på visse betingelser opbevares i udlandet, se N.2.9.

Regnskabsmateriale kan opbevares på mikrofilm, elektronisk medie eller anden lignende måde, hvis der foreligger en beskrivelse af opbevaringsmetoden, så materialet kan fremfindes og udskrives i klarskrift. I forhold til den generelle 5-årige opbevaringsregel og mulighed for opbevaring på edb-medier mv. gælder følgende undtagelser:

- De almindelige beskrivelser af bogføringssystemer skal kun opbevares i ét år efter underskrivelsen af årsregnskabet. Beskrivelsen af automatisk genererede registreringer og opbevaring mv. af regnskabsmaterialet skal dog opbevares i 5 år, hvis regnskabsmaterialet ikke opbevares i klarskrift.
- Told- og skatteregionens mulighed for at dispensere fra bestemmelserne om 5 års opbevaringspligt for kassestrimler, jf. N.6.1.

Registrerede virksomheder skal én gang hvert år foretage en opgørelse af lagerets værdi på grundlag af en optælling af det foreliggende lager, jf. moms bekendtgørelsens § 65. Opgørelsen kan foretages på et tidspunkt, virksomheden selv vælger. Det vil dog normalt foregå på tidspunktet for virksomhedens almindelige statusopgørelse.

Den opgørelse, der anvendes til skattemæssige formål, kan også anvendes ved nævnte lageropgørelse.

Varelageropgørelsen skal ikke indsendes til ToldSkat, men skal ligesom virksomhedens øvrige regnskabsmateriale opbevares i 5 år .

### **N.6.1.1 Andre særregler**

### **N.6.2 Lageropgørelse**

# Afsnit O Opgørelsen af momstilsvaret § 56

Reglerne om, hvordan registrerede virksomheder skal opgøre momsperiodens tilsvarende, den udgående moms (salgsmoms) og den indgående moms (købsmoms) fremgår af lovens § 56.

Periodens momstilsvare beregnes som forskellen mellem virksomhedens salgsmoms og købsmoms. Momstilsvaret afregnes efter bestemte regler, se P.2.1.

Overstiger købmomsen for en momsperiode salgsmomsen for samme periode, udbetales forskelsbeløbet efter reglerne i opkrævningsloven § 12.

Har virksomheder erhvervelser fra andre EU-lande, hvoraf der skal beregnes erhvervesmoms, skal denne tillægges den udgående moms. I det omfang, virksomheden har fradragsret for denne moms, fordi varen skal anvendes i den registrerede virksomhed, kan momsen samtidig trækkes fra som indgående moms og medregnes hertil på momsangivelsen.

Ved lov nr. 1299 af 20. december 2000, er momsloven ændret således, at momsregistrerede virksomheder, der indfører varer fra steder uden for EU, i stedet for at afregne importmomsen efter toldlovens regler, fra 1. april 2001 skal afregne momsen over virksomhedens momsangivelse efter lovens § 56.

Den ændrede afregningsform gælder i alle tilfælde, hvor der ved indførslen angives et momsregistreringsnummer, hvorunder indførslen sker. Det betyder, at der vil gælde samme regler for afregning af moms af varer, der indføres fra steder uden for EU, som gælder ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande.

Virksomheden skal i sin momsangivelse i rubrikken - moms af varekøb mv. i udlandet - herefter også medtage moms af indførsel.

I det omfang, virksomheden har fradragsret for denne moms, fordi varen skal anvendes i den registrerede virksomhed, kan momsen samtidig trækkes fra som indgående moms og medregnes hertil på momsangivelsen.

## O.1 Opgørelse

### O.1.1 Salgsmoms (udgående afgift)

Virksomhedens salgsmoms omfatter moms af virksomhedens leverancer og erhvervelser fra andre EU-lande, indførsel af varer fra steder uden for EU, fraførsler for afgiftsoplæg mv. De momspligtige leverancer og erhvervelser er fastsat i §§ 4-13, se D.

Herudover inkluderer salgsmomsen moms af indkøb af ydelser i udlandet, hvor virksomheden er betalingspligtig efter § 46, stk. 1, se L.1.



En periodes salgsmoms omfatter moms af leverancer, erhvervelser, indførsler fra steder uden for EU og betalingspligtige køb, hvor momspigten for disse er indtrådt i perioden. Hvornår momspigten for leverancer, erhvervelser og betalingspligtige køb indtræder er beskrevet nærmere i F.

Virksomhedens købsmoms omfatter moms af fradragsberettigede køb mv., som virksomheden har foretaget i perioden. Hvilke køb, der giver ret til at fradrage, er beskrevet i J.1 og J.2.

En undtagelse herfra er moms af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der er indført fra steder uden for EU med videresalg med øje, eller indkøbte kunstgenstande, som af sælger er momsberigtiget på et reduceret grundlag efter § 30, stk. 3, eller § 31, se G.5 og G.6.

Momsen for disse kan først medregnes til virksomhedens indgående moms i den momsperiode, hvor videresalget sker. Der er kun fradragsret i det omfang, virksomheden ikke har valgt at anvende reglerne i § 69, stk. 2, se R.2.

## **O.1.2 Købsmoms (indgående afgift)**

# Afsnit P Angivelse og betaling

## §§ 57-65

Loven fastsætter de nærmere regler for angivelse og betaling af moms samt følgerne af, at disse regler ikke overholdes.

Regler om angivelse og betaling findes desuden i lov nr 289 af 28. april 2003 om opkrævning af skatter og afgifter mv. med senere ændringer (OPKL).

## P.1 Angivelsesregler

Ovennævnte love fastsætter de nærmere regler for angivelse og betaling af moms samt følgerne af, at disse regler ikke overholdes.

### P.1.1 Angivelse af moms

Registrerede virksomheder skal efter udløbet af hver momsperiode indsende momsangivelse.

Angivelsen skal indeholde

- salgsmoms samt moms af varekøb mv. i udlandet (udgående moms),
- købsmoms (indgående moms) samt energiafgifter,
- momstilsvær,
- værdien uden moms af varekøb i andre EU-lande, jf. § 11
- værdien af varesalg uden moms til andre EU-lande, jf. 34, stk. 1, nr. 1-4
- værdien af varer og momspligtige ydelser, som kan sælges momsfrit efter § 34, stk. 1, nr. 5-16, stk. 2 og 3, samt §§ 14-21.

Beløbene angives i hele kroner.

De registrerede virksomheder kan angive og betale momsen via internettet eller ved hjælp af det indbetalingskort, der udsendes til virksomhederne af de regionale told- og skattemyndigheder.

Ved at angive og betale via internettet, har virksomhederne adgang til at angive og betale næsten hele døgnet på hverdage, lørdage og søn- og helligdage.

Hvis virksomheden ønsker at benytte internetløsningen, skal den have internetadgang og være tilmeldt ordningen. Tilmelding kan foretages på internetadressen [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk) Virksomheden skal derefter vælge TastSelv under virksomhed.

Selve betalingen kan også ske elektronisk enten via PBS Leverandørservice eller via HomeBanking/OfficeBanking.

Virksomhedens oplysninger sendes krypteret ligesom eventuelle betalinger fra virksomhedens konto i pengeinstitutter kun kan godskrives virksomhedens konto (CVR/SE-nummer) hos ToldSkat.

Virksomheder der er tilmeldt internetangivelse skal være opmærksomme på, at de ikke modtager betalingskort. I stedet udsendes e-mail med oplysning om fristen for angivelse af momsen.

Der er fastsat en midlertidig godtgørelsesordning betinget af, at angivelse og indbetaling sker elektronisk på vilkår, der fastsættes af de statslige told- og skattemyndigheder. Disse retningslinier er fastsat på ToldSkats hjemmeside [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk) under TastSelv. Godtgørelsen ydes maksimalt i en 12 måneders sammenhængende periode regnet fra betalingsfristen for den afregningsperiode, hvor virksomheden første gang opfylder betingelserne for at modtage godtgørelse. Der ydes kun godtgørelse for afregningsperioder, der udløber senest 14. maj 2005. Godtgørelsen udgør 15 kr. for månedlige angivelser, 25 kr. for kvartalsangivelser og 50 kr. for halvårsangivelser. Virksomheden kan i stedet vælge en godtgørelse beregnet som 0,1 promille af det indbetalte tilsv. af regningsperiode.

Betingelserne for at opnå godtgørelsen er, at virksomhedens angivelse skal ske elektronisk og virksomheden skal betale rettidigt og elektronisk. Betalingen skal indgå på ToldSkats bankkonto senest dagen efter sidste rettidige betalingsdag. Godtgørelse opnås ved at udfylde tallene i angivelsen som normalt og aflevere den elektronisk og fratække beløbet i den elektroniske indbetaling.

Godtgørelse ydes kun i det omfang, der for en given afregningsperiode angives og indbetales et positivt tilsv.

Manuel angivelse af moms foretages ved hjælp af skemaet på bagsiden af det indbetalingskort, der som regel anvendes ved betaling af moms, og som udsendes til virksomhederne af de regionale told- og skattemyndigheder ved udgangen af momsperioden.

Angivelsen skal være underskrevet af den, der tegner virksomheden, eller af en, der har fået fuldmagt af virksomheden. Fuldmagtsforholdet skal kunne dokumenteres over for ToldSkat ved forevisning af en fuldmagtserklæring eller lignende.

Virksomheder der ikke har modtaget indbetalingskortet ved udløbet af den momsperiode, som angivelsen knytter sig til, skal selv rette henvendelse til ToldSkat for at få indbetalingskortet.

Virksomheden skal indsende angivelse for hver momsperiode, selv om der ikke skal indbetales moms, enten fordi momstilsvaret er nul, eller fordi købsmomsen overstiger salgsmomsen. I sidstnævnte tilfælde skal momstilsvaret tydeligt markeres med et minus.

Hvis der betales på anden måde end ved brug af indbetalingskort, skal angivelsen indsendes direkte til de regionale told- og skattemyndigheder.

## P.1.2

### P.1.2

#### Angivelsesfrister mv.

##### P.1.2.1

#### Leverancer over 15 mio. kr. årligt

Registrerede virksomheder, hvis samlede momspligtige leverancer (inklusive eksportleverancer mv. af varer og ydelser) overstiger 15 mio. kr. årligt samt delregistrerede virksomheder har kalendermåneden som momsperiode. For delregistrerede interessentskaber med samme ejerkreds gælder dog, at disse ikke som udgangspunkt skal afregne moms hver måned.

Månedsafregnende virksomheder skal angive momsen senest 25 dage efter momsperiodens udløb. Fx. skal momsangivelsen for januar måned afgives senest 25. februar. Angivelse for juni måned skal dog først ske 1 måned og 10 dage efter periodens udløb.

#### Betaling

Den skyldige moms skal indbetales senest samtidig med angivelsesfristens udløb. Momsen forfalder den 1. i den måned, hvor indbetalingen af momsen skal foretages.

Såfremt den sidste rettidige angivelsesdag er en lørdag, søndag eller helligdag, anses den nærmest følgende hverdag som sidste rettidige angivelses- og betalingsdag.

##### P.1.2.2

#### Leverancer over 1 mio. kr., men ikke over 15 mio. kr. årligt

For registrerede virksomheder, hvis samlede momspligtige leverancer (inklusive eksportleverancer af varer og ydelser) overstiger 1 mio. kr., men ikke overstiger 15 mio. kr. årligt, er momsperioden kvartalet.

Disse virksomheder skal afgive momsangivelse senest 1 måned og 10 dage efter momsperiodens udløb. Fx skal momsangivelsen for januar kvartal afgives senest 10. maj.

Anvendelsen af kvartalet som momsperiode forudsætter, at virksomheden ikke er delregistreret, jf. § 47, stk. 3, 2. punktum. Hvis virksomheden er delregistreret, anvendes kalendermåneden som momsperiode, jf. P.1.2.1.

#### Betaling

Den skyldige moms skal indbetales senest samtidig med angivelsesfristens udløb. Momsen forfalder den 1. i den måned, hvor indbetalingen af momsen skal foretages.

Såfremt den sidste rettidige angivelsesdag er en lørdag, søndag eller helligdag, anses den nærmest følgende hverdag som sidste rettidige angivelses- og betalingsdag.

##### P.1.2.3

#### Leverancer, der ikke overstiger 1 mio. kr. årligt

For registrerede virksomheder, hvis samlede momspligtige leverancer (inklusive eksportleverancer mv. af varer og ydelser) ikke overstiger 1 mio. kr. årligt, er momsperioden første og andet halvår af kalenderåret.

Disse virksomheder skal afgive momsangivelse senest den 1. dag i den tredje måned efter momsperiodens udløb. Det betyder, at momsangivelsen for perioden januar-juni skal afgives senest 1. september, og at momsangivelsen for perioden juli-december skal afgives senest 1. marts.

Anvendelsen af halvåret som momsperiode forudsætter, at virksomheden ikke er delregistreret, jf. § 47, stk. 3, 2. punktum. Hvis virksomheden er delregistreret, anvendes kalendermåneden som momsperiode, jf. P.1.2.1.

Den skyldige moms skal indbetales senest samtidig med angivelsesfristens udløb. Afgiften forfalder den 1. i den måned, hvor indbetalingen af moms skal foretages.

Såfremt den sidste rettidige angivelsesdag er en lørdag, søndag eller helligdag, anses den nærmest følgende hverdag som sidste rettidige angivelses- og betalingsdag.

Nye virksomheder, der anmeldes til registrering, skal som hovedregel registreres med kvartalet som momsperiode i den første tid efter registreringen. Selv om virksomheden i etableringsperioden forventer en årlig omsætning på over 15 mill. kr. og derfor efter § 57, stk. 2, skal anvende kalendermåneden som momsperiode, skal virksomheden som udgangspunkt fra starten registreres med kvartalet som momsperiode.

Tilsvarende skal virksomheder med en forventet årlig omsætning, der ikke overstiger 1 mill. kr. i starten anvende kvartalet som momsperiode, uanset disse virksomheder efter § 57, stk. 4, har kalenderhalvåret som momsperiode.

Der gælder dog den undtagelse, at hvis virksomhedens forventede momspligtige leverancer overstiger 20 mill. kr., registreres virksomheden med kalendermåneden som momsperiode.

Virksomheden skal ved anmeldelsen til registrering oplyse, hvis den forventede omsætning overstiger 20 mill. kr., jf. lovens § 47, stk. 5, 4. pkt. Tilslidesætter virksomheden denne oplysningspligt, og konstateres det efterfølgende, at virksomhedens omsætning i det første år efter registreringen har oversteget 20 mill. kr., kan virksomheden blive pålagt en bøde. Det gælder, hvis det fx på grund af virksomhedens forhold burde have stået denne klart ved anmeldelsen til registrering, at den årlige omsætning allerede fra starten ville overstige de 20 mill. kr.

Ændring af en virksomheds momsperiode foretages automatisk af ToldSkat. Ændringen sker på grundlag af virksomhedens momspligtige leverancer (inklusive eksportleverancer mv. af varer og ydelser) i en 12-måneders periode, der omfatter anden halvdel af kalenderåret og første halvår af det følgende kalenderår.

Hvis virksomheden ikke har foretaget rettidig angivelse af momsen, og de regionale told- og skattemyndigheder i stedet har foretaget en foreløbig fastsættelse af virksomhedens momstilsvær efter OPKL § 4, stk. 1, opgøres virksomhedens omsætning i den pågældende periode på grundlag heraf. Denne omsætning medregnes til virksomhedens omsætning i ovennævnte 12-måneders periode. Ændringen har virkning fra og med 1. januar i året efter udløb

## Betaling

## Nyregistrerede virksomheder

## P.1.2.4 Ændring af momsperiode

### P.1.3

bet af denne 12-måneders periode. Ændring af momsperiode og angivelsesfrist efter denne bestemmelse kan kun ske én gang om året.

Virksomhedens momsperiode kan dog kun forlænges, hvis virksomheden for momsperioderne i hele den 12-måneders periode har angivet og indbetalt momsen rettidigt efter loven.

#### **Anmodning om ændring af momsperiode**

En virksomhed, der anvender kvartalet som momsperiode, kan anmode Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at anvende kalendermåneden som momsperiode, jf. momslovens § 57, stk. 7, 1. pkt. og P.1.2.1.

En virksomhed, der anvender halvåret som momsperiode, kan anmode Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at anvende kalendermåneden eller kvartalet som momsperiode, jf. momslovens § 57, stk. 7, 2. pkt. samt P.1.2.1 eller P.1.2.2.

Ændring af momsperioden kan kun ske med virkning fra 1. januar eller 1. juli, og anmodning om ændring skal ske senest 1 måned før ændringen ønskes iværksat. En virksomhed, der efter anmodning får ændret sin momsperiode, kan ikke inden for de følgende 2 år få lov til at ændre momsperioden efter anmodning.

### **P.1.3 Fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter**

Der henvises til bekendtgørelse af lov om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter.

Virksomheder med et særligt stort energiforbrug kan få tilladelse til månedsvis tilbagebetaling. Tilbagebetalingen vedrører godtgørelsesberettigede afgifter af olie, el, kul, naturgas og bygas samt godtgørelsesberettiget CO<sub>2</sub>-afgift.

Virksomheder, der har tilsagn fra Energistyrelsen om tilskud til CO<sub>2</sub>-afgift, og som har bevilling til fremskyndet tilbagebetaling af energiafgifter og CO<sub>2</sub>-afgift, kan også opnå fremskyndet (månedsvis) udbetaling af tilskud til CO<sub>2</sub>-afgift.

Det samlede energiafgiftsbeløb skal mindst udgøre 30.000 kr. om året. Endvidere kan afgift af svovlfattig dieselolie og af gas, der anvendes ved rutekørsel, tilbagebetales fremskyndet. Det samme gælder afgift af el til drift af eltog. Opgørelsen foretages for en kalendermåned ad gangen. Hvis beløbet udgør mindst 5.000 kr., kan virksomheden umiddelbart efter månedens udløb anmode om tilbagebetaling af afgift. Tilbagebetalingen kan dog omfatte flere måneder under ét, sådan at beløbet overstiger 5.000 kr. Anmodningen kan ikke indsendes inden for den måned, som anmodningen omfatter.

Den fremskyndede tilbagebetaling sker ved, at virksomheden efter månedens udløb på blanketten: Anmodning - Fremskyndet tilbagebetaling (Blanket nr. 23.001) fremsender en anmodning til de regionale told- og skattemyndigheder om fremskyndet tilbagebetaling af månedens tilfakturerede afgift mv.

Til fremskyndet udbetaling af tilskud til CO<sub>2</sub>-afgift skal blanketten: Anmodning - tilskud til CO<sub>2</sub>-afgift (Blanket nr. 24.001) anvendes. Nogle væksthusholdere og industrivirksomheder skal dog benytte blanket nr. 24.002. Virksomheder, der er optaget i ordningen, må ikke sideløbende helt eller delvis foretage fradrag for disse afgifter i virksomhedens momsangivelse. Moms af de pågældende energifgiftsbeløb godtgøres ikke via ordningen, men skal angives som købsmoms i virksomhedens momsangivelse.

Der henvises iøvrigt til punktafgiftsvejledningens afsnit F.7.

Modtages momsangivelsen ikke, foretager de regionale told- og skattemyndigheder en foreløbig fastsættelse af virksomhedens tilsvarende til et skønsmæssigt beløb.

### **P.1.4 Foreløbig fastsættelse**

De foreløbige fastsættelser udsendes for hver momsperiode efter udløbet af fristen for indsendelse af angivelse.

Der betales en afgift på 800 kr. for en foreløbig fastsættelse.

## **P.2 Særlige bestemmelser vedrørende betaling af moms**

Frister for rettidig betaling af moms fremgår af P.1.

Hvis momsen ikke betales rettidig, skal der betales månedlig rente for hver påbegyndt måned regnet fra forfaldsdagen, jf. OPKL § 7. Renten varierer og fastsættes ultimo hvert år gældende for det følgende kalenderår efter en fremgangsmåde fastsat i OPKL § 7, stk. 2. Ved TSS-cirkulære 2004-36 er den variable del med virkning fra 1. januar 2005 fastsat til 0,1 pct. Hertil skal tillægges 0,8 pct. efter OPKL § 7, stk. 1. Renten er herefter i alt 0,9 pct. pr. påbegyndt måned.

### **P.2.1 Renter mv.**

Er der foretaget en foreløbig fastsættelse af tilsvaret, beregnes renten fra den dag, momsen for den pågældende momsperiode forfaldt til betaling.

Der skal betales et gebyr på 65 kr. for erindringsskrivelser vedrørende betaling af moms.

Fordringer (herunder skyldig moms mv.) til ToldSkat registreres i Det Centrale Fordringsregister, som Told- og Skattestyrelsen er dataansvarlig for. De registrerede fordringer har til formål at danne grundlag for modregning og udlæg, og de registrerede oplysninger vil blive slettet i registret, når fordringerne er indfriet. Oplysningerne i registret stilles til rådighed for andre offentlige myndigheder, såsom kommuner, politimyndigheder m.fl.

Der kan i henhold til opkrævningslovens § 14 foretages lønindeholdelse for momsrestancer hos skyldneren efter reglerne for inddrivelse af personlige skatter i kildeskatteloven (KSL).

### **P.2.2 Lønindeholdelse**

Ministeren er bemyndiget til at fastsætte nærmere regler for fremgangsmåden i forbindelse med lønindeholdelse. Ministeren har ved bekendtgørelse nr. 515 af 16. juni 1994 fastsat retningslinier for fremgangsmåden ved indeholdelse i løn for skyldige afgifts- og rentebeløb, afgiftsforhøjelser samt gebyrer. I bekendtgørelsen er det bestemt, at reglerne for inddrivelse af personlige skatter i kildeskatteloven ligeledes finder anvendelse på momsområdet.

Skyldneren har pligt til at give ToldSkat alle nødvendige oplysninger om personlige og økonomiske forhold af betydning for lønindeholdelsen. Skyldneren har efter retsplejelovens § 497 pligt til at oplyse sin arbejdsgivers navn og adresse under en udlægsforretning, som efter omstændighederne kan gennemføres ved fremstilling af skyldneren ved politiets hjælp, jf. inddrivelseslovens § 7 og retsplejelovens § 494.

Lønindeholdelse kan foretages for restancer vedrørende momstilsvar, renter, gebyrer, moms for foreløbige fastsættelser samt bøder, der afgøres administrativt. Det er en forudsætning for lønindeholdelsen, at skyldneren hæfter personligt for disse krav.

Det maksimale, der kan forlanges indeholdt, er 20 % af lønudbetalingen, efter at der i denne er sket fradrag af A-skat efter KSL §§ 46 og 49, jf. KSL § 73, stk. 3. I beregningsgrundlaget for den maksimale lønindeholdelse, som kan foretages efter KSL § 73, skal ikke medtages beløb, der efter sin art ikke udbetales, dvs. arbejdsmarkedsbidrag, fri bil og telefon, kost og logi, arbejdsgiverens pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, ATP-bidrag, samt SP-bidrag.

Hvis der ikke indeholdes A-skat, fx fordi skyldneren har frikort eller udelukkende optjener B-indkomst, er beregningsgrundlaget bruttolønnen.

Andre fradrag i lønnen, fx fagforeningskontingenter og lign., kan ikke fragå i beregningsgrundlaget for lønindeholdelsen.

Pålæg om lønindeholdelse til dækning af skyldige momsbeløb mv. træffes af de regionale told- og skattemyndigheder. Afgørelsen om lønindeholdelse indberettes til Det Fælles Lønindeholdelsesregister, der underretter den indeholdelsespligtige (arbejdsgiveren) om afgørelsen og den praktiske fremgangsmåde ved lønindeholdelsen.

Ved indbetaling til Det Fælles Lønindeholdelsesregister skal den indeholdelsespligtige (arbejdsgiveren) give skriftlig meddelelse om navn, adresse og cpr-nr. på skyldneren samt om størrelsen af det indeholdte beløb.

Indeholdte beløb forfalder til betaling den 1. i den kalendermåned, der følger efter indeholdelsen, og beløbet skal indbetales til Det Fælles Lønindeholdelsesregister senest den 15. i forfaldsmåned. Er sidste rettidige indbetalingsdag en lørdag, søndag eller helligdag, forlænges fristen til den nærmest følgende hverdag.



## P.3 Lejlighedsvis registrering § 60

Finder den momspligtige virksomhed sted rent lejlighedsvis, f.eks. i form af koncertarrangementer, offentlige baller, markeder, midlertidige udstillinger og lign., kan momsperioden fastsættes til det tidsrum, i hvilken virksomheden drives.

De regionale told- og skattemyndigheder sender herefter angivelse til den, der skal afregne momsen.

Angivelsen skal indsendes senest 1 måned og 10 dage efter, at den momspligtige virksomhed er afsluttet.

Efter modtagelse af angivelsen sender de regionale told- og skattemyndigheder et indbetalingskort til virksomheden.

De regionale told- og skattemyndigheder kan i øvrigt for sådanne virksomheder, der kun skal drives i kort tid, forkorte fristerne for indsendelse af angivelse og indbetaling af moms.

ToldSkat kan endvidere fravige kravet om en herboende repræsentant efter lovens § 47, stk. 2 for ikke-etablerede udenlandske virksomheder, når den momspligtige aktivitet er af midlertidig karakter, f.eks. salg på en udstilling her i landet.

## P.4 Indførsel § 61

Private og virksomheder, der ikke er momsregistrerede, og som indfører varer til Danmark fra steder uden for EU, skal afregne importmomsen efter toldlovens kap. 4. Afregningsperioden er kalendermåneden for moms af varer, der i erhvervsmæssigt øjemed indføres af varemottagere, der er registreret under toldkreditordningen. Momsen af varer, der er fortoldet i afregningsperioden, skal betales til ToldSkat senest den 16. i måneden efter afregningsperioden.

Momsregistrerede virksomheder skal afregne importmomsen over virksomhedens momsangivelse. Der henvises til afsnit O.

Der henvises iøvrigt til reglerne om indførsel i afsnit D.10.

## P.5 Kreditbegrænsning/sikkerhedsstillelse/nægtelse af registrering

Ordningen går ud på, at ToldSkat efter nærmere fastsatte kriterier kan fastsætte sanktioner efter en gradueret skala over for virksomheder, der tilsidesætter pligten til at afregne A-skat, AM-bidrag og moms til det offentlige, eller som er i restance. Ordningen gælder tillige nye virksomheder, hvor personerne bag virksomheden tidligere har tilsidesat førnævnte pligter.

## P.5.1

Ordningen gælder således i varierende omfang for såvel igangværende virksomheder, dvs. registrerede virksomheder, som virksomheder der anmelder sig til registrering.

### P.5.1

#### Kreditbegrænsning

##### P.5.1.1

#### Registrerede/igangværende virksomheder § 62, stk. 1

Registrerede/igangværende virksomheder kan pålægges kreditbegrænsning og skal i så fald anvende kalendermåneden som momsperiode og indsende angivelse samt indbetale moms senest 15 dage efter månedens udløb, når betingelserne i OPKL § 11, stk. 1, er opfyldt. Det vil sige, hvis en af nedenstående betingelser er opfyldt:

- Virksomheden har 4 gange for sent indbetalt moms mv. inden for de seneste 12 afregningsperioder (der gælder ingen mindstegrænse), og virksomheden er i restance med mere end 25.000 kr. vedrørende moms, skatter og afgifter mv., for hvilke den er registreret, samt eventuelt selskabsskatter, og virksomheden har ikke indbetalt denne restance inden 10 hverdage fra modtagelsen af en erindringskrivelse herom. Alle 3 kriterier skal være opfyldt.
- Virksomheden har ikke rettidigt indsendt selvangivelse, og virksomheden har 4 gange for sent indbetalt moms, skatter og afgifter mv. inden for de seneste 12 afregningsperioder (der gælder ingen mindstegrænse). Begge 2 kriterier skal være opfyldt.
- Virksomhedens kapitalgrundlag er trukket ud af virksomheden, herunder den lovpligtige kapital, hvis der er tale om et selskab. Kun dette ene kriterium skal være opfyldt.

##### P.5.1.1.1

#### § 62, stk. 2

Kreditbegrænsning har virkning fra den 1. i den måned, der følger efter virksomhedens modtagelse af afgørelsen herom. Afgiften for en tidligere afgiftsperiode, hvor afgiften endnu ikke er angivet og betalt, skal angives og indbetales samtidig med afgiften for den første kreditbegrænsede afgiftsperiode. Men hvis afgiften for en tidligere afgiftsperiode efter de almindelige regler skal angives og indbetales på et tidligere tidspunkt, skal afgiften angives og indbetales på dette tidligere tidspunkt.

##### P.5.1.2

#### Fritagelse for forkortet momsperiode mv. § 62, stk. 3

De regionale told- og skattemyndigheder kan dispensere fra forkortet momsperiode (kreditbegrænsning) mv.:

- hvis den igangværende virksomhed har indgået en betalingsordning, som virksomheden overholder, eller
- hvis der i øvrigt ikke på baggrund af virksomhedens forhold vurderes at være behov for at sætte virksomheden på forkortet momsperiode mv.

Det sidste kan være tilfældet, hvor det er indlysende, at det er udefra kommende omstændigheder, der midlertidigt har umuliggjort rettidig indbetaling. Som eksempler kan nævnes pludselig opstået alvorlig sygdom eller ulykkestilfælde i et enkeltmandsfirma, tyveri, manglende betaling fra en - i forhold til virksomhedens økonomi - særligt betydende debitor på grund af dennes konkurs, stille eller anmeldte betalingsstandsning.

Dispensationsadgangen vil også kunne finde anvendelse, hvor virksomheden er under anmeldt betalingsstandsning og dermed beskikket tilsyn, eller der er åbnet forhandling om tvangsakkord, eller virksomheden er under konkurs.

Virksomheder, der anmelder sig til registrering for moms, kan pålægges forkortet momsperiode mv., når nedennævnte kriterier er opfyldt, jf. OPKL § 11, stk. 2.

### **P.5.1.3 Nye virksomheder § 62, stk. 4**

De objektive kriterier for at pålægge en ny virksomhed forkortet afregningsperiode er, at der i den til registrering anmeldte virksomhed skal være en fysisk eller juridisk person, som er eller inden for de seneste 5 år har været

#### **P.5.1.3.1 Objektive kriterier**

- ejer af en anden virksomhed eller
- medlem af bestyrelse eller direktion i en anden virksomhed,

der er gået konkurs eller er blevet konstateret insolvent, hvorved told- og skattemyndighederne har et ikke fuldt sikret tilgodehavende, eller staten er blevet påført et samlet tab på mere end 50.000 kr. vedrørende skatter og afgifter, der opkræves efter OPKL.

Denne fysiske eller juridiske person skal i den nye virksomhed være

- ejer af virksomheden eller
- den, der reelt driver virksomheden, og som er knyttet til ejeren på den i aktieselskabslovens § 115, stk. 1, 2. pkt., beskrevne måde, eller
- medlem af virksomhedens bestyrelse eller direktion

Efter aktieselskabslovens § 115, stk. 1, 2. pkt., betragtes en person som værende knyttet til ejeren, når der foreligger ægteskab, slægtskab i op- eller nedstigende linje, eller når personen på anden måde står ejeren særligt nær, f.eks. som samlevende eller registreret partner.

Når virksomheden er et selskab mv., anses som ejer også en person, der besidder sådanne kapitalandele i virksomheden (selskabet), som henregnes til hovedaktionæraktier efter aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 2-4. Herved forstås navnlig en person, der ejer eller på et tidspunkt inden for de seneste 5 år - regnet fra anmeldelsestidspunktet - har ejet 25% eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den nævnte periode har rådet over mere end 50% af stemmевærdien. Heri medregnes bl.a. aktier, der tilhører den pågældendes nærmeste familie.

Som ejer anses tillige selskaber mv., der er koncernforbundne med virksomheden, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Endelig anses som ejer en fysisk eller juridisk person, der over virksomheden udøver kontrol som defineret i ligningslovens § 2, stk. 2.

### **P.5.1.3.2**

#### **P.5.1.3.2 Skønmæssige kriterier**

Forkortet momsperiode mv. skal dog kun anvendes, når der efter et konkret skøn vurderes at være et behov herfor for at sikre rettidig indbetaling.

Der bør normalt ikke stilles krav om forkortet momsperiode mv., når tidligere forsømmeligheder skyldes undskyldelige udefra kommende omstændigheder, og den nye virksomhed i øvrigt har et fornuftigt kapitalgrundlag mv.

#### **P.5.1.4 Sikkerhedsstillelse (frivillig) § 62, stk. 5**

Når de regionale told- og skattemyndigheder pålægger virksomheden at anvende forkortet momsperiode mv., kan den i stedet for vælge at stille sikkerhed for et beløb, der svarer til virksomhedens restancer vedrørende A-skat, AM-bidrag og moms mv. med tillæg af det forventede gennemsnitlige tilsvarende for en 3-måneders periode.

Sikkerheden skal stilles for en 12-måneders periode, i hvilken der ikke må opstå nye restancer vedrørende moms og andre registreringsforhold.

Sikkerhedsstillelse kan alene ske i form af børsnoterede obligationer, bankgaranti, kontante indskud eller anden betryggende sikkerhed efter ToldSkats nærmere vurdering.

Opstår der efter frivillig sikkerhedsstillelse nye restancer, overføres virksomheden til forkortet momsperiode mv.

#### **P.5.1.5 Tilbagevendende til sædvanlig momsperiode mv. § 62, stk. 6**

Virksomheden skal føres tilbage til sædvanlig momsperiode, herunder sædvanlig angivelses- og indbetalingsfrist, når:

- virksomheden har indbetalt moms rettidigt i en 12-måneders periode, og
- virksomheden ikke er i restance med moms eller vedrørende andre registreringsforhold.

#### **P.5.1.6 Gebyr § 62, stk. 8**

Der skal betales et gebyr på 65 kr. for hver angivelse, der udskrives til virksomheder, der er på forkortet afregning af moms.

#### **P.5.2 Sikkerhedsstillelse (tvungen)**

ToldSkat kan stille krav om sikkerhed både over for igangværende virksomheder og over for virksomheder, der anmelder sig til registrering.

#### **P.5.2.1 Ordningen**

Sikkerhed skal stilles senest 8 dage efter, at virksomheden har modtaget et anbefalet brev herom. Fristen kan dog forlænges efter anmodning herom, jf. OPKL § 11, stk. 6. En anmodning kan imødekommes, såfremt virksomheden kan godtgøre, at den krævede sikkerhed kan stilles inden for rimelig tid.

Sikkerhed skal stilles for et beløb, der svarer til virksomhedens restancer vedrørende skatter og afgifter, der opkræves efter opkrævningsloven, med tillæg af det forventede gennemsnitlige tilsvarende for en 3-måneders periode, jf. nærmere OPKL § 11, stk. 5.

ToldSkat fastsætter det forventede gennemsnitlige tilsvarende, se i øvrigt P.5.2.2.

Sikkerheden skal stilles for en 12-måneders periode, i hvilken der ikke må opstå nye restancer vedrørende moms og andre registreringsforhold.

En stillet sikkerhed frigives, når der i den seneste 12-måneders periode er sket rettidig indbetaling af de skatter og afgifter mv., der opkræves efter opkrævningsloven, og virksomheden ikke på dette tidspunkt er i restance med disse skatter og afgifter mv. eller vedrørende andre registreringsforhold.

Sikkerhedsstillelse kan alene ske i form af børsnoterede obligationer, bankgaranti, kontante indskud eller anden betryggende sikkerhed efter ToldSkats nærmere vurdering.

Der kan kræves sikkerhedsstillelse efter reglerne i OPKL § 11 af virksomheder, der ikke overholder et pålæg om forkortet momsperiode mv.

Sikkerhedsstillelse vil kun blive pålagt, når der er grund til at antage, at den fortsatte tilsidesættelse af kravet om forkortet momsperiode mv. indebærer en risiko for tab for staten.

Stiller virksomheden den krævede sikkerhed, ophæves pålæg om forkortet momsperiode mv.

For virksomheder, der anmelder sig til registrering, vil sikkerhedsstillelse kunne kræves i de situationer, hvor de personer, der står bag virksomheden (jf. P.5.1.3.1 objektive kriterier), som ejer, direktion- eller bestyrelsesmedlem har eller har haft væsentlig indflydelse på en anden virksomhed, der er gået konkurs eller er blevet konstateret insolvent, hvorved ToldSkat har et ikke fuldt sikret tilgodehavende, eller hvor staten er blevet påført et tab på mere end 50.000 kr. vedrørende A-skat, AM-bidrag, moms, afgifter o.l. samt eventuel selskabsskat.

Der kan dog kun kræves sikkerhed, når der efter et konkret skøn vurderes at være nærliggende risiko for, at krav om forkortet momsperiode mv. ikke er tilstrækkelig til at sikre, at tilsvarende af A-skat, AM-bidrag, moms, afgifter o.l. samt eventuel selskabsskat indbetales rettidigt.

Der vil endvidere kun blive stillet krav om sikkerhed, når det må antages, at staten i modsat fald vil blive påført et tab som følge af driften af den nye virksomhed. Bestemmelsen tager således først og fremmest sigte på de særlige tilfælde, hvor de personer, der reelt står bag virksomheden, er kendt for tidligere groft at have misbrugt pligten til at betale momstilsvarende mv., hvorved det offentlige er blevet påført et tab. Bestemmelsens primære formål er således at hindre konkursryttere og lignende i gang på gang at lukke og starte ny virksomhed op, uden at staten forinden sikres mod tab. Anvendelsen af bestemmelsen afhænger således af en konkret vurdering af sagens omstændigheder.

**Igangværende virksomheder § 62, stk. 7, jf. OPKL § 11**

**P.5.2.2  
Nye virksomheder,  
OPKL § 11, stk. 2**

### P.5.2.3.

Krav om sikkerhedsstillelse vil fx kunne udelades i følgende eksempel:

En advokat anmelder et selskab til registrering. Han indtræder selv som bestyrelsesformand. Ifølge den materielle registreringskontrol figurerer advokaten i et tidligere selskab også som bestyrelsesformand. Det tidligere selskab er gået konkurs. Ved en nærmere undersøgelse viser det sig imidlertid, at advokaten er indtrådt i det tidligere selskab udelukkende med det formål at søge selskabet reddet, hvilket desværre er mislykket. Advokaten er udtrådt som formand for det gamle selskab, men vil være registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register som afgået formand. I eksemplet har advokaten som udgangspunkt ikke haft væsentlig indflydelse på, at selskabet alligevel er gået konkurs, idet hans indtræden som bestyrelsesformand er sket på et sent tidspunkt for at redde virksomheden. Dette må siges at være en del af hans professionelle arbejde.

Når virksomheden pålægges at stille sikkerhed, kan virksomheden ikke registreres, før dette pålæg er opfyldt. Pålægget om sikkerhedsstillelse skal meddeles virksomheden ved anbefalet brev senest 14 hverdage efter, at virksomheden anmeldes til registrering, jf. OPKL § 11, stk. 7.

### P.5.2.3. Selskaber m.v. med beskeden kapital

I forbindelse med registrering af visse selskaber og foreninger o.l. med begrænset hæftelse gælder herudover OPKL § 11a, hvorefter der skal stilles krav om sikkerhed for selskabets tilsvarende af A-skat, AM-bidrag, selskabsskat, moms og lønsumsafgift, medmindre selskabets nettoformue på registreringstidspunktet udgør mindst 125.000 kr. Formuen opgøres efter principperne i selskabsskattelovens § 14, stk. 2-7.

Sikkerheden skal stilles for et beløb svarende til forskellen mellem 125.000 kr. og selskabets formue med fradrag af 15.000 kr. Der skal dog ikke stilles krav om sikkerhed efter denne regel, såfremt der samtidigt stilles krav om sikkerhed i henhold til OPKL § 11, stk. 2.

Den formue, som er behandlet i OPKL § 11 a, skal dokumenteres ved en erklæring fra en registreret eller statsautoriseret revisor, medmindre virksomhedens formue opgjort efter reglerne i selskabsskattelovens § 14, stk. 2-7, åbenlyst udgør mindst 125.000 kr. på registreringstidspunktet. Af erklæringen skal det fremgå, hvilke aktiver formuen består af. Hvis formuen er opgjort til under 125.000 kr., skal aktiver og passiver specificeres med angivelse af beløb. Kravet om sikkerhedsstillelse ophører, når virksomheden har en formue på mindst 125.000 kr., og virksomheden i de seneste 18 måneder har indbetalt moms, A-skat, AM-bidrag og lønsumsafgift rettidigt, og virksomheden ikke er i restance hermed eller vedrørende andre registreringsforhold.

Sikkerhedsstillelsen kan dog frigives på et tidligere tidspunkt, hvis virksomheden på frigivelsestidspunktet kan dokumentere at have en formue på mindst 125.000 kr. og indtil da rettidigt har indbetalt moms, A-skat, AM-bidrag og lønsumsafgift og ikke er i restance hermed eller vedrørende andre registreringsforhold.

Der er ikke adgang til at undlade at kræve sikkerhedsstillelse, hvis betingelserne for at anvende bestemmelsen i øvrigt er til stede.

ToldSkat skal meddele pålæg om sikkerhedsstillelse ved anbefalet brev. Brevet skal indeholde oplysning om, at undladelse af at stille den krævede sikkerhed inden udløbet af den fastsatte frist - dvs. senest 8 dage efter at virksomheden har modtaget meddelelse herom, jf. OPKL § 11, stk. 6 og 7 eller § 11 a, stk. 2 - indebærer, at virksomheden ikke kan registreres, hvorefter det efter OPKL § 17, stk. 3, vil være strafbart at drive virksomhed.

Stiller en ny virksomhed ikke sikkerheden rettidigt, skal ToldSkat ved anbefalet brev meddele den pågældende, at registrering er nægtet.

### **P.5.3 Nægtelse af registrering - nye virksomheder**

## **P.6 Sikkerhedsstillelse - virksomheder fra andre EU-lande, Grønland, Færøerne, Island og Norge**

§ 62 a omhandler reglerne om sikkerhedsstillelse for EU-virksomheder samt virksomheder i Grønland, Færøerne, Island og Norge, som ikke er etableret her i landet.

### **P.6.1 Ordningen § 62 a**

Efter § 62 a skal der som hovedregel ikke stilles sikkerhed ved påbegyndelse af registreringspligtig virksomhed her i landet. Der kan dog være tilfælde, hvor ToldSkat ved et konkret skøn vurderer, at undladelse af sikkerhedsstillelse vil indebære en nærliggende risiko for momstab.

### **P.6.1.1 Nye virksomheder § 62 a, stk. 1**

Skønnet skal være baseret på væsentlige konkrete forhold vedrørende den pågældende virksomhed. Eksempelvis kan det dreje sig om en virksomhed, der ikke er i stand til at give konkrete oplysninger om virksomhedens solvens (kapitalgrundlag), eller hvis det konstateres, at virksomheden er insolvent eller har unddraget sig betaling af væsentlige afgiftsbeløb her i landet eller i udlandet.

Til brug herfor vil ToldSkat bede om at få oplyst virksomhedens momsregistreringsnummer i hjemlandet samt få forelagt økonomiske oplysninger om virksomheden, jf. momsbekendtgørelsens § 64, stk. 2. Det vil herefter bero på en konkret vurdering af de nærmere omstændigheder, om ToldSkat i den givne situation finder, at det er nødvendigt at stille krav om sikkerhed.

For igangværende virksomheder kan ToldSkat kun kræve sikkerhed, når virksomheden ikke betaler rettidigt eller ikke overholder de administrative forpligtelser, og ToldSkat ved en konkret vurdering skønner, at undladelse af sikkerhedsstillelse vil indebære en risiko for momstab for staten.

### **P.6.1.2 Igangværende virksomheder § 62 a, stk. 2**

Sikkerheden skal stilles for et beløb, der svarer til det forventede momstilsvaret for en 3-måneders periode. For igangværende virksomheder tillægges et beløb, der svarer til virksomhedens momsrestance. Der fastsættes dog et mindstebeløb for sikkerhedsstillelsen på 15.000 kr. Sikkerheden kan stilles i form af børsnoterede obligationer, bankgaranti, kontante indskud eller i

### **P.6.2 Sikkerhedsstillelsens størrelse § 62 a, stk. 3**

### P.6.3

form af anden betryggende sikkerhed efter ToldSkats bestemmelse, jf. moms bekendtgørelsens § 64, stk. 1.

### P.6.3

#### **Sikkerhedsstillelsens ophør § 62 a, stk. 4**

Sikkerhedsstillelse skal normalt ophøre efter 12 måneder, hvis virksomheden har betalt rettidigt mv. til staten. ToldSkat kan dog kræve sikkerhedsstillelsen forlænget ud over de 12 måneder, hvis ToldSkat på baggrund af konkrete oplysninger skønner, at undladelsen af at stille sikkerhed vil indebære en nærliggende risiko for momstab.

### P.6.4

#### **Nægtelse eller afmeldelse § 62 a, stk. 1 og 5**

Konsekvensen af, at der ikke stilles sikkerhed som krævet af ToldSkat, kan for igangværende virksomheder være, at de bliver afmeldt fra registrering. For virksomheder, der anmelder sig til registrering, vil konsekvensen være, at registrering nægtes. Det vil herefter være strafbart at fortsætte med virksomheden, jf. lovens § 81, stk. 3.

## **P.7 Tilbagebetaling af negativt afgiftstilsvær**

Virksomheder med negativt momstilsvær får udbetalt den overskydende moms. Hvis momsangivelsen er modtaget rettidigt, sker tilbagebetalingen senest 3 uger efter modtagelsen af angivelsen for den pågældende afgiftsperiode, jf. OPKL § 12, stk. 2, jf. stk. 1.

Hvis virksomheden har indbetalt for meget som følge af en fejl i tidligere angivelser, sker der tilbagebetaling af det for meget indbetalte beløb. Beløbet tilbagebetales senest 3 uger efter, at virksomheden har gjort de regionale told- og skattemyndigheder opmærksom på fejlen, eller disse selv har konstateret denne, jf. OPKL § 12, stk. 2, jf. stk. 1.

I begge de nævnte tilfælde, jf. OPKL § 12, stk. 1 og 2, sker udbetalingen i reglen kun, hvis angivelser vedrørende tidligere momsperioder er modtaget. Og har told- og skattemyndigheder krav på moms og eventuelle renter for disse tidligere perioder, kan modregning foretages inden udbetaling, selv om kravet ikke er forfaldent, jf. OPKL § 12, stk. 4.

Beløb under 50 kr. udbetales ikke, jf. OPKL § 12, stk. 1.

Kan der på grund af virksomhedens forhold (f.eks. ferielukning, bortrejse eller mangelfuldt regnskab) ikke foretages kontrol af momsangivelsen, afbrydes udbetalingsfristen på de 3 uger, indtil virksomhedens forhold ikke længere hindrer kontrol, jf. OPKL § 12, stk. 3, 1. pkt.

I SKM2001.334.ØLR var ToldSkat berettiget til at tilbageholde udbetaling af negativ moms, da der ikke forelå momsregnskab eller andre dokumenter, der kunne danne grundlag for opgørelse og kontrol af negativ moms.

De regionale told- og skattemyndigheder kan ligeledes afbryde udbetalingsfristen, hvis det skønnes, at udbetaling på det foreliggende grundlag vil indebære en nærliggende risiko for afgiftstab. Myndighederne kan i denne situation i stedet vælge at imødekomme virksomhedens anmodning om



udbetaling, såfremt virksomheden stiller sikkerhed, indtil virksomhedens forhold er undersøgt, jf. OPKL § 12, stk. 3, 2. pkt.

Endelig kan udbetaling af de i OPKL § 12, stk. 1, nævnte beløb tilbageholdes, såfremt virksomheden ikke rettidigt har indsendt sin selvangivelse.

Told- og skattemyndighederne har i momslovens § 63 et supplement til reglen i OPKL § 11 om sikkerhedsstillelse. Såfremt der skønnes at være en nærliggende risiko for tab (f.eks. i forbindelse med momskaruselsvig) vedrørende skatter og afgifter m.v., kan told- og skattemyndighederne - i forbindelse med nyregistreringen af en virksomhed, hvis ejer eller stifter tilhører den i OPKL § 11, stk. 2, jf. stk. 4, nævnte personkreds - træffe afgørelse om i op til 1 år fra registreringstidspunktet at tilbageholde negativ moms, som skulle have været udbetalt efter reglen i OPKL § 12, stk. 1. Det tilbageholdte beløb anvendes løbende til modregning af positive momstilsvær.

Der er ikke i rentecirkulæret hjemmel til at yde rentegodtgørelse for beløb, der i medfør af momslovens § 63 udbetales efter at have været tilbageholdt i op til et år fra registreringstidspunktet, jf. SKM2001.426.DEP.

## P.8 Forskudsvis udbetaling af overskydende moms

Efter loven om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter kan virksomheder, der anvender kalendermåneden som momsperiode, når virksomheden regelmæssigt skal have udbetalt negativ moms, forskudsvis få udbetalt et beløb, der svarer til virksomhedens gennemsnitlige negative momstilsvær.

Virksomhederne får udbetalt et beløb, der svarer til 3/52 af det samlede negative momstilsvær med fradrag af positivt momstilsvær i en 12 måneders periode.

Forskudsvis udbetalte beløb reguleres hver 12. måned på grundlag af virksomhedens opgørelse af den samlede overskydende moms i de forudgående 12 måneder, jf. M.1.4.1.

## P.9 Særlige afregningsregler

Bestemmelsen fastsætter regler for afregning af moms for de virksomheder, der er registreringspligtige efter § 48, se afsnit M.2, dvs. ikke momspligtige juridiske personer, samt momspligtige personer, der ikke er registreringspligtige efter § 47, der køber varer for over 80.000 kr. på årsbasis fra andre EU-lande.

§ 64

Disse virksomheder skal kun indsende momsangivelse for de momsperioder, i hvilke de foretager indkøb. Momsperioden er kvartalet. Virksomheden skal, når den i en momsperiode har foretaget momspligtige indkøb, senest 1 måned og 10 dage efter udløbet af momsperioden angive den samlede værdi uden moms og den samlede værdi af momsen. Angivelsen skal

## P.9

indsendes til den regionale told- og skattemyndighed, hvor virksomheden er registreret.

Der gælder de samme regler om forfald, betaling og inddrivelse af momsen mv. Se iøvrigt afsnit P.1 og P.2.

**§ 65** Bestemmelsen indeholder regler om opgørelse og afregning af moms for de virksomheder, der jf. § 46, stk. 1, nr. 3, ikke er registreret.

**§ 65 stk. 1** § 65, stk. 1, fastsætter de forpligtelser, som en ikke registreret virksomhed, der er betalingspligtig for ydelser, skal opfylde. I forhold til registrerede virksomheders forpligtelser er der tale om forenklede regler. Virksomheden skal føre et regnskab over de modtagne ydelser, som virksomheden skal betale moms af, og angive størrelsen af det momsbeløb, som skal indbetales til de regionale told- og skattemyndigheder senest 1 måned og 10 dage efter momsperiodens udløb. Momsperioden er kvartalet. Der skal angives, når der i perioden er foretaget betalingspligtige køb.

**§ 65 stk. 2** Efter § 65, stk. 2, forfalder momsen til betaling 1 måned efter momsperiodens udløb, og momsen skal indbetales senest 10 dage derefter. Indbetaling kan dog undlades, hvis momsen er på under 50 kr.

**Privatpersoners erhvervelse af nye transportmidler** § 65, stk. 3, indeholder regler for afregning af moms for privatpersoner og andre ikke-registrerede personer, der erhverver et nyt transportmiddel fra et andet EU-land. Nye transportmidler skal altid momsberigtiges her i landet. En privatperson mv., der erhverver et nyt transportmiddel fra et andet EU-land til brug her i landet, skal derfor anmelde denne erhvervelse til de regionale told- og skattemyndigheder senest 14 dage efter, at transportmidlet er ankommet her til landet. Samtidig med anmeldelsen indsendes faktura som dokumentation for købet. Momsen skal indbetales 14 dage efter påkrav fra de regionale told- og skattemyndigheder. OPKL § 14, om lønindeholdelse finder tilsvarende anvendelse, se P.2.2.

**Trekantshandel** Mellemhandlere, der ved erhvervelser af varer fra et andet EU-land har opgivet dansk registreringsnummer til sælger, kan undlade at angive erhvervelsen på angivelsen, når det kan godtgøres, at:

- varerne er sendt direkte fra ét EU-land til en registreret varemottager i et andet EU-land, uden at mellemhandleren er registreret i afsender- eller modtagerlandet, og
- varemottageren svarer moms på vegne af mellemhandleren.

Reglerne fremgår af momsbekendtgørelsens § 75.

# *Afsnit Q Byggeri - motorkøretøjer*

Told- og Skattestyrelsen har igangsat et arbejde med udbygning af momsvejledningen. Det er bl.a. tanken at forsøge at supplere vejledningen med særlige afsnit, der mere generelt behandler forskellige problemer om momslovens anvendelse.

## **Forord**

De første to nye afsnit er medtaget i Momsvejledningen 2000 under afsnit Q. Det drejer sig om afsnit Q.1 om moms ved byggeri og afsnit Q.2 om motorkøretøjer.

Afsnittene er en fuldt integreret del af vejledningen. De er som vejledningen i øvrigt udtryk for Told- og Skattestyrelsens opfattelse af gældende praksis, og er bindende for myndighederne. Der henvises til momsvejledningens forord.

## **Afsnit Q.1 Moms ved byggeri**

Momsloven omfatter momspligtige personers levering af varer og ydelser mod vederlag samt andre transaktioner, der sidestilles hermed.

### **Q.1.1 Indledning**

Der betales ikke moms ved salg af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Tilsvarende er udlejning, herunder bortforpagtning af fast ejendom som udgangspunkt fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Alle arbejdsydelser på jord, bygninger og anden fast ejendom f.eks. gader, veje, pladser og havne, er derimod momspligtige efter hovedreglen i momslovens § 4, stk. 1. Det betyder, at opførelse, ombygning, modernisering, reparation og vedligeholdelse af bygninger og lokaler samt anden fast ejendom er omfattet af momspligten. Endvidere er jordbearbejdning, udgravning, pilotering og planering mv. momspligtig. De materialer, som anvendes i forbindelse med ovennævnte arbejdsydelser, er ligeledes momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Når byggevirksomheder foretager leverancer mod vederlag, skal der betales moms på almindelig vis. Der skal således betales moms af byggeri mv. for fremmed regning.

For at undgå konkurrenceforvriddning er det nødvendigt at lægge moms på byggeri mv. for egen regning, den såkaldte "pålægsmoms".

De generelle regler om moms, som har særlig interesse i forbindelse med moms ved byggeri mv., er omtalt i Q.1.2 og Q.1.3.

De særlige regler om byggeri for egen regning er omtalt i Q.1.2, Q.1.4 og Q.1.5. Sondringen mellem byggeri for fremmed og egen regning er omtalt i Q.1.2.5.

### Q.1.1.1

Den historiske baggrund for de særlige regler om moms på byggeri mv. for egen regning er omtalt nedenfor i Q.1.1.1.

#### Q.1.1.1 Historisk baggrund

Den oprindelige momslov, lov nr. 102 af 31. marts 1967, indeholdt i § 3, stk. 2, en bemyndigelse til finansministeren til at pålægge virksomheder, herunder foreninger og offentlige institutioner, der ikke afsatte momspligtige varer eller ydelser, momspligt for varer og ydelser, der blev fremstillet eller præsteret til virksomhedens egen brug, for så vidt det skønnedes nødvendigt af hensyn til virksomheder, der afsatte tilsvarende varer og ydelser.

Ved bekendtgørelse nr. 359 af 1. juli 1969 om merværdiafgift af byggeri til salg eller udlejning indførtes der momspligt for den, der på egne grunde opførte bygninger til salg eller udlejning, af det arbejde ved projekteringen og opførelsen, som udførtes af den pågældende og dennes personale, samt af de materialer, der anvendtes til dette arbejde. Den herved indførte moms på byggeri for egen regning kaldes også for pålægsmoms.

Anvendelsesområdet for pålægsmomsen udvidedes ved bekendtgørelse nr. 372 af 6. juli 1984 om merværdiafgift af byggeri mv. til salg, udlejning eller eget brug til også at omfatte det arbejde, der udførtes af ansatte hos den, der lod bygninger opføre til eget eller sin virksomheds brug, samt materialer anvendt til dette arbejde. Ombygnings- eller moderniseringsarbejder blev ligeledes omfattet af momspligten. Reparations- og vedligeholdelsesarbejder til en samlet momspligtig værdi af mere end 50.000 kr. årligt sidestillede med ombygnings- eller moderniseringsarbejder.

De særlige bestemmelser om byggeri for egen regning blev ikke ændret i forbindelse med implementeringen af EF's 6. momsdirektiv (direktiv 77/388/EØF), som skete ved lov nr. 204 af 10. maj 1978.

Formålet med den nye momslov fra 1994, lov nr. 375 af 18. maj 1994, var at foretage en mere sammenhængende tilpasning af momsloven til EF-reglerne på momsområdet. Samtidig skete der en revurdering af den hidtidige vægtning mellem lov- og bekendtgørelsesstof med det sigte, at loven skulle blive mere sammenhængende og give et mere fuldstændigt billede af momsreglerne. En række bestemmelser, herunder de særlige bestemmelser om moms ved byggeri for egen regning, blev derfor indsat i momsloven.

Optagelsen af bestemmelserne om moms ved byggeri for egen regning i selve momsloven betød ikke ændringer i den gældende retstilstand på området. Dog skulle der kun betales pålægsmoms i det omfang, virksomheden ikke samtidig ville have fradragsret for byggeriet.

Bestemmelsen om, at virksomhederne ikke skulle betale moms af byggearbejder mv. for egen regning i det omfang, de ville have fradragsret for de pågældende byggearbejder, hvis de var udført af en anden virksomhed, blev dog ophævet allerede ved lov nr. 1114 af 21. december 1994.

Baggrunden for ophævelsen var, at bestemmelsen kunne give problemer, hvis den pågældende bygning efterfølgende overgik til en brug, for hvilken

virksomheden havde en lavere eller ingen fradragret, herunder hvis bygningen blev solgt. Der skulle i så fald ske regulering af virksomhedens momsfradrag, men i reguleringsbeløbet ville ikke indgå værdien af virksomhedens eget arbejde og de hertil anvendte materialer, fordi der ikke var betalt moms heraf. På den måde ville reguleringsbeløbet blive for lille. Samtidig med ophævelsen af den særlige bestemmelse om byggearbejder mv., som virksomheden ville have haft fradragret for, hvis de var udført af en anden virksomhed, indførtes i stedet i momslovens § 37, stk. 2, nr. 5, fradragret efter momslovens almindelige bestemmelser for den af virksomhederne betalte pålægsmoms på byggeri mv. for egen regning.

Ved samme lov nr. 1114 af 21. december 1994 indsattes som stk. 4 i momslovens § 5 en særlig bestemmelse om udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. Momsgrundlaget efter denne bestemmelse blev ligesom momsgrundlaget for byggeri mv. for egen regning virksomhedens almindelige pris ved levering til tredjemand, eller - i tilfælde, hvor en sådan almindelig salgspris ikke findes - en kalkuleret salgspris, se Q.1.4.3. Derved blev reglerne for udtagning i forbindelse med byggeri de samme som før den nye momslov (lov nr. 375 af 18. maj 1994) trådte i kraft den 1. juli 1994. Ved udtagning efter de almindelige regler i momslovens § 5, stk. 1-3, var momsgrundlaget nemlig blot indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, hvorfor virksomhedens sædvanlige avance ved tilsvarende levering til tredjemand ikke indgik i momsgrundlaget.

Ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 er reglerne om pålægsmoms og udtagning ved byggeri m.v. ændret med det formål at ligestille indehavere af byggevirksomheder med indehavere af andre virksomheder. Ændringen betyder, at med virkning fra 1. januar 2003 er opførelse mv. af bygninger til brug for virksomhedens indehaver ikke længere omfattet af reglerne om pålægsmoms, medmindre opførelsen mv. sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervmæssig udlejning. Med virkning fra samme dato er momsgrundlaget ved udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale alene indkøbs- eller fremstillingsprisen. Samtidig præciseres det, at værdien af indehavers arbejde ikke indgår ved opgørelsen af fremstillingsprisen for udtagne varer og ydelser.

Administrativ praksis vedrørende moms i forbindelse med byggeri mv. hvi-  
ler i stort omfang på en række administrative afgørelser, hvoraf de fleste er truffet af Momsnævnet. Nævnet blev nedlagt i 1998, og det er nu Landsskat-  
teretten, som er højeste administrative klageinstans på området.

## **Q.1.2 Generelt om moms ved byggeri**

### **Q.1.2.1 Leveringssted**

Ydelser vedrørende fast ejendom har leveringssted her i landet, når den faste ejendom er beliggende her, jf. momslovens § 17. Tilsvarende er leverings-  
stedet ikke her i landet, når den faste ejendom er beliggende i udlandet.

## Q.1.2.2

I nogle tilfælde kan der være tvivl om en ydelse er omfattet af § 15, stk. 2-4, eller § 17, f.eks. advokatydelse i forbindelse med fast ejendom. Hvis ydelsen er rettet mod en fast ejendom skal den momsberigtiges efter § 17. Hvis ydelsen derimod kan karakteriseres som rådgivning, der ikke vedrører en bestemt fast ejendom, skal ydelsen momsberigtiges efter reglerne i § 15, stk. 2-4, om leveringsstedet for rådgivningsydelser mv., se E.3.3.

Som eksempler på ydelser, der vedrører fast ejendom, kan nævnes tømrer- og snedkerarbejde, murerarbejde, kloakarbejde, malerarbejde, elektrikerarbejde, VVS-arbejde, boreundersøgelser og udlejning af fast ejendom. Endvidere kan nævnes ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt arkitekters og tilsynførendes ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder.

Der skal således altid beregnes dansk moms af momspligtige ydelser vedrørende fast ejendom beliggende her i landet. Dette gælder uanset i hvilket land leverandøren har sit hjemsted. F.eks. skal en tysk virksomhed, der udfører elektrikerarbejde på en fast ejendom beliggende her i landet, momsregistreres her og opkræve dansk moms af leverancen, jf. § 47, stk. 2, og § 4, stk. 1. Tilsvarende kan der ikke beregnes dansk moms af ydelser vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. En dansk tømrer, som udfører ydelser på en bygning beliggende i Sverige, kan således ikke fakturere ydelserne med dansk moms. Dette gælder uanset om aftageren af ydelserne er en dansk hovedentreprenør.

Det er endvidere kun på fast ejendom beliggende her i landet, at bestemmelserne i §§ 6-7 finder anvendelse. Bestemmelsen i § 5, stk. 4 om udtagning af varer og ydelser finder tillige anvendelse på fast ejendom beliggende i udlandet, såfremt udtagningen af de pågældende varer og ydelser har leveringssted her i landet.

Danske virksomheder, der udfører ydelser vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet, vil i en række lande skulle momsregistreres i overensstemmelse med det pågældende lands momslovgivning. Yderligere information fås ved at rette henvendelse til det pågældende lands myndigheder.

## Q.1.2.2 Levering af fast ejendom

Der skal ikke betales moms ved salg af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, se D.11.9.

Som fast ejendom hører ud over selve grundstykket og bygningerne også bygningstilbehør, som er fast anbragt på grunden eller bygningen, træer, avl på roden (f.eks. uhøstet korn), hegn, brønde og andre anlæg på grunden eller bygningen.

Som fast anbragt tilbehør anses sædvanligt bygningstilbehør, der må antages at følge med ved salg af bygninger, herunder varmeanlæg til almindelig rumopvarmning, olietanke til varmeanlæg, faste ventilatorer i forbindelse med rumventilation og sprinkleranlæg, dør- og portautomatik og installationer for lys og kraft mv.

Der lægges vægt på om bygningstilbehøret er omfattet af pant i fast ejendom, jf. tinglysningslovens § 38.

Selvom levering af fast ejendom er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, nr. 9, kan told- og skatteregionerne give tilladelse til frivillig registrering af køb og opførelse mv. af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg til en registreret virksomhed, jf. momslovens § 51, stk. 1.

Det betyder, at virksomheden kan få tilbagebetalt den moms, som den har betalt i forbindelse med købet og byggeriet mv., jf. § 39 i momsbekendtgørelsen.

Købsmomsen tilbagebetales på den betingelse, at virksomheden dokumenterer, at ejendommen skal anvendes af en mompligtig virksomhed til momspligtige formål. Samtidig skal den nye køber skriftligt på en særlig blanket erklære sig indforstået med at overtage den reguleringsforpligtelse, som påhviler ejendommen.

Den frivillige registrering indebærer derimod ikke, at virksomheden skal betale moms ved salget af den faste ejendom. Dette salg er momsfrit efter § 13, stk. 1, nr. 9. Derimod overdrages reguleringsforpligtigheden til køber.

Om de nærmere betingelser for frivillig registrering, se M.5.

Udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom er som udgangspunkt fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, se D.11.8.

Selvom udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er momsfri efter reglerne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, kan told- og skatteregionerne dog give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom eller dele heraf, jf. momslovens § 51, stk. 1.

Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål.

Det er kun lokaler, som rent faktisk er udlejet eller forsøges udlejet, der kan blive omfattet af den frivillige registrering. Virksomheden skal kunne dokumentere, at den prøver at udleje lokaler, f.eks. i form af udlejningsaftale med ejendomsmægler/advokat eller ved annoncering i dagblade mv.

Allerede bestående erhvervslejemål kan kun blive omfattet af den frivillige registrering, hvis lejerer er indforstået med, at lejemålet vil blive omfattet af momsregistreringen, og at huslejen derfor pålægges moms. Lejerer skal i den forbindelse afgive en skriftlig samtykkeerklæring.

Såfremt en virksomhed bliver frivillig registreret, indebærer dette, at virksomheden skal betale moms af lejeindtægterne fra de pågældende lokaler, jf. momslovens § 4, stk. 1. Samtidig kan virksomheden fradrage momsen af

### **Q.1.2.2.1 Frivillig registrering for køb og opførelse af fast ejendom samt byggemodning af jord med henblik på salg**

### **Q.1.2.3 Udlejning af fast ejendom, herunder bortforpagtning**

#### **Q.1.2.3.1 Frivillig registrering for erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning**

#### Q.1.2.4

sine udgifter til opførelse, ombygning, modernisering, reparation, vedligeholdelse, drift og administration i overensstemmelse med momslovens almindelige fradragsregler (§§ 37-44), jf. § 37, stk. 1 i momsbekendtgørelsen.

I § 37, stk. 2-3, i momsbekendtgørelsen er fastsat, under hvilke betingelser, der er fradragsret for udgifter til opførelse mv. af byggeri, som er bestemt til udlejning.

Den lokale told- og skatteregion skal således godkende en erklæring fra udlejeren (bygherren) om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen. Denne erklæring skal afgives, inden byggeaktiviteterne er gået i gang - ellers kan fradragsretten ikke anvendes under opførelsen mv. Det er her en forudsætning, at der er søgt om frivillig registrering allerede fra byggeriets start, se M.5.4.

Senest 6 måneder efter, at byggeriet er færdigt og klar til udlejning, skal bygherren redegøre for byggeriets anvendelse, dvs. i hvilket omfang byggeriet fortsætter under den frivillige registrering. Er der ændringer i omfanget af den frivillige registrering i forhold til den erklæring, som bygherren afgav inden byggeriets start, skal der ske berigtigelse af den købsmoms, som bygherren har fradraget under byggeriet.

Det er ikke muligt at få dispensation fra denne 6-måneders frist.

Om de nærmere betingelser for frivillig registrering, se M.5.

Der er i visse tilfælde mulighed for frivillig registrering med tilbagevirkende kraft, se M.5.4.

#### Q.1.2.4 Momspligtige transaktioner - Byggeri mv.

Leverancer mod vederlag af byggeri mv. (byggeri for fremmed regning) er momspligtige efter momslovens § 4, se D.2 og D.3.

Byggeri mv. for egen regning med henblik på salg eller udlejning er momspligtigt efter momslovens § 6. Tilsvarende er byggeri mv. for egen regning til virksomhedens brug momspligtigt efter momslovens § 7. Byggeri mv. for egen regning til privat brug for virksomhedens indehaver er ligeledes momspligtigt i tilfælde, hvor byggeriet mv. sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning, jf. momslovens § 6, stk. 1, 2. pkt. Byggeri mv. for egen regning til privat brug for virksomhedens indehaver er momspligtigt, uanset om byggeriet er sket med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning eller ej, hvis byggeriet mv. er udført før 1. januar 2003, jf. den før denne dato gældende affattelse af momslovens § 7. Offentlige forsyningsvirksomheder og institutioner, omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3, er dog ikke omfattet af momspligten efter §§ 6 og 7, se Q.1.4.2.

Udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, er momspligtigt efter momslovens § 5, stk. 4. Alene registreringspligtige virksomhe-



der, se Q.1.2.7, er omfattet af momspligten efter denne bestemmelse. Momspligten efter § 5, stk. 4, er nærmere beskrevet i Q.1.5.1.

En person, som alene er momspligtig efter bestemmelsen i momslovens § 3, stk. 2, nr. 1, om lejlighedsvis leverance af et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 4, er kun momspligtig for leverancen af nye transportmidler til andre EU-lande, jf. lovbemærkningerne. En sådan person er derfor ikke omfattet af momspligten efter § 5, stk. 4, eller §§ 6 og 7.

Byggevirksomheder mv. er derudover omfattet af momslovens øvrige bestemmelser om momspligt, herunder udtagning i øvrigt, salg af virksomhedens aktiver, overførsel af varer til eget brug i andre EU-lande, erhvervelse af varer fra andre EU-lande, samt import fra lande uden for EU, D.

Ved den momsmæssige behandling af byggeri mv. skelnes der mellem de tilfælde, hvor byggeriet sker for fremmed (bygherrens) regning, og de tilfælde, hvor byggeriet sker for egen (byggevirksomhedens) regning.

I de tilfælde, hvor en byggevirksomhed indgår en aftale om salg af en grund og samtidig forpligter sig til at opføre en bygning på grunden, er det afgørende for, om virksomheden skal opgøre momsgrundlaget for byggeriet efter reglerne om fremmed regning (momslovens § 27, stk. 1) eller egen regning (momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3), om byggeriet er påbegyndt ved handelens indgåelse.

Byggeriet anses for påbegyndt, når støbningen af fundamentet er påbegyndt. Hvis støbningen af fundamentet er påbegyndt efter handelens indgåelse, skal momsgrundlaget opgøres efter reglerne om byggeri for fremmed regning. Dette gælder også selvom sælgeren (byggevirksomheden) ikke selv udfører arbejdsydelser eller projekteringsarbejde ved opførelsen, men lader andre virksomheder udføre byggearbejdet. Hvis støbningen af fundamentet er påbegyndt før handelens indgåelse, skal momsgrundlaget opgøres efter reglerne om byggeri for egen regning, jf. HRD af 21. oktober 1988 (UfR 1988.1029H) og ØLD nævnt i TfS 1995, 66.

Udgangspunktet er, at handelen er indgået, når der foreligger en bindende aftale mellem parterne. I relation til byggemomsreglerne anses ejendomsretten for overgået på dette tidspunkt.

Ved en bindende aftale forstås en aftale, som begge parter har underskrevet eller på anden måde har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Ved købstilbud forstås et accepteret købstilbud.

Det har i øvrigt ingen betydning for vurderingen af, om ejendomsretten er overgået til køber, om slutsedlen er tinglyst eller ej, jf. Mn 978/87, stadfæstet ved HD af 21. oktober 1988 (UfR 1988.1029H).

Østre Landsret fandt ved dom af 12. december 1994 (TfS 1995, 66), at der foreligger en bindende overdragelse af en parcel, når slutsedlen er under-

### **Q.1.2.5 Sondring mellem byggeri mv. for fremmed og egen regning**

### Q.1.2.5.1

skrevet eller tiltrådt af begge parter, uanset om parcellen først udstykkes senere.

Hvis sælger eller dennes fuldmægtige uden forbehold har modtaget den kontante købesum fra køber, før støbningen af fundamentet er påbegyndt, sidestilles dette med sælgers underskrift, jf. ØLD nævnt i TfS 1995, 66.

### Q.1.2.5.1 Andelsboligbyggeri

Ved vurderingen af, om der ved opførelsen af andelsboliger skal betales moms efter reglerne om byggeri for egen eller fremmed regning, er det afgørende, om der ved byggeriets påbegyndelse foreligger en bindende aftale mellem parterne (byggevirksomhed og andelsboligforening) om køb af ejendommen.

Den bindende aftale med byggevirksomheden kan være indgået af en allerede stiftet andelsboligforening eller af de kommende andelshavere af en endnu ikke endelig stiftet andelsboligforening. Det er altså ikke foreningens stiftelsestidspunkt, der har betydning for, hvornår den bindende aftale anses for indgået.

Byggevirksomheder mv., der opfører andelsboligbyggeri, skal betale moms efter reglerne om byggeri for fremmed regning, hvis andelsboligforeningen, før støbningen af fundamentet er påbegyndt, har indgået aftale med bindende virkning med en byggevirksomhed om overdragelse af grund og byggeri.

Der skal ligeledes betales moms efter reglerne om byggeri for fremmed regning, hvis de kommende andelshavere har indgået bindende aftale med en byggevirksomhed, før støbningen af fundamentet er påbegyndt, og har forpligtet sig til at lade en andelsboligforening overtage byggeri og grund på et senere tidspunkt.

I TfS 1990, 37 har Told- og Skattestyrelsen udtalt sig om forståelsen af begrebet "bindende aftale" mellem kommende andelshavere og byggevirksomheden. Nedenstående 3 situationer er gengivet i overensstemmelse med indholdet heraf.

Ved dette byggeri var der udfærdiget en slutseddel, hvorefter den kommende andelshaver overtager brugsretten til en bestemt bolig. Byggeriet påbegyndes ikke, før alle andelene er solgt. Den kommende andelshaver forpligter sig til at medvirke til stiftelsen af andelsboligforeningen og dens køb af ejendommen efter udleveret salgsmateriale. Hvis andelshaveren misligholder sine forpligtelser over for andelsboligforeningen, har byggevirksomheden ret til at hæve aftalen. Slutsedlen underskrives af både byggevirksomheden og den kommende andelshaver. Der skal beregnes moms af byggeriet - når slutsedlen er udformet og underskrevet på denne måde - efter reglerne om byggeri for fremmed regning. Styrelsen fandt, at der - når bare én af de kommende andelshavere har købt en andel, og begge parter har underskrevet aftalen - er indgået en bindende aftale mellem parterne. Aftalen medfører, at byggevirksomheden er forpligtet til at gennemføre byggeriet som andelsboligbyggeri. I relation til momsreglerne er det således ikke

afgørende, om der er solgt 75 % eller 100 % af andelene, før byggeriets påbegyndelse.

Ved dette byggeri havde begge parter tiltrådt en tegningsaftale med den klare forudsætning/betingelse, at byggevirksomheden og den kommende andelshaver gensidigt gør aftalen betinget af, at minimum 75 % af andelsboligerne bliver solgt inden en given frist, som ligger efter den planlagte påbegyndelse af byggeriet. Hvis byggevirksomheden påbegynder byggeriet en måned før fristens udløb og på et tidspunkt, hvor kun 74 % af andelsboligerne er solgt, er der risiko for, at byggeriet ikke gennemføres, selv om begge parter har en forventning om, at betingelsen bliver opfyldt. Styrelsen afgjorde også i dette tilfælde, at der skal betales moms efter reglerne om byggeri for fremmed regning. Forudsætningerne/betingelserne er uden momsmæssig betydning, fordi begge parter har tiltrådt tegningsaftalen, inden byggeriet påbegyndes.

Ved dette byggeri har byggevirksomheden sendt salgstilbud om indtrædelse i andelsboligforeningen i form af tegningstilbud til de kommende andelshavere. På tidspunktet for kommunens endelige godkendelse af anskaffelsessummen før byggeriets påbegyndelse foreligger der tilbud fra potentielle andelshavere, som har tegnet sig for f.eks. 75-100 % af de boliger, som er planlagt. Alle tilbudsgivere har stillet bankgaranti for andelsindskuddet (20 % af anskaffelsessummen). Dokumentet, som de kommende andelshavere har underskrevet, er et ensidigt tegningstilbud, hvorefter andelshaveren tilbyder at blive medlem af andelsboligforeningen og senere overtage ejendommen og stifte foreningen. Støbning af fundament til det første hus sker på ét matrikelnr., hvor i øvrigt alle andelsboligerne inden for dette byggeprojekt vil blive opført. Entreprenøren indkalder til stiftende generalforsamling, som finder sted 14 dage efter byggeriets påbegyndelse. På generalforsamlingen bekræfter byggevirksomheden, at virksomheden accepterer alle tegningstilbuddene. Foreningen stiftes, og de nødvendige dokumenter som skøde mv. underskrives. Hvis tegningstilbuddet ikke indeholder bestemmelser udover de anførte, kan byggeriet momsberigtiges efter reglerne om byggeri for egen regning.

I forbindelse med ombygnings- og moderniseringsarbejde skal arbejdet anses for udført som byggearbejde for egen regning, hvis byggevirksomheden ejer bygningen på det tidspunkt, hvor arbejdet er påbegyndt. I de tilfælde, hvor en byggevirksomhed indgår en aftale om salg af en eksisterende bygning og samtidigt forpligter sig til at udføre ombygnings- og moderniseringsarbejde på bygningen, er det afgørende, om byggearbejdet er påbegyndt ved handlens indgåelse. Iværksættes ombygnings- og moderniseringsarbejdet først efter handlens indgåelse, skal arbejdet anses for udført for fremmed regning.

I SKM2002.392.VLR har Vestre Landsret afsagt dom vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en af et byggefirma foretaget ombygning for dels en privat andelsboligforening og dels en kommune var omfattet af reglerne for byggeri for egen regning, jf. momslovens § 6, eller for fremmed regning, således at der skulle svares moms i medfør af hovedreglen i momslovens §

### **Q.1.2.5.2 Ombygning mv. af eksisterende bygninger**

## Q.1.2.6

4. Vedrørende tidspunktet for indledningen af de 2 byggerier bemærker landsretten, at hverken de forudgående arkitektundersøgelser eller eventuelle nedrivningsarbejder kan anses for en påbegyndelse af ombygningsprojekter i momslovens forstand. Da landsretten anså bindende aftaler om overdragelse af ejendommen for indgået før påbegyndelsen af byggerierne, skulle der beregnes moms efter hovedreglen i momslovens § 4.

Højesteret har den 6. marts 2003 stadfæstet Vestre Landsrets dom, jf. SKM2003.123.HR. Af de grunde, der var anført af landsretten, tiltrådte Højesteret, at aftalen mellem byggefirmaet og kommunen vedrørende den til kommunen overdragne ejendom var bindende for begge parter den 6. marts 1997. Højesteret tiltrådte endvidere, at ombygningen ikke kunne anses for påbegyndt ved projektering og nedrivning, og at de egentlige ombygningsarbejder ikke var påbegyndt før den bindende aftale. Idet arbejdet således ikke i momslovens forstand kunne anses for udført for egen regning, jf. lovens § 6, stadfæstede Højesteret herefter dommen.

## Q.1.2.6 Momspligtige personer

Momspligtige personer er ifølge momslovens 3, stk. 1, juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Efter momslovens § 3, stk. 2, nr. 1, er enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 4, en momspligtig person. Endvidere er offentlige forsyningsvirksomheder momspligtige personer, jf. § 3, stk. 2, nr. 2. Endeligt er andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner momspligtige personer efter momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed med momsfrie aktiviteter, er således også momspligtige personer.

Ikke alle momspligtige personer er omfattet af de særlige bestemmelser om byggeri mv. i § 5, stk. 4, og §§ 6 og 7, se Q.1.2.4.

For en nærmere beskrivelse af, hvilke juridiske og fysiske personer der er momspligtige personer efter momslovens § 3, se C.

## Q.1.2.7 Momsregistrering

Momspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, som ikke er momsfri efter momslovens § 13, skal anmelde virksomheden til momsregistrering hos den told- og skatteregion, hvor virksomheden er hjemmehørende, jf. momslovens § 47, stk. 1. Momspligtige personers byggeri for egen regning sidestilles med levering af varer og tjenesteydelser, jf. § 6, stk. 2, og § 7, stk. 2.

Hvis de samlede momspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. inden for en 12-måneders periode, skal der ikke ske registrering eller betales moms, jf. momslovens § 49, stk. 1. En tandlæge, hvis aktiviteter er momsfritaget efter § 13, stk. 1, nr. 1, der lader egne ansatte ombygge eller modernisere egne eller lejede bygninger til virksomhedens brug, jf. momslovens § 7, skal således momsregistreres, såfremt værdien af materialerne samt det arbejde, der udføres, overstiger 50.000 kr. årligt.

Virksomhederne kan dog, uanset at de momspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr., vælge at lade sig registrere (valgfri registrering), jf. momslovens § 50, stk. 1. Valgfri registrering skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår, jf. momslovens § 50, stk. 2.

Selvom levering af fast ejendom er momsfri, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, er der på visse betingelser mulighed for at blive frivilligt registreret for køb og opførelse af fast ejendom samt byggemodning af jord, se Q.1.2.2.1. Tilsvarende er der på visse betingelser mulighed for at blive frivilligt registreret for udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom, se Q.1.2.3.1.

Momspligtige personer, der ikke har fast forretningssted her i landet, og som er registreringspligtige efter momslovens § 47, stk. 1, skal anmeldes til registrering her i landet, jf. momslovens § 47, stk. 2.

50.000 kroners-grænsen gælder ikke for udenlandske virksomheder, der er registreringspligtige efter momslovens § 47, stk. 1 og 2. Disse virksomheder skal altid registreres og betale moms, uanset omsætningens størrelse her i landet.

Om registreringspligt i øvrigt, herunder registreringspligt ved erhvervelser og fjensalg, M.

Fast ejendom, herunder til- og ombygning, er omfattet af de almindelige bestemmelser om regulering af købsmomsen for investeringsgoder, jf. momslovens § 43, stk. 1 og 2.

### **Q.1.2.8 Reguleringsforpligtelse**

Tilsvarende gælder reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 75.000 kr. årligt. Beløbet opgøres særskilt for hver enkelt fast ejendom.

Der er således ingen reguleringsforpligtelse på reparations- og vedligeholdelsesarbejder på en enkelt fast ejendom, når den samlede værdi ikke overstiger 75.000 kr. årligt.

Reguleringsperioden for fast ejendom, herunder til- og ombygninger, er 10 år, jf. § 44, stk. 1. For reparation og vedligeholdelse af fast ejendom er reguleringsperioden dog 5 år, jf. § 44, stk. 1.

Reguleringsperioden løber fra det tidspunkt, hvor ejendommen anskaffes eller tages i anvendelse. Er ejendommen opført med henblik på udlejning løber reguleringsperioden dog først fra ibrugtagningstidspunktet. Ejendommen anses for taget i brug, når første udlejning finder sted.

Der skal ske regulering af den fradragsberettigede moms, såfremt der efter anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet sker ændringer i anvendelsen af den faste ejendom.

## Q.1.3

I forbindelse med efterfølgende salg eller overdragelse af den faste ejendom, skal sælgeren regulere momsen, herunder pålægsmomsen, for den resterende del af reguleringsperioden, såfremt virksomheden i forbindelse med anskaffelsen eller opførelsen har haft helt eller delvist fradrag herfor.

Sælger kan dog undlade at regulere momsen i det omfang køber kan overtage reguleringsforpligtelsen og de formelle krav til overdragelse af reguleringsforpligtelse er opfyldt, jf. moms bekendtgørelsen §§ 18-19.

Overdragelse af en reguleringsforpligtelse forudsætter, at der sker et egentligt salg af den faste ejendom. Ved ophør af lejemål vil reguleringsforpligtelsen derfor ikke kunne overdrages til udlejer eller ny lejer.

Se TfS 2000, 614, hvor et interessentskab, der drev en cafe, havde overtaget et reguleringsbeløb vedrørende ombygning af lejede lokaler, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 4, og ved videreoverdragelsen af cafeen ikke kunne anses for frigjort for krav efter reguleringsforpligtelsen, da investeringsgodet ikke var medoverdraget sammen med virksomheden.

Det momsbeløb, som er omfattet af reguleringsforpligtelsen omfatter, foruden den beregnede pålægsmoms tillige momsen af materialer, som er indkøbt til brug for underleverandører samt momsen af indkøbte entrepriser, se J.4.

## Q.1.3 Leverancer mod vederlag (byggeri for fremmed regning)

### Q.1.3.1 Momspligt

Momspligtige personer, jf. momslovens § 3, er efter § 4 momspligtige af leverancer af varer og ydelser mod vederlag her i landet.

For en nærmere beskrivelse af momspligtige personer, se Q.1.2.6, Q.1.4.2.1 og C.

For en nærmere beskrivelse af momspligten efter momslovens § 4 henvises til D.2 og D.3.

Bygge- og anlægsvirksomheder, der leverer byggeri mv. mod vederlag til fremmede (tredjemand), er således momspligtige efter momslovens § 4.

En byggevirksomhed vil være momspligtig, selvom den vælger at opfylde sine forpligtelser over for bygherren (køberen) om opførelse mv. ved selv at træffe aftaler med andre byggevirksomheder om, at de skal udføre byggearbejdet. Byggevirksomheden, der har indgået aftale med bygherren, anses for at levere byggeri mv. til bygherren, uanset at byggevirksomheden ikke selv har udført byggearbejdet, jf. Mn 181/68.

Hvis en byggevirksomhed leverer byggeri mv. til brug ved opførelse mv. af fast ejendom tilhørende et interessentskab, som byggevirksomheden selv er deltager i, vil byggevirksomheden være momspligtig af leverancen efter § 4.

Interessentskaber anses i momsmæssig henseende for særskilte momspligtige personer, se C.1.2.

Det fremgår af afgørelsen SKM2003.527.LSR, at når et arkitektfirma ved deltagelse i åbne (offentlige) arkitektkonkurrencer har oppebåret præmieindtægter, medfører dette ikke, at firmaet dermed kan anses for at have modtaget et vederlag for levering af en tjenesteydelse. Konkurrenceudbyderen har således ikke været forpligtet til at udbetale en præmie til firmaet. Der foreligger derfor ikke et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, hvor det vederlag, som tjenesteyderen (arkitektfirmaet) modtager, udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (konkurrenceudbyderen).

Da de præmier, som arkitektfirmaet i sagen SKM2003.527.LSR havde modtaget, heller ikke i øvrigt var betaling for de ydelser, firmaet leverede i forbindelse med de konkrete projekter, skulle præmieindtægten ikke indgå ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter momslovens § 27, stk. 1, jf. 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1. Se således også afsnit G.1.1.

Afgørelsen fastslår endvidere, at der er fradragsret for moms af arkitektfirmaers udgifter afholdt i forbindelse med deltagelse i arkitektkonkurrencer. Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2004-12 af 10. maj 2004 orienteret om adgangen til genoptagelse af opgørelse af afgiftstilsvar, når arkitektvirksomheder i overensstemmelse med hidtidig praksis ikke har foretaget fradrag for moms af udgifter i forbindelse med disse konkurrencer, se således afsnit J.1.1.

I modsætning til åbne (offentlige) konkurrencer, er indbudte konkurrencer momspligtige. Det samme er bistand i forbindelse med alle former for konkurrencer, jf. Mn 709/80.

## **Q.1.3.2 Momsgrundlag**

Ved levering af varer og ydelser skal der betales moms af hele vederlaget, eksklusiv moms, jf. momslovens § 27, stk. 1.

### **Q.1.3.2.1 Hovedreglen**

For en nærmere beskrivelse af § 27 henvises til G.1.

Byggeselskaber og salgsselskaber, der indgår kontrakt med bygherren om opførelse af byggeri på bygherrens grund, men som lader andre selvstændige virksomheder udføre byggearbejdet, skal ligeledes betale moms af det fulde vederlag for byggeriet, jf. Mn 181/68.

I det samlede vederlag, som bygherren skal betale for byggeriet, indgår bl.a. betaling for byggeadministration, rejse- og opholdsudgifter, udregningsvederlag, eventuelle erstatningsbeløb og finansieringsudgifter, herunder byggelånsrenter, stempeludgifter, tilslutningsafgifter, advokatombkostninger, og andre omkostninger, som byggeselskaber afholder og senere sammen med sin avance måtte (videre)debitere bygherren. De omhandlede omkostninger

### Q.1.3.2.1

må anses for en integreret del af købesummen i lighed med materialer og lønudgifter, jf. Mn 1037/88, 1039/88 og 1094/90.

Som eksempler på områder, der falder ind under byggeadministration, kan nævnes udarbejdelse af anlægsplaner og finansieringsplaner, udfærdigelse af økonomiske opstillinger mv., indgåelse af entreprisekontrakter med håndværkere, udfærdigelse af ansøgninger om byggelån samt optagelse og administration af lånet, rådgivning med hensyn til ejendommens endelige prioritering, udfærdigelse af ansøgning om forhåndslån og endelige lån, ekspedition af prioriteringen, føring og udarbejdelse af byggeregnskab og forhandling med de implicerede i byggeriet, jf. HRD af 21. oktober 1970 (UfR 1970.813H).

Der skal beregnes moms af det samlede vederlag for en momspligtig leverance, selvom der indgår ydelser, som isoleret set ikke er momspligtige, når de momsfrie ydelser ikke i momsmæssig henseende kan udskilles af det samlede vederlag. Kravet gælder for leverancer af momsfrie ydelser, der er nøje forbundet med en momspligtig leverance og kan ikke omgås ved at foretage særskilt fakturering af de ydelser, som isoleret set er momsfrie, jf. UfR 1970.813H.

For leverancer, der omfatter levering af både momspligtige og momsfrie varer og ydelser, skal der kun opkræves moms af den momspligtige del af leverancen. Den del af købesummen, som vedrører byggegrunden, er derfor momsfri, selvom der er tale om en aftale, der både omfatter levering af grund og opførelse af bygning, jf. Mn 380/74 og 1094/90. Hvis en faktura indeholder både momspligtige og momsfrie leverancer, skal det af fakturaen fremgå, hvilke leverancer der er momspligtige. Leverancerne skal opføres hver for sig med særskilt sammentælling, jf. momsbekendtgørelsens § 40, stk. 2.

Biomkostninger, som bygherren skal betale i forbindelse med levering af byggeri mv., skal efter momslovens § 27, stk. 2, nr. 2, medregnes i momsgrundlaget, uanset om biomkostningerne faktureres særskilt. Som eksempel kan nævnes udgifter til fragt og kørsel, rejse og ophold samt kost til personalet. Se dog Q.1.3.2.3 om udlæg.

Byggevirkksomheder mv., der ved opførelse af huse på fjernere steder beregner salgspriserne som en listepris med et procenttillæg varierende efter zoneområde til dækning af biomkostninger, skal således medregne tillægget i momsgrundlaget, jf. Mn 268/69.

Udregningsvederlag ved licitation skal af den tilbudsgiver, hvis tilbud antages, medregnes i momsgrundlaget for den pågældende entreprise. Dette gælder, når udregningsvederlaget er indregnet i entreprisesummen og derefter betales af den antagne tilbudsgiver til den pågældendes organisation inden for bygge- og anlægsgene, som så fordeler vederlaget blandt de øvrige medlemmer, som har deltaget i licitationen. Dette gælder ligeledes, når udregningsvederlaget betales direkte af bygherren til den pågældende



tilbudsgivers organisation, hvorefter organisationen fordeler vederlaget til de øvrige medlemmer, som deltog i licitationen. Se Mn 179/68.

Såfremt byggevirksomheden vederlægges helt eller delvist med anden betaling end penge (byttehandel), er momsgrundlaget virksomhedens almindelige pris ved levering af det pågældende byggeri. Findes der ikke en sådan almindelig salgspris, er momsgrundlaget en kalkuleret salgspris, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved leverancer af den pågældende art, jf. momslovens § 28, stk. 2.

### Q.1.3.2.2 Byttehandel

Der henvises til Q.1.4.3 om momsgrundlaget ved byggeri for egen regning.

Hel eller delvis vederlæggelse af en byggevirksomhed i form af private pantebreve i den opførte bygning anses som byttehandel, jf. Mn 548/78. Kursen på pantebrevet påvirker således ikke byggevirksomhedens opgørelse af momsgrundlaget.

I overensstemmelse med de almindelige momsregler om udlæg kan beløb, som en byggevirksomhed modtager fra køber som godtgørelse af omkostninger, som byggevirksomheden har afholdt i købers navn og for dennes regning, holdes uden for momsgrundlaget, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3. Betingelserne er, at virksomheden opfører de omhandlede beløb på en udlægskonto, og at den kan gøre rede for de enkelte udlægsbeløb. Kan et beløb holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, har virksomheden, der foretager udlægget, følgelig ikke fradrag for den købsmoms, der vedrører udlægget. Eventuelle rabatter skal endvidere tilkomme den egentlige køber, og den der foretager udlægget, må ikke beregne avance af udlæggene.

### Q.1.3.2.3 Udlæg

Eksempler på udlæg kan være offentlige attester, stempelafgift, arkitekter og ingeniørers rejseudlæg, udlæg til indkøb af reproduktioner, modeller, fotografier, mv. Se Mn 183/68 og Mn 678/80.

Udlægsreglerne omfatter derimod ikke udgifter, som en virksomhed efter kollektive overenskomster skal godtgøre sine medarbejdere i anledning af disses rejser i virksomhedens tjeneste. Sådanne udgifter (time- og dagpenge, udstationeringsgodtgørelse, udepenge, godtgørelse til medarbejderen for benyttelse af eget befordringsmiddel i arbejdsgiverens tjeneste mv.) skal medregnes i momsgrundlaget, selvom virksomheden debiterer bygherren særskilt herfor, jf. Mn 678/80.

Den der modtager erstatningsbeløb, skal ikke betale moms af beløbet, medmindre det må anses for hel eller delvis betaling for momspligtige leverancer. Om erstatningskrav skal medregnes i momsgrundlaget, må derfor bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

### Q.1.3.2.4 Erstatningsbeløb og bod

F.eks. kan det, hvis en leverance mindskes, blive nødvendigt at hæve enhedsprisen for at få dækket de faste omkostninger ind. En sådan erstatning, der skal dække de faste omkostninger, må anses for en prisforhøjelse (del af vederlaget), og skal derfor medregnes i virksomhedens momsgrundlag.

### Q.1.3.3

Der skal derimod ikke betales moms af erstatningsbeløb modtaget på grund af en annullering af en aftale, som byggevirksomheden endnu ikke har disponeret ud fra. Erstatningsbeløbet kan nemlig ikke anses for at være et vederlag for en leverance. Skal erstatningen derimod godtgøre virksomheden for omkostninger, den har fået som følge af dispositioner til opfyldelse af den nu annullerede aftale, må beløbet betragtes som vederlag og indgå i momsgrundlaget.

Beløb, der af en byggevirksomhed opkræves hos bygherren som kompensation (erstatning) i tilfælde, hvor virksomheden uden egen skyld er blevet forsinket med udførelsen af sin entrepriise, skal medregnes i momsgrundlaget.

I tilfælde, hvor byggevirksomheden skal betale bygherren en nærmere fastsat bod for hver dag, leveringsfristen overskrides, kan virksomheden fratække boden inden momsregningen, hvis fakturaudstedelsen sker efter, det er konstateret, at leveringen er blevet forsinket, jf. Mn 150/68.

Sker fakturaudstedelsen derimod inden det er konstateret, om leveringen finder sted før eller efter leveringsfristens udløb, kan boden ikke modregnes i momsgrundlaget. Dog kan boden modregnes i momsgrundlaget, hvis der udstedes en kreditnota over boden med angivelse af momsbeløbet, jf. Mn 150/68.

Stormskadeerstatninger er som udgangspunkt ikke momspligtige, medmindre erstatningen må anses for hel eller delvis betaling for en leverance. Det forhold, at den forsikrede selv helt eller delvist udbedrer skaden, vil derfor som udgangspunkt ikke medføre momspligt. Imidlertid kan den forsikrede eventuelt blive momspligtig efter momslovens §§ 6-7, se Q.1.4, eller efter § 5, stk. 4, se Q.1.5.

Om den momsmæssige behandling af skader og erstatninger generelt, se J.5.

### Q.1.3.3

#### Tidspunkt for beregning af moms

#### Q.1.3.3.1

##### Hovedreglen

Ifølge momslovens § 23, stk. 1, indtræder momspligten ved levering af varer og ydelser på leveringstidspunktet.

Leveringstidspunktet er som hovedregel det tidspunkt, hvor leveringen fysisk finder sted.

Hvis fakturaen udstedes inden eller snarest efter leverancens afslutning, anses faktureringstidspunktet imidlertid som leveringstidspunkt, jf. § 23, stk. 2.

I tilfælde af at betalingen helt eller delvist finder sted inden leverancens afslutning eller inden fakturaens udstedelse (forudbetaling, aconto- og ratebetaling), anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt, jf. momslovens § 23, stk. 3.

Betales en leverance helt eller delvist inden levering finder sted, eller inden udstedelse af faktura, skal det modtagne beløb medregnes i virksomhedens momsgrundlag i den periode, i hvilken betalingen modtages. Det gælder også, når betalingen sker direkte til byggevirksomhedens pengeinstitut eller til en underleverandør.

Ratebeløb, der betales til virksomheden i henhold til kontrakt, fordelingsplan eller anden aftale, skal således indgå i virksomhedens momsgrundlag på betalingstidspunktet.

Hvis en begæring om udbetaling af ratebeløb, acontobeløb eller lignende udføres som en faktura, skal beløbet medregnes i virksomhedens momsgrundlag i den periode, hvori begæringen (fakturaen) udstedes.

Leverancer af varer og momsplichtige ydelser i forbindelse med udførelse af arbejder (herunder reparations- og vedligeholdelsesarbejder) på bygninger og anden fast ejendom, hvormed der er indgået entreprisekontrakt, anses for afsluttet, når det arbejde, der skal udføres i henhold til kontrakten, er tilendebragt. Det gælder også, hvor en entreprisekontrakt omfatter udførelse af arbejder på flere bygningsmæssige enheder, f.eks. et bestemt antal parcelhuse, rækkehuse, etagehusblokke eller -afsnit, jf. Dep 307/70.

### Leverancens afslutning

Omfatter entreprisekontrakten udførelse af arbejder i forbindelse med opførelse af en bygning eller flere bygningsmæssige enheder, anses leverancen dog for afsluttet senest på det tidspunkt, hvor byggeriet (den sidste enhed) er klar til indflytning, uanset om enkelte arbejder, herunder efterreparationer, der er omfattet af kontrakten, endnu ikke er udført. Det gælder såvel entrepriser vedrørende enkelte håndværksfag som hovedentrepriser og underentrepriser, jf. Dep 307/70.

Arkitektudgifter, der udføres som regningsarbejde, omfatter i visse tilfælde opgaver, som først kan afsluttes, efter at byggeriet er klar til indflytning. Det gælder f.eks. ved større byggerier for boligselskaber. Som eksempler på sådanne opgaver kan nævnes arkitektens udarbejdelse af reviderede hovedtegninger, udarbejdelse af byggeregnskab mv. samt endeligt eftersyn af byggeriet. Arkitektvirksomhedens opgørelse af og retserhvervelse på den del af arkitektthonoraret, som vedrører disse opgaver, sker således efter, at byggeriet er klar til indflytning.

### Q.1.3.3.2 Særligt vedrørende arkitektudgifter

Arkitektens regningsarbejde (slutafregningen) skal i disse tilfælde indgå i momsgrundlaget senest i den momsperiode, hvori arkitektvirksomheden har udarbejdet byggeregnskabet, og arkitektthonoraret kan opgøres endeligt, jf. Dep 564/78. Acontobetalingen, der modtages under byggeriet, skal efter de almindelige regler indgå i virksomhedens momsgrundlag på betalingstidspunktet.

I de tilfælde, hvor arkitektthonoraret beregnes på grundlag af slutopstillinger eller lign. fra de enkelte entreprenører og opgørelse af øvrige byggeomkostninger (byggeregnskabet), skal slutraten medregnes i momsgrundlaget senest på det tidspunkt, hvor arkitektvirksomheden har mulighed for at

### Q.1.3.3.3

udfærdige den endelige honoraropgørelse. Det gælder f.eks. ved arkitekt-ydelser præsteret for boligselskaber, som selv udarbejder byggegernskabet.

Arkitektarbejder skal i andre tilfælde medregnes i momsgrundlaget efter de almindelige regler, dvs. senest i den momsperiode, hvori byggeriet er klar til indflytning. Som eksempel kan nævnes tilfælde, hvor beregningen af arkitekt-honoraret sker på grundlag af tilbudssummen for byggeriet.

Vedrørende momspligt og fradragsret ved arkitektkonkurrencer, se afsnit Q.1.3.1.

### Q.1.3.3.3 Særligt vedrørende garantier og lign.

Garantirater, prioriteringsrater og lignende, der tilbageholdes af en entreprisum, f.eks. som sikkerhedsstillelse for at fejl/mangler ved leverancen eller bygningen kan blive afhjulpel, skal indgå i virksomhedens momsgrundlag på det tidspunkt, hvor leverancen anses for afsluttet, også selvom beløbet først modtages længe efter indflytning, jf. Dep 254/69 og Dep 307/70.

### Q.1.3.4 Købsmoms

Registrerede virksomheder kan - med de begrænsninger, der følger af momslovens almindelige bestemmelser - fradrage momsen på indkøb mv. til brug for virksomhedens momspligtige leverancer af varer og ydelser (byggearbejder mv. for fremmed regning), jf. §§ 37-42. Se J for en nærmere beskrivelse.

Byggevirksomheder og -selskaber mv., der opfører bygninger på andres grunde, kan således fradrage momsen af håndværksarbejde mv. (underentrepriser), som udføres af andre virksomheder. Endvidere kan moms af materialer mv., som virksomheden selv indkøber til brug for udførte arbejder ved byggeriet, fradrages. Det gælder både materialer til egne arbejder og materialer til arbejder, som udføres af andre virksomheder.

## Q.1.4 Byggeri for egen regning

### Q.1.4.1 Formål

Formålet med de særlige bestemmelser om byggeri for egen regning er at undgå konkurrenceforvridning.

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, skal der ikke betales moms ved salg af fast ejendom. Derimod skal der efter lovens hovedregel i § 4, stk. 1, ved byggeleverancer betales moms af de anvendte materialer og arbejdsydelser.

Virksomhederne (bygherrerne) ville uden de særlige bestemmelser om byggeri for egen regning ikke skulle betale moms, når de selv forestod byggearbejde. I en række situationer ville bygherrerne imidlertid ikke have fradragsret eller kun have delvis fradragsret for købsmomsen, når de fik det samme byggearbejde leveret fra en byggevirksomhed. Bygherrerne ville derfor momsmæssigt have en fordel ved selv at forestå byggearbejdet.

Tilsvarende ville en byggevirksomhed, når den solgte en grund og derefter påbegyndte byggeri på grunden for købers regning (fremmed regning),

skulle opkræve moms af byggearbejdet. Men byggevirksomheden skulle ikke opkræve moms af byggearbejdet, når byggeriet var påbegyndt før salget af grunden, og byggevirksomheden derfor selv var bygherre. I tilfælde, hvor køber havde ingen eller kun delvis fradragsret, ville det derfor være en fordel for byggevirksomheden, hvis byggeriet blev påbegyndt før salget af grunden.

For at undgå konkurrenceforvridning mellem byggearbejde udført af bygherren selv og byggearbejde udført af fremmede byggevirksomheder, har det derfor været nødvendigt i §§ 6 og 7 at lægge moms på byggeri mv. for egen regning, den såkaldte pålægs-moms.

Momspligtige personer er momspligtige af byggeri mv. for egen regning efter momslovens §§ 6 og 7. Dog er offentlige forsyningsvirksomheder og offentlige institutioner omfattet af § 3, stk. 2, nr. 2 og 3, fritaget for momspligten efter §§ 6 og 7.

## Q.1.4.2 Momspligt

Ved byggeri mv. for egen regning er der efter §§ 6 og 7 momspligt ved:

- opførelse på egen, lejet eller lejers grund af bygninger til salg eller udlejning (§ 6)
- opførelse på egen eller lejet grund af bygninger til virksomhedens brug (§ 7)
- opførelse på egen, lejet eller lejers grund af bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver, når opførelsen sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervmæssig udlejning (den fra 1. januar 2003 gældende affattelse af § 6, stk. 1, 2. pkt)
- opførelse på egen eller lejet grund af bygninger til virksomhedens indehavers brug, når arbejdet i forbindelse med opførelsen er udført før 1. januar 2003 (den før 1. januar 2003 gældende affattelse af § 7)
- udførelse af ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger med henblik på salg eller udlejning (§ 6)
- udførelse af ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger til virksomhedens brug (§ 7)
- udførelse af ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver, når ombygnings- eller moderniseringsarbejdet sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervmæssig udlejning (den fra 1. januar 2003 gældende affattelse af § 6, stk. 1, 2. pkt.)
- udførelse af ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger til virksomhedens indehavers brug, når ombygnings- eller moderniseringsarbejdet er udført før 1. januar 2003 (den før 1. januar 2003 gældende affattelse af § 7)
- udførelse af reparations- eller vedligeholdelsesarbejde til en samlet værdi af mere end 75.000 kr. årligt på egne eller lejede bygninger med henblik på salg eller udlejning (§ 6), herunder arbejde udført den 1. januar 2003 eller senere til privat brug for virksomhedens indehaver, når reparations- eller vedligeholdelsesarbejdet sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervmæssig udlejning (den fra 1. januar 2003 gældende affattelse af § 6, stk. 1, 2. pkt.)

### Q.1.4.2.1

- udførelse af reparations- eller vedligeholdelsesarbejde til en samlet værdi af mere end 75.000 kr. årligt på egne eller lejede bygninger til virksomhedens brug (§ 7), herunder arbejde udført før 1. januar 2003 til virksomhedens indehavers brug (den før 1. januar 2003 gældende affattelse af § 7)

Ved byggeri mv. for egen regning med henblik på salg eller udlejning er det efter § 6 en betingelse for momspligt, at virksomhedens indehaver eller ansatte udfører arbejde ved projekteringen, opførelsen, ombygnings- eller moderniseringsarbejdet, reparations- eller vedligeholdelsesarbejdet. Momspligten omfatter det af virksomhedens indehaver og ansatte udførte arbejde samt de materialer, der er anvendt til arbejdet.

Ved byggeri mv. for egen regning til virksomhedens eller virksomhedens indehavers brug er det efter § 7 en betingelse for momspligt, at virksomhedens ansatte udfører arbejde ved projekteringen, opførelsen, ombygnings- eller moderniseringsarbejdet, reparations- eller vedligeholdelsesarbejdet. Momspligten omfatter det af virksomhedens ansatte udførte arbejde, samt de materialer, der er anvendt til arbejdet.

Indehavers arbejde er ikke omfattet af momspligten efter § 7, men arbejdet kan i stedet være momspligtigt efter bestemmelsen i § 5, stk. 4, om udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, der ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer. Tilsvarende gælder for ansattes arbejde ved byggevirksomheders udførelse af reparations- eller vedligeholdelsesarbejde til en samlet værdi, der ikke overstiger 75.000 kr. årligt, på egne eller lejede bygninger, som anvendes til den registreringspligtige virksomhed uvedkommende formål, se Q.1.5.

### Q.1.4.2.1 Momspligtige personer

Hvilke juridiske og fysiske personer, der er momspligtige personer, er beskrevet i Q.1.2.6. For en nærmere beskrivelse, se C.

Det er alene momspligtige personer, som er omfattet af bestemmelserne om byggeri mv. for egen regning. Privatpersoner er således som udgangspunkt ikke omfattet af disse bestemmelser, jf. dog nedenfor.

Særligt om momspligt i forbindelse med byggeri for egen regning skal nævnes, at opførelse af bygninger på egen grund for egen regning til salg eller udlejning i sig selv kan udgøre selvstændig økonomisk virksomhed, jf. HRD af 27. januar 1988 (UfR 1988.183H) hvor Højesteret fandt, at opførelse af huse til dels med eget arbejde og på egne grunde til videresalg var beskæftigelse med byggevirksomhed. En person, der opfører bygninger på egen grund for egen regning til salg eller udlejning, kan derfor blive en momspligtig person alene på grund af opførelsen og dermed momspligtig af byggearbejdet efter § 6. Hvis den pågældende samtidig opfører et hus til sig selv, vil arbejde udført af ansatte på dette byggeri derfor være momspligtigt, ligesom bygherren i nogle tilfælde vil være momspligtig af sit eget arbejde efter udtagningsbestemmelsen i § 5, stk. 4, se Q.1.5.

### Q.1.4.2.2 Opførelse

Ved opførelse af bygninger forstås nyopførelse af bygninger. Momspligten omfatter selve byggearbejdet og projekteringsarbejdet, der typisk består af arkitekt- og ingeniørarbejde.

En personligt ejet byggevirksomhed, der på en grund, som ejes af virksomheden, ved indehaverens og de ansattes arbejdskraft opfører et byggeri til salg eller udlejning, vil være momspligtig efter § 6.

Det gælder tillige en virksomhed, som på en grund tilhørende lejer, opfører en flytbar pavillonbygning, der er forsynet med sædvanlige indvendige installationer (el, vand og kloakfløb). En sådan bygning anses for fast ejendom, jf. Mn. 971/87.

Byggemodning af egne grunde anses for opførelse, og momsgrundlaget skal derfor fastsættes efter momslovens § 28, stk. 3, dvs. til den almindelige salgspris eller en kalkuleret salgspris.

Bestemmelserne i §§ 6 og 7 finder udelukkende anvendelse for bygninger. Anden fast ejendom, f.eks. opførelse af hegn eller parkeringsarealer er således ikke omfattet af bestemmelserne. Sådan opførelse kan, hvis det sker til formål, der er den registreringspligtige virksomhed uvedkommende, i stedet være momspligtig efter § 5, stk. 4, se Q.1.5.

Bestemmelserne kræver ikke, at arbejdet fuldføres. Der skal således betales moms i forbindelse med projekteringsarbejde, selvom selve byggeriet ikke kommer i gang, jf. Mn 442/76.

Ved afgørelsen af om arbejdsydelser skal betragtes som ombygning/modernisering eller reparation/vedligeholdelse, lægges der vægt på, om ejendommens oprindelige standard eller anvendelighed ændres. Som eksempler på ombygning/modernisering kan nævnes:

- indlæggelse af centralvarme
- udskiftning af almindelige vinduer med termovinduer.

Både efter § 6, stk. 1, og § 7, stk. 1, sidestilles reparations- eller vedligeholdelsesarbejde til en samlet værdi af mere end 75.000 kr. (ekskl. moms) årligt med ombygnings- eller moderniseringsarbejde. Det er således den samlede værdi af den momspligtige persons reparations- eller vedligeholdelsesarbejder for egen regning på egne eller lejede bygninger i løbet af regnskabsåret, der er afgørende for momspligten. Hvis værdien af reparations- eller vedligeholdelsesarbejde samlet overstiger 75.000 kr. årligt, skal hele beløbet indgå i momsgrundlaget.

Eftersom der er tale om to særskilte bestemmelser, skal værdien af reparations- eller vedligeholdelsesarbejder på bygninger med henblik på salg eller udlejning og værdien af reparations- eller vedligeholdelsesarbejder på bygninger til virksomhedens eller virksomhedens indehavers brug opgøres hver for sig. Spørgsmålet om momspligt ved reparations- eller vedligeholdelsesarbejder afgøres særskilt for hver bestemmelse.

Som eksempler på reparation/vedligeholdelse kan nævnes:

- maling af facader og vinduer,

### **Q.1.4.2.3 Ombygnings- eller moderniseringsar- bejder**

### **Q.1.4.2.4 Reparations- eller vedligeholdelsesar- bejder over 75.000 kr.**

### Q.1.4.2.5

- udskiftning af tag og/eller tagrender ved anvendelse af samme materialestandard.

Byggevirksomheders udførelse af reparations- eller vedligeholdelsesarbejder på egne eller lejede bygninger med henblik på salg eller udlejning er ikke omfattet af bestemmelsen i § 6, såfremt værdien heraf ikke overstiger 75.000 kr. årligt. Tilsvarende er byggevirksomheders udførelse af reparations- eller vedligeholdelsesarbejder på egne eller lejede bygninger til virksomhedens brug ikke omfattet af bestemmelsen i § 7, såfremt værdien heraf ikke overstiger 75.000 kr. årligt. Hvis bygningerne anvendes helt eller delvis til momsfrie formål, herunder momsfri udlejning, kan arbejdet i stedet være momspligtigt efter bestemmelsen i § 5, stk. 4, om udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, der ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer. Tilsvarende gælder ved reparations- eller vedligeholdelsesarbejder, der udføres med henblik på salg af bygninger, se Q.1.5.

### Q.1.4.2.5 Arbejde udført af ansatte

Ved begrebet ansatte/personale forstås et lønmodtagerforhold, hvor ejeren/virksomheden er indeholdelsespligtig for A-skat efter kildeskatteloven. Frivillig, ulønnet arbejdskraft er ikke omfattet af begrebet ansatte. Der skal således ikke betales moms af arbejde, der udføres af frivillig, ulønnet arbejdskraft ved f.eks. opførelse af en idrætshal, jf. Dep. 991/87.

### Q.1.4.2.6 Salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning

Lovens § 6, stk. 1, 2. pkt., er indsat ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde). I bestemmelsen er det ifølge lovbemærkningerne præciseret, at der også efter 1. januar 2003, skal pålægges moms af eget arbejde i tilfælde, hvor opførelse mv. af bygninger sker med henblik på salg eller udlejning, selvom bygningen efter opførelsen mv. først anvendes til indehaverens eget brug. Momspligten omfatter tillige ansattes arbejde og de ved det momspligtige arbejde anvendte materialer, jf. lovens § 6, stk. 2, der ikke er ændret ved lov nr. 1064 af 17. december.

Det er efter § 6, stk. 1, 2. pkt., en betingelse for momspligt, at der er tale om opførelse, se Q.1.4.2.2, ombygning, modernisering, se Q.1.4.2.3, eller dermed sidestillet reparations- eller vedligeholdelsesarbejde, se Q.1.4.2.4, som sker med henblik på salg i næring eller erhvervsmæssig udlejning.

Opførelse mv. vil derfor ifølge lovbemærkningerne være momspligtig, selvom bygningen efter opførelsen mv. først anvendes til privat brug for indehaveren, når opførelsen mv. af bygningen efter skattelovgivningen må anses for at ske som led i dennes næringsvej. Det samme er tilfældet, hvis opførelsen mv. af bygningen sker med henblik på udlejning i et omfang, der vurderes at gå ud over almindelig privat udlejning. For eksempel vil en indehaver af en byggevirksomhed efter bestemmelsen kunne bygge et sommerhus til privat brug, uden at der er momspligt efter § 6, selvom huset efterfølgende udlejes visse dele af året. Således anses eksempelvis delvis udleje af værelser i en helårsbolig, eller periodevis udleje af sommerhus, ikke som erhvervsmæssig udlejning, når ejeren selv benytter helårsboligen eller som-



merhuset. Ved vurderingen af, om der er tale om erhvervsmæssig udlejning, anvendes efter bemærkningerne de samme regler som på skatteområdet.

Opførelse mv. af bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver kan i tilfælde, hvor opførelsen mv. ikke er momspligtig efter § 6, i stedet være momspligtig efter bestemmelsen i § 5, stk. 4, om udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, der ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer. Hvis udtagningen sker til privat brug for indehaveren eller dennes personale, vil værdien af indehaverens eget arbejde dog ikke indgå i momsgrundlaget. Se Q.1.5.

Momsgrundlaget ved byggeri for egen regning (§§ 6-7) opgøres efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3. Tilsvarende gælder ved udtagning efter § 5, stk. 4, hvis udtagningen er sket før 1. januar 2003, eller hvis udtagningen sker til andre formål end privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale.

Ved byggeri for egen regning er momsgrundlaget virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til tredjemand. Hvis en almindelig salgspris ikke findes, skal byggevirksomheden beregne moms af en kalkuleret salgspris. Denne kalkulerede salgspris skal omfatte samtlige omkostninger inklusiv den avance, der i almindelighed indgår ved leveringen af varer og ydelser af den pågældende art. Dette gælder uanset om et efterfølgende salg sker med tab, jf. Mn 688/80. Underleverandørers arbejde og materialer indkøbt til brug for dette indgår dog ikke i momsgrundlaget.

Fastsættelsen af en almindelig salgspris kan volde problemer, hvis virksomheden ikke i øvrigt har afsætning af tilsvarende byggerier til fremmede. Der må foretages en konkret vurdering af den enkelte virksomheds forhold og eventuelt en sammenligning med øvrigt byggeri af tilsvarende karakter i det pågældende område. I kalkulationen skal der være plads til samtlige omkostninger og sædvanlig avance for det arbejde, inkl. materialer, der skal beregnes moms af.

Der gælder særlige regnskabskrav i forbindelse med byggeri for egen regning. Virksomhederne skal således kunne redegøre for, hvordan de anvendte priser og avancer fremkommer, se Q.1.4.7.

Østre Landsret afgjorde ved dom af 12. december 1994 (TfS 1995, 66), at en kalkuleret salgspris bør indeholde en bruttoavance, der er almindelig inden for virksomhedens branche, og at virksomheden ved beregning må lægge de gennemsnitlige bruttoavancer inden for branchen til grund sammenholdt med, hvad virksomhedens bruttoavance ved kalkulation af byggeri for fremmed regning er. Bruttoavancen bør altså fastsættes, så den som minimum kan give en byggevirksomhed et vist overskud.

I Mn 441/76 opførte en murermester på egen grund et parcelhus med henblik på salg. Han blev pålagt at momsberigtige byggeriet i henhold til en kalkuleret salgspris, der skulle omfatte samtlige omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår i den momspligtige værdi for varer og ydelser af

### Q.1.4.3 Momsgrundlag

#### Q.1.4.4

den pågældende art, uanset, at murermesteren måtte påregne at skulle sælge huset med tab.

I Mn 835/83 fastslog Momsnævnet, at et typehusaktieselskab, der opførte parcelhuse med henblik på salg, ikke kunne fradrage en ydet rabat i momsgrundlaget, men skulle beregne momsgrundlaget for byggeriet på baggrund af selskabets almindelige prislisterpris. Ifølge afgørelsen kan byggevirksomheder dog fradrage en ydet rabat i momsgrundlaget, hvis byggevirksomheden i forbindelse med byggeri for fremmed regning yder en tilsvarende rabat.

I TfS 1991, 329, fandt Momsnævnet, at ved beregning af momsgrundlaget for byggeselskabers andelsboligbyggeri for egen regning bør kalkulationsmetoden principielt ikke sammenblandes med andre metoder, såsom en gennemsnitsberegning for visse honorarer baseret på tilsvarende byggerier i området.

I Mn 1349/92 havde et byggeselskab opført prøvehuse for egen regning. Selskabet gjorde gældende, at der ikke eksisterede en almindelig salgspris for et prøvehus, hvorfor den momspligtige værdi måtte være de faktisk opnåede priser, som i disse tilfælde erfaringsmæssigt ligger 10 % lavere end prislisterprisen. Momsnævnet afgjorde, at den momsmæssige værdi for prøvehusene skulle fastsættes efter selskabets prislisterpris. Nævnet lagde her ved vægt på, at det i momsmæssig henseende er uden betydning, at prøvehuse sælges billigere end huse af samme slags med den begrundelse, at de har været anvendt som prøvehuse. Nævnet lagde endvidere til grund, at prøvehuses forarbejdning og kvalitet - ifølge selskabets oplysninger - altid ville være mindst på højde med et tilsvarende parcelhus.

#### Q.1.4.4 Tidspunkt for beregning af moms

De arbejdsydelser, der er præsteret af virksomheden, og de materialer, der er anvendt i forbindelse hermed, skal medregnes til momsgrundlaget i den momsperiode, i hvilken de er udført eller anvendt. Momsafregningen kan således ikke udskydes, indtil bygningerne sælges eller tages i anvendelse, men skal foretages momsperiode for momsperiode med endelig regulering ved arbejdets færdiggørelse. Se Mn.308/70.

Der skal således foretages løbende momsberigtigelse af værdien af arbejdsydelser og materialer som anvendes ved byggeriet.

#### Q.1.4.5 Fradragsret for købsmoms

Momsregistrerede virksomheder kan fradrage købsmomsen af virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter § 13, jf. momslovens § 37, stk. 1.

For visse indkøb er der ifølge § 42 dog ingen eller kun begrænset fradragsret, se J.3.

For varer og ydelser, som foruden momspligtige aktiviteter også anvendes til momsfrie aktiviteter eller virksomheden uvedkommende formål, er der delvis fradragsret efter bestemmelserne i §§ 38, 39, 40 og 41, se J.2.

Virksomheder, der er momspligtige for byggeri mv. for egen regning med henblik på salg eller udlejning efter § 6 eller for byggeri mv. med henblik på virksomhedens eller virksomhedens indehavers brug efter § 7, anses med hensyn til det udførte arbejde og de materialer, der anvendes til dette arbejde, for at have foretaget en momspligtig leverance til virksomheden selv, jf. § 6, stk. 2, og § 7, stk. 2. For købsmomsen af de materialer, der anvendes til det udførte arbejde, har virksomheden fuld fradragsret.

Den pålægsmoms, der beregnes af byggeri mv. efter §§ 6 og 7, er på en gang salgsmoms og købsmoms for virksomheden. Virksomheden har derfor fradrag for pålægsmomsen efter momslovens almindelige regler, jf. § 37, stk. 2, nr. 5. Der er således fuldt fradrag for pålægsmomsen i det omfang, der er tale om byggeri m.v. af bygninger, som udelukkende anvendes til momspligtige formål. For bygninger, der anvendes helt eller delvis til momsfri aktiviteter eller den momsregistrerede virksomhed uvedkommende formål, er der ingen henholdsvis delvis fradrag for pålægsmomsen, jf. § 37, stk. 1, og § 39. For bygninger, der anvendes til de i § 42, stk. 1, nævnte formål, er der tilsvarende ikke fradragsret for pålægsmomsen.

Fuld og delvis fradragsret i forbindelse med byggeri mv. for egen regning er nærmere beskrevet i underafsnittene nedenfor.

Da momsregistrerede virksomheder alene kan fradrage købsmomsen af virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter § 13, jf. momslovens § 37, stk. 1, er der ikke fradragsret for omkostninger ved salg af fast ejendom.

Dog kan der være hel eller delvis fradragsret ved salg af fast ejendom, der sker som led i en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., se J.1.1.

Om delvis fradragsret i forbindelse med salg af fast ejendom, se Q.1.4.5.6.

#### **Omkostninger ved salg af fast ejendom**

#### **Q.1.4.5.1 Fradragsret for materialer til byggeri mv. for egen regning**

#### **Materialer anvendt af virksomheden selv**

Virksomheder, der for egen regning opfører bygninger mv., med henblik på salg og udlejning, kan fuldtud fradrage købsmomsen af de materialer, som udelukkende anvendes til det arbejde, der udføres af den momspligtige person eller dennes ansatte, jf. momslovens § 37, stk. 1. Tilsvarende kan virksomheder, der opfører bygninger mv. for egen regning til virksomhedens eller virksomhedens indehavers brug, fuldtud fradrage købsmomsen af de materialer, som udelukkende anvendes til arbejde, der udføres af virksomhedens ansatte.

Til købsmomsen kan således medregnes momsen af de omkostninger, der indgår i kalkulationen for det pågældende byggearbejde, f.eks. vognmandskørsel af jord, beton mv. Endvidere kan f.eks. momsen af hårde hvidevarer, som virksomheden selv monterer, medregnes til virksomhedens købsmoms,

### Q.1.4.5.1

men skal så efterfølgende medtages i kalkulationen af virksomhedens momsgrundlag for det pågældende arbejde. Tilsvarende gælder for momsen af udgifter til el, vand og varme, der benyttes af virksomheden ved byggeriet indtil tidspunktet for byggeriets færdiggørelse.

#### **Materialer indkøbt til brug for andre virksomheders arbejder**

Ved byggeri mv. med henblik på salg eller udlejning kan momsen af materialer, som virksomheden indkøber til andre virksomheders arbejde ved byggeriet, ikke medregnes til købsmomsen, jf. § 37, stk. 1, fordi disse indkøb anvendes til brug for en fritagen transaktion i form af udlejning eller salg af den faste ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 8 og 9. Momsen af håndværksarbejde (entrepriser), som udføres af andre virksomheder, kan heller ikke medregnes til købsmomsen, jf. Mn 255/69 og Mn 267/69. Sådanne entrepriser og materialeindkøb indgår til gengæld heller ikke i opgørelsen af momsgrundlaget ved byggeri for egen regning.

Er virksomheden derimod frivilligt registreret for udlejning mv. af den pågældende faste ejendom, jf. momslovens § 51, stk. 1, 1. pkt., kan virksomheden fradrage købsmomsen af indkøb af materialer til brug for underleverandører og entrepriser der udføres af andre virksomheder efter momslovens almindelige regler. Omfatter den frivillige registrering hele ejendommen, har virksomheden således fuld fradragsret, jf. § 37.

Virksomhederne kan ligeledes blive frivilligt registreret for opførelse mv. af fast ejendom med henblik på salg til en registreret virksomhed, jf. momslovens § 51, stk. 1, 5. pkt. Det betyder, at virksomheden på visse betingelser kan få tilbagebetalt den moms, som den har betalt i forbindelse med købet og byggeriet mv.

Om betingelserne for frivillig registrering, se Q.1.2.2.1, Q.1.2.3.1 og M.5.

Ved byggeri mv. med henblik på virksomhedens brug er der fradragsret for købsmomsen af materialer, som virksomheden indkøber til andre virksomheders arbejde ved byggeriet, og for momsen af entrepriser, som udføres af andre virksomheder, efter momslovens almindelige regler. Virksomheden har derfor fuld fradragsret, hvis bygningen udelukkende anvendes til fradragsberettigede formål, jf. momslovens § 37, stk. 1.

#### **Fradragstidspunkt**

Den fradragsberettigede købsmoms for materialer, der anvendes i forbindelse med byggeri mv. kan fradrages i den momsperiode, hvor indkøbene er foretaget, jf. momslovens § 56, stk. 3, se J.1.2.

Virksomheder, der er frivilligt registreret for opførelse mv. af fast ejendom med henblik på salg, kan dog først få tilbagebetalt købsmomsen, når betingelserne i Q.1.2.2.1 er opfyldt. Derefter kan der ske løbende tilbagebetaling af købsmoms, som virksomheden har betalt i forbindelse med købet og byggeriet mv.

Den pålægsmoms, som beregnes i henhold til momslovens § 6, kan fradrages i overensstemmelse med momslovens almindelige regler.

Efter § 37, stk. 1, kan der således ikke indrømmes fradragsret for pålægsmomsen i de tilfælde, hvor opførelse mv. af bygningen sker med henblik på en momsfrigatet transaktion i form af udlejning eller salg af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 8 og 9.

Er virksomheden derimod frivilligt registreret for udlejning mv. af den pågældende faste ejendom, jf. momslovens § 51, stk. 1, 1. pkt., kan virksomheden fradrage pålægsmomsen som købsmoms. Der er dog kun delvis fradragsret, såfremt den frivillige registrering ikke omfatter hele bygningen, jf. § 39.

Virksomhederne kan ligeledes blive frivilligt registreret for opførelse mv. af fast ejendom med henblik på salg til en registreret virksomhed, jf. momslovens § 51, stk. 1, 5. pkt. Det betyder, at virksomheden på visse betingelser kan få tilbagebetalt den moms, som den har betalt i forbindelse med købet og byggeriet mv., herunder også pålægsmomsen.

Om betingelserne for frivillig registrering, se Q.1.2.2.1, Q.1.2.3.1 og M.5.

Fradragsberettiget pålægsmoms kan fradrages som købsmoms i den momsperiode, hvor pålægsmomsen indgår i salgsmomsen, når virksomheden er frivilligt registreret for udlejning m.v.

Virksomheder, der er frivilligt registreret for opførelse mv. af fast ejendom med henblik på salg, kan først få tilbagebetalt købsmomsen, når betingelserne i Q.1.2.2.1 er opfyldt. Derefter kan pålægsmomsen tilbagebetales løbende i takt med, at den beregnes.

Den pålægsmoms, som beregnes i henhold til momslovens § 7, kan fradrages i overensstemmelse med momslovens almindelige regler.

Ved opførelse mv. af en bygning til virksomhedens brug er der fuld fradragsret for den beregnede pålægsmoms, jf. § 37, stk. 1, når bygningen udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige aktiviteter. Anvendes bygningen derimod til momsfritagne aktiviteter efter § 13 eller virksomheden uvedkommende formål, er der ingen fradragsret for pålægsmomsen, jf. § 37, stk. 1. Tilsvarende er der ingen fradragsret, hvis bygningen anvendes til formål omfattet af § 42, stk. 1.

Hvor bygningen udover fradragsberettigede formål anvendes til ikke fradragsberettigede formål, er der delvis fradragsret for pålægsmomsen, jf. § 39.

En tandlæge, som ved egne ansatte opfører en bygning udelukkende til virksomhedens brug, skal beregne pålægsmoms i henhold til § 7. Tandlægen kan efter reglerne i momslovens § 37, stk. 1 fradrage købsmomsen af materialer anvendt ved de ansattes byggearbejde, men kan ikke fratække

### **Q.1.4.5.2 Fradragsret for pålægsmomsen efter § 6 - Opførelse mv. med henblik på salg eller udlejning**

### **Fradragstidspunkt**

### **Q.1.4.5.3 Fradragsret for pålægsmomsen efter § 7 - Opførelse mv. med henblik på virksomhedens brug**

#### Q.1.4.5.4

pålægsmomsen som købsmoms, idet virksomhedens leverancer er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

#### Fradrags tidspunkt

Fradragsberettiget pålægsmoms kan fradrages som købsmoms i den momsperiode, hvor pålægsmomsen indgår i salgsmomsen.

#### Q.1.4.5.4

#### Delvis fradragsret

I momslovens § 39 fastsættes særlige regler for opgørelsen af delvis fradragsret for købsmoms ved opførelse, ombygning, reparation eller vedligeholdelse af bygninger, der anvendes til forskellige formål. Disse formål kan være momspligtige aktiviteter, momsfri aktiviteter eller den registrerede virksomhed i øvrigt uvedkommende formål. Der er kun fradragsret for den købsmoms, der vedrører momspligtige aktiviteter.

For udgifter til anlæg, reparation, vedligeholdelse og lignende af anden fast ejendom end bygninger, finder hovedreglen om delvis fradragsret i § 38 anvendelse, jf. § 39, stk. 5. Der gælder dog særlige regler for vedligeholdelse af veje, som benyttes ved tilkørsel til en registreret landbrugsvirksomheds beboelsesbygninger og driftsbygninger, se J.2.3.

For andre udgifter, eksempelvis udgifter til kontorhold, administration mv., har momsregistrerede virksomheder fradragsret efter momslovens almindelige bestemmelser.

#### Q.1.4.5.5

#### Delvis fradragsret for opførelse mv. af bygninger - momslovens § 39

#### Opførelse af bygninger

Efter momslovens 39, stk. 1, opgøres den delvise fradragsret for købsmomsen ved opførelse af en bygning, herunder en tilbygning, som både omfatter lokaler, der anvendes til momspligtige formål, og lokaler, der anvendes til andre formål, efter et skøn over byggeomkostningerne til de lokaler, der anvendes til momspligtige formål, i forhold til de samlede byggeomkostninger.

Hvis lokalerne til de forskellige anvendelser er af samme standard, kan beregningen af den delvise fradragsret efter praksis foretages på grundlag af forholdet mellem de fradragsberettigede lokalers etageareal og bygningens samlede etageareal. Etagearealet af lokaler med skrå vægge i tagetager opgøres i overensstemmelse med bygningsreglementet.

#### Lokaler, der ikke medregnes til virksomheden

§ 39, stk. 2, omhandler 2 kategorier af lokaler, der ikke er omfattet af virksomhedens lokaler efter stk. 1.

For det første drejer det sig om lokaler, der anvendes som bolig for virksomhedens indehaver eller personale. Det gælder, selv om lokalerne også anvendes i den pågældendes erhverv. Bestemmelsen svarer til § 42, stk. 1, nr. 2, se J.3.1.2.

For det andet vedrører det lokaler, der anvendes til udlejning, medmindre udlejningen er omfattet af en frivillig registrering efter § 51, stk. 1, omtalt i M.5.1.

Der er derfor ikke fradragsret for købsmoms vedrørende opførelse af lokaler, der kan anses for at indgå som en del af selve boligen, herunder sædvanlige udenomsrum til beboelsen. Det gælder som nævnt, selv om lokalerne også anvendes i virksomheden, f.eks. lokaler, der er indrettet som bryggers, fyrrum, pulterrum, grovkøkken, tegnestue og lign. Det samme er tilfældet for almindelige carporte og garager, der er opført i tilslutning til boligen. Heller ikke moms af ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder samt drift af disse lokaler kan medregnes til den delvise fradragsret efter § 39, stk. 3, fordi lokalerne end ikke delvis anses for at vedrøre virksomheden.

Landsskatteretten har i TfS 1999, 107, truffet afgørelse om, at der ikke kunne godkendes fradrag for byggeomkostninger i forbindelse med nybygning af badeværelse, bryggers samt garage/værksted, der var opført i tilknytning til et stuehus. Landsskatteretten fandt, at bryggers og badeværelse tillige blev anvendt som bolig for virksomhedens indehaver, og at garage/værksted efter en konkret vurdering tillige måtte anses egnet til at indgå som en integreret del af den private bolig.

Landsskatteretten har i SKM2002.374.LSR anset en oversættelsesvirksomhed for berettiget til forholdsmæssigt fradrag for moms af udgifter til opførelse af ejendom. Virksomheden drives fra en ejendom, der også fungerer som privat bolig for indehaveren. Landsskatteretten fandt, at et kontorlokale må anses som udelukkende anvendt af virksomheden, mens et arkivlokale må anses for at indgå som en integreret del af indehaverens private beboelse, hvorefter der ikke kan indrømmes fradragsret for nogen del af momsen ved udgifter i forbindelse med arkivlokalet.

Vestre Landsret har i SKM2003.163.VLR stadfæstet en kendelse fra Landsskatteretten. En eneanpartshaver opførte en villa i to etager. Hovedparten af stueetagen blev udlejet til hans anpartsselskab. Eneanpartshaveren var frivilligt momsregistreret for erhvervmæssig udlejning af fast ejendom efter momslovens § 51, omtalt i M.5.1. På baggrund af den frivillige registrering var der foretaget fradrag for moms på den del af byggeomkostningerne, som kunne henføres til den udlejede del af villaen.

Told- og skatteregionen fandt, at lokalerne med undtagelse af et enkelt kontor helt eller delvist blev anvendt til boligformål. Regionen fandt derfor, at alene det pågældende kontor kunne anses for omfattet af den frivillige registrering, og at der alene var fradrag for de byggeomkostninger, der kunne henføres til kontoret. Landsskatteretten stadfæstede regionens afgørelse.

Landsretten fandt, at eneanpartshaveren ikke havde godtgjort, at de øvrige udlejede lokaler udelukkende var opført og anvendt til erhvervmæssig brug. Eneanpartshaveren havde derfor ikke fradragsret for momsen på byggeomkostningerne vedrørende lokalerne. Landsretten lagde vægt på, at lokalerne ikke var særligt indrettet til erhverv, og at de kun i begrænset

### Q.1.4.5.5

omfang fysisk var adskilt fra eneanpartshaverens bolig på 1. sal og den del af stueetagen, som ikke var udlejet. Lokalerne var egnede til at indgå som en integreret del af den private bolig.

Købsmoms vedrørende lokaler er kun fradragsberettiget, hvis lokalerne anses for opført/anvendt udelukkende til virksomhedens brug. Hvorvidt lokalerne kan karakteriseres som en del af virksomhedens lokaler, beror på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde. I vurderingen heraf kan bl.a. indgå:

- hvorledes lokalerne er indrettet, herunder om der f.eks. er omkostningsfordyrende installationer, som indicerer, at lokalerne udelukkende anvendes erhvervsmæssigt
- om lokalerne er nødvendige for at drive virksomheden
- hvor lokalerne er placeret i forhold til den private beboelse, herunder hvorledes de er adskilt fra beboelsen
- virksomhedens karakter og omfang
- hvor virksomhedens øvrige erhvervslokaliteter ligger
- hvad disse består i
- hvor store de er
- om de lokaler, der i øvrigt indgår i boligen, svarer til en normal bolig for indehaveren og dennes familie med hensyn til størrelse, art, indretning og udstyr
- om erhvervslokalerne i en virksomhed med ansat personale er godkendt af bygningsmyndighederne/Arbejdstilsynet til erhvervsformål
- om der gives nedsættelse i beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten som følge af lokalernes anvendelse til erhvervsformål.

Hvis ophold i ejendommen i momslovens forstand må anses som egentlig beboelse af en del af ejendommen, kan det ikke tillægges vægt, om ejendommen efter anden lovgivning ikke må benyttes til beboelse, og/eller om ejendommens indretning gør den mindre egnet til beboelse.

### **Ombygning, reparation og vedligeholdelse mv. af bygninger**

Efter momslovens § 39, stk. 3, kan moms af ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder i bygninger, der anvendes såvel til formål, der er fradragsberettigede efter § 37, fordi de anvendes til brug for en momsregistreret virksomhed, som til andre formål, fradrages i det omfang, momsen direkte vedrører lokaler, der anvendes til momspligtige formål. Det er en betingelse for fradrag, at leverandøren i sin faktura har delt prisen op for det arbejde, han har udført.

Efter momslovens § 39, stk. 4, kan moms af tilsvarende arbejder, som ikke direkte kan henføres til bygningens enkelte lokaler, f.eks. udvendig vedligeholdelse, reparation eller udskiftning af bygningens varmeanlæg eller andre fællesinstallationer, fradrages med den andel, der svarer til forholdet mellem etagearealet af de fradragsberettigede lokaler og bygningens samlede etageareal.



Bestemmelsen omfatter ikke udgifter til lys, varme, rengøring mv. Moms af sådanne udgifter kan fradrages med en andel, som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 og 2, se Q.1.4.5.6.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 527 besvaret en forespørgsel om fradragsret for moms af halmfyringsanlæg og andre alternative energianlæg, som af landbrugsvirksomheder m.fl. installeres i en bestående driftsbygning med henblik på at forsyne såvel driftsbygninger som privatbolig med varme.

Styrelsen meddelte, at købsmomsen af et halmfyr mv., der placeres i en bestående driftsbygning, er fuldt fradragsberettiget, jf. momslovens § 39, stk. 4. Styrelsen har herved lagt vægt på, at halmfyringsanlæg mv. efter fast skattemæssig praksis (vurderingsloven og afskrivningsloven) anses for sædvanligt tilbehør til den faste ejendom.

For så vidt angår fyringsanlæg, som installeres i forbindelse med opførelse af bygninger eller tilbygninger, behandles disse efter § 39, stk. 1, dvs. ud fra et skøn over byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler i forhold til de samlede byggeomkostninger. Placeres fyringsanlægget i en driftsbygning, som udelukkende anvendes til momspligtige formål, vil der således også i dette tilfælde være fuld fradragsret. Afgørelsen gælder også for konventionelle energianlæg.

Bestemmelserne i § 39, stk. 1-4, omhandler, som ovenfor nævnt, den situation, at lokalerne bruges til momspligtig virksomhed samt til andre formål. Hvis det andet formål er at drive erhvervsvirksomhed, der er momsfri, jf. § 13, er momsen af de af bestemmelsen omhandlede indkøb, som vedrører denne del af virksomheden, ikke fradragsberettiget, jf. § 37, stk. 1, og § 38, stk. 1.

Det volder typisk ikke de store vanskeligheder at opgøre den ikke fradragsberettigede del, i det omfang et bestemt lokale alene anvendes til den ikke momsregistrerede virksomhed (eller privat), og lokalestandarder er ens for de forskellige anvendelser. Dette sker efter principperne i § 39, stk. 1-4.

Hvis et eller flere lokaler anvendes til blandet erhvervsvirksomhed, skal der foretages en fordeling af den beregnede købsmoms på de aktuelle lokaler. Fordelingen foretages på baggrund af et skøn. Ved udøvelsen af dette skøn henses normalt til omsætningsfordelingen mellem den momspligtige virksomhed og den momsfri virksomhed. Fradragsretten beregnes således efter principperne for blandet anvendelse i § 38, stk. 1 og 2.

Se TfS 2000, 645 hvor der af Landsskatteretten alene blev godkendt delvis fradragsret for momsen af udgifter ved genopførelse af bygninger, der var anvendt til såvel momspligtig landbrugsvirksomhed som til momsfrigtagen virksomhed ved ungdomshøjskole, der var et døgntilbud til unge over 18 år. Retten fandt, at momslovens § 39, stk. 1 og 2, ikke har taget direkte stilling til den situation, hvor de opførte bygninger anvendes til både momspligtige og momsfrigtage aktiviteter. Den delvise fradragsret fandtes at skulle fastsættes på grundlag af et skøn over omfanget af de momspligtige aktiviteter,

#### **Lokaler, der bruges blandet**

### Q.1.4.5.6

der blev udøvet fra de omhandlede bygninger. Skønnet var i sagen udøvet efter principperne i momslovens § 38, stk. 1.

I SKM2002.405.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret TSS cirkulære nr. 2002-7 af 7. marts 2001, punkt 7. En virksomhed, der ud over kantinedrift har ikke-momspligtige aktiviteter eller blandede momsfrie og momspligtige aktiviteter, har delvis fradragsret for udgifter til spisefaciliteter, jf. momslovens §§ 38 og 39.

I henhold til bekendtgørelse om faste arbejdssteders indretning nr. 96 af 13. februar 2001, § 43 er virksomheder pålagt, at der på arbejdsstedet skal stilles spisepads til rådighed. Spisepadsen skal ifølge bekendtgørelsens § 48 og 49 bestå af et egnet lokale, som skal indrettes med borde og stole. Udgifter til egnet lokale, borde og stole er således udgifter, som både knytter sig til virksomhedens sædvanlige leverancer og til kantinens leverancer.

#### **Anden fast ejendom end bygninger**

Ifølge § 39, stk. 5, kan købsmoms vedrørende anlæg, reparation og vedligeholdelse og lign. af anden fast ejendom end bygninger fradrages med en andel, som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 og 2.

Som eksempler på bestemmelsens anvendelsesområde kan nævnes grunde og havne mv. Moms af anlægs-, reparations- og vedligeholdelsesudgifter skal behandles efter de regler, der gælder for delvis fradragsret ved blandet anvendelse, jf. § 38, stk. 1, eller de regler, der gælder for delvis fradragsret, jf. § 38, stk. 2, hvor aktivet udover at blive brugt i den registreringspligtige virksomhed også anvendes til virksomheden uvedkommende formål, herunder privat, se Q.1.4.5.6.

Moms vedrørende vedligeholdelse af veje, der bruges, når der skal køres til en registreret landbrugsejendoms beboelsesbygninger og til virksomhedens driftsbygninger, fradrages dog efter reglerne i § 40, stk. 1, se J.2.3.

#### **Q.1.4.5.6 Delvis fradragsret for andre udgifter**

Øvrige omkostninger, der ikke udelukkende vedrører virksomhedens momspligtige eller momsfrie omsætning, er omfattet af momslovens almindelige regler om delvis fradragsret. Efter hovedreglen i momslovens § 38, stk. 1, kan der for varer og ydelser, som en momsregistreret virksomhed anvender til både momspligtige formål og andre formål i virksomheden, foretages fradrag for den del af købsmomsen, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

Momsgrundlaget beregnet efter § 28, stk. 2, af det arbejde og de materialer, som efter §§ 6, stk. 2, og 7, stk. 2, sidestilles med levering mod vederlag, indgår ved beregningen af omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

For varer og ydelser, som af en momsregistreret virksomhed benyttes både til momspligtige formål og til virksomheden uvedkommende formål, kan der efter § 38, stk. 2, udelukkende foretages fradrag for den del af købsmomsen, der skønmæssigt svarer til de pågældende varer og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Told- og skatteregionen kan efter forudgående ansøgning efter § 38, stk. 3, give tilladelse til, at fradragsretten i virksomheder med flere sektorer opgøres særskilt for hver sektor inden for virksomheden. Tilsvarende kan told- og skatteregionen påbyde, at virksomheden skal foretage en sådan særskilt opgørelse for hver sektor. For en nærmere beskrivelse af § 38 henvises til J.2.1.

Som eksempel vil en virksomhed, der opfører bygninger for egen regning med henblik på salg eller udlejning, have delvis fradragsret for de udgifter til virksomhedens administration mv., som ikke udelukkende kan henføres til enten den registreringspligtige eller den ikke-registreringspligtige del af virksomheden. Det vil f.eks. kunne være udgifter til telefon, revision, regnskabsmæssig assistance, kontorudgifter, lokaleudgifter mv.

Som et andet eksempel vil en virksomhed, der udover momspligtige formål, anvender en bygning til virksomhedens momsfrie formål have delvis fradragsret efter en omsætningsfordeling ifølge § 38, stk. 1, for lys, varme, rengøring mv. i bygningen.

Efter momslovens § 37, stk. 1, er der alene fradragsret for købsmoms ved indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter § 13. For indkøb mv., som anvendes både til momspligtige leverancer og til andre formål i virksomheden, kan der efter § 38, stk. 1, alene foretages delvis fradrag for købsmomsen efter en omsætningsfordeling. Ved opgørelsen af virksomheders delvise fradragsret efter § 38, stk. 1, skal indtægten ved leverancer, der er momsfrie efter § 13, indgå i omsætningen i den ikke-registreringspligtige del af virksomheden.

Levering af fast ejendom er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Fra 1. april 2002 skal salg af huse derfor ved opgørelsen af den delvise fradragsret anses for momsfri omsætning, uanset om virksomheden har foretaget byggearbejde på husene. Se TSCIR 2001-35. Om salg af større driftsmidler og fast ejendom samt bitransaktioner vedr. fast ejendom, se dog nedenfor og J.2.1.1.

I perioden indtil den 1. april 2002 kan virksomhederne fortsat unnlade at anse salg af huse, som virksomheden har momsberigtiget efter reglerne om byggeri for egen regning, som momsfri omsætning, se evt. overgangsbestemmelsen i TSCIR 2001-35.

Ved opgørelsen af den delvise fradragsret skal salg af huse, som virksomheden har opført for egen regning med henblik på salg, jf. momslovens § 6, fra 1. april 2002 derfor anses for momsfri omsætning. Afståelsessummen skal indgå i virksomhedens samlede omsætning. Momsgrundlaget ved byggeri mv. for egen regning skal indgå i den momspligtige omsætning.

### Salg af fast ejendom

### Opførelse for egen regning med henblik på salg

Eksempel:	
Byggeri for fremmed regning:	1.000.000 kr.

### Q.1.4.6

Byggeri for egen regning:	2.000.000 kr.
Salg af fast ejendom:	3.000.000 kr.
I alt omsætning:	6.000.000 kr.

Fradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1:

$$((1.000.000+2.000.000)\times 100)/(6.000.000) = 50 \%$$

#### Salg som led i virksomhedsoverdragelse

En virksomheds beholdning af fast ejendom, der er opført eller under opførelse for egen regning med henblik på salg, skal anses for et aktiv i virksomheden. Sker der overdragelse af et sådant aktiv som led i en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., skal vederlaget ved overdragelsen ikke medregnes til den momsfrie omsætning, jf. TSCIR 2001-35.

#### Salg af investeringsgode

Afståelsessummen ved salg af fast ejendom, der har været anvendt til udlejning, og hvor udlejeren har været frivilligt momsregistreret efter § 51, vil efter praksis blive anset for salg af et investeringsgode, som der ses bort fra ved opgørelsen af virksomhedens momsfrie omsætning. Det er en betingelse, at der ikke er tale om egentlig erhvervsmæssig systematisk tilrettelagt opkøb mv. og salg af fast ejendom, se J.2.1.1.

#### Bitransaktioner vedrørende fast ejendom

Enkeltstående salg af fast ejendom vil i øvrigt efter omstændighederne kunne anses for indtægt ved bitransaktioner vedrørende fast ejendom. Sådanne indtægter skal ikke medregnes til virksomhedens omsætning. Ved bitransaktioner forstås transaktioner af helt underordnet betydning eller transaktioner, der er direkte afledt af virksomhedens momspligtige aktiviteter. Et eksempel herpå er enkeltstående salg af en fast ejendom. For en nærmere beskrivelse se J.2.1.1.

### Q.1.4.6 Registreringspligt

En momsregistreret person, som mod vederlag leverer momspligtige varer og ydelser til andre og derudover er momspligtig for byggeri mv. for egen regning, skal ikke registreres særskilt for byggeri mv. for egen regning.

En momspligtig person, som mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, og som derudover er momspligtig for byggeri mv. for egen regning efter §§ 6 og 7, anses for at foretage en momspligtig leverance til sig selv. Den momspligtige person skal derfor momsregistreres, hvis værdien af det udførte arbejde og de materialer, der anvendes til dette arbejde, overstiger 50.000 kr. årligt. Hvis den momspligtige person udover de momsfrie leverancer også leverer momspligtige varer og ydelser til tredjemand, skal den momspligtige person dog momsregistreres, hvis værdien af det udførte arbejde og de materialer, der anvendes til arbejdet, tilsammen med de momspligtige leverancer til tredjemand overstiger 50.000 kr. årligt.

Eksempel: En øjenlæge, som med fortjeneste sælger kontaktlinser, vil være momspligtig af dette salg efter § 4, se D.11.1. Har øjenlægen ansat en hånd-

værkssvend til at udføre moderniseringsarbejde på den bygning, hvor klinikken har til huse, vil øjenlægen være momspligtig af dette arbejde, jf. § 7. Hvis momsgrundlaget ved salget af kontaktlinser er 25.000 kr. årligt, og værdien af det udførte arbejde og de materialer, der anvendes til arbejdet, er 31.000 kr., vil øjenlægen være registreringspligtig og skulle betale moms, idet den samlede årlige momspligtige omsætning overstiger 50.000 kr.

Om bestemmelserne vedr. momsregistrering i øvrigt, se Q.1.2.7 og M.

Af hensyn til de særlige regler, som gælder for momsregning i virksomheder, der udfører byggearbejde for egen regning, se evt. Q.1.4.3, skal der for hver enkelt byggesag føres et specificeret regnskab for hver momsperiode, som gør det muligt for told- og skatteregionerne at kontrollere beregningen af pålægsmomsen, jf. momsbekendtgørelsens § . I regnskabet må der specielt tages hensyn til, at momspligten alene omfatter det arbejde ved projekteringen og opførelsen, som virksomheden selv udfører.

I tilfælde, hvor moms af udførte byggearbejder skal beregnes på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris eller en kalkuleret salgspris, skal der for hver enkelt byggesag foreligge specificerede kalkulationer, der viser, hvordan momsgrundlaget er beregnet. Som eksempel kan nævnes, at der ved opførelse på egen, lejet eller lejers grund af bygninger til salg eller udlejning skal foreligge følgende specificerede oplysninger om den enkelte byggesag:

- kostpris for materialer anvendt ved de byggearbejder, virksomheden selv har udført,
- lønudgifter inkl. sociale ydelser, som virksomheden har afholdt i forbindelse med projektering og opførelse,
- værdi af indehaverens eget arbejde vedrørende projektering og opførelse,
- andre omkostninger vedrørende de byggearbejder, virksomheden selv har udført, f.eks. anvendelse af virksomhedens materiel og udgifter til arbejdspladsindretning,
- de procenttillæg til materialer og lønudgifter mv., som virksomheden beregner sig til dækning af generalomkostninger og fortjeneste, samt specificifikation af hvordan virksomheden har beregnet disse procenttillæg.

Materialer, som virksomheden indkøber til brug for andre håndværksvirksomheders arbejde ved byggeriet, samt køb af håndværksarbejde mv. (entrepriser), som udføres af andre virksomheder, skal således bogføres særskilt i regnskabet for byggesagen, idet der ikke beregnes pålægsmoms af sådanne materialeindkøb og entrepriser.

Da momsregningen for byggeri for egen regning skal foretages for den enkelte momsperiode, skal der i det specificerede regnskab foretages registrering af værdien af anvendte materialer og lønudgifter mv. i forbindelse med de arbejdsydelser, der er udført i momsperioden.

De beregnede momsbeløb overføres for hver momsperiode til virksomhedens almindelige momsregnskab.

### Q.1.4.7 Særlige regnskabskrav

## Q.1.5

Virksomheder, der anskaffer fast ejendom eller foretager til- eller ombygningsarbejder, der helt eller delvist anvendes i forbindelse med en registreret virksomhed, jf. momslovens §§ 43-44, skal efter momsbekendtgørelsens § 66, stk. 3, opbevare regnskabsmaterialet i 10 år efter anskaffelsen af den faste ejendom eller til- og ombygningsarbejdet.

Om de generelle regnskabsbestemmelser se N.5 og N.6.

## Q.1.5

### Udtagning i forbindelse med byggeri m.v.

#### Q.1.5.1

#### Momspligt

Registreringspligtige personers udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, sidestilles efter momslovens § 5, stk. 4, med levering mod vederlag, og er dermed momspligtigt.

Vedrørende registreringspligtige personer henvises til Q.1.2.7, Q.1.4.6 og M.

Ved udtagning forstås, at varer eller ydelser, der er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført i forbindelse med den registreringspligtige virksomhed, anvendes på en sådan måde, at det må sidestilles med en leverance.

Det er alene registreringspligtige personer, som er registreringspligtige for tilsvarende leverancer af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. for fremmed regning, jf. § 4, eller for egen regning, jf. §§ 6 og 7, som kan blive momspligtige efter § 5, stk. 4.

For en beskrivelse af de øvrige udtagningsbestemmelser i § 5 henvises til D.4.2. For byggevirksomheder mv. finder disse bestemmelser anvendelse på udtagning, som ikke sker i forbindelse med byggeri mv.

Udtagningsbestemmelsen i § 5, stk. 4, omfatter bl.a. projektering og håndværksarbejde i forbindelse med opførelse, ombygning og modernisering samt reparation og vedligeholdelse af fast ejendom. Endvidere omfatter bestemmelsen byggeadministration samt anlægsarbejder, herunder byggeomdning af jordarealer. Bestemmelsen omfatter således også anden fast ejendom end bygninger.

Ved byggeomdning forstås det arbejde på en grund, der går forud for opførelsen af en bygning, f.eks. terrænregulering, dræning, nedlægning af hovedvandedlinger, etablering af hovedkloakanlæg, vejanlæg og andre fællesanlæg.

Anlægsarbejder på fast ejendom, f.eks. nyanlægning af parkeringspladser og haveanlæg, er momspligtig, når virksomheden har salg af tilsvarende ydelser til fremmede, såfremt anlæggene anvendes til den registreringsplig-

tige virksomhed uvedkommende formål.

Byggevirksomheders reparation og vedligeholdelse af egne bygninger, vil være momspligtig efter § 5, stk. 4, hvis bygningerne anvendes til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, såfremt byggevirksomheden udfører lignende reparations- og vedligeholdelsesarbejder for andre. Reparation og vedligeholdelse af egne bygninger kan evt. være momspligtig efter §§ 6-7, selvom byggevirksomheden ikke udfører lignende reparations- og vedligeholdelsesarbejder for andre, og selvom bygningerne anvendes til formål, der vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, se Q.1.4.2 om momspligt ved byggeri mv. for egen regning.

Formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, omfatter udover virksomhedens ikke-momspligtige aktiviteter og virksomhedens indehavers brug ligeledes anvendelse til ikke fradragsberettigede formål som bolig, vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehjem, og sommerhuse for virksomhedens personale og andre virksomheden uvedkommende formål, jf. 37, stk. 1, og 42, stk. 1.

Hvis udtagningen sker den 1. januar 2003 eller senere, vil værdien af indehaverens eget arbejde ikke indgå i momsgrundlaget, hvis der er tale om udtagning til privat brug for indehaveren eller dennes personale. Se Q.1.5.2.

### **Indehaveres arbejde**

Indehavere af registreringspligtige bygge- og anlægsvirksomheder er momspligtige af værdien af eget bygningsarbejde i forbindelse med byggeri til andre formål end privat brug for indehaveren eller dennes personale, når arbejdet falder inden for den pågældendes fag eller hertil nært knyttede fagområder. Snedkerarbejde og tømrerarbejde betragtes i denne henseende som hørende under samme fagområde, jf. Mn 180/68. Tilsvarende gælder for deltagere i et interessentskab, som driver byggevirksomhed, jf. Mn 477/77.

Selvom indehaveren ikke er uddannet inden for de pågældende fagområde, vil den pågældende dog alligevel være momspligtig af eget bygningsarbejde, hvis den pågældende udfører tilsvarende arbejde i forbindelse med byggeri mv. for fremmed regning, jf. HRD af 27. januar 1988 (UfR 1988.183).

I andre tilfælde skal der ikke betales moms af indehaverens personlige arbejde. Der skal eksempelvis ikke betales moms af det tømrer- og snedkerarbejde, som udføres personligt af en registreringspligtig person, der driver virksomhed som modelsnedker inden for jern- og metalindustriens fagområde, idet den pågældendes fag ikke har nogen tilknytning til byggefagene, jf. Mn 285/70.

Uanset at det af indehaveren udførte byggearbejde ikke er momspligtigt efter 5, stk. 4, kan det i stedet være momspligtigt efter § 6, jf. Mn 269/69.

Der skal efter § 5, stk. 4, betales moms af det arbejde, der udføres af virksomhedens personale, selvom arbejdet falder uden for indehaverens eller personalets fagområde, jf. Mn 180/68.

### **Ansattes arbejde**

## Q.1.5.2

### Udtagning af materialer og ydelser

Udtagning af materialer fra virksomheden i forbindelse med byggeri mv. til ikke fradragsberettigede formål er momspligtigt efter bestemmelsen i § 5, stk. 4, når virksomheden leverer tilsvarende materialer til andre. F.eks. er udtagning af sten fra et teglværk eller træ fra en tømmerhandel momspligtig, jf. Mn 180/68.

Tilsvarende gælder materialer, der indgår som en integreret del af leverancer vedr. byggeri mv. til tredjemand, uanset at materialerne ikke faktureres særskilt. Anvendelse af virksomhedens driftsmidler i forbindelse med byggeri mv., der ikke vedrører den registreringspligtige del af virksomheden, anses ligeledes som udtagning af en ydelse efter bestemmelsen i § 5, stk. 4, når driftsmidlerne anvendes i forbindelse med leverancer vedr. byggeri mv. til tredjemand.

### Frivilligt arbejde

En momspligtig person, som i sin fritid arbejder som frivillig, ulønnet arbejdskraft, anses ikke i forbindelse med det frivillige arbejde for at foretage udtagning. Der skal således ikke betales moms af det arbejde, som indehavere af registreringspligtige virksomheder udfører som frivillig, ulønnet arbejdskraft ved f.eks. opførelse af en idrætsforenings klubhus, jf. Dep. 991/87. Det er alene den gratis arbejdskraft, der er momsfri.

## Q.1.5.2 Momsgrundlag

Momslovens bestemmelser om momsgrundlaget ved udtagning i forbindelse med byggeri mv. er ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven (Fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde).

Hvis udtagningen sker den 1. januar 2003 eller senere, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 1, jf. § 28, stk. 1, 3. pkt, indsat ved lovændringen, på grundlag af indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, hvis udtagningen sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale. Værdien af indehavers eget arbejde indgår ikke i opgørelsen af fremstillingsprisen, jf. § 28, stk. 1, 1. pkt., som ændret ved lov nr. 1064 af 17. december 2002. Om opgørelsen af indkøbs- eller fremstillingsprisen, se G.2.1.

Hvis udtagningen sker til andre formål end privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale, eller hvis udtagningen er sket før 1. januar 2003, beregnes momsen ved momspligt efter § 5, stk. 4, efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3, på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til tredjemand. Hvis en sådan salgspris ikke findes, beregnes momsen af en kalkuleret salgspris, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår i momsgrundlaget for leverancer af varer eller ydelser af den pågældende art.

Der henvises til afsnit Q.1.4.3 om momsgrundlaget ved byggeri for egen regning.

I forbindelse med byggeri mv. af bygninger, anlæg mv., som anvendes både til fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede formål, skal der ikke beregnes udtagningsmoms af den del af momsgrundlaget ved byggeriet,



som vedrører de fradragsberettigede formål. Den del, som vedrører fradragsberettigede formål, beregnes efter praksis ved hjælp af reglerne i §§ 38, 39 og 40, stk. 1, om opgørelse af delvis fradragsret. Efter praksis kan virksomheden ved opgørelsen af momstilsvaret i stedet vælge at beregne udtagningsmoms af hele byggeriet mv. og derefter tage delvis fradrag for den beregnede udtagningsmoms.

De udtagne varer og ydelser skal medregnes i momsgrundlaget for den periode, i hvilken udtagningen finder sted. Der skal således foretages løbende momsberigtigelse af værdien af udtagne arbejdsydelser og materialer.

Der henvises til Q.1.4.4 om tidspunktet for beregning af moms ved byggeri for egen regning.

I tilfælde, hvor varer og ydelser indkøbes direkte til brug ved byggeri mv. til formål, der ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, og hvor virksomheden ikke selv leverer tilsvarende varer og ydelser til andre, vil der efter § 37, stk. 1, ikke være fradragsret. Til gengæld beregnes der ikke udtagningsmoms.

Ved virksomhedens indkøb af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer, skal der i tilfælde, hvor virksomheden leverer tilsvarende varer og ydelser til andre, beregnes udtagningsmoms efter momslovens § 5, stk. 4, ved udtagningen. Til gengæld vil der ved indkøbet være fuld fradragsret for købsmomsen af materialer og underentrepriser.

Ved udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv., har virksomheden ikke fradragsret for den moms, som beregnes efter § 5, stk. 4. I forbindelse med byggeri mv. af bygninger, anlæg mv., som anvendes både til fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede formål, skal der ikke beregnes udtagningsmoms af den del af momsgrundlaget ved byggeriet, som vedrører de fradragsberettigede formål. Den del, som vedrører fradragsberettigede formål, beregnes efter praksis ved hjælp af reglerne i §§ 38, 39 og 40, stk. 1, om opgørelse af delvis fradragsret. Efter praksis kan virksomheden ved opgørelsen af momstilsvaret i stedet vælge at beregne udtagningsmoms af hele byggeriet mv. og derefter tage delvis fradrag for den beregnede udtagningsmoms.

Om de almindelige regler for fradragsret, se J.

Vedrørende delvis fradragsret henvises til Q.1.4.5.4, Q.1.4.5.5, Q.1.4.5.6 og J.2.1.

## Afsnit Q.2 Motorkøretøjer

Motorkøretøjer er omfattet af en række særregler. Disse særregler afhænger bl.a. af, om der er tale om:

- personmotorkøretøjer,
- motorkøretøjer, der er indrettet til godstransport,

### Q.1.5.3 Tidspunkt for beregning af moms

### Q.1.5.4 Købsmoms

### Q.2.1 Indledning

## Q.2.2

- nye motorkøretøjer,
- brugte motorkøretøjer, der er omfattet af brugtmomsordningen i momslovens kap. 17 eller
- vare- og lastvogne på 3 tons eller derunder.

### Fradragsret

Som udgangspunkt følger det af momslovens §§ 37 og 38, hvornår og i hvilket omfang, der er fradragsret for moms af anskaffelse og drift af motorkøretøjer. Som en undtagelse hertil er der i § 41 fastsat særlige regler for små vare- og lastmotorkøretøjer, og i § 42 er der fastsat begrænsninger i fradraget for moms af udgifter i forbindelse med drift og anskaffelse af personmotorkøretøjer.

### Afgiftsgrundlag

Det følger af momslovens § 27, hvad afgiftsgrundlaget er for levering af varer og ydelser. I § 30, er der fastsat en undtagelse hertil for udlejningsvirksomheder og køreskoler, og i kap. 17, er der fastsat en særlig regel for personmotorkøretøjer, der er omfattet af brugtmomsordningen.

Landsskatteretten har i en konkret sag i SKM2003.433.LSR fundet, at der var tale om momspligtigt salg af nye biler, der af virksomheden var indkøbt og indregistreret i eget navn med henblik på videresalg. Landsskatteretten fandt samtidig, at registreringsafgiftslovens § 8 er en særbestemmelse, der gør op med registreringsafgiftens betydning for momsgrundlaget vedørende nye motorkøretøjer, hvorfor registreringsafgiften ikke omfattes af momsgrundlaget efter § 27, stk. 1, nr. 1. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

### Afgiftsfri levering

Som udgangspunkt skal der betales moms ved levering af varer og ydelser, jf. momslovens § 4. I § 34, er der fastsat nogle fritagelsesbestemmelser for levering af nye motorkøretøjer til andre EU-lande og for levering af nye såvel som brugte motorkøretøjer til tredjelande.

Afgiftsfri levering I momsbekendtgørelsens § 32, jf. momslovens § 45, stk. 2, er der fastsat en fritagelsesbestemmelse for leveringer af motorkøretøjer til herværende ambassader, diplomater mv.

### Erhvervelse

Endelig er der fastsat særlige regler vedrørende erhvervelse af nye motorkøretøjer i momslovens § 11.

## Q.2.2

### Fradragsret for personmotorkøretøjer

#### Q.2.2.1

#### Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer § 42, stk. 1, nr. 7

### Købsmoms

Købsmomsen ved anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af højst 9 personer, kan ikke fradrages i henhold til

momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. Bestemmelsen omfatter motorkøretøjer herunder motorcykler, hvoraf der efter registreringsafgiftsloven er betalt fuld afgift (almindelige personvogne), nedsat afgift (hyrevogne) eller slet ingen afgift, fordi de er fritaget herfor (personvogne, der tilhører visse statsinstitutioner). Styrelsen har endvidere i Tfs 1998, 16, udtalt, at autocamperer, der er indrettet til befording af højst 9 personer, også er et personmotorkøretøj, i modsætning til campingvogne, jf. Tfs 1999, 508.

Visse motorkøretøjer falder imidlertid uden for bestemmelsen, fordi de efter en konkret vurdering ikke anses som personmotorkøretøjer. Dette gælder motorkøretøjer, som er særligt indrettet til brug for virksomhedens momspligtige aktiviteter, og som er fritaget for registreringsafgift. Som eksempler herpå kan nævnes mandskabsvogne, der er indrettet til befording af både mandskab og materiel. Momsen på anskaffelse, leje og drift er i disse tilfælde fradragsberettiget efter de almindelige regler, jf. §§ 37 og 38.

Det samme gælder andre transportmidler såsom cykler, knallerter, der er omfattet af færdselslovens § 2, nr. 6 (herunder EU-knallerter), busser, færger og flyvemaskiner. Disse er ikke omfattet af bestemmelsen, og de må derfor med hensyn til fradragsret for købsmomsen i lighed med mandskabsvogne behandles efter de almindelige regler, jf. §§ 37 og 38.

I en sag vedrørende motorkøretøjer på grønne nummerplader (nu røde nummerplader) har Østre Landsret, jf. Tfs 1999, 265, afsagt dom om, at der ikke kan fradrages moms ved anskaffelse af motorkøretøjer på grønne nummerplader, der anvendes til erhvervsmæssig kørsel på Københavns Lufthavns område. Landsretten har lagt til grund, at de af sagen omhandlede motorkøretøjer må anses som personmotorkøretøjer i henhold til § 42, stk. 1, nr. 7, uanset større eller mindre indretningsmæssige ændringer i overensstemmelse med deres typegodkendelse.

Det følger af momslovens § 42, stk. 1, nr. 7, at en virksomhed ikke kan fradrage moms af indkøb mv., der vedrører driften af et personmotorkøretøj. Det er i denne forbindelse vigtigt at fastlægge, hvad driftsomkostningsbegrebet omfatter. I vurderingen skal bl.a. indgå, om udgiften er en naturlig del af motorkøretøjets benyttelse. Hvis dette er tilfældet, er der tale om en driftsomkostning, jf. Q.2.4.3. I modsat fald er der tale om en udgift, der er omfattet af de almindelige regler om fradragsret, jf. §§ 37 og 38. Anskaffelse og drift af en biltelefon anses ikke som en driftsomkostning.

### **Driftsomkostninger**

Momsnævnet har, jf. Tfs 1997, 896, truffet afgørelse om, at udgifter til færgebilletter for personmotorkøretøjer (hvidpladebiler) ikke er fradragsberettigede, uagtet udgifterne afholdes i forbindelse med erhvervsmæssige aktiviteter, idet driftsomkostningsbegrebet for motorkøretøjer i momslovens forstand også omfatter udgifter til færgebilletter. Om der er fradragsret for moms af færgebilletter, afhænger således af motorkøretøjets art, og hvad det anvendes til.

### **Færebilletter**

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, jf. Tfs 1998, 605, at broafgifter, som betales ved kørsel på Storebæltsbroen, er omfattet af driftsomkostningsbe-

### **Broafgifter**

## Q.2.2.1

grebet for motorkøretøjer i momslovens forstand. Fradragsretten afhænger dermed af, hvilket motorkøretøj der er tale om, og hvad motorkøretøjet anvendes til.

Kørsel over den faste forbindelse over Øresund er pålagt en passageafgift, der opkræves på den svenske side af sundet.

Efter momslovens § 42, stk. 7, gælder der den særregel for personmotorkøretøjer, at virksomheder kan fradrage momsen af passageafgiften uanset bestemmelsen i § 42, stk. 1, nr. 7. Det er herefter lovens almindelige regler, der finder anvendelse, idet udgiften anses som en driftsudgift, der vedrører den afgiftspligtige virksomhed.

Eftersom forbindelsen er beliggende på både dansk og svensk territorium, pålægges passageafgiften moms delvis i Danmark og delvis i Sverige. Der er indført en forenklet ordning, der bevirker, at virksomheder, der er registreret i Danmark, har fradragsret for både det danske og svenske momsbeløb i det danske momsregnskab, jf. momslovens § 37, stk. 5.

Tilsvarende gælder for virksomheder, der er momsregistreret i Sverige, at de kan fradrage både det svenske og danske momsbeløb i det svenske momsregnskab.

Virksomheder, der er registreret i andre EU-lande (end Danmark og Sverige) eller i tredjelande, skal udelukkende henvende sig til de svenske myndigheder for at få momsbeløbet tilbagebetalt.

I forbindelse med passage over Øresundsbroen hvor kørslen både vedrører momspligtige og private formål, fastsættes den fradragsberettigede andel af momsen efter et konkret skøn, jf. § 38, stk. 2. Dette skøn udøves i første omgang af virksomheden selv. Ved regionernes eventuelle senere efterprøvelse af skønnet, skal den vurdering normalt lægges til grund, som ligningsmyndighederne anvender. Der henvises til Ligningsvejledningen, Almindelig del.

Såfremt virksomhedens indehaver eller dennes ansatte, der er på vej til eller fra et erhvervmæssigt bestemmelsessted anvender bilen til kørsel til et bestemmelsessted med private formål på den svenske side af broen, kan der ved udøvelsen af skønnet f.eks. lægges vægt på momenter som rejselængden til bestemmelsesstederne, rejsetid og længden af opholdet på bestemmelsesstedet. Er det muligt at vurdere, om det erhvervmæssige formål eller det private formål har været afgørende for, at der er foretaget en rejse over broen, kan der også lægges vægt på dette moment. Der vil i alle tilfælde være tale om en konkret vurdering.

I tilfælde, hvor rejsen både vedrører virksomhedens momspligtige og ikke momspligtige aktiviteter, samt private eller den registrerede virksomhed i øvrigt uvedkommende formål, er der ligeledes kun delvis fradragsret. Den fradragsberettigede andel af momsen fastsættes på følgende måde:

Først fastsættes den andel, som vedrører de momspligtige og ikke momspligtige aktiviteter under et (den erhvervsmæssige andel) efter et konkret skøn. Derefter fastsættes den fradragsberettigede andel af momsen efter en omsætningsfordeling.

Det skal endvidere bemærkes, at bestemmelsen i momslovens § 42, stk. 7, er en selvstændig undtagelsesbestemmelse fra § 42, stk. 1, nr. 7. Betingelserne i § 42, stk. 4, jf. nedenfor, har derfor ikke nogen betydning for spørgsmålet om fradragsret for momsen af passageafgiften.

### **Q.2.2.1.1 Billeasing § 42, stk. 4**

Ifølge momslovens § 42, stk. 4 og stk. 5, er der uanset bestemmelsen i § 42, stk. 1, nr. 7, en begrænset fradragsret for momspligtige virksomheder, der lejer eller leaser personmotorkøretøjer.

### **Leasing af personmotorkøretøjer i mere end 6 måneder**

Virksomheder, der lejer personmotorkøretøjer i mere end 6 måneder i sammenhæng, kan uanset momslovens § 42, stk. 1, nr. 7, fradrage momsen af lejen, dog højst med 25 pct. af fradragsgrundlaget, som er nærmere fastlagt i § 42, stk. 5. Fradragsretten skal vurderes samlet for hele lejeperioden. Således får det ingen betydning for fradragsretten, hvis momsen af lejeperioderne i en periode overstiger det samlede fradrag i § 42, stk. 5, og i andre perioder ikke. Lejeperioden kan på forhånd være aftalt i kontrakten, eller den kan aftales ved en forlængelse af kontrakten. Fradraget indrømmes uanset, at personmotorkøretøjet også benyttes privat. Som privat kørsel anses bl.a. kørsel mellem hjem og arbejdssted.

Det er dog en betingelse for fradragsretten, at mindst 10 pct. af den årlige kørsel sker i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede aktiviteter. Det kræves normalt ikke, at der føres en egentlig kørebog, hvis virksomheden på anden måde kan godtgøre, at personmotorkøretøjets benyttelse til momspligtige formål udgør mindst 10 pct. af den samlede anvendelse.

Udgangspunktet for momsfradraget i momslovens § 42, stk. 4 og stk. 5, er det beregnede afgiftsbeløb, der udgør 25 pct. af det særlige fradragsgrundlag. Virksomhederne kan fuldt ud medregne fradraget til købsmomsen, hvis virksomheden i øvrigt har fuld fradragsret for indkøb til virksomheden eller den sektor af virksomheden, hvori det lejede motorkøretøj anvendes. Har virksomheden derimod delvis fradragsret, vil det nævnte fradrag også kun delvist kunne medregnes til købsmomsen.

Er momsen af lejen lavere end det beregnede fradrag, vil der være fuldt fradrag for momsen af lejen. Er momsen af lejen højere end det beregnede fradrag, er der kun fradrag for den del af momsen, der svarer til det beregnede fradrag. Det er uden betydning, om lejeperioden også omfatter reparation og brændstof mv.

### Q.2.2.1.2

Reglerne i § momslovens 42, stk. 4 og stk. 5, finder ikke anvendelse, hvis kontrakten eller aftalen har en sådan karakter, at den efter omstændighederne kan anses for en kreditkøbsaftale, jf. § 4, stk. 3, nr. 2.

Told- og Skattestyrelsen har på en forespørgsel udtalt, jf. TFS 1999, 157, at der kan opnås fradragsret for moms af lejen af et motorkøretøj, selv om motorkøretøjet grundet et særligt minilease-koncept skiftes ud med et andet i løbet af udlejningsperioden. Det er en betingelse, at lejeperioden samlet løber i mere end 6 måneder, og at der er tale om en ubrudt lejeperiode. Lejeperioden må gerne forlænges, men der må ikke være huller i lejeperioden.

#### **Fakturakrav**

Det følger af momslovens § 42, stk. 5, at Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for fakturering af fradraget i henhold til bestemmelsen. Disse regler følger af § 40, stk. 4 i momsbekendtgørelsen, hvorefter virksomheder, der lejer eller leaser personmotorkøretøjer ud til registrerede virksomheder for en periode på mere end 6 måneder, skal angive det månedlige fradragsbeløb på fakturaen.

Såvel det beregnede fradragsbeløb som momsbeløbet af lejen skal fremgå af fakturaen.

Ved forlængelse af en kontrakt er det nødvendigt, at udlejer udsteder en revideret faktura, hvoraf størrelsen af fradragsbeløbet fremgår.

Ved langtidsudlejning af motorkøretøjer kan vægtafgift og forsikringspræmier holdes uden for momsberegningen, dersom motorkøretøjet er indregistreret med lejeren som bruger, og lejekontrakten er udformet således, at de nævnte udgifter afholdes direkte af lejeren uden for lejesummen, idet de afholdte udgifter herved ikke anses som en del af lejen.

### Q.2.2.1.2 **Fradragsgrundlaget ved billeasing § 42, stk. 5**

#### **Beregning af det særlige fradragsgrundlag**

Det særlige fradragsgrundlag ved billeasing er en vis procentdel af den danske registreringsafgift, som er betalt ved indregistreringen af det udlejede personmotorkøretøj i henhold til registreringsafgiftsloven.

I de første 3 år (dvs. 36 måneder) fra personmotorkøretøjets første indregistrering er fradragsgrundlaget 2 pct. pr. måned af det registreringsafgiftsbeløb, som er betalt her i landet. I de følgende år er grundlaget 1 pct. pr. måned.

Den anvendte procent afhænger således af personmotorkøretøjets alder, idet alderen regnes fra første registreringstidspunkt her i landet eller i udlandet. Kendes dette tidspunkt ikke, regnes alderen fra personmotorkøretøjets fremstillingstidspunkt. Såfremt fabrikationstidspunktet ikke fremgår af stelnummeret, skønnes det af told- og skatteregionerne.

I andre tilfælde kan beregningen af fradragsgrundlaget foretages som 55 pct. af personmotorkøretøjets anskaffelsespris inkl. moms men ekskl. leveringsomkostninger. Det gælder i de tilfælde hvor:

- udlejeren ikke kan oplyse registreringsafgiftsbeløbet, fordi det er ukendt,
- det er vanskeligt, herunder ressourcekrævende, at fastslå størrelsen af den registreringsafgift, der er betalt for personmotorkøretøjet eller
- personmotorkøretøjet er indregistreret i udlandet, men hvor beskatningsstedet er her i landet, jf. § 15, stk. 1.

Således er der fradragsret efter 55 pct.-reglen, hvor der er tale om en svensk indregistreret bil, men hvor beskatningsstedet er i Danmark. Dvs. en dansk virksomhed, der lejer en svensk indregistreret bil, har fradragsret i henhold til 55 pct.-reglen, selv om der hverken er betalt registreringsafgift i Sverige, fordi der ikke er registreringsafgift på personmotorkøretøjer eller i Danmark, fordi § 42, stk. 5, taler om den for personmotorkøretøjet betalte registreringsafgift her i landet. Dette skal ses på baggrund af, at der i stk. 4 er gjort endeligt op med, hvem der kan opnå fradrag.

### **Q.2.2.2 Bilforhandlere, biludlejere og køreskoler § 42, stk. 6**

Momslovens § 42, stk. 6 er en undtagelse til § 42, stk. 1, nr. 7. Ifølge bestemmelsen har bilforhandlere, biludlejere samt køreskoler fradragsret efter de almindelige regler, jf. §§ 37 og 38, for købsmomsen vedrørende anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der købes med henblik på videresalg eller til brug for den momspligtige udlejning, eller når motorkøretøjet er bestemt til køreundervisning.

#### **Købsmoms**

Landsskatteretten fandt i SKM2002.41.LSR, at en bilimportør, ikke havde fradragsret for biler, der blev lejet hos et andet firma med henblik på at blive stillet vederlagsfrit til rådighed for importørens forhandleres kunder, hvis biler var på værksted.

I vurderingen af fradragsretten vedrørende driften af et personmotorkøretøj, kan den af ligningsmyndigheden godkendte kørselsfordeling lægges til grund, hvis der ikke føres kørselsregnskab. Det samme gælder for virksomheder, der har flere motorkøretøjer.

#### **Driftsomkostninger**

I vurderingen af fradragsretten vedrørende anskaffelsen af et personmotorkøretøj, er det afgørende, om det udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter momslovens § 13, hvis der skal anerkendes fuld fradragsret. Hvis det derimod anvendes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af momsen, der forholdsमæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden, jf. § 38, stk. 1.

#### **Anskaffelsesomkostninger**

## Q.2.3

Benyttes personmotorkøretøjet både til fradragsberettigede formål efter momslovens § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til de pågældende personmotorkøretøjers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed, jf. § 38, stk. 2.

Der henvises i øvrigt til afsnit J vedrørende en nærmere gennemgang af beregning af fradraget i henhold til momslovens kap. 9.

## Q.2.3

### Brugte personmotor- køretøjer

#### Q.2.3.1

#### Generelt om brugtmomsordningen

Den særlige brugtmomsordning, jf. momslovens kap. 17, omfatter bl.a. salg af brugte motorkøretøjer. Det skal bemærkes, at ordningen er frivillig. Der henvises i øvrigt til afsnit R vedrørende ordningen som helhed.

Et motorkøretøj, der leveres til eller fra andre EU-lande, anses kun for brugt, hvis det ikke er omfattet af definitionen af nye transportmidler i momslovens § 11, stk. 4.

Det betyder, at motordrevne landkøretøjer (motorkøretøjer, traktorer, motorredskaber og knallerter) med et slagvolumen på over 48 ccm eller en effekt på over 7,2 kW (ca. 10 HK), anses som brugte, når leveringen sker mere end 6 måneder efter første ibrugtagning, og motorkøretøjet har kørt mere end 6.000 km.

Brugtmomsordningen kan benyttes af de virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber mv. brugte motorkøretøjer. Auktionshuse eller andre, der handler for egen eller andres regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg, kan således benytte ordningen. Det er dog en betingelse, at de brugte motorkøretøjer er leveret til virksomheden her i landet eller fra et andet EU-land af:

- en ikke momspligtig person,
- en momspligtig person i Danmark, der har anvendt brugtmomsordningen,
- en momspligtig person i et andet EU-land, der har anvendt tilsvarende regler som i kap. 17,
- en momspligtig person, når leveringen er fritaget for moms efter § 13, eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land,
- en momspligtig person, når leveringen er momsberigtiget efter reglerne i § 30, stk. 1, der vedrører udlejningsvirksomheder og køreskoler eller
- en momspligtig person, der er fritaget for registrering efter § 49, stk. 1 og stk. 2, eller som er under registreringsgrænsen i et andet EU-land, når leveringen omfatter et investeringsgode.

Told- og Skattestyrelsen har i en række sager udtalt, at i de tilfælde hvor danske taxavognmænd har købt brugte motorkøretøjer i et andet EU-land til brug for virksomheden i Danmark, skal der betales dansk erhvervsbeskatningsmoms, hvis værdien af købet overstiger 80.000 kr. i løbet af et kalenderår, jf.



momslovens § 48. De særlige regler om brugtmoms kunne derfor ikke finde anvendelse. Baggrunden herfor er, at de pågældende motorkøretøjer ikke opfyldte reglerne for at kunne anses som brugte ved handel mellem EU-lande, idet de pågældende motorkøretøjer havde været anvendt som firmabiler og lignende i momsregistrerede virksomheder og var af den tyske forhandler købt med tilfaktureret tysk moms, jf. TfS 1998, 632.

Landsskatteretten finder i SKM2002.606.LSR, at det er en betingelse for, at der ikke skal betales moms af erhvervelsen, at erhvervelsen rent faktisk er momsberigtiget efter brugtmomsreglerne. Hvis de objektive betingelser for anvendelsen af brugtmomsreglerne ikke er opfyldt, skal der beregnes erhvervelsesmoms. Det er således ikke afgørende, om erhververen har været i god tro om, hvorvidt sælgeren opfyldte betingelserne for at anvende brugtmomsreglerne.

Godtgørelse af registreringsafgift ved udførsel af brugte biler og motorcykler anser Told- og Skattestyrelsen for at udgøre en del af det samlede verlag som forhandleren modtager, se nærmere herom i SKM2003.485.TSS og afsnit R.5.

Ved videresalg af brugte personmotorkøretøjer beregnes salgsmomsen efter de almindelige regler. Til gengæld kan videreforsandleren foretage et fradrag i den salgsmoms, som skal afregnes over for ToldSkat.

### Q.2.3.2 Beregning af fradrag

Fradraget beregnes således:

Momssatsen i procent x Forhandlerens indkøbspris

100 + momssatsen i procent

Fradraget svarer ved indkøb i Danmark til 20 pct. af indkøbsprisen. Momsfradraget skal foretages i det beregnede momsbeløb, når det brugte motorkøretøj videresælges. Fradraget kan således ikke foretages på et tidligere tidspunkt. Hvis afgiftsbeløbet efter fradraget er positivt, skal det overføres til kontoen for udgående moms, jf. momsbekendtgørelsens § 93, stk. 5. Såfremt momsbeløbet er negativt, kan beløbet ikke medregnes i virksomhedens afgiftstilsvær, jf. § 71.

Videreforsandleren kan anvende den danske momssats til beregning af fradraget, hvis det brugte personmotorkøretøj er købt her i landet af en virksomhed, der har anvendt brugtmomsordningen eller af en ikke momspligtig person. Det gælder uanset, om den ikke momspligtige person er dansk statsborger eller statsborger i et andet EU-land.

Hvis videreforsandleren derimod har købt det brugte personmotorkøretøj i et andet EU-land af en ikke momspligtig person, skal videreforsandleren anvende den på tidspunktet for personmotorkøretøjets levering her til landet gældende momssats i det andet EU-land til beregning af fradraget.

Hvis videreforsandleren køber et brugt personmotorkøretøj af en forhandler, der er momsregistreret i et andet EU-land, skal videreforsandleren lige-

### Q.2.3.3

ledes anvende den gældende momssats i det andet EU-land til beregningen af fradraget. Det gælder uanset, om købet er sket her i landet eller i det andet EU-land. Det er herved forudsat, at den udenlandske forhandler anvender en ordning, der svarer til den danske brugtmomsordning, jf. TfS 1997, 313.

Beregningen tager således højde for og regulerer den lavere moms, der oprindeligt er betalt i et andet EU-land.

#### Eksempel 1

Beregning af brugtmoms hvor et brugt personmotorkøretøj er købt for 50.000 kr. i Danmark og videresolgt for 70.000 kr. Momsen af salgsprisen udgør 20 pct. af 70.000 kr. = 14.000 kr.

Fradraget udgør:

$$\frac{25 \times 50.000 \text{ kr.}}{100 + 25} = 10.000 \text{ kr.}$$

Momsen som skal overføres til kontoen for udgående moms, udgør hermed 14.000 kr. - 10.000 kr. = 4.000 kr.

#### Eksempel 2

Beregning af brugtmoms hvor et brugt personmotorkøretøj er købt for 50.000 kr. i et andet EU-land og videresolgt for 70.000 kr. Momssatsen i det andet EU-land er 15 pct.

Fradraget udgør:

$$\frac{15 \times 50.000 \text{ kr.}}{100 + 15} = 6.521 \text{ kr.}$$

Der skal i dette tilfælde overføres 14.000 kr. - 6.521 kr. = 7.479 kr. til kontoen for udgående moms.

### Q.2.3.3 Faktura- og regnskabsbestemmelser

Sælgere skal foruden de almindelige fakturakrav, jf. momsbekendtgørelsens § 40, opfylde visse særregler i henhold til momsbekendtgørelsens §§ 92 og 93, hvis de vil benytte brugtmomsordningen for personmotorkøretøjer. Nedenstående regler følger af bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 og er gældende fra 1. januar 2004.

For reglerne gældende før 1. januar 2004 henvises til §§ 81 og 82 i bekendtgørelse nr. 192 af 20 marts 2001.

#### Sælgers faktura

Virksomheder, der leverer brugte motorkøretøjer, skal således altid udstede en særskilt faktura over leverancen i overensstemmelse med reglerne i momsbekendtgørelsens kapitel 11. Af denne faktura skal det i henhold til momsbekendtgørelsens § 92, stk. 3, fremgå, at:

- varen sælges efter de særlige regler for brugte varer, og
- at momsbeløbet indeholdt i prisen ikke kan fradrages som indgående moms, for eksempel ved anførsel af: "inklusive moms - ingen adgang til momsfradrag for køber".

Momsbeløb eller en angivelse af, hvordan momsbeløbet udregnes, må ikke fremgå af fakturaen, jf. momsbekendtgørelsens § 92, stk. 2.

Virksomheder, der indkøber brugte personmotorkøretøjer fra registrerede virksomheder, skal være i besiddelse af ovennævnte faktura, jf. momsbekendtgørelsens § 92, stk. 6.

I de tilfælde hvor virksomheden køber brugte motorkøretøjer fra ikke registrerede virksomheder eller privatpersoner, skal virksomheden i forbindelse med indkøbet udstede et afregningsbilag, hvorpå anføres de almindelige krav, jf. momsbekendtgørelsens § 40, stk. 1.

Sælgeren skal endvidere attestere rigtigheden af oplysningerne i afregningsbilaget. Kan dette ikke ske, skal virksomheden være i besiddelse af tilsvarende dokumentation fra sælgeren om handelen, jf. momsbekendtgørelsens § 92, stk. 4.

Virksomheder, der leverer brugte motorkøretøjer, skal føre særskilte regnskaber herfor. I regnskabet skal der for hvert enkelt motorkøretøj angives:

- lagernummer,
- beregnet momsbeløb,
- fradrag og
- momsbeløb efter det beregnede fradrag for brugtmoms.

Auktionsholdere, der leverer brugte motorkøretøjer i henhold til momslovens kap. 17, skal føre et særskilt regnskab for de pågældende varer. Af regnskabet skal salgsprisen til køber, afregningsprisen til sælger og beregningen af afregningsbeløbet fremgå, jf. momsbekendtgørelsens § 93, stk. 6. Auktionsholdere skal ligeledes udstede en faktura til køber, der opfylder de samme krav som sælgers faktura, jf. ovenfor, og et afregningsbilag til sælger, der opfylder kravene til købers afregningsbilag, jf. ovenfor. Endelig skal auktionsholdere kunne godtgøre, at det brugte motorkøretøj kan sælges på auktion i henhold til brugtmomsreglerne i kap. 17, jf. momsbekendtgørelsens § 92, stk. 6.

Der henvises i øvrigt til afsnit G.1.2.4 vedrørende momsberigtigelsen af køber- og sælgersalæret. Auktionsholderens momsgrundlag er salæret.

## **Købers afregningsbilag**

## **Regnskabskrav**

## **Salg på auktion**

## **Q.2.4**

### **Fradrag for vare- og lastmotorkøretøjer**

#### **Q.2.4.1**

### **Generelt om fradrag for små vare- og lastmotorkøretøjer**

Momslovens § 41, indeholder særlige regler for opgørelsen af fradragsretten for anskaffelse, drift og leje af vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 tons. For vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt total vægt på over 3 tons og andre motorkøretøjer f.eks. traktorer, knallerter og cykler gælder de almindelige regler for fradragsret i henhold til §§ 37 og 38, der er beskrevet oven for i afsnit J.1 og J.2.

## Q.2.4.2

Ved salg af små vare- og lastvogne skal virksomheden betale moms, jf. momslovens § 8, stk. 1, pkt. 1, når der har været fradragsret ved indkøbet. Der må ikke beregnes moms af salget, hvis motorkøretøjet sælges som led i overdragelse af en virksomhed eller en del af denne, når den nye indehaver driver registreret virksomhed, jf. § 8, stk. 1, pkt. 3. Hvis motorkøretøjet er et investeringsgode, kan der blive tale om regulering i henhold til §§ 43 og 44.

Reglerne i momslovens § 41 vedrørende små vare- og lastmotorkøretøjer medfører, at der ved anskaffelsen af sådanne motorkøretøjer alene skal ske en vurdering af, om motorkøretøjet fuldt ud anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

Med hensyn til driften skal det alene vurderes, om motorkøretøjet anvendes i forbindelse med udøvelsen af virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

For lejede motorkøretøjer, kan momsen vedrørende lejen og driften fradrages, hvis lejemålet vedrører virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser. Moms af lejen kan kun fradrages med 1/3, hvis lejemålet ikke udelukkende vedrører virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

Det er endvidere en betingelse for anvendelse af reglerne i momslovens § 41, stk. 2 og stk. 3, at virksomhedens leverancer af varer og ydelser overstiger 50.000 kr. årligt.

### Q.2.4.2 Anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer § 41, stk. 1

#### Købsmoms

Efter momslovens § 41, stk. 1, kan købsmomsen vedrørende anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på højst 3 tons ikke fradrages, medmindre motorkøretøjerne udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede leverancer. Bestemmelsen omfatter ikke ægtefællers anskaffelse af et vare- og lastmotorkøretøj.

Bestemmelsen indebærer, at delvis fradragsret for købsmomsen ikke anvendes for små vare- og lastmotorkøretøjer. Vare- og lastmotorkøretøjet skal således udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens momspligtige aktiviteter, for at der er fradragsret. I denne forbindelse er det ikke alene privat kørsel, herunder kørsel hjem/arbejdsplads, men også enhver anden kørsel, der anses for at være den momspligtige virksomhed uvedkommende og derfor udelukker fradragsret.

I vurderingen af, om der er fradragsret, kan der lægges vægt på forskellige momenter af faktisk karakter. Som eksempler på momenter, der taler imod fradragsret:

- motorkøretøjet benyttes til egentlig transport mellem virksomhedens faste forretningssted og den private bopæl,
- motorkøretøjet bruges til anden kørsel, herunder kørsel i forbindelse med momsfrie aktiviteter,
- motorkøretøjet bruges til kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdspladser,
- brugeren beskattes af privat benyttelse af motorkøretøjet, jf. Momsnævnsafgørelse nr. 1068 fra 1988 og TfS 1996, 321 og
- der eksisterer en aftale mellem virksomheden og brugeren om privat benyttelse af motorkøretøjet.

Momenter, der taler for fradragsret, kan nævnes:

- Motorkøretøjet er forsynet med værktøj eller lign. (montørvogne), eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl med henblik på ud kald til reparationsarbejder mv., jf. UfR 1984.1083 H, Momsnævnsafgørelse nr. 1068 fra 1988 og Momsnævnsafgørelse nr. 1099 fra 1990 og
- virksomheden afskriver skattemæssigt motorkøretøjet som fuldt ud erhvervmæssigt benyttet.

Det skal bemærkes, at hvor brugeren beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 3, skal det momsmæssigt vurderes, om beskatningen er en konsekvens af privat kørsel herunder om den konkrete anvendelse er at anse for privat kørsel.

Ved kørsel mellem hjem og arbejde foreligger der et privat formål, der er den registrerede virksomhed uvedkommende, hvorfor der ikke er fradragsret for vognens købsmoms, jf. TfS 1993, 542.

#### **Kørsel hjem-arbejde**

Kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdssteder, herunder lejlighedsvis kørsel til det faste forretningssted for at supplere køretøjets lager af værktøj, afhentning af arbejdsleder, tegninger eller lign., anses dog for foretaget i virksomhedens interesse med fradrag for køretøjets købsmoms til følge på betingelse af:

#### **Kørsel bopæl-skiftende arbejdssteder**

- at vare- eller lastmotorkøretøjet er forsynet med det for arbejdet relevante værktøj, eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl,
- at virksomheden har ret til fuld skattemæssig afskrivning på vare- eller lastmotorkøretøjet og
- at medarbejderne ikke må og ikke anvender vare- eller lastmotorkøretøjerne til private formål.

Ved skiftende arbejdssteder forstås arbejde i den momsregistrerede virksomheds tjeneste, men uden for virksomhedens faste forretningssted. Ved bedømmelsen af, om der køres mellem skiftende arbejdssteder, er det ikke afgørende, hvor lang arbejdsperioden er det enkelte sted, eller hvor mange arbejdssteder den pågældende har, men kun om det er forskellige arbejdssteder uden for virksomhedens faste forretningsadresse. Det centrale kriterium for, om der foreligger skiftende arbejdssteder, er arbejdets eller fagets karakter. Der skal derfor være tale om arbejdssteder, der skifter geografisk

#### **Skiftende arbejdssteder**

## Q.2.4.2

på grund af arbejdets karakter, fordi arbejdsfunktionen på et sted er tidsbegrænset.

I modsætning til skatteområdet findes der ikke på momsområdet en grænse for fradragsret for erhvervs-mæssig kørsel på maksimalt 60 dage til det samme arbejdssted, jf. ligningslovens § 9 B, stk. 1, litra a.

### Vagtordning

Told- og Skattestyrelsen har i en konkret sag, jf. TfS 1999, 336, truffet afgørelse om, at Momsnævnets afgørelse nr. 1099 fra 1990, hvorefter en naturgasvirksomhed havde fuld fradragsret for moms på anskaffelse af varevogne, også kan finde anvendelse på virksomheder inden for servicesektoren, der under tilsvarende omstændigheder har etableret en vagtordning, som indebærer, at medarbejderne skal være til rådighed uden for almindelig arbejdstid, uanset hvor de opholder sig.

Herefter kan medarbejdere, der er omfattet af en vagtordning, hvor de skal være til rådighed døgnets 24 timer, deltage i familiefester og lign. inden for det geografiske vagtområde, når de er i virksomhedens tjeneste, uanset hvor de befinder sig, uden at varemotorkøretøjet anses for at være benyttet privat.

Med familiefester og lign. forstås arrangementer af en enkeltstående art, som er planlagt længere tid i forvejen. Familiebesøg og idrætsarrangementer, som f.eks. deltagelse i ugentlig fodboldtræning, falder derimod ikke inden for den type af arrangementer, der kan tillades, uden at der nægtes fradrag for motorkøretøjets købsmoms.

Hvis en medarbejder flytter fra den faste bopæl til en midlertidig bopæl (sommerhus eller lign.), må medarbejderen ikke anvende motorkøretøjet til kørsel mellem de to adresser, idet kørslen anses for privat. Såfremt motorkøretøjet skal fra den ene bopæl til den anden, skal det ske i forbindelse med kørsel til og fra arbejde.

Følgende betingelser skal således være opfyldt, for at kørslen mellem bopæl og virksomhedens faste forretningssted som led i en vagtordning ikke anses for privat kørsel:

- kørslen er udtryk for et klart forretningsmæssigt behov,
- motorkøretøjet er udstyret med værktøj eller lign., som de forekommende reparationer kan udføres med,
- brugeren har fået et klart forbud mod at bruge bilen privat,
- der er lavet en vagtplan, og der er rapportpligt over udkald mv.,
- det kan konstateres hvilket motorkøretøj, der er brugt til de enkelte vagter,
- antallet af motorkøretøjer står i rimeligt forhold til vagtordningens omfang og
- den vagthavende medarbejder skal være i tjeneste hele vagtperioden.

### Q.2.4.3 Drift af vare- og last- motorkøretøjer § 41, stk. 2

Moms, der vedrører drift af små vare- og lastmotorkøretøjer på ikke over 3 tons i totalvægt, kan fuldt ud fradrages, selv om motorkøretøjet kun anvendes delvist i den momsregistrerede virksomhed.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med momslovens § 41, stk. 1, hvorefter der ikke gives fradrag for købsmomsen vedrørende anskaffelsen, hvis køretøjet bruges delvist til andre formål end den momsregistrerede virksomhed.

Fradragsretten omfatter driftsudgifter herunder også reparations- og vedligeholdelsesudgifter, f.eks. udskiftning af motorkøretøjets motor. Derimod er udgifter til en hardtop og montering af denne ikke anset for en driftsudgift. Momsen af denne udgift behandles ligesom momsens af motorkøretøjets anskaffelsespris. Der henvises endvidere til Q.2.2.1.

Reglerne i § 41, stk. 2, gælder også, hvor det er virksomhedsejerens ægtefælle, der ejer motorkøretøjet. Det er i den henseende ikke ejerforholdet men den faktiske anvendelse i virksomheden, der er afgørende for fradragsretten.

#### Driftsomkostninger

### Q.2.4.4 Lejede vare- og last- motorkøretøjer § 41, stk. 3

Momslovens § 41, stk. 3, vedrører vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 tons, som er lejet af virksomheden. For disse motorkøretøjer kan momsens vedrørende driften fradrages uanset, om motorkøretøjet ikke udelukkende anvendes i den registrerede virksomhed.

Moms af lejeudgifter kan fradrages med en tredjedel, hvor det lejede motorkøretøj kun anvendes delvist i den registrerede virksomhed. Hvis motorkøretøjet anvendes fuldt ud i den registrerede virksomhed, gælder de almindelige regler for momsfradrag i momslovens § 37.

#### Driftsomkostninger

#### Lejeudgifter

### Q.2.4.5 Krav til omsætning § 41, stk. 4

Det er en betingelse for at kunne fradrage momsens af driften og lejen af motorkøretøjet i henhold til momslovens § 41, stk. 2 og stk. 3, at den momsregistrerede virksomhed har en momsplichtig omsætning på mere end 50.000 kr. årligt i henhold til momslovens § 41, stk. 4, jf. SKM2001.151.LSR, se også J.2.4.2, J.2.4.3 og J.2.4.4.

#### 50.000 kr. grænsen

## Q.2.5

Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, jf. TfS 1997, 73, at en virksomhed kunne fradrage moms af driftsudgifter til en varebil, selv om virksomhedens omsætning af momspligtige varer og ydelser ikke oversteg den dagældende registreringsgrænse på 20.000 kr. årligt.

Der var tale om en landbrugsbedrift, der i forbindelse med en omstilling fra planteavl til kvægavl, hvor bl.a. staldbygningerne blev ombygget, og en kvægbesætning blev anskaffet, havde en omsætningsnedgang til under registreringsgrænsen, men som efterfølgende forventedes at ligge over registreringsgrænsen.

Styrelsen fandt, at momslovens § 41, stk. 4, ikke har til hensigt at begrænse fradragsretten for virksomheder, der efter en konkret vurdering er omfattet af registreringspligten i § 49, stk. 1.

Momslovens § 41, stk. 4, begrænser således alene fradragsretten for virksomheder, der efter en konkret vurdering ikke er omfattet af registreringspligten, men alligevel har ladet sig registrere (frivillig registrering).

## Q.2.5 Skematisk oversigt over fradragsregler for motorkøretøjer

Fradragsregler for personmotorkøretøjer og motorcykler:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Intet fradrag	Intet fradrag hvis lejeperioden er under 6 måneder. Hvis lejeperioden er over 6 måneder, kan der gives fradrag i henhold til § 42, stk. 4 og stk. 5.	Intet fradrag, jf. dog § 42, stk. 7, vedr. fradragsret for moms af passageafgift over Øresund	Der skal ikke beregnes moms ved salg

Fradragsregler for vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på ikke over 3 tons (gulpladebiler), der kun anvendes til momspligtige formål:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Fuldt fradrag	Fuldt fradrag, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er på over 50.000 kr. om året	Fuldt fradrag, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er på over 50.000 kr. om året	Der skal beregnes moms af den fulde salgspris



Fradragsregler for vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på ikke over 3 tons (gulpladebiler), der anvendes til momspligtige og momsfrie, men dog erhvervsmæssige formål:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Intet fradrag	1/3 fradrag for momsen af lejen, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er på over 50.000 kr. om året	Fuldt fradrag for alle momsbelagte udgifter, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er på over 50.000 kr. om året	Der skal ikke beregnes moms ved salget af motorkøretøjet. Dette gælder også for et brugt varekøretøjuden faktureret moms, idet der ligeledes ikke er fradragsret for købsmomsen af sådanne varekøretøjer, jf. TfS 2000, 653

Fradragsregler for vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på ikke over 3 tons (gulpladebiler), der anvendes til både momspligtige og private formål:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Intet fradrag	1/3 fradrag for momsen af lejen, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er på over 50.000 kr. om året	Fuldt fradrag for alle momsbelagte udgifter, hvis virksomhedens salg af momspligtige varer og ydelser er på over 50.000 kr. om året	Der skal ikke beregnes moms ved salget af motorkøretøjet. Dette gælder også for et brugt varekøretøjuden tilfaktureret moms, idet der ligeledes ikke er fradragsret for købsmomsen af sådanne varekøretøjer, jf. TfS 2000, 653

## Q.2.6

Fradragsregler for vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på over 3 tons (vare- og lastvogne på gule plader samt busser), der kun anvendes til momspligtige formål:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Fuldt fradrag	Fuldt fradrag	Fuldt fradrag	Der skal beregnes moms af den fulde salgspris

Fradragsregler for vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på over 3 tons (vare- og lastvogne på gule plader samt busser), der er at anse som investeringsgoder og anvendes til både momspligtige og momsfri, men dog erhvervsmæssige formål:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Delvist fradrag med den sats, der anvendes i virksomheden	Delvist fradrag med den sats, der anvendes i virksomheden	Delvist fradrag med den sats, der anvendes i virksomheden	Der skal beregnes moms af den fulde salgspris, jf. dog § 43, stk. 3, nr. 3.

Fradragsregler for vare- og lastvogne med tilladt totalvægt på over 3 tons (vare- og lastvogne på gule plader samt busser), der er at anse som investeringsgoder og anvendes til både momspligtige og private formål:

Fradragsret ved køb	Fradragsret ved leje	Fradragsret ved drift	Moms ved salg
Delvist fradrag for den del af momsen, som skønsmæssigt vedrører momspligtige formål	Delvist fradrag for den del af momsen, som skønsmæssigt vedrører momspligtige formål	Delvist fradrag for den del af momsen, som skønsmæssigt vedrører momspligtige formål	Der skal beregnes moms af den fulde salgspris, jf. dog § 43, stk. 3, nr. 3.

## Q.2.6 Erhvervelse og salg af nye motorkøretøjer

### Q.2.6.1 Definition af nye motorkøretøjer

Ved nye motorkøretøjer forstås i henhold til momslovens § 11, stk. 4, nr. 1:

- motorkøretøjer, traktorer, motorredskaber og knallerter med et slagvolumen på over 48 cm<sup>3</sup> eller en effekt på over 7,2 kW når
- leveringen finder sted senest 6 måneder efter første ibrugtagning eller
- når motorkøretøjet højst har kørt 6.000 km.

**Q.2.6.2**  
**Nye motorkøretøjer****Erhvervelse**

Der skal betales moms ved erhvervelse af nye motorkøretøjer fra andre EU-lande, jf. momslovens § 11, stk. 1, nr. 2. Det følger endvidere af § 46, stk. 2, at betalingen af momsen påhviler den person, der har foretaget den afgiftspligtige erhvervelse.

Såfremt ikke afgiftspligtige juridiske personer samt afgiftspligtige personer, der ikke er registreringspligtige efter § 47, er registreret for erhvervelse af nye motorkøretøjer, jf. § 48, eller er frivilligt registreret i henhold til § 50, skal regnskabet føres i overensstemmelse med momsbekendtgørelsens kapitel 12, se N.5.

Hvis det er privatpersoner eller andre, der ikke er registreret, der erhverver det nye motorkøretøj, skal de senest 14 dage efter motorkøretøjets ankomst her til landet anmelde det til ToldSkat. Anmeldelsen skal endvidere ledsages af en faktura, og momsen skal indbetales senest 14 dage efter påkrav fra ToldSkat, jf. momslovens § 65, stk. 3.

Hvis en dansk virksomhed sælger nye motorkøretøjer til andre EU-lande, kan dette gøres moms frit i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 2. Det er en betingelse for momsfrigtagelsen, at det er et nyt motorkøretøj i henhold til § 11, stk. 4, og at motorkøretøjet forsendes eller transporteres til erhververen i et andet EU-land enten af sælgeren, af erhververen eller for disses regning.

**Salg**

Det er alene sælgeren/virksomheden, der i momsmæssig henseende bærer risikoen for, at motorkøretøjet forsendes eller transporteres til et andet EU-land, jf. TfS 1999, 355. Sælgeren/virksomheden skal således på behørig vis godtgøre at have været i god tro med hensyn til, at varen faktisk er kommet frem til et andet EU-land, når det er køber, der har arrangeret transporten af varen, jf. TfS 2001, 256. Virksomheden skal endvidere registreres for salget i henhold til momslovens § 49, såfremt leverancerne overstiger 50.000 kr. årligt. Virksomheden kan også lade sig registrere frivilligt i henhold til § 50, såfremt leverancerne ikke overstiger 50.000 kr. årligt. Fakturakravene er fastsat i momsbekendtgørelsens §§ 40 og 41. Der henvises i øvrigt til afsnit Q.2.13.

Er det en dansk virksomhed eller en privatperson, der lejlighedsvis leverer et nyt motorkøretøj til et andet EU-land i henhold til momslovens § 11, stk. 4, er virksomheden eller privatpersonen en momspligtig person i henhold til § 3, stk. 2, nr. 1. Såfremt virksomheden eller privatpersonen er registreret for et enkeltstående salg af et nyt motorkøretøj til et andet EU-land, skal denne virksomhed eller privatperson udstede faktura over salget, jf. § 53, stk. 1. Kopi af fakturaen skal indsendes til ToldSkat senest 1 måned efter udløbet af den kalendermåned, i hvilken leverancen har fundet sted, jf. § 53, stk. 2.

Andre registrerede virksomheder skal først indsende faktura til ToldSkat senest 1 måned og 10 dage efter det kvartal, hvori leveringen har fundet sted, jf. momsbekendtgørelsens § 44, stk. 2.

## Q.2.7

Hvis der samtidig med indsendelsen af fakturakopi indsendes dokumentation for den moms, der er betalt ved købet af det pågældende motorkøretøj, kan sælger få tilbagebetalt den moms, der tidligere er betalt, jf. momslovens § 53, stk. 2. Det kan dreje sig om den moms, der er indeholdt i den oprindelige købspris eller den moms, der er betalt ved en tidligere erhvervelse fra et andet EU-land eller ved indførsel fra steder uden for EU.

Hvis motorkøretøjet har tabt i værdi siden anskaffelsen, nedsættes tilbagebetalingsbeløbet med en andel svarende til forholdet mellem den oprindelige anskaffelsespris uden moms og videresalgsprisen, jf. momslovens § 53, stk. 2.

Når registrerede virksomheder leverer nye motorkøretøjer til ikke registrerede virksomheder og privatpersoner i andre EU-lande, og når ikke registrerede virksomheder og privatpersoner leverer nye motorkøretøjer til et andet EU-land, skal de udstede fakturaer, jf. mombekendtgørelsens § 44, stk. 1, der udover de i § 40, stk. 1, nævnte oplysninger indeholder:

- købers eventuelle registreringsnummer,
- værdi af motorkøretøjet,
- slagvolumen eller effekt og
- oplysning om tidspunktet for eventuel ibrugtagning af motorkøretøjet.

Der henvises i øvrigt til afsnit N.4 og N.5 vedrørende reglerne om regnskabskrav og afregning af momsen.

For salg af motorkøretøjer, der ikke anses som nye, fra en dansk virksomhed til en udenlandsk erhverver, der er registreret for moms i et andet EU-land, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, henvises til afsnit I.1.1.1.

For salg af motorkøretøjer, der af sælger eller af køber, som ikke er registreret her i landet eller for disses regning udføres til steder uden for EU i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, henvises til afsnit Q.2.13.

For at sikre at at en bil, der er solgt momsfrit i Danmark momsberigtiges i erhvervelses-/forbrugslandet, skal regionerne indsende kopier af alle fakturaer, der vedrører salg af nye motorkøretøjer til private og ikke momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande til Told- og Skattestyrelsen.

### Q.2.7

#### Momsgrundlaget

Ved levering af motorkøretøjer og andre varer og ydelser er momsgrundlaget efter momslovens § 27 vederlaget, ekskl. moms. Finder betaling helt eller delvis sted, inden leveringen finder sted, eller inden faktura udstedes, skal 80 % af det modtagne beløb medregnes i momsgrundlaget i den periode, hvor beløbet modtages, jf. § 23, stk. 3, og § 27, stk. 1.

#### Registreringsafgift

Registreringsafgiften for motorkøretøjer medregnes i momsgrundlaget i de tilfælde, hvor registreringsafgiften er en del af vederlaget. Dette betyder således, at i de tilfælde hvor en forhandler indregistrerer motorkøretøjer og

betaler motorkøretøjernes registreringsafgift forud for salget f.eks. p.g.a. en forestående forhøjelse af registreringsafgiften, skal forhandleren betale moms af det fulde vederlag. Det forudsættes, at motorkøretøjerne ikke inden videresalg er udtages til ikke-fradragsberettigede formål, se Q.2.2.2, Q.2.10 og Q.2.11.

Landsskatteretten har i en konkret sag i SKM2003.433.LSR fundet, at der var tale om momspligtigt salg af nye biler, der af virksomheden var indkøbt og indregistreret i eget navn med henblik på videresalg. Landsskatteretten fandt samtidig, at registreringsafgiftslovens § 8 er en særbestemmelse, der gør op med registreringsafgiftens betydning for momsgrundlaget vedørende nye motorkøretøjer, hvorfor registreringsafgiften ikke omfattes af momsgrundlaget efter § 27, stk. 2, nr. 1. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

I SKM2004.235.LSR har Landsskatteretten med henvisning til SKM2003.433.LSR fundet, at der ved salg af nogle demobiler skulle betales moms efter momslovens § 27. Retten fandt, at det beløb, som ikke skal medregnes til momsgrundlaget, i overensstemmelse med momslovens § 27, stk. 2, nr. 1, er den endelig erlagte registreringsafgift, idet denne, og ikke det på fakturerings tidspunktet foreløbigt fastsatte depositum, må anses for den af virksomheden på køberens vegne afholdte udgift. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

Ved salg på auktion vil auktionssalæret også skulle medregnes i momsgrundlaget.

Kreditkøbstillæg, finansieringstillæg og lignende skal medregnes i momsgrundlaget. Landsskatteretten har dog i en kendelse af 17. september 2001 fastslået, at en leverandørs ydelse af henstand med betaling af prisen ud over leveringstidspunktet kan anses som ydelse af et lån omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a). Vederlaget for denne ydelse er således ikke momspligtigt. Kendelsen er offentliggjort under SKM2001.456.LSR, og Told- og Skattestyrelsen har udsendt TSS-cirkulære 2002-6, se D.11.11.

### **Kreditkøbstillæg m.v.**

I SKM2003.541.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at et selskabs rykkergebyrer ved for sen betaling af momspligtige leasingydelse ikke var momspligtige. Landsskatteretten finder, at de på forhånd aftalte rykkergebyrer må anses for et standardiseret og objektivt grundlag for den godtgørelse af omkostninger i forbindelse med påmindelse af betalingskravet, som selskabet kan kræve for tab ved ikke at modtage den aftalte pengeydelse til den aftalte tid. Tabet består i denne situation af udgifter til iværksættelse af rykkerprocedure m.v. Den godtgørelse af omkostninger, som finder sted ved rykkergebyrerne må anses for at være af en anden karakter end de af 6. momsdirektiv artikel 11, pkt. A, stk. 2, litra b, omfattede biomkostninger, og ses i hvert fald ikke med hjemmel i den danske momslov at kunne medregnes som en del af momsgrundlaget for den leverede leasingydelse.

## Q.2.8

Godtgørelsen kan endvidere ikke anses som vederlag for en leverance og må som følge heraf anses for at falde uden for momslovens anvendelsesområde, jf. § 4, stk. 1. Se også afsnit D.2.4 og G.1.2.2. Ved redaktionens slutning var udarbejdelsen af retningslinier for tilbagesøgning af moms af rykkergebyrer endnu ikke afsluttet.

### Udlægsreglerne

Synsgebyrer og gebyrer for nummerplader ved salg og reparation af motor-køretøjer kan holdes uden for momsgrundlaget som udlæg efter reglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3. Om udlægsreglerne, se G.1.3.2.

### Udenfor momsgrundlaget

Til momsgrundlaget medregnes ikke:

- betaling for stempelafgift (stempling af slutsedler og købekontrakter),
- forudbetalt vægtafgift og grøn ejerafgift, der særskilt kræves betalt af køberen,
- registreringsafgift af motorkøretøjer, der betales i forbindelse med motor-køretøjets indregistrering til en køber,
- renter, der beregnes af den til enhver tid skyldige del af købesummen. Det er en betingelse, at det af købekontrakten eller bilag vedrørende betalingerne fremgår, hvor meget renten udgør af de enkelte betalinger,
- rentetillæg, der opføres i en købekontrakt med et samlet beløb. Det er en betingelse, at der foreligger en generel tabel, som angiver hvilken procentdel af det samlede rentebeløb, der angår de enkelte betalinger, og at tabellen er indeholdt i kontrakten eller udleveres som bilag til denne og
- ekstraudstyr, der leveres gratis i forbindelse med salg af motorkøretøjer.

### Ophugningsgodtgørelse

Hvor en bilejer indleverer sit gamle motorkøretøj til en forhandler eller autoophugger med henblik på at få motorkøretøjet ophugget, skal det fulde vederlag for ophugningen momsberigtiges. Selve den godtgørelse, som ydes af Miljøordning for biler til den sidst registrerede ejer, er et momsfrit tilskud til ejeren af motorkøretøjet uanset, om godtgørelsen udbetales til ejeren af motorkøretøjet via autoophuggeren ved en transporterklæring.

### Godtgørelse af registreringsafgift

Godtgørelse af registreringsafgift ved udførsel af brugte biler og motorcykler anser Told- og Skattestyrelsen for at udgøre en del af det samlede vederlag som forhandleren modtager, se nærmere herom i **SKM2003.485.TSS** og afsnit **R.5**.

For en mere udførlig beskrivelse af momsgrundlaget, se afsnit G.

### Q.2.8 Udlejningsvirksomheder og køreskoler § 30, stk. 1 og stk. 2

Udlejningsvirksomheder og køreskoler kan momsberigtige motorkøretøjer, der har været anvendt til udlejning eller køreundervisning, på et reduceret grundlag, når de udtages til ejerens private brug eller sælges. Bestemmelsen omfatter kun motorkøretøjer, der skal registreres efter færdselsloven.

Udenfor falder motorkøretøjer, der ikke skal registreres f.eks. motorkøretøjer, der anvendes på køretekniske anlæg, til stockcarløb og lign.

Det reducerede grundlag udgør et beløb, der svarer til momsgrundlaget ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet fratrukket et beløb, der

forholdsmæssigt udgør dette grundlags andel af det samlede værditab på motorkøretøjet. Herved undgår man at betale moms af registreringsafgiften, som indgår i motorkøretøjets samlede salgspris, og som ikke bliver momsberigtiget ved salg af nye motorkøretøjer. Hvis momsgrundlaget udgjorde 35 pct. af motorkøretøjets oprindelige salgspris, udgør det reducerede grundlag også 35 pct. af videresalgsprisen.

Det reducerede momsgrundlag kan findes ved følgende beregningsmodel:

momsgrundlag ved køb x salgspris
købspris

Hvor det er en udlejningsvirksomhed, der anvender det reducerede grundlag, er det uden betydning, hvor stor en del udlejningen udgør af udlejers samlede omsætning, så længe motorkøretøjerne er indregistreret og forsikret som udlejningsbiler.

Landsskatteretten har således udtalt, jf. TfS 1999, 472, at biler, der er indregistreret og forsikret som udlejningsbiler med henblik på udlejning fra et værksted i forbindelse med reparation af kundebiler, er omfattet af disse særlige regler. Der skal således ikke foretages en vurdering af, om virksomheden driver egentlig udlejningsvirksomhed. Det er endvidere uden betydning, hvor stor en del udlejningen udgør af den samlede omsætning, og at udlejningsprisen er lavere end sædvanlig leje i egentlige udlejningsvirksomheder.

Der skal i øvrigt henvises til afsnit C.1.4.2 vedrørende den momsmæssige vurdering af foreninger, der udlejer debiler.

Eksempel:

**Det reducerede grundlag ved salg**

Momsgrundlag	150.000 kr.
Moms	<u>37.500 kr.</u>
Ialt	<u>187.500 kr.</u>
Registreringsafgiften	<u>300.900 kr.</u>
Købspris	488.400 kr.

Momsgrundlaget på kr. 150.000 udgør således 31 pct. af købsprisen på kr. 488.400.

Motorkøretøjet sælges senere for kr. 300.000.

Det reducerede grundlag udgør herefter 31 pct. af kr. 300.000 = 93.000 kr.

## Q.2.8

Moms 25 pct. af kr. 93.000=23.250 kr.

Moms ved købet er den moms, der er beregnet af motorkøretøjets momsgrundlag ekskl. registreringsafgift. Salgsprisen er den aftalte pris, som opnås ved afsætning af motorkøretøjet her i landet. Købsprisen ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet udgør for indregistrerede motorkøretøjer nyvognsprisen, hvorimod købsprisen for importerede brugte biler er vurderingsprisen.

For motorkøretøjer hvor der er betalt moms her i landet, men hvor motorkøretøjet ikke er indregistreret i Danmark, fordi motorkøretøjet anvendes i udlandet af eksempelvis valutaudlændinge, vil købsprisen være lig med nyvognsprisen. På denne måde vil momsen procentmæssigt udgøre det samme af købsprisen ekskl. registreringsafgift som af salgsprisen.

Hvis momsen bliver beregnet efter disse særlige regler, må den udstedte faktura ikke indeholde momsbeløbets størrelse eller være udformet på en sådan måde, at momsbeløbet kan udregnes, jf. momslovens § 30, stk. 2. På denne måde sikres det, at en registreret virksomhed ikke fradrager momsbeløbet ved køb af det brugte motorkøretøj.

Ved salg af andre brugte motorkøretøjer kan momsberigtigelsen enten ske efter de almindelige regler eller efter den særlige brugtmomsordning i kap. 17, se afsnit Q.2.3. Ved udtagning af andre motorkøretøjer henvises der til afsnit Q.2.10 og Q.2.11.

### Det reducerede grundlag ved udtagning

Eksempel:

Købstidspunkt 1. februar 1998 og udtagningstidspunkt 1. juni 2000

Købspris ekskl. moms og ekskl. registreringsafgift	50.000 kr.
Moms	<u>12.500 kr.</u>
Købspris	62.500 kr.
Købspris ekskl. moms	50.000 kr.
Reduktion 40 pct. (2 år)	<u>20.000 kr.</u>
Ialt	30.000 kr.
Momsgrundlaget er herefter 50.000 kr. x 30.000 kr. = 24.000 kr.	
Købspris 62.500 kr.	

Moms 25 pct. af kr. 24.000=6.000 kr.



Moms ved købet er den moms, der er beregnet af motorkøretøjets momsgrundlag ekskl. registreringsafgift. Salgsprisen er indkøbsprisen/anskaffelsesprisen ekskl. registreringsafgiften reduceret med 20 pct. for hvert påbegyndt regnskabsår efter anskaffelsestidspunktet, jf. § 28, stk. 1, og stk. 4. Købsprisen ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet udgør for indregistrerede motorkøretøjer nyvognsprisen, hvorimod købsprisen for importerede brugte motorkøretøjer er vurderingsprisen.

Det følger af momslovens § 15, stk. 1, at leveringsstedet for ydelser som hovedregel er her i landet, når ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der her har etableret enten stedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel heraf har bopæl eller sædvanligt opholdssted her i landet.

En undtagelse hertil er momslovens § 16, stk. 1, hvoraf det fremgår, at leveringsstedet for udlejning af transportmidler ikke er her i landet, hvis transportmidlet faktisk benyttes uden for EU.

EF-domstolen har fastslået, jf. C-190/95, ARO Lease BV, at et leasingsselskab, der er etableret i én medlemsstat, skulle betale moms i denne stat for en flåde af leasingbiler, der gennem selvstændige agenter blev udlejet i en anden medlemsstat, hvor bilerne var indregistrerede. Leasingsselskabet indkøbte efter kundens anvisning bilerne i sidstnævnte medlemsstat. Leasingsselskabet havde ikke kontor eller oplagringsareal for biler i den stat, hvor bilerne blev udlejet, og kunderne skulle selv sørge for vedligeholdelse, betaling af vejskat mv. Hjemstedet for etableringen af den økonomiske virksomhed har således forrang som tilknytningsmoment. Det er kun i de tilfælde, hvor et andet etableringssted end hjemstedet i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet, at beskatningsstedet kan flyttes. EF-domstolen nåede frem til samme resultat i C-390/96, Lease Plan Luxembourg SA.

Det følger af § 16, stk. 2, at leveringsstedet er her i landet, når transportmidler udlejes uden for EU til en afgiftspligtig person, og transportmidlet faktisk benyttes her i landet. Det betyder, at hvis en virksomhed leaser et transportmiddel i et tredjeland, og transportmidlet faktisk benyttes her i landet, skal der betales moms af leasingydelsen i Danmark. Se afsnit E.3.2.

## **Q.2.9**

### **Leveringssted for udlejning af motorkøretøjer**

## **Q.2.10**

### **Udtagning**

Udtagning af motorkøretøjer er reguleret i forskellige bestemmelser i momsloven, alt efter om motorkøretøjet er en vare eller et aktiv. Endvidere er der særregler for udlejningsvirksomheder og køreskoler, der udtager motorkøretøjer til ejerens private brug, når disse motorkøretøjer har været anvendt til udlejning eller køreundervisning. Der henvises endvidere til afsnit Q.2.11.

### **Generelt**

## Q.2.10

### § 5, stk. 1 og stk. 2

Hvor en virksomhed udtager et motorkøretøj, der er at anse som en vare, hvor der er opnået fuld eller delvis fradragetsret ved indkøb eller fremstilling mv., til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale, til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomhed, skal udtagningen momsberigtiges i henhold til momslovens § 5, stk. 1. Endvidere skal udtagningen af motorkøretøjet momsberigtiges, jf. momslovens § 5, stk. 2, hvis det tages i anvendelse til personbefordring i henhold til § 42, stk. 1, nr. 7, og motorkøretøjet er at anse som en vare. Denne moms beregnes på grundlag af indkøbsprisen eller fremstillingsprisen (ikke indbefattet registreringsafgiften, og uden moms), jf. § 28, stk. 1, jf. SKM2001.279.TSS.

### § 8, stk. 2

Når en virksomhed udtager et motorkøretøj, der er at betragte som et aktiv, hvor der er opnået fuld eller delvis fradragetsret ved indkøb eller fremstilling mv., der ikke er omfattet af investeringsgodereglernerne i momslovens §§ 43 og 44, skal denne udtagning momsberigtiges i henhold til § 8, stk. 2, såfremt udtagningen sker til privat brug eller andre formål, som ikke vedrører den afgiftspligtige virksomheds levering af varer eller ydelser. Denne moms beregnes på grundlag af indkøbsprisen (ikke indbefattet registreringsafgift, og uden moms) reduceret med 20 pct. for hvert påbegyndt regnskabsår efter anskaffelses- eller fremstillingstidspunktet, jf. § 28, stk. 4.

### Investeringsgoder

For motorkøretøjer, hvor anskaffelsessprisen er mere end 75.000 kr. (investeringsgoder), skal der i stedet for momsberigtigelse efter udtagningsreglerne, jf. ovenfor, foretages regulering af købsmomsen efter reglerne i momslovens §§ 43 og 44. Anskaffelsessprisen for nye motorkøretøjer er i henhold til § 27 prisen ekskl. moms og registreringsafgift. Der henvises endvidere til afsnit J.4.

EF-domstolen har i C-193/91, Gerhard Mohsche, fastslået, at der ikke kan ske beskatning i henhold til artikel 6, stk. 2, litra a (momslovens § 5), af tjenesteydelser udført af tredjemænd med henblik på vedligeholdelse eller brug af et gode, uden at den afgiftspligtige har haft mulighed for at fradrage den indgående moms af disse tjenesteydelser. Udtrykket "anvendelsen af et gode" i artikel 6, stk. 2, litra a, skal fortolkes snævert, og derfor er biudgifter til "anvendelsen af godet" ikke omfattet af momsberigtigelsen i artikel 6, stk. 2, litra a. I den konkrete sag var der tale om en værkstøjsfabrikant, der havde indkøbt tjenesteydelser udført af tredjemænd til brug for en personbil, der var bestemt for hans virksomhed, men som også blev anvendt privat. I virksomhedens afgiftsgrundlag skulle der derfor ikke medtages udgiften til disse tjenesteydelser.

EF-domstolen har i C-230/94, Renate Enkler, fastslået, at en campingbil, der for en del af tiden står til rådighed for den afgiftspligtige person på en sådan måde, at han til enhver tid faktisk kan anvende den til virksomhedens uvedkommende formål, skal afgiftsberigtige udgifterne hertil som udtagning. I beskatningsgrundlaget kan dog ikke medregnes samtlige sådanne udgifter, idet perioderne er kendetegnet ved, at godet står til den afgiftspligtige persons rådighed, ikke alene til hans private brug men også samtidig til brug for hans virksomhed. Der skal derfor tages hensyn til en del af udgif-

terne svarende til forholdet mellem den samlede periode, hvor godet faktisk anvendes til den afgiftspligtige virksomhed og den periode, hvor godet faktisk anvendes til virksomheden uvedkommende formål.

Reglerne om momsberigtigelse af demonstrationskøretøjer skal ses i sammenhæng med afsnit Q.2.10, idet det er afgørende, om der ved anvendelsen af motorkøretøjerne er sket udtagning. Det er således den konkrete anvendelse af motorkøretøjerne, der er afgørende. Endvidere er det afgørende om demonstrationskøretøjet er et personmotorkøretøj, et vare- eller lastmotorkøretøj med tilladt total vægt på ikke over 3 tons eller derunder eller et andet motorkøretøj.

I det følgende vil der blive redegjort for de gældende regler om demonstrationskøretøjer med udgangspunkt i TfS 1987, 407, TfS 1987, 602 og SKM2001.279.TSS. Reglerne vedrørende investeringsgoder er således ikke omfattet af dette afsnit, der henvises i stedet for til afsnit Q.2.10.

Det bemærkes, at Told- og Skattestyrelsens ved redaktionens slutning ikke havde afsluttet sine overvejelser om betydningen for praksis af Landsskat-terettens kendelse i SKM2003.433.LSR, og SKM2004.235.LSR. Se Q.2.7.

## **Q.2.11 Demonstrationskø- retøjer**

### **Q.2.11.1 Personmotorkøretø- jer, der anvendes som demonstrations- køretøjer**

#### **Ikke indregistrerede motorkøretøjer**

Motorkøretøjer, der ikke indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, og som kun anvendes til den registrerede virksomheds formål, skal ikke medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning. Der er således ved anvendelse af motorkøretøjerne ikke foretaget udtagning, der sidestilles med levering mod vederlag i henhold til momslovens § 5, stk. 1 eller 2, jf. herved lovens § 42, stk. 6, hvorefter virksomheder, der forhandler motorkøretøjer, uanset bestemmeslen i § 42, stk. 1, nr. 7, har fradragsret efter de almindelige regler for personmotorkøretøjer, der indkøbes med henblik på videresalg.

Tilsvarende gælder brugte motorkøretøjer, der er indkøbt af forhandleren med henblik på videresalg.

Forhandleren har fuld fradragsret for momsen på driften af motorkøretøjerne, jf. § 42, stk. 6. Ved salg af motorkøretøjerne skal der betales moms af den fulde salgspris ekskl. registreringsafgift, jf. § 27. Såfremt betingelserne for at anvende brugtmomsordningen i kap. 17, se Q.2.3 og R, er opfyldt, kan forhandleren også vælge at videresælge motorkøretøjerne som led i denne ordning.

I SKM2004.235.LSR har Landsskatte retten med henvisning til SKM2003.433.LSR fundet, at der ved salg af nogle biler, som i uindregi-streret stand havde været anvendt til demonstrationsbrug, skulle betales

## Q.2.11.1

moms efter momslovens § 27. Retten fandt, at det beløb, som ikke skal medregnes til momsgrundlaget, i overensstemmelse med momslovens § 27, stk. 2, nr. 1, er den endelig erlagte registreringsafgift, idet denne, og ikke det på faktureringstidspunktet foreløbigt fastsatte depositum, må anses for den af virksomheden på køberens vegne afholdte udgift. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

### **Indregistrerede motor-køretøjer**

Motorkøretøjer, der indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, og som kun anvendes til den registrerede virksomheds formål, jf. § 42, stk. 6, skal ikke medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, idet der ved anvendelsen af motorkøretøjerne ikke er foretaget udtagning, der sidestilles med levering mod vederlag i henhold til momslovens § 5, stk. 1 eller 2. Forhandleren/virksomheden har fradrag for moms af indkøbet af motorkøretøjerne, jf. § 42, stk. 6.

Forhandleren har fuld fradragsret for momsen på driften af motorkøretøjerne, jf. § 42, stk. 6. Ved salg af motorkøretøjerne skal der betales moms af den fulde salgspris inkl. registreringsafgiften, jf. § 27.

Landsskatteretten har i en konkret sag i SKM2003.433.LSR fundet, at der var tale om momspligtigt salg af nye biler, der af virksomheden var indkøbt og indregistreret i eget navn med henblik på videresalg. Landsskatteretten fandt samtidig, at registreringsafgiftslovens § 8 er en særbestemmelse, der gør op med registreringsafgiftens betydning for momsgrundlaget vedørende nye motorkøretøjer, hvorfor registreringsafgiften ikke omfattes af momsgrundlaget efter § 27, stk. 1, nr. 1. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

Motorkøretøjer, som indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn og som anvendes til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds formål, herunder til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale, eller til ikke-fradragsberettigede formål i øvrigt, skal dog medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, idet motorkøretøjerne ved anvendelsen anses for udtaget, jf. momslovens § 5, stk. 1 og 2.

Den momspligtige værdi er indkøbs- eller fremstillingsprisen ekskl. registreringsafgift og ekskl. moms, jf. momslovens § 28, stk. 1.

Forhandleren har ingen fradragsret for momsen på driften af motorkøretøjerne, jf. § 42, stk. 1, nr. 7. Ved videresalg af motorkøretøjerne skal der ikke betales yderligere moms, jf. § 13, stk. 2.

Se SKM2004.235.LSR, hvor Landsskatteretten i en konkret sag har fundet, at de af forhandleren indkøbte og i selskabets navn indregistrerede køretøjer ansås for udtaget, jf. momslovens § 5, stk. 2, idet bilerne havde været anvendt til henholdsvis demonstrationskørsel og virksomhedens egen ærindekørsel, som er en anvendelse omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. Videresalget af bilerne kunne herefter ske momsfrit i overensstemmelse

med momslovens § 13, stk. 2. For så vidt angår ekstraudstyr, der var monteret i bilerne forinden videresalg fandt Landsskatteretten, at der skal forholdes på samme måde, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 7, og § 5, stk. 2.

Motorkøretøjer, der er indkøbt af forhandleren uden tilfaktureret moms, og som indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, kan holdes uden for forhandlerens momspligtige omsætning, hvis motorkøretøjerne kun anvendes til den registrerede virksomheds formål, jf. § 42, stk. 6.

Virksomheden har fradragsret for driften, jf. § 42, stk. 6. Ved videresalg af motorkøretøjerne kan forhandleren i visse tilfælde vælge at anvende brugt-momsordningen, se Q.2.3 og R. Såfremt brugt-momsordningen ikke anvendes, skal der ved videresalg betales moms af den fulde salgspris inkl. registreringsafgiften, jf. § 27.

Motorkøretøjer, der er købt uden tilfaktureret moms og som indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, og som anvendes til andre formål end den registreringspligtige virksomheds formål, jf. § 42, stk. 6, skal ikke medregnes til virksomhedens momspligtige omsætning henset til, at der ikke er opnået fradrag ved købet af motorkøretøjerne, jf. § 5, stk. 1 og 2. Dog har forhandleren i disse tilfælde ingen fradragsret for momsen på driften af motorkøretøjerne, jf. § 42, stk. 1, nr. 7. Ved videresalg af motorkøretøjerne skal der ikke betales yderligere moms, jf. § 13, stk. 2.

### **Q.2.11.2 Små vare- og lastmo- torkøretøjer, der anvendes som demonstrationskøre- tøjer**

#### **Ikke indregistrerede motorkøretøjer**

Motorkøretøjer, som ikke indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, skal ikke medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, når de udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser. Der er således ikke ved anvendelsen af motorkøretøjerne foretaget udtagning, der sidestilles med levering mod vederlag, jf. momslovens § 5, stk. 1. Forhandleren/virksomheden har fuldt fradrag for moms af indkøbet af motorkøretøjerne, jf. § 41, stk. 1.

Forhandleren har fuld fradragsret for driften af motorkøretøjerne, jf. momslovens § 41, stk. 2.

Ved videresalg skal der betales moms af den fulde salgspris ekskl. registreringsafgift, jf. § 27. Såfremt betingelserne for at anvende brugt-momsordningen i momslovens kap. 17 er opfyldt, se Q.2.3 og R, kan forhandleren dog vælge at videresælge motorkøretøjerne som led i denne ordning.

I SKM2004.235.LSR har Landsskatteretten med henvisning til SKM2003.433.LSR fundet, at der ved salg af nogle biler, som i uindregistreret stand havde været anvendt til demonstrationsbrug, skulle betales

## Q.2.11.2

moms efter momslovens § 27. Retten fandt, at det beløb, som ikke skal medregnes til momsgrundlaget, i overensstemmelse med momslovens § 27, stk. 2, nr. 1, er den endelig erlagte registreringsafgift, idet denne, og ikke det på faktureringsstidspunktet foreløbigt fastsatte depositum, må anses for den af virksomheden på køberens vegne afholdte udgift. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

### **Indregistrerede motor-køretøjer**

Motorkøretøjer, der indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, og som udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser, skal ikke medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, idet der ved anvendelsen af motorkøretøjerne ikke er foretaget udtagning, der sidestilles med levering mod vederlag i henhold til momslovens § 5, stk. 1 eller 2.

Forhandleren har fuld fradragsret for momsen på driften af motorkøretøjerne, jf. § 41, stk. 2. Ved salg af motorkøretøjerne skal der betales moms af den fulde salgspris inkl. registreringsafgiften, jf. § 27.

Landsskatteretten har i en konkret sag i SKM2003.433.LSR fundet, at der var tale om momspligtigt salg af nye biler, der af virksomheden var indkøbt og indregistreret i eget navn med henblik på videresalg. Landsskatteretten fandt samtidig, at registreringsafgiftslovens § 8 er en særbestemmelse, der gør op med registreringsafgiftens betydning for momsgrundlaget vedørende nye motorkøretøjer, hvorfor registreringsafgiften ikke omfattes af momsgrundlaget efter § 27, stk. 1, nr. 1. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

Motorkøretøjer skal medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, såfremt de indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn og anvendes til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser, jf. momslovens § 5, stk. 1. Tilsvarende gælder ved udtagning til øvrige ikke-fradragsberettigede formål, jf. § 5, stk. 2. Den momspligtige værdi er indkøbs- eller fremstillingsprisen ekskl. registreringsafgift og ekskl. moms i henhold til § 28, stk. 1.

Forhandleren har fradrag for driftsomkostninger, jf. § 41, stk. 2, såfremt motorkøretøjerne også anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden. Ved videresalg af motorkøretøjerne skal der ikke betales yderligere moms, jf. § 13, stk. 2.

Se SKM2004.235.LSR, hvor Landsskatteretten i en konkret sag har fundet, at de af forhandleren indkøbte og i selskabets navn indregistrerede køretøjer ansås for udtaget, jf. momslovens § 5, stk. 2, idet bilerne havde været anvendt til henholdsvis demonstrationskørsel og virksomhedens egen ærindekørsel, som er en anvendelse omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. Videresalget af bilerne kunne herefter ske momsfrit i overensstemmelse med momslovens § 13, stk. 2. For så vidt angår ekstraudstyr, der var mon-

teret i bilerne forinden videresalg fandt Landsskatteretten, at der skal forholdes på samme måde, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 7, og § 5, stk. 2.

Hvis indregistrerede motorkøretøjer, der udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser, udtages til privat brug eller til andre formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser, skal de momsberigtiges i henhold til § 5, stk. 1, jf. § 28, stk. 1. Tilsvarende gælder ved udtagning til øvrige ikke-fradragsberettigede formål, jf. § 5, stk. 2. Den momspligtige værdi er således indkøbs- eller fremstillingsprisen ekskl. registreringsafgift og ekskl. moms i henhold til § 28, stk. 1.

Forhandleren har fradrag for driftsomkostninger, jf. § 41, stk. 2, såfremt motorkøretøjerne også anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden. Ved videresalg af motorkøretøjerne skal der ikke betales yderligere moms, jf. § 13, stk. 2.

Motorkøretøjer, der er købt uden tilfaktureret moms, skal ved udtagning ikke momsberigtiges efter § 5, stk. 1 eller 2, idet udtagningen ikke sidestilles med levering mod vederlag henset til, at der ikke er opnået fuld eller delvis fradrag ved købet.

Forhandleren har fradrag for driftsomkostningerne, jf. § 41, stk. 2, hvis motorkøretøjerne helt eller delvist anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden. Ved videresalg kan brugtmomsordningen i visse tilfælde finde anvendelse, se Q.2.3 og R. Såfremt brugtmomsordningen ikke anvendes, skal der betales moms af den fulde salgspris inkl. registreringsafgiften, jf. § 27.

### **Q.2.11.3 Andre motorkøretøjer, der anvendes som demonstrationskøretøjer**

Motorkøretøjer, der ikke er indregistreret, og som anvendes til kørsel udelukkende til brug for virksomhedens afgiftspligtige leverancer, skal ikke medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning. Der er således ikke ved anvendelsen af motorkøretøjerne foretaget udtagning, der sidestilles med levering mod vederlag i henhold til momslovens § 5, stk. 1 eller 2. Forhandleren har fuldt fradrag for moms af indkøb af motorkøretøjerne, jf. § 37.

### **Ikke indregistrerede motorkøretøjer**

Forhandleren har fradrag for moms af driftsomkostningerne i henhold til momslovens § 37.

Ved salg af motorkøretøjerne, skal der betales moms af den fulde salgspris ekskl. registreringsafgift, jf. § 27.

I SKM2004.235.LSR har Landsskatteretten med henvisning til SKM2003.433.LSR fundet, at der ved salg af nogle biler, som i uindregi-

### Q.2.11.3

streret stand havde været anvendt til demonstrationsbrug, skulle betales moms efter momslovens § 27. Retten fandt, at det beløb, som ikke skal medregnes til momsgrundlaget, i overensstemmelse med momslovens § 27, stk. 2, nr. 1, er den endelig erlagte registreringsafgift, idet denne, og ikke det på faktureringsstidspunktet foreløbigt fastsatte depositum, må anses for den af virksomheden på køberens vegne afholdte udgift. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

#### **Indregistrerede motor-køretøjer**

Motorkøretøjer, der indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, og som kun anvendes til virksomhedens afgiftspligtige leverancer, skal ikke medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, idet der ikke ved anvendelsen af motorkøretøjerne er foretaget udtagning, der sidestilles med levering mod vederlag i henhold til momslovens § 5, stk. 1. Forhandleren har fuldt fradrag for moms af indkøb af motorkøretøjerne, jf. § 37.

Forhandleren har fuld fradragsret for momsen på driften af motorkøretøjerne i henhold til § 37. Ved salg af motorkøretøjerne skal der betales moms af den fulde salgspris inkl. registreringsafgiften, jf. § 27.

Landsskatteretten har i en konkret sag i SKM2003.433.LSR fundet, at der var tale om momspligtigt salg af nye biler, der af virksomheden var indkøbt og indregistreret i eget navn med henblik på videresalg. Landsskatteretten fandt samtidig, at registreringsafgiftslovens § 8 er en særbestemmelse, der gør op med registreringsafgiftens betydning for momsgrundlaget vedørende nye motorkøretøjer, hvorfor registreringsafgiften ikke omfattes af momsgrundlaget efter § 27, stk. 1, nr. 1. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis endnu ikke afsluttede.

Motorkøretøjer, som indregistreres i forhandlerens/virksomhedens navn, skal medregnes til forhandlerens momspligtige omsætning, såfremt motorkøretøjerne udelukkende anvendes til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale eller til formål, der ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser, idet der ved anvendelsen af motorkøretøjerne er foretaget en udtagning i henhold til momslovens § 5, stk. 1. Tilsvarende gælder ved udtagning til øvrige ikke-fradragsberettigede formål, jf. § 5, stk. 2. Den momspligtige værdi er indkøbs- eller fremstillingsprisen ekskl. registreringsafgift og ekskl. moms i henhold til § 28, stk. 1. Ved et efterfølgende videresalg af motorkøretøjet skal der ikke betales yderligere moms, jf. § 13, stk. 2.

Se SKM2004.235.LSR, hvor Landsskatteretten i en konkret sag har fundet, at de af forhandleren indkøbte og i selskabets navn indregistrerede køretøjer ansås for udtaget, jf. momslovens § 5, stk. 2, idet bilerne havde været anvendt til henholdsvis demonstrationskørsel og virksomhedens egen ærindekørsel, som er en anvendelse omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. Videresalget af bilerne kunne herefter ske momsfrit i overensstemmelse med momslovens § 13, stk. 2. For så vidt angår ekstraudstyr, der var mon-



teret i bilerne forinden videresalg fandt Landsskatteretten, at der skal forholdes på samme måde, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 7, og § 5, stk. 2.

Når indregistrerede motorkøretøjer, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens afgiftspligtige leverancer, efterfølgende udtages til privat brug for virksomhedens indehaver eller dennes personale eller til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser, skal de momsberigtiges i henhold til § 5, stk. 1, jf. § 28, stk. 1. Tilsvarende gælder ved udtagning til øvrige ikke-fradragsberettigede formål, jf. § 5, stk. 2. Den momspligtige værdi er således indkøbs- eller fremstillingsprisen ekskl. registreringsafgift og ekskl. moms i henhold til § 28, stk. 1. Er udtagningen sket til udelukkende ikke-fradragsberettigede formål, skal der ikke betales yderligere moms ved et efterfølgende videresalg af motorkøretøjet, jf. § 13, stk. 2.

Hvis motorkøretøjer er købt uden tilfaktureret moms skal de ved udtagning ikke momsberigtiges efter § 5, stk. 1 eller 2, idet udtagningen ikke sidestilles med levering mod vederlag henset til, at der ikke er opnået fuldt eller delvist fradrag ved købet.

Forhandleren har fradrag for moms af driftsomkostninger i henhold til § 37, hvis motorkøretøjerne alene anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer. Ved videresalg af motorkøretøjer købt uden tilfaktureret moms kan brugtmomsordningen i visse tilfælde anvendes, se Q.2.3 og R. Såfremt brugtmomsordningen ikke anvendes, skal der betales moms af det fulde vederlag inkl. registreringsafgiften, jf. § 27.

I dette afsnit beskrives reglerne for levering af motorkøretøjer til ambassader, diplomater m.fl. i andre EU-lande (Q.2.12.1) og i Danmark (Q.2.12.2). Om salg til ambassader, diplomater m.fl. i lande uden for EU, se under udførsel i Q.2.13.

For diplomater og lign. i andre EU-lande er der fastsat særlige regler i momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, hvorefter de kan få leveret motorkøretøjer momsfrit her fra landet. Der henvises i øvrigt til afsnit I.1.1.5.

§ 34, stk. 1, nr. 10, litra a Diplomater og konsulære repræsentationer og dertil knyttet personale med diplomatiske rettigheder samt personale med diplomatiske rettigheder ved internationale organisationer i andre EU-lande kan momsfrit få leveret motorkøretøjer i det omfang, de er berettiget til momsfritagelse i værtslandet, og motorkøretøjerne transporteres til det pågældende EU-land, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, litra a.

Virksomheden skal være i besiddelse af en punktafgiftsfritagelsesattest, jf. artikel 2 i Kommissionens forordning (EF) nr. 31/96 af 10. januar 1996, før der må sælges momsfrit. Det er diplomaten, der skal udlevere fritagelsesattesten til virksomheden. Fritagelsesattesten skal være attesteret af en myndighed i diplomatens værtsland og indeholde oplysninger om, at der foreligger diplomatisk status, og at varen kan momsfritages. Den sidste betingelse

## **Q.2.12 Diplomater**

### **Q.2.12.1 Ambassader, diplomater m.fl. i andre EU-lande**

## Q.2.12.2

skyldes, at værtslandet kan have fastsat begrænsninger på arten af varer, der kan fritages for moms.

### § 34, stk. 1, nr. 10, litra b

Motorkøretøjer, der leveres til internationale organisationer i andre EU-lande, kan også leveres momsfrit i det omfang, de er berettiget til afgiftsfritagelse i værtslandet, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, litra b.

En tilsvarende fritagelse er aftalt for leverancer til Europa-Kommissionen. Fritagelsen gælder både leverancer til Kommissionens kontorer mv. i Danmark og i udlandet. Fritagelsen er begrænset til de danske leverandører, som har indgået kontrakt med Europa-Kommissionen. Underleverancer til den virksomhed, der er kontraktspartner med Europa-Kommissionen, er derfor som udgangspunkt omfattet af momslovens almindelige regler.

Der er ikke momsfritagelse for varer og ydelser til personalet i de pågældende organisationer. Momsfritagelsen omfatter kun selve organisationen. Hvis personalet i de pågældende organisationer har diplomatstatus, kan der dog opnås momsfritagelse efter litra a.

Som internationale organisationer anses f.eks. Den Europæiske Rumorganisation (ESA), OECD og FN med dertil knyttede organisationer som IMF og Verdensbanken.

Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, jf. TfS 1998, 15, at fritagelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 10, er endelig, idet der ikke skal betales moms ved genindførsel af et motorkøretøj, som tidligere er solgt uden moms i medfør af § 34, stk. 1, nr. 10. Den konkrete sag vedrørte et motorkøretøj, som en dansker efter endt tjeneste ved et NATO-projekt i Belgien kunne genindføre momsfrit til Danmark.

### Q.2.12.2 Herværende ambassader, diplomater m.fl.

Fra den 1. januar 2004 kan indenlandske leveringer af motorkøretøjer til ambassader, diplomater m.fl. her i landet ske momsfrit på visse betingelser.

Den 1. januar 2004 træder den nye momsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003) i kraft. Efter bekendtgørelsens § 32, jf. momslovens § 45, stk. 2, kan fremmede staters herværende ambassader mv., internationale organisationer samt tilknyttet personale her i landet momsfrit indkøbe varer fra punktavgiftsregistrerede virksomheder i samme omfang, som disse varer kan købes punktavgiftsfrit.

Det er således en betingelse for fritagelsen, at sælger er registreret for erhvervsmæssig afsætning af registreringsavgiftspligtige køretøjer, jf. registreringsavgiftslovens § 14. Det er endvidere en betingelse, at køber er berettiget til at købe motorkøretøjet registreringsavgiftsfrit, jf. registreringsavgiftslovens § 2, stk. 2. Ordningen vedrørende fritagelse for registreringsavgift administreres af ToldSkat Sydsjælland, Region Høje-Taastrup. Køretøjer tilhørende NATO-personel ekspederes ved ToldSkat Østjylland, Region Århus.

Registrerede forhandlere, der momsfrit sælger motorkøretøjer til ambassader, tilknyttet personale m.fl., skal i deres regnskab opbevare dokumentation for, at ToldSkat har givet tilladelse til, at motorkøretøjer kunne sælges uden registreringsafgift.

Med hensyn til momsfritagelse ved indførsel af motorkøretøjer til ambassader, diplomater m.fl. henvises til I.3.7.

Om momsgodtgørelse og momsfritagelse ved salg af varer til ambassader, diplomater mv., henvises til K.1.2.

## Q.2.13 Grænsepladebiler

### Generelt

I henhold til bekendtgørelse om registrering og syn af køretøjer mv. § 123, stk. 2, er der oplyst 3 tilfælde, hvor et motorkøretøj, der er købt i Danmark, kan indregistreres på danske grænseplader.

Det første tilfælde er, når et motorkøretøj ønskes registreret til en udlænding til anvendelse i udlandet, og motorkøretøjet skal køre over den danske grænse (direkte udtransport). Det andet tilfælde er, når en udlænding agter at anvende motorkøretøjet under et midlertidigt ophold her i landet og eventuelt under feriekørsel i udlandet. Det tredje tilfælde er, når en person, der har bopæl her i landet, i forbindelse med udvandring eller ophold af længere varighed i udlandet agter at medtage og anvende motorkøretøjet i udlandet.

Om et motorkøretøj på danske grænseplader kan leveres momsfrit skal afgøres efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 2 og nr. 5, alt efter om der er tale om, at motorkøretøjet leveres til et andet EU-land eller udføres til et tredjeland.

Som udgangspunkt kan der leveres momsfrit i de situationer, der er omfattet af ovennævnte første og tredje tilfælde, jf. nedenfor. I det andet tilfælde vil der som udgangspunkt være tale om en momspligtig leverance i henhold til momslovens § 4.

Et nyt motorkøretøj, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen i et andet EU-land, kan leveres momsfrit. Beskatningsstedet er således i det andet EU-land, idet der i 1991 ved Rådets direktiv nr. 91/680/EØF af 16. december 1991, blev indført særregler for erhvervelse af nye motorkøretøjer, hvorefter det er forbrugslandet, der har beskatningsretten for køb og salg af nye motorkøretøjer.

### § 34, stk. 1, nr. 2

Bestemmelsen er en følge af, at der altid skal betales moms i erhvervslandet af nye motorkøretøjer.

Om definitionen af nye motorkøretøjer henvises til afsnit Q.2.6.1.

## Q.2.14

### § 34, stk. 1, nr. 5

Hvor et motorkøretøj leveres i Danmark, er leverancen momsfri, såfremt motorkøretøjet udføres til et tredjeland af sælgeren eller køberen, der ikke er registreret her i landet, eller for disses regning.

### Udførsel

I forbindelse med momslovens § 34, stk. 1, nr. 2 og nr. 5, skal det vurderes, om der er sket udførsel. Det er således afgørende: at der er en tæt sammenhæng mellem købet af motorkøretøjet og udførslen,

- at udførslen er kendt på salgstidspunktet og
- at det andet land har beskatningsretten.

Det er i denne forbindelse virksomhedens ansvar, at motorkøretøjet bliver udført, se endvidere TfS 1999, 355.

Der henvises til afsnit Q.2.6.2 vedrørende faktura og regnskabsbestemmelser.

I de tilfælde hvor et motorkøretøj, som er registreret på grænsenummerplader, genindføres, flyttes beskatningsretten ikke fra det oprindelige forbrugsland, idet § 34 endelig har fastlagt, at beskatningsstedet er det oprindelige forbrugsland, jf. TfS 1998, 15.

## Q.2.14 Rustvogne

Landsskatteretten har i en kendelse, offentliggjort i SKM2001.39 LSR og omtalt i TSS cirkulære nr. 23 af den 29. juni 2001, fastslået, at anskaffelses- og driftsudgifter til rustvogne kan fradrages i henhold til momslovens §§ 37 og 38.

I kendelsen lagde Landsskatteretten vægt på, at rustvogne ikke er omfattet af momslovens § 41, idet rustvogne optages under personkøretøjer i Centralregistret for motorkøretøjer.

Endvidere lagde Landsskatteretten vægt på, at rustvogne, der er specielt indrettet og udelukkende anvendes til rustvognskørsel, ikke er omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 7, idet sådanne køretøjer ikke er indrettet til befordring af personer, samt at de er fritaget for registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 2.

# *Afsnit R Særlige bestemmelser for brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter*

## **R.1 Brugt momsordningen**

Der er særlige regler for beregning af moms ved videresalg af brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter.

**Brugt momsregler §§ 69-71**

Brugt momsordningen er indført for at undgå dobbeltbeskatning ved levering af brugte varer, dvs. at der betales moms af den samme vare to eller flere gange. Da varen således som ny blev handlet første gang, blev der betalt moms af hele salgssummen. Hvis der også efter de almindelige momsregler betales moms af hele salgssummen, når den nu brugte vare senere videresælges af f.eks. en marskandiser, som har købt varen af et dødsbo (uden moms), vil der faktisk være betalt moms af den samme vare to gange.

Reglerne indebærer, at viderefornhandlere under visse betingelser kun skal beregne moms af avancen og ikke af hele salgssummen.

**Kun moms af avancen**

Brugt momsordningen stiller særlige krav til indhold og udformning af faktura og regnskab. Hvis disse krav ikke overholdes, skal der betales moms af hele salgsprisen, jf. N.2.3.1. Se R.4.3, om de særlige krav.

**Krav til faktura og regnskab**

Brugt momsordningen er frivillig. Viderefornhandlere kan derfor for hver enkelt vare vælge enten at anvende de særlige brugt momsregler eller de almindelige momsregler.

**Frivillig ordning**

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.337.TSS besvaret en forespørgsel om, hvorvidt viderefornhandlere, der har henført brugte varer til den periodevise opgørelsesmetode efter momslovens § 70, stk. 5, kan vælge at anvende de almindelige momsregler på de pågældende varer, f.eks. i forbindelse med salg af varer til købere i andre EU-lande.

Det følger af momslovens § 69, stk. 1, jf. 6. Momsdirektivs artikel 26 a, punkt B, stk. 11, at viderefornhandlere for enhver levering, der er omfattet af brugt momsordningen, kan vælge i stedet at anvende de almindelige momsregler. Viderefornhandlere, der har henført brugte varer til den periodevise opgørelsesmetode, jf. momslovens § 70, stk. 5, kan derfor vælge at anvende de almindelige momsregler for de pågældende varer såvel i forbindelse med salg af varer til tredjelande som i forbindelse med salg af varer til andre EU-lande og indenlandsk salg.

Det følger af momslovens § 93, stk. 4, jf. momslovens § 70, stk. 5, sidste pkt., at når varer omfattet af § 70, stk. 5, (den periodevise opgørelsesmetode) efterfølgende henføres under lovens almindelige regler, skal virksomheden anføre varens indkøbsværdi på salgskontoen. Kan denne købspris ikke dokumenteres af virksomheden, skal lovens § 70, stk. 3, 2. og 3. pkt.

## R.2

anvendes analogt. Købsprisen skal således beregnes på grundlag af varens salgspris reduceret med de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved leveringen af varer af den pågældende art.

Det følger af de særlige fakturaregler og regnskabsregler for brugtmomsordningen, jf. momsbekendtgørelsens §§ 92 og 93, at videreforhandlerne skal tilkendegive deres valg med hensyn til, om den enkelte vare leveres efter brugtmomsreglerne eller efter lovens almindelige regler, i forbindelse med udstedelse af faktura og med indgivelse af momsangivelsen for den pågældende periode. Brugtmomsreglerne indeholder ingen adgang til at omgøre dette valg.

Da SKM2004.337.TSS er begrundet i en ændret fortolkning af regelgrundlaget, har meddelelsen alene fremadrettet virkning fra offentliggørelsen den 5. august 2004.

### **Varer købt inden den 1. juli 1994**

Reglerne har som udgangspunkt virkning for videresalg af brugte varer mv., der er leveret til virksomheden fra og med den 1. juli 1994.

Brugtmomsordningen kan dog anvendes for varer, der er leveret inden den 1. juli 1994, hvis virksomheden kan fremlægge dokumentation for den enkelte vares indkøbspris og kan bevise, at der ikke i forbindelse med købet er betalt moms af den pågældende vare, eller at moms af varen ikke kan medregnes til købsmomsen, jf. overgangsbestemmelsen i § 85, stk. 2. Når den nævnte dokumentation er i orden, har det ingen betydning for varelagerets værdi pr. 1. juli 1994, om der anvendes den momsmæssige opgørelsesmetode efter § 70, stk. 1 (individuelle metode) eller § 70, stk. 5 (periodevis metode).

## **R.2 Hvem kan benytte brugtmomsordningen ?**

### **Videreførhandlere**

Kun videreførhandlere kan benytte ordningen, dvs. virksomheder, der indkøber varer med videresalg for øje. Som videreførhandlere betragtes også auktionshuse eller andre, der handler for egen eller andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Hvis en videreførhandler vil anvende ordningen, er det en betingelse, at der ikke ved hans indkøb af varen er deklareret moms på fakturaen.

Told- og Skattestyrelsen har i cirkulære nr. 2001-19 af 25. juni 2001 revurderet praksis vedrørende adgangen til at anvende brugtmomsordningen på varer, som en virksomhedsindehaver har overtaget fra en tidligere virksomhedsindehaver i forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse.

I henhold til Mn 556/78 havde en autoforhandler, der ved virksomhedsoverdragelse overtog et lager af brugte personmotorkøretøjer mv., valgfrihed mellem at anvende sin egen købspris i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen eller anvende virksomhedsoverdragerens købspris i forbindelse med dennes køb af det brugte motorkøretøj som købspris ved opgørelsen af momstilsvaret efter brugtmomsordningen.

Det er en betingelse for at kunne anvende brugtmomsordningen, at den brugte vare er leveret af en af de i momslovens § 69, stk. 1, nr. 1-5, nævnte personer, jf. 6. momsdirektivs artikel 26 a, punkt B, stk. 2. Opregningen i direktivbestemmelsen af betingelserne for at anvende brugtmomsreglerne er udtømmende.

Efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., anses overdragelse af aktiver i forbindelse med en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse ikke for en leverance mod vederlag, når den nye indehaver driver registreret virksomhed. Efter lovbemærkningerne til den nuværende momslovs § 8 anses varelagre for aktiver.

Bestemmelsen i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., giver adgang til momsmæssig succession, det vil sige, at den nye indehaver indtræder i overdragerens momsmæssige status.

At den nye virksomhedsindehaver skal anses for at succedere momsmæssigt i overdragerens sted, herunder i forbindelse med brugtmomsreglerne, er i overensstemmelse med 6. momsdirektivs art. 5, stk. 8. Efter denne bestemmelse kan medlemsstaterne anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Dette betyder, at den nye indehaver efter en momsfri virksomhedsoverdragelse kan anvende brugtmomsreglerne ved videresalg, såfremt betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Det er en betingelse, at den tidligere indehaver af virksomheden ville have været berettiget til at anvende brugtmomsordningen på den pågældende vare, såfremt der ikke var sket en virksomhedsoverdragelse.

Med virkning for virksomhedsoverdragelser aftalt 1. oktober 2001 og senere, finder de almindelige regler efter brugtmomsordningen anvendelse i forbindelse med momsfri virksomhedsoverdragelse. Virksomhedsindehavere, der anvender brugtmomsordningen på varer overtaget som led i en virksomhedsoverdragelse, skal ved opgørelsen af momstilsvaret efter brugtmomsordningen anvende virksomhedsoverdragerens købspris i forbindelse med dennes køb af den brugte vare.

Det er desuden en betingelse, at de brugte varer, kunstgenstande, samlereb-jekter og antikviteter den 1. juli 1994 eller senere er leveret til viderefor-handleren her i landet eller fra et andet EU-land af:

**Leverandører § 69,  
stk. 1**

- en ikke-momspligtig person, f.eks. en privatperson
- en momspligtig person i Danmark, der har anvendt brugtmomsordningen
- en momspligtig person, hvis salg af den pågældende vare er fritaget for moms efter § 13 eller tilsvarende regler i et andet EU-land
- udlejningsvirksomheder og køreskoler i forbindelse med salg af biler, i det omfang der er anvendt det særlige reducerede grundlag, der gælder for denne type salg (§ 30, stk. 1)

## R.3

- en momspligtig person, der sælger investeringsgoder (uanset beløbsstørrelsen) og er fritaget for registrering i Danmark eller et andet EU-land, fordi den årlige omsætning er under registreringsgrænsen, dvs. under 50.000 kr. i Danmark.

Ordningen kan endvidere anvendes, når en videreforhandler selv indfører kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter fra lande uden for EU. Det er dog en betingelse, at den importmoms, som er betalt ved indførelsen, ikke fradrages, jf. § 69, stk. 2.

Fra den 1. januar 1995 er ordningen udvidet og kan ligeledes anvendes, når den brugte vare mv. er leveret af:

- en momspligtig person, der sælger investeringsgoder (uanset beløbsstørrelsen) og er fritaget for registrering efter bestemmelsen i § 49, stk. 2, om salg i kantiner/marketenderier, blindes salg af varer og ydelser samt kunstners førstegangssalg, jf. M.3.2.
- en kunstner som et førstegangssalg, og der er tale om kunstgenstande, jf. § 69, stk. 2, sammenholdt med § 30, stk. 3. Dette gælder også, selv om kunstneren har beregnet moms ved salget. I så fald må denne moms dog ikke fratrækkes.
- en momspligtig person (videreforhandler) i et andet EU-land, når momsen er beregnet efter brugtmomsordningen i det pågældende land, jf. § 69, stk. 1, nr. 2.

## R.3 Begreberne brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter

I § 69, stk. 3-6, er defineret, hvad der forstås ved *brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter*, dvs. de varer/genstande, som er omfattet af brugtmomsordningen.

Kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter er omfattet af de særlige definitioner i EU's toldtarif. I de fleste tilfælde er definitionen identisk med en KN-kode, dvs. den kombinerede nomenklatur i toldtariffen.

### R.3.1 Brugte varer § 69, stk. 3

Ved brugte varer forstås løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation.

### Levende dyr

Levende dyr er også omfattet af ordningen. EF-domstolen har i sagen C-320/02 Förvaltnings AB Stenholmen udtalt, at artikel 26 a i 6. momsdirektiv skal fortolkes således, at levende dyr kan betragtes som brugte genstande i bestemmelsens forstand. En hest, som blev købt fra en privatperson (en anden end opdrætteren), og som efter at være trænet op til ridehest blev solgt videre, kunne betragtes som en brugt genstand i direktivets forstand. Se iøvrigt afsnit D.2.2.

### Løsøre

Er der tale om en løsøregenstand skal den bevare sin identitet.



Ædelmetaller og ædelstene er generelt ikke omfattet af begrebet brugte varer, medmindre de er forarbejdet til smykker, mønter og lign.

Kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter er heller ikke omfattet af begrebet brugte varer, men er omfattet af de særlige definitioner i EU's toldtarif, se nedenfor.

En vare anses normalt for brugt, når den er taget i brug.

En undtagelse herfra er imidlertid transportmidler. Her gælder særlige regler. Et transportmiddel, der leveres til eller fra andre EU-lande, anses således kun for brugt, hvis det ikke er omfattet af definitionen af nye transportmidler i § 11, stk. 4.

### Transportmidler

Det betyder, at følgende transportmidler, der leveres til eller fra andre EU-lande, anses for brugte (D.9.1):

- Motordrevet landkøretøj (motorkøretøjer, traktorer, motorredskaber og knallerter) med et slagvolumen på over 48 ccm eller en effekt på over 7,2 kW (ca. 10 HK), når leveringen sker mere end 6 måneder efter første ibrugtagning, og køretøjet har kørt mere end 6.000 km.
- Båd på over 7,5 meter, når leveringen sker mere end 3 måneder efter første ibrugtagning, og båden har sejlet mere end 100 timer .
- Fly med en højest tilladt startvægt på over 1.550 kg, når leveringen sker mere end 3 måneder efter første ibrugtagning, og flyet har fløjet mere end 40 timer.

Alle andre transportmidler end de ovenfor nævnte betragtes som brugte umiddelbart efter ibrugtagning.

Ved *kunstgenstande* forstås:

- Varer henhørende under KN-kode 97 01, dvs. malerier, kollager og lign., tegninger og pasteller, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden. Undtaget herfra er bygnings- og maskintegninger samt egne tegninger til industrielle, kommercielle, topografiske eller lignende formål, hånddekorerede industriprodukter, malede teaterkulisser, atelierbagtæpper og lign.
- Varer henhørende under KN-kode 97 02, dvs. originale stik, tryk og litografier. Herved forstås et begrænset antal direkte aftryk i sort og hvid eller i farve af én eller flere plader, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden. Det er uden betydning, hvilken teknik og hvilket materiale, kunstneren har anvendt, dog må der ikke være benyttet nogen mekanisk eller fotomekanisk proces.
- Skulpturer henhørende under KN-kode 97 03, udført af kunstneren selv, herunder afstøbninger af skulpturer i et antal på højst otte eksemplarer, kontrolleret af kunstneren eller dennes arvinger. Antallet på otte afstøbninger kan dog overskrides, såfremt afstøbningerne er foretaget før den 1. januar 1989, og skulpturen ikke har karakter af en handelsvare.

### R.3.2 Kunstgenstande § 69, stk. 4

### R.3.3

- Tapissierier og vægtekstiler, henhørende under KN-kode 58 05 og 63 04, udført i hånden på grundlag af kunstnerens originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end otte eksemplarer af hver.
- Keramiske unika, udført i hånden af kunstneren og signeret af denne. Det forhold at kunstneren arbejder ud fra et tema og fremstiller forskellige varianter, fratager ikke nødvendigvis genstandene deres karakter af unika, jf. TfS 2000, 156.
- Emaljearbejder på kobber, udelukkende udført i hånden i et antal på højst otte eksemplarer, som nummereres og signeres af kunstneren eller af kunstnerens atelier, bortset fra bijouterivarer og guld- og sølvsmedearbejder.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2001.644.TSS udtalt, at messehagler ikke er omfattet af § 69, stk. 4, og derfor ikke kan anses som kunstgenstande i momslovens forstand.

Fotokunst er ikke omfattet af definitionen på kunstværker i § 69, stk. 4, hvilket Landsskatteretten også bemærker i SKM2004.136.LSR .

### R.3.3 Samlerobjekter § 69, stk. 5

Ved *samlerobjekter* forstås:

- Frimærker og lign., der henhører under KN-kode 97 04. Herunder henhører endvidere stempelmærker, postmærker, førstedagskuverter, helsager og lign., makulerede eller umakulerede, forudsat de ikke er eller bliver gangbare.
- Samlinger og samlerobjekter, herunder veteranbiler, der henhører under KN-kode 97 05.
- Zoologiske, botaniske, mineralogiske, anatomiske, historiske, arkæologiske, palæontologiske, etnografiske eller numismatiske samlinger og samlerobjekter.

Salg af nye, ubrugte Danmøntkort er ikke samlerobjekt i momslovens forstand, men er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra d, og dermed momsfrigtaget. Det gælder uanset, at salget sker til samlerbrug til en pris, der ligger over kortets betalingsværdi med tillæg af sædvanlige ekspeditionsgebyrer. Det fremgår af TfS 1999, 694.

### R.3.4 Antikviteter § 69, stk. 6

Ved *antikviteter* forstås genstande, der henhører under KN-kode 97 06, dvs. genstande som hverken er kunstgenstande eller samlerobjekter, men som er over 100 år gamle.

## R.4 Beregning af moms af brugte varer (undtagen personmotorkøretøjer), kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter

### Beregningsregler § 70

Momsgrundlaget beregnes på grundlag af en margin, dvs. forskellen mellem salgsprisen og indkøbsprisen.

Når momsen beregnes efter reglerne i brugtmomsordningen, må videreforhandleren ikke deklarere moms, dvs. at der ikke på den pågældende faktura

må anføres momsbeløb eller anden angivelse, som gør det muligt at beregne momsbeløbets størrelse.

Der skelnes mellem varer, hvis individuelle købs-/salgspris kendes, og varer, der købes/sælges samlet.

Der er særlige beregningsregler for personmotorkøretøjer, se R.5.

Når videreforhandleren leverer brugte varer mv., er momsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem varens konkrete salgspris og indkøbspris. Den individuelle metode svarer til, at der beregnes 25 pct. af fortjenestemargenen af det pågældende salg ekskl. moms.

## **R.4.1 Individuelle købs- og salgspriser § 70, stk. 1**

### **R.4.1.1 Salg inden for EU**

Et chatol købes fra en privat for 100.000 kr. og sælges for 120.000 kr.

#### **Eksempel**

Momsgrundlaget udgør  $(120.000 \text{ kr.} - 100.000 \text{ kr.}) \times 80\% = 16.000 \text{ kr.}$

Momsen heraf udgør  $16.000 \text{ kr.} \times 25\% = 4.000 \text{ kr.}$

Hvis købsprisen overstiger salgsprisen, beregnes der ikke brugtmoms, og det overskydende beløb kan ikke modregnes i momsgrundlaget for andre salg.

Når videreforhandleren sælger kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, som han selv har indført fra steder uden for EU, kan han beregne moms af 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen. Købsprisen er her lig med momsgrundlaget ved indførslen som fastsat efter § 32, stk. 1, med tillæg af den moms, som påhviler varen ved indførslen (importmomsen), dvs. toldværdien tillagt evt. told og andre afgifter i forbindelse med indførslen, her også inkl. importmomsen. Desuden medregnes de forsendelses- og forsikringsomkostninger mv., der påløber indtil varens første bestemmelsessted i Danmark.

Et antikt chatol indkøbes i Polen for 55.000 kr. og sælges herhjemme for 100.000 kr.

#### **Eksempel**

Transportomkostningerne udgør 5.000 kr. Der beregnes ingen told.

Importmomsen udgør  $(60.000 \text{ kr.} \times 20\%) \times 25\% = 3.000 \text{ kr.}$

Indkøbspris ved indførsel = 63.000 kr.

Momsgrundlaget udgør  $(100.000 \text{ kr.} - 63.000 \text{ kr.}) \times 80\% = 29.600 \text{ kr.}$

Momsen heraf udgør  $29.600 \text{ kr.} \times 25\% = 7.400 \text{ kr.}$

## R.4.1.2

Hvis købsprisen ved indførslen overstiger salgsprisen, beregnes der ikke brugtmoms ved salget, men kun importmoms ved indførslen. Forskellen mellem købs- og salgsprisen kan ikke modregnes i momsgrundlaget for andre salg.

### R.4.1.2 Salg til lande uden for EU § 70, stk. 3

Hvis den brugte vare mv. sælges til et land uden for EU, kan de almindelige momsregler ved udførsel anvendes. Dette gælder fra 1. januar 1996 også varer, der har været omfattet af den periodevise opgørelsesmetode (se R.4.2). I denne situation skal der af hensyn til beregningen af momsen ved salg af de resterende varer ske en regulering af momsgrundlaget på grundlag af varens indkøbspris. Hvis denne købspris ikke kan dokumenteres af virksomheden, beregnes købsprisen på grundlag af varens salgspris reduceret med de omkostninger og den avance, der normalt indgår ved levering af varer af den pågældende slags.

### R.4.2 Samlet køb og salg § 70, stk. 5

Hvis det ikke er muligt at beregne moms på hver enkelt vare, fordi der er tale om samlet køb og salg af flere varer, hvor den enkelte vares pris ikke kendes, skal momsgrundlaget for de pågældende varer opgøres under ét for hele momsperioden.

Denne periodevise opgørelsesmetode kan f.eks. anvendes i tilfælde, hvor en videreforhandler opkøber et dødsbo, og der ikke på fakturaen eller afregningsbilaget er anført en pris for den enkelte vare, men kun en samlet pris for hele boet. Metoden kan også bruges i de situationer, hvor en enkelt vare indgår i et videresalg af en flerhed af varer, som sælges under ét, f.eks. salg af en frimærkesamling eller stel/bestik til 12 personer.

Momsgrundlaget beregnes som 80 pct. af den samlede forskel mellem de køb og salg, som virksomheden har foretaget i momsperioden. Der skelnes ikke mellem salg til lande inden for og uden for EU.

Eksempel

Virksomheden har i perioden købt brugte varer for 700.000 kr. og solgt sådanne varer for 900.000 kr.

Momsgrundlaget for perioden udgør  $(900.000 \text{ kr.} - 700.000 \text{ kr.}) \times 80\% = 160.000 \text{ kr.}$

Momsen for den pågældende periode udgør  $160.000 \text{ kr.} \times 25\% = 40.000 \text{ kr.}$

Overstiger værdien af køb i en periode værdien af salg, kan det overskydende beløb overføres og medregnes til værdien af køb i den efterfølgende momsperiode. Der udbetales således ikke negativ moms, der kan henføres til brugtmomsordningen.

Hvis en virksomhed er nødt til at opgøre momsgrundlaget periodevis for en del af omsætningen, kan den vælge også at anvende en periodeopgørelse for den resterende del af omsætningen af brugte varer mv.

Varer, der én gang er kommet ind under den periodevise opgørelsesmetode, kan ikke senere overgå til ordningen med individuel opgørelse af momsgrundlaget efter afsnit R.4.1. Det skyldes, at de pågældende varer ikke fysisk eller regnskabsmæssigt kan udskilles fra andre varer i virksomheden.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2004.337.TSS besvaret en forespørgsel om, hvorvidt viderefornhandlere, der har henført brugte varer til den periodevise opgørelsesmetode efter momslovens § 70, stk. 5, kan vælge at anvende de almindelige momsregler på de pågældende varer, f.eks. i forbindelse med salg af varer til købere i andre EU-lande.

### **Adgang til i stedet at anvende de almindelige momsregler**

Det følger af momslovens § 69, stk. 1, jf. 6. Momsdirektivs artikel 26 a, punkt B, stk. 11, at viderefornhandlere for enhver levering, der er omfattet af brugtmomsordningen, kan vælge i stedet at anvende de almindelige momsregler. Viderefornhandlere, der har henført brugte varer til den periodevise opgørelsesmetode, jf. momslovens § 70, stk. 5, kan derfor vælge at anvende de almindelige momsregler for de pågældende varer såvel i forbindelse med salg af varer til tredjelande som i forbindelse med salg af varer til andre EU-lande og indenlandsk salg.

Det følger af momskendtgørelsens § 93, stk. 4, jf. momslovens § 70, stk. 5, sidste pkt., at når varer omfattet af § 70, stk. 5, (den periodevise opgørelsesmetode) efterfølgende henføres under lovens almindelige regler, skal virksomheden anføre varens indkøbsværdi på salgskontoen. Kan denne købspris ikke dokumenteres af virksomheden, skal lovens § 70, stk. 3, 2. og 3. pkt. anvendes analogt. Købsprisen skal således beregnes på grundlag af varens salgspris reduceret med de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved leveringen af varer af den pågældende art.

Det følger af de særlige fakturaregler og regnskabsregler for brugtmomsordningen, jf. momsbekendtgørelsens §§ 92 og 93, at viderefornhandlerne skal tilkendegive deres valg med hensyn til, om den enkelte vare leveres efter brugtmomsreglerne eller efter lovens almindelige regler, i forbindelse med udstedelse af faktura og med indgivelse af momsangivelsen for den pågældende periode. Brugtmomsreglerne indeholder ingen adgang til at omgøre dette valg.

Da SKM2004.337.TSS er begrundet i en ændret fortolkning af regelgrundlaget, har meddelelsen alene fremadrettet virkning fra offentliggørelsen den 5. august 2004.

Brugtmomsordningen kan kun anvendes, hvis visse særlige krav til regnskab og bilag er opfyldt. Er alle kravene ikke opfyldt, skal der betales moms af hele salgsprisen.

### **R.4.3 Faktura- og regnskabsbestemmelser § 70, stk. 4**

De særlige faktura- og regnskabsbestemmelser i forbindelse med handel med brugte varer mv. findes i §§ 92 - 93 i momsbekendtgørelsen.

Ved handel med brugte varer mv. skal der anvendes særlige fakturaer, hvoraf det klart fremgår, at handlen foregår efter de specielle regler. .

### **R.4.3.1 Særlige faktura**

### R.4.3.2

Det skal endvidere fremgå, at prisen for varen er en samlet pris, der er inklusive moms, og at køberen ikke kan fratække købsmoms. I fakturaen må der således ikke anføres moms eller anden angivelse, hvoraf momsen kan udregnes.

Der er ikke altid samme krav til oplysningerne på fakturaen i de forskellige købs- og salgssituationer, jf. § 92 i momsbekendtgørelsen om de konkrete krav til oplysningerne i de enkelte tilfælde.

### R.4.3.2 Separate regnskaber

Der skal føres separate regnskaber over køb og salg for hver af de ordninger, der anvendes, således at det er muligt at opgøre den moms, der skal angives og betales. Dvs. et separat regnskab for hvert af følgende områder:

- Almindelig moms
- Brugte varer mv., hvor den individuelle købs- og salgspris kendes
- Brugte varer mv., samlet køb og salg
- Brugte biler
- Brugte varer mv., auktioner.

Regnskabet skal være ajourført løbende og skal samtidig give ToldSkat mulighed for at kontrollere regnskabet, jf. § 93 i momsbekendtgørelsen om de konkrete krav til regnskabsoplysningerne.

## R.5 Beregning af moms af brugte personmotorkøretøjer § 71

Ved videresalg af brugte personmotorkøretøjer beregnes salgsmomsen efter de almindelige regler. Til gengæld kan videreforhandleren foretage et fradrag i det momsbeløb, som skal betales.

Dette fradrag beregnes således:

Momssatsen i procent x	forhandlerens indkøbspris
	100 + momssatsen i procent

Fradraget svarer ved indkøb i Danmark til 20 pct. af indkøbsprisen. Momsfradraget skal foretages i det beregnede momsbeløb, når det brugte motor-køretøj videresælges. Fradraget kan således ikke foretages på et tidligere tidspunkt. Hvis afgiftsbeløbet efter fradraget er positivt, skal det overføres til kontoen for udgående moms, jf. momsbekendtgørelsens § 82, stk. 5. Såfremt momsbeløbet er negativt, kan beløbet ikke medregnes i virksomhedens afgiftstilsvær, jf. § 71.

Videreforhandleren kan anvende den danske momssats til beregning af fradraget, hvis det brugte personmotorkøretøj er købt her i landet af en virksomhed, der har anvendt brugtmomsordningen eller af en ikke-momspligtig person. Det gælder, uanset om den ikke-momspligtige person er dansk statsborger eller statsborger i et andet EU-land.

Hvis videreforsandleren derimod har købt det brugte personmotorkøretøj i et andet EU-land af en ikke momspligtig person, skal videreforsandleren anvende den på tidspunktet for køretøjets levering her til landet gældende momsats i det andet EU-land til beregning af fradraget.

Hvis videreforsandleren køber en brugt personbil af en forhandler, der er momsregistreret i et andet EU-land, skal videreforsandleren ligeledes anvende den gældende momsats i det andet EU-land til beregning af fradraget. Det gælder, uanset om købet er sket her i landet eller i det andet EU-land. Det er herved forudsat, at den udenlandske forhandler anvender en ordning, der svarer til den danske brugtommsordning, jf. TfS 1997, 313.

I SKM2003.485.TSS er Told- og Skattestyrelsen blevet spurgt om en forhandler af brugte motorkøretøjer ved salg til en privatperson i Sverige skal medregne registreringsafgift godtgjort efter reglerne i lov nr. 342 af 27. maj 2002 om godtgørelse af registreringsafgift ved udførsel af brugte biler og motorcykler til salgsprisen ved beregning af moms efter reglerne i momslovens § 71.

Styrelsen har svaret, at den godtgjorte registreringsafgift efter styrelsens opfattelse skal indgå som en del af forhandlerens salgspris (det samlede vederlag).

Ved levering af brugte personmotorkøretøjer kan virksomheden foretage et fradrag i det beregnede afgiftsbeløb som fastsat efter momslovens kapitel 6 og 7, jf. momslovens § 71.

Afgiftsgrundlaget fastsættes således efter reglerne i momslovens § 27, stk. 1, på grundlag af vederlaget (salgsprisen), heri ikke indbefattet afgiften efter denne lov.

Ved levering af varer og ydelser skal der betales moms af hele vederlaget, ekskl. moms. Det vil med andre ord sige, at der skal opkræves moms af ethvert beløb, som betales i forbindelse med en transaktion, som er momspligtig.

Momsloven skal fortolkes i overensstemmelse med 6. momsdirektiv og lovens § 27, stk. 1 finder sin tilsvarende bestemmelse i direktivets artikel 11, A, litra 1,a) og er udtrykt således i direktivet:

"...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 direkte er forbundet med transaktionernes pris."

Faktura- og regnskabsbestemmelserne i §§ 92 og 93 i momsbekendtgørelsen gælder også ved salg af brugte personmotorkøretøjer. Jf. N.5.3 og Q.2.3.3.

## *Afsnit S Andre særlige bestemmelser*

I kapitel 18 er der fastsat regler om delvis momskompensation for modermælkserstatning og om beregning af den moms, der skal betales for turistikørsel her i landet med udenlandsk indregistrerede busser.

### **S.1 Afgiftskompensation for modermælkserstatning**

Kompensationen ydes til virksomheder, der enten er autoriseret til fremstilling af modermælkserstatninger eller er autoriseret af Veterinærdirektoratet, og som fra andre EU-lande erhverver eller fra lande uden for EU indfører modermælkserstatninger.

#### **S.1.1 Berettigede virksomheder**

Der kan som delvis kompensation for momsen udbetales et beløb på 833 øre pr. kg. modermælkserstatning, der sælges til direkte forbrug her i landet. For modermælkserstatninger, der sælges i flydende, brugsklar form, er satsen dog 1,20 kr. pr. liter. Kompensationen ydes til virksomheder, der enten er autoriseret til fremstilling af modermælkserstatninger eller er autoriseret af Veterinærdirektoratet, og som fra andre EU-lande erhverver eller fra lande uden for EU indfører modermælkserstatninger.

#### **S.1.2 Eftersyn**

Veterinærdirektoratet er berettiget til at foretage eftersyn efter de tilsvarende regler, der er fastsat for ToldSkats kontroludøvelse. Der henvises herom til afsnit T.

#### **S.1.3 Udbetaling**

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om udbetaling af den nævnte kompensation, hvilket ministeren har gjort i moms bekendtgørelsens kapitel 7, §§ 25-26.

#### **Blanket nr. 41.050**

Efter disse bestemmelser skal virksomhederne senest den 10. i hver måned på en særlig blanket indsende en opgørelse over størrelsen af de i den foregående måned stedfundne leverancer, for hvilke kompensationsbeløb ønskes udbetalt. Berettigede beløb udbetales herefter af ToldSkat inden udgangen af den måned, hvori opgørelsen er indsendt, idet myndighederne dog efter ansøgning kan udbetale forskud på kompensationsbeløb.

Hvis en virksomhed anvender modermælkserstatning, hvortil der er opnået delvis kompensation, til andet end direkte forbrug her i landet, skal virksomheden tilbagebetale beløbet til ToldSkat.

### **S.2 Turistikørsel med udenlandske busser**

#### **S.2.1 Turistikørsel**

Det er nævnt i afsnit D.11.15, at der skal betales moms i forbindelse med anden erhvervsmæssig passagerkørsel med bus end rutekørsel (turistikørsel). For turistikørsel her i landet med udenlandsk indregistrerede busser beregnes momsen på grundlag af et gennemsnitsvederlag.



Gennemsnitsvederlaget er det beløb, hvoraf momsen skal afregnes. Momstilsvaret opgøres således ikke som normalt på grundlag af virksomhedens indgående og udgående moms. Dette er begrundet i, at det i modsat fald ville være nødvendigt at fordele indtægter og udgifter mellem kørslen her i landet og i udlandet, hvilket ville være forbundet med uforholdsmæssigt store omkostninger. Gennemsnitsvederlaget modsvarer den gennemsnitlige mer-værdi, der ligger til grund for momstilsvaret for tilsvarende turistikørsel med dansk indregistrerede busser.

Gennemsnitsvederlaget udgør 25 øre pr. personkilometer, der beregnes som det tilbagelagte antal kilometer her i landet ganget med antallet af befordrede passagerer. Med den gældende momssats på 25 pct. er momsen således 6,25 øre pr. personkilometer.

I Dep 894/84 er der truffet afgørelse om, at det er antallet af passagerer ved indkørslen i Danmark, der skal lægges til grund ved beregningen af gennemsnitsvederlaget, dog med undtagelse af tilfælde, hvor en tom bus kører ind i landet for at hente passagerer her. Baggrunden herfor var et udenlandsk bus-selskab, der kørte weekendture i Danmark med fast opholdssted, hvorfra der blev foretaget udflugtsture med et varierende antal passagerer.

I momsbekendtgørelsens kapitel 6, §§ 20-24, er fastsat nærmere regler om anmeldelse, regnskabsføring, kontrol, herunder eftersyn af busser, og om afregning af momsen.

Virksomheder, der er registreringspligtige for turistikørsel her i landet med busser indregistreret i udlandet, skal ved anmeldelsen oplyse bussens særlige kendetegn i form af påmalet navn, logo mv., ligesom senere ændringer heraf skal meddeles ToldSkat, inden bussen kører ind i landet.

De nævnte virksomheder skal for hver turistikørsel her i landet føre regnskab (kørebog) med oplysning om kilometertællerens udvisende og dato for indkørsel til og udkørsel fra landet samt om antallet af passagerer. Virksomhederne skal endvidere under kørslen her i landet medbringe registreringsbevis eller kopi heraf samt det nævnte kørselsregnskab (kørebog). Endelig skal virksomhederne opbevare regnskabsmaterialet i 5 år efter udløbet af den momsperiode, hvori kørslen har fundet sted.

Afgiftsperioden er kvartalet, og momsen skal afregnes for den kørsel, der er afsluttet i denne periode. Reglerne i lovens kapitel 10 (momsgodtgørelse), kapitel 15 (afregning af momsen) og kapitel 19 (kontrolbestemmelser) finder anvendelse.

Dette betyder bl.a., at virksomhederne har mulighed for at få tilbagebetalt den moms, der er betalt i Danmark af køb til drift af bussen, f.eks. moms af køb af brændstof. Godtgørelse af moms for varer og ydelser indkøbt her i landet sker efter reglerne i bekendtgørelsens kapitel 8 om godtgørelse af og fritagelse for moms til udenlandske virksomheder mv.

## **S.2.2 Gennemsnitsvederlaget**

## **S.2.3 Supplerende regler**

### **S.2.3.1 Særlige kendetegn - momsbek. § 20**

### **S.2.3.2 Regnskabsføring - momsbek. § 21**

### **S.2.3.3 Momsafregning - momsbek. § 23**

### S.2.3.4

Kapitel 10, 15 og 19 er omtalt nærmere i henholdsvis afsnit K, P og T, hvortil der henvises.

### S.2.3.4 Lejlighedsvis kørsel - momsbek. § 23

Virksomheder, der kun lejlighedsvis udfører turistikørsel her i landet, kan efter anmeldelse til ToldSkat få tilladelse til at afregne momsen i forbindelse med den enkelte kørsel.

Anmeldelsen skal indgives, inden indkørsel til landet finder sted, og skal indeholde oplysninger om den forventede tilbagelagte strækning i kilometer, antal befordrede passagerer samt det beregnede momsbeløb, der skal indbetales samtidig med anmeldelsen.

Virksomheden skal under kørsel her i landet medbringe en kopi af anmeldelsen og en kvittering for betaling af momsen. Efter afslutningen på kørslen skal virksomheden med henblik på regulering af den betalte moms angive det faktisk antal kørte kilometer og befordrede passagerer ved tilbagesendelse af et eksemplar af anmeldelsen til ToldSkat.

Hvis virksomheden ved forudanmeldelsen har indbetalt for meget i moms, tilbagebetales det overskydende beløb. Hvis virksomheden har betalt for lidt, indbetales det skyldige beløb samtidig med tilbagesendelsen af anmeldelsen. Der skal dog kun ske regulering, hvis det beløb, der skal efteropkræves eller tilbagebetales, udgør mere end 50 kr.

### S.2.3.5 Eftersyn - momsbek. § 24

ToldSkat kan foretage eftersyn af busser, der benyttes til turistikørsel her i landet, herunder efterse virksomhedens kørselsregnskab (kørebog).

# Afsnit T Kontrolbestemmelser

I kapitel 19, §§ 74-76 og opkrævningslovens § 5, er der fastsat regler for ToldSkats kontrolvirksomhed, krav til virksomheder og andre om at yde myndighederne den fornødne bistand i forbindelse hermed, samt regler om efteropkrævning af momsbeløb mv.

► Lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter blev vedtaget af Folketinget den 9. juni 2004 - lov nr. 442 af 9. juni 2004 - og er trådt i kraft den 1. januar 2005 og omfatter al offentlig forvaltning.

For ToldSkats vedkommende har loven konsekvenser for kontrolarbejdet, idet den væsentligste del af ToldSkats udgående kontrol er omfattet af lovens kapitel 1, § 1, stk. 1, hvorefter der som hovedregel skal ske skriftlig underretning af den part, som tvangsindgrebet er rettet mod. Loven indebærer endvidere, at parten har ret til at fremkomme med indsigelser mod beslutningen om tvangsindgrebet, og at ToldSkat har pligt til at realitetsbehandle eventuelle indsigelser og - i givet fald - skriftligt at begrunde, hvorfor indsigelsen ikke har ændret ToldSkats beslutning.

Loven betyder hverken en indskrænkning i eller en udvidelse af de berørte myndigheders beføjelser til at foretage udgående kontrol (tvangsindgreb), men fastsætter alene nogle regler for myndighedernes adfærd i forbindelse med beslutningen om og gennemførelsen af et tvangsindgreb mv., herunder hvordan en myndighed skal forholde sig, når den før eller under et tvangsindgreb bliver opmærksom på strafbare forhold og ved myndighedens anvendelse af oplysningspligter ved mistanke om strafbare forhold (forbud mod selvinkriminering). ◀

Nedenfor er der endvidere som pkt. T.5 indsat et afsnit om internationalt kontrolsamarbejde.

ToldSkats opgave er bl.a. at sikre, at moms angives, afregnes og opkræves korrekt.

## T.1 Eftersyn mv. hos virksomhederne

ToldSkat er - hvis det skønnes nødvendigt - berettiget til at foretage eftersyn i lokaler, der benyttes af virksomhederne. Der kræves ikke retskendelse, men behørig legitimation. I den forbindelse er ToldSkat endvidere berettiget til at efterse virksomhedernes varebeholdninger, forretningsbøger, øvrige regnskabsmateriale samt korrespondance mv., uanset om disse oplysninger opbevares på papir eller på edb-medier.

Der kan f.eks. være tale om butiks-, fabriks-, kontor-, og/eller lagerlokaler. Privatboligen er beskyttet af grundlovens § 72, således at ToldSkat ikke uden retskendelse kan tiltvinge sig adgang dertil. Der kan dog være grænse-

### T.1.1 Området § 74, stk. 1

## T.1.1

tilfælde, hvor privatboligen benyttes i forbindelse med drift af momspligtig virksomhed.

Bestemmelsen omfatter virksomhederne, hvilket ikke alene vil sige momsregistrerede virksomheder, men også virksomheder, som myndighederne har bevis for eller begrundet mistanke om, driver momspligtig virksomhed, uden at være momsregistrerede.

Bestemmelsen giver endvidere mulighed for eftersyn af varebeholdninger og regnskaber mv. hos ikke registrerede virksomheder, der har handelsforbindelse med registrerede virksomheder samt til at gennemse kontrakter mv. hos virksomheder, der finansierer registrerede virksomheder.

Eftersynsretten omfatter alt regnskabsmateriale, såsom årsregnskaber, råbalancer (afslutningsark), regnskabsbøger, journaler, løbladebøger med tilhørende bilag, kladdebøger og andre hjælpebøger (f.eks. ordrebøger, lagerbøger, arbejdsedler, ugesedler og lagerkontrollkort), kontokort og andre specifikationer samt korrespondance. Eftersynsretten gælder, hvadenten oplysningerne opbevares på papir eller på edb-medier.

Begrebet korrespondance mv. omfatter enhver form for forretningskorrespondance, såsom modtagne breve og kopier af afsendte breve samt kontrakter og andre skriftlige aftaler. Hvis virksomhederne anvender revisionsprotokol, er denne også omfattet af eftersynsretten, jf. Dep. 777/81.

I virksomheder, der i forbindelse med regnskabsførelsen anvender edb, omfatter eftersynsretten systembeskrivelser mv. samt magnetbånd og andre databærende medier.

I tilfælde, hvor der ikke er mulighed for at gennemføre eftersyn mv. inden for normal åbningstid, påhviler det ToldSkat at få eftersynet gennemført på et tidspunkt, der passer virksomheden, jf. ministerspørgsmål nr. S 244, den 5. august 1988, spørgsmål 1412-1414.

### ► Varsling

Kontrolaftersyn i virksomheder mv. skal efter den nye lov om retssikkerhed varsles skriftligt mindst 14 dage før kontrollens gennemførelse. Det vil sige at udgående kontrol efter momslovens § 74, stk. 1, § 75, stk. 5, og § 76, stk. 4, skal varsles i overensstemmelse med.

Lov om retssikkerhed foreskriver som hovedregel, at der forud for tvangsindgreb efter § 1, stk. 1, skal ske skriftlig underretning af den part, som beslutningen om tvangsindgrebet vedrører, med mindst 14 dages varsel, jf. lovens § 5, stk. 2.

Underretningen skal indeholde oplysninger om

- 1) tid, herunder ca. klokkeslæt, og sted for indgrebet (normalt virksomhedens adresse)
- 2) retten til at lade sig repræsentere eller bistå af andre, jf. FVL § 8
- 3) hovedformålet med indgrebet

4) det faktiske og retlige grundlag for indgrebet, jf. FVL § 24.

Parten har endvidere inden en af myndigheden fastsat frist, der som udgangspunkt ikke må være kortere end 7 dage, ret til at fremsætte indsigelser mod beslutningen om tvangsindgrebet. Hvis forvaltningsmyndigheden fastholder tvangsindgrebet, skal dette skriftligt begrundes over for parten senest ved indgrebets gennemførelse, jf. lovens § 5, stk. 3.

## Indsigelse

Hovedreglen om underretning om tvangsindgreb kan fraviges efter lovens § 5, stk. 4, hvis

## Undtagelse fra varsling

- 1) øjemedet med tvangsindgrebet ville forspildes ved forudgående underretning
- 2) hensynet til parten eller partens rettigheder bør vige for afgørende hensyn til andre private eller offentlige interesser
- 3) hvis det er nødvendigt af hensyn til udenrigspolitiske eller udenrigsøkonomiske interesser, herunder forholdet til EU (i tilfælde af en konflikt mellem national ret og EU-retten viger den nationale ret)
- 4) øjeblikkelig gennemførelse af tvangsindgrebet efter forholdets særlige karakter er påkrævet
- 5) forudgående underretning viser sig umulig eller uforholdsvis vanskelig.

Hvis en ikke uvæsentlig del af tvangsindgrebet kan gennemføres uden forudgående underretning, kan det samlede tvangsindgreb gennemføres uden underretning, jf. lovens § 5, stk. 5.

I det omfang et tvangsindgreb gennemføres uden forudgående underretning, skal parten senest ved tvangsindgrebets gennemførelse have skriftlig meddelelse om tvangsindgrebet med oplysninger som de i lovens § 5, stk. 2, nr. 1-4 nævnte, samt en begrundelse for, at tvangsindgrebet gennemføres uden forudgående underretning.

Meddelelsen kan dog efter omstændighederne gives mundtligt, men parten har i så fald krav på efterfølgende at få en skriftlig meddelelse om tvangsindgrebet. Begæring herom skal fremsættes senest 14 dage efter tvangsindgrebets gennemførelse og besvares snarest muligt. ◀

Om virksomhedernes pligt til at opbevare regnskabsmateriale henvises til afsnit N.2.6.

## Opbevaring

Besøg på offentligt tilgængelige steder med henblik på observationer til kontrolformål er ikke omfattet af momslovens § 74, stk. 1, og kan derfor foretages, uden at medarbejderen har pligt til at legitimere sig.

## Observationer til kontrolformål

Virksomhedernes indehavere og ansatte skal være ToldSkat behjælpelige ved de nævnte eftersyn.

## T.1.2 Bistand fra indehavere mv. § 74, stk. 2

Det vil sige, at indehaveren og personalet har pligt til at redegøre for indkøbs-, produktions- og afsætningsforhold samt til at oplyse, hvorledes regn-

### T.1.3

skabsførelsen er tilrettelagt, hvilke bøger der føres, hvilke interne kontrolforanstaltninger der findes, osv.

Der er ligeledes pligt til at oplyse, hvem der er virksomhedens revisor samt til - på ToldSkats forlangende - at foretage opgørelse af varelagre og pengebeholdninger.

ToldSkat kan i forbindelse med et eftersyn i et interessentskab kræve oplyst navnene på samtlige interessenter.

### T.1.3 Erhvervelser § 74, stk. 3

På samme måde som anført i stk. 1 er ToldSkat berettiget til at foretage eftersyn i forbindelse med momspligtige erhvervelser.

Spørgsmålet om hvilke erhvervelser, der er momspligtige, er reguleret i § 11, der er nærmere omhandlet i afsnit D.9.

### T.1.4 Udlevering § 74, stk. 4

Materiale nævnt i stk. 1 skal efter anmodning udleveres eller sendes til ToldSkat.

Udleveringspligten gælder alt materiale, der er omfattet af bestemmelsens stk. 1, herunder revisionsprotokollen, og pligten omfatter også regnskabsmateriale mv., der befinder sig hos trediemand, f.eks. revisor eller en regnskabskonsulent. Det er uden betydning for udleveringspligten, at trediemanden f.eks. har tilbageholdelsesret over materialet. Hvis materialet modtages af trediemand, skal det leveres til denne igen efter benyttelsen.

Udleveringspligten vedrører kun virksomhedens regnskabsmateriale mv. Materiale, der er udarbejdet eller fremskaffet af trediemand, og som ikke har været i virksomhedens besiddelse, er derfor ikke omfattet af udleveringspligten.

## T.2 Eftersyn mv. hos andre

I § 75, er der fastsat regler om bl.a. leverandørers og kunders oplysningspligt over for ToldSkat samt om ToldSkats adgang til at foretage eftersyn mv. hos disse.

Formålet med bestemmelsen er at give myndighederne mulighed for gennem andre kanaler end gennem virksomhedens regnskabsmateriale mv. at få indblik i en virksomheds momspligtige aktiviteter.

### T.2.1 Leverandører § 75, stk. 1

Leverandører til registreringspligtige virksomheder skal på begæring give ToldSkat oplysninger om deres leverancer af varer og ydelser til disse virksomheder.

Bestemmelsen omfatter alle leverancer, dvs. også leverancer, der kan karakteriseres som indkøb til privatforbrug, idet myndighederne skal have en mulighed for at kontrollere, at virksomheden ikke har medregnet indkøb af denne type i virksomhedens købsmoms.

Erhvervsdrivende skal på begæring give ToldSkat oplysninger om deres indkøb af varer og ydelser til virksomheden.

**T.2.2  
Kunder § 75, stk. 2**

Bestemmelsen omfatter erhvervsdrivende, hvilket ikke kun vil sige registreringspligtige virksomheder. I praksis vil bestemmelsen dog hovedsageligt blive anvendt over for registrerede virksomheder.

Pengeinstitutter, advokater og andre, der modtager midler til forvaltning eller erhvervsmæssigt udlåner penge, skal på begæring give ToldSkat enhver oplysning om deres økonomiske mellemværende med specifikke navngivne virksomheder.

**T.2.3  
Pengeinstitutter mv.  
§ 75, stk. 3**

Bankers markedskontorer, der forestår både købs- og salgsafregninger ved afsætning af kvæg mv., har pligt til at udlevere oplysninger om deres økonomiske mellemværende med de berørte registrerede virksomheder. Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun specifikke navngivne registreringspligtige virksomheder.

Oplysningspligten omfatter f.eks. angivelser af bevægelser på indskuds- eller lånekonti, oplysninger om trukne og indsatte checks, diskonterede vekslers og om størrelsen af lån og depoter.

Forsikringselskaber skal på begæring give ToldSkat oplysninger i forbindelse med kontrollen med momspligtige erhvervelser af nye lystfartøjer efter § 11, stk. 4, nr. 2.

**T.2.4  
Forsikringselskaber § 75, stk. 4**

Bestemmelsen omfatter nye lystfartøjer, som de pågældende forsikringselskaber har forsikret, og som der efter 6. momsdirektiv altid skal betales moms af her i landet.

ToldSkat er berettiget til at foretage eftersyn af varebeholdninger og regnskaber mv. hos kunder og leverandører m.v. samt til at gennemse kontrakter og lign. hos virksomheder, der finansierer registrerede virksomheder.

**T.2.5  
Eftersyn mv. § 75,  
stk. 5**

Ingen af de virksomheder, der er nævnt i ovenstående afsnit er berettiget til at kræve betaling for at levere de ønskede oplysninger mv.

## **T.3 Samarbejde med andre offentlige myndigheder**

Andre offentlige myndigheder skal på begæring give ToldSkat enhver oplysning til brug ved registrering af virksomheder og kontrollen med momsens betaling eller tilbagebetaling.

**T.3.1  
Oplysningspligt § 76,  
stk. 1**

Efter § 76, stk. 2, yder politiet de statslige told- og skattemyndigheder bistand efter regler, der fastsættes efter forhandling mellem skatteministeren og justitsministeren.

**T.3.2  
Politiet § 76, stk. 2**

### T.3.3

Der foreligger ikke sådanne regler, men bestemmelsen giver umiddelbart de statslige told- og skattemyndigheder adgang til at anmode politiet om bistand ved virksomhedseftersyn mv.

Politiets bistand efter denne bestemmelse gælder alene bistand til overvindelse af fysiske hindringer for eftersynets gennemførelse, og det er den stedlige politimester, der afgør, om politiet skal bistå told- og skattemyndighederne ved eftersynet.

Det må antages, at politiets bistand ikke kræver retskendelse, idet der er tale om dels en kontrolbeføjelse uden for strafferetsplejen, dels at politiets bistand er hjemlet direkte i bestemmelsen. Uanmeldt eftersyn med politiets bistand kan gennemføres, når der er begrundet formodning om, at adgangen til virksomheden vil blive nægtet eller, der på grund af kontrollens særlige karakter, herunder bl.a. tidspunktet for kontrollen kan opstå situationer, hvor politiets tilstedeværelse er påkrævet. Politiets opgave er alene at overvinde fysiske hindringer for kontrollens gennemførelse, medmindre der under kontrollen opstår situationer, som er omfattet af politiets almindelige kompetence i medfør af retsplejelovens § 108 (politiets generalfuldmagt).

### Ransagning

Undersøgelser hos den registreringspligtige kan foretages af politiet i henhold til bestemmelserne i retsplejelovens kap 73, §§ 793-800 om ransagning.

Anmodning om ransagning fremsættes af de statslige told- og skattemyndigheder, jf. opkrævningslovens § 19.

Ransagningen adskiller sig på følgende punkter fra det virksomhedseftersyn mv., som told- og skattemyndighederne med assistance fra politiet kan foretage i medfør af kontrolbestemmelserne i momslovens kap. 19:

- a Politiet leder ransagningen.
- b Politiet yder under ransagningen en egentlig efterforskningsmæssig assistance, der går ud over bistand til overvindelse af fysiske hindringer for eftersynet.
- c Ransagning kan kun foretages på den registreringspligtiges private bopæl, såfremt dette udtrykkeligt fremgår af ransagningskendelsen. Det samme gælder, hvis ransagningen skal omfatte den registreringspligtiges advokats/revisors kontorlokaler.
- d Ransagning er ensbetydende med en mistanke for overtrædelse af straffebestemmelserne i momslovens kap. 21.

Ransagning kan kun finde sted efter retskendelse, medmindre der foreligger særlige forhold, som bevirker, at ransagningens øjemed ville forspildes, hvis kendelse skulle afventes.

### T.3.3 Skatteforvaltningerne § 76, stk. 3

De kommunale skattemyndigheder giver efter skatteministerens bestemmelse ToldSkat oplysninger om forhold af betydning for momskontrollen, som de under den skattemæssige kontrol bliver opmærksom på. Told- og skatteregionerne og de kommunale skattemyndigheder udveksler



gensidigt oplysninger om formodede eller konstaterede oplysninger af betydning for skatte- og momscontrollen.

ToldSkat er berettiget til at foretage eftersyn på hovedposthuse, der modtager pakker mv. fra udlandet. Der kan ligeledes foretages eftersyn hos virksomheder, der modtager pakker og lign. fra udlandet til besøgelse her i landet.

Bestemmelsen skal give myndighederne mulighed for at kontrollere omfanget af post fra udenlandske virksomheder, der sælger varer her i landet ved fjernsalg mv.

Skatteministeren kan pålægge de kommunale skattemyndigheder at indhente oplysninger af betydning for momscontrollen i forbindelse med den skattemæssige kontrol. Erhvervsdrivende skal på begæring meddele de kommunale skattemyndigheder sådanne oplysninger.

## T.4 Efterbetaling af moms

Med virkning fra den 1. januar 2001 blev momslovens § 77 ophævet, og bestemmelsen flyttet til opkrævningslovens § 5 (lovbekendtgørelse nr. 289 af 28. april 2003).

Hvis det konstateres, at en virksomhed har afgivet urigtig momsangivelse, således at virksomheden har betalt for lidt i moms eller fået udbetalt for meget i godtgørelse, afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav.

Det samme gælder, når en virksomhed ikke har indsendt angivelsen, og det foreløbigt fastsatte momstilsvaret har været for lavt, jf. opkrævningsloven § 4, stk. 1.

Det korrekte momstilsvaret opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber i den udstrækning, disse kan godtages som opgørelsesgrundlag.

Hvis virksomhedens regnskaber ikke kan anses for egnede som grundlag for en nøjagtig opgørelse af momstilsvaret, kan ToldSkat foretage en skønsmæssig ansættelse af momstilsvaret. Virksomhedens regnskaber anses i denne forbindelse også at omfatte bilag mv.

Tilsvarende gælder, hvis en virksomhed har modtaget et for stort beløb som godtgørelse og størrelsen af det beløb, som virksomheden derfor skal tilbagebetale, ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Told- og skatteregionerne er bemyndiget til at foretage den skønsmæssige ansættelse. Ansættelsen omfatter virksomhedens samlede momstilsvaret for den pågældende periode og ikke kun det for lidt angivne momstilsvaret. Efterbetalingskravet vil blive opgjort som forskellen mellem det skønsmæssigt opgjorte momstilsvaret og det allerede angivne.

### T.3.4 Eftersyn på hovedposthuse mv. § 76, stk. 4

### T.3.5 Indhentelse af oplysninger § 76, stk. 5

### T.4.1 På grundlag af regnskabet opkrævningsloven § 5, stk. 1

### T.4.2 Skønsmæssig ansættelse opkrævningsloven § 5, stk. 2

Virksomheden bliver skriftligt indkaldt til et møde på regionen om den skønmæssige ansættelse. Der foretages dog ansættelse, selv om virksomheden ikke giver møde. Ansættelsen meddeles virksomhedens ansvarlige ledelse i anbefalet brev.

Spørgsmål om skønmæssig ansættelse kan påklages til Landsskatteretten, jf. opkrævningslovens § 16, stk. 2.

Følgende afgørelser kan nævnes til illustration af, hvorledes ToldSkat anvender reglerne om skønmæssig ansættelse af momstilsvaret:

Domme:

- Højesterets dom af 5. april 1977 (refereret i UfR 1977.422): Frugt- og grøntforretning - pligt for virksomhederne til hyppige og effektive kasseafstemninger.
- Vestre Landsrets dom af 19. oktober 1979 (refereret i UfR 1980.231): Byggevirksomhed - afsmittende virkning mellem ægtefæller.
- Østre Landsrets dom af 15. oktober 1987 (TfS 1987, 636): Restaurationsvirksomhed - løbende tilintetgørelse af underbilag.
- Østre Landsrets dom af 15. februar 1991 (TfS 1991, 113): Restaurationsvirksomhed - stort omfang af udskænkning uden beregning.
- Østre Landsrets dom af 27. januar 1999 (TfS 1999, 269): Restaurationsvirksomhed - omsætningsberegning ud fra varekøbsbilag og salgspriser. Kassestrimler stemmer ikke med bogføring.
- Østre Landsrets dom af 19. februar 2001 (TfS 2001, 311): Renovation- og jordbrugs virksomhed og cafeteria virksomhed - drift af virksomhed i andens navn - proforma ejerskab.
- Vestre Landsret dom af 10. august 1999 (TfS 1999, 868): Pizzeria - skønet omsætning ud fra indkøb af emballage og gennemsnitlig bruttoavance i branchen. Mangelfuldt regnskabsmateriale.
- Østre Landsret dom af 12. september 2003 (refereret i TfS 2003-782): Pizzeria - skønmæssig ansættelse af momstilsvaret opgjort på grundlag af vareforbrug. Privatforbruget var i sådan en situation uden relevans.
- Østre Landsret dom af 27. august 2003 (SKM2003.407.ØLR): skønmæssig ansættelse af momstilsvaret opgjort på grundlag af vareindkøb og vareforbrug. Angivelig låneoptagelse og privatforbrug var i sådan en situation uden relevans.
- Vestre Landsret dom af 10. december 2003 (SKM2004.5.VLR): Skønmæssig ansættelse af en restaurant opgjort på grundlag af vareforbrug - ejeres privatforbrug var uden relevans.
- Østre Landsret dom af 11. april 2003 (SKM2003.312.ØLR): Skønmæssig ansættelse, regnskabsgrundlag, kassebog - Landsretten stadfæstet told- og skattemyndighedernes skøn.
- Østre Landsret dom af 1. maj 2003 (SKM2003.208.ØLR): Kioskejer, skønmæssig ansættelse, pengeoverførsler, Pakistan, lån.
- Vestre Landsret dom af 31. marts 2003 (SKM2003.191.VLR): Skønmæssig ansættelse, pizzeria - opgjort på grundlag af vareforbrug

Afgørelser fra det tidligere Momsnævn:

- 688/80: Byggevirksomhed - anvendelse af kalkulationstillæg på 6% på byggematerialer og 35% på lønudgifter.
- 726/80: Købmand - mangelfuld regnskabsførelse - lav avance.
- 765/81: Byggevirksomhed - tilsidesættelse af mangelfuldt regnskabsmateriale.
- 869/84: Restaurationsvirksomhed - differencer mellem købte og solgte genstande, spiritus mv.
- 870/84: Restaurationsvirksomhed - mangelfuld bogføring - misforhold mellem køb og salg.
- 915/85: Kioskvirksomhed - lav bruttoavance.
- 944/86: Landbrugsvirksomhed - udeholdt omsætning.
- 945/86: Handelsvirksomhed - handel med tv-apparater - uregistreret virksomhed - usikkerhed om omfanget af omsætningen.
- 946/86: Byggevirksomhed - manglende regnskab - anvendelse af skattevæsenets skønsmæssige ansættelser.
- 988/87: Malervirksomhed - manglende bogføring af omsætning - beregning baseret på procenttallet af de konstaterede udeholdelser i forhold til den bogførte omsætning.
- 989/87: Brugtognsvirksomhed - uregistreret virksomhed - suspension af forældelsesfristen efter 1908-loven.
- 990/87: Landbrugsvirksomhed - udeholdt omsætning - dødelighedsprocent.

I medfør af lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven (ændringer af fristregler på skatte- og afgiftsområdet m.v.), § 35 B og § 35 C, er der indført bestemmelser om ordinær og ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret og godtgørelse af afgift.

### T.4.3 Fristregler

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35 B indeholder den almindelige fristregel, det vil sige reglen om de ordinære frister for fastsættelse og ændring af afgiftstilsvaret og godtgørelse af afgift, og betingelser for henholdsvis de statslige told- og skattemyndigheders og de afgiftspligtiges anmodning om ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelse af afgift.

I skattestyrelseslovens § 35 C er der fastsat en række undtagelser til den ordinære 3-års frist.

Bestemmelserne har virkning for anmodninger om genoptagelse af et afgiftstilsvaret, som er indgivet til myndighederne den 12. marts 2003 eller senere. Reglerne er nærmere beskrevet i ToldSkats vejledning om processuelle regler, afsnit G.1.2 - Ændring af afgiftstilsvaret og godtgørelse af afgift.

Bestemmelserne vedrørende renter og gebyrer fandtes tidligere i § 77, stk. 3 og stk. 4. Samtidig med flytningen af disse bestemmelser fra momsloven til opkrævningsloven blev den tidligere anvendte faste månedlige rentesats på 1,3% erstattet af en variabel rente, som er afhængig af markedsrenten. Herom henvises til P.2.1.

### T.4.4 Gebyrer og renter opkrævningsloven §§ 6 og 7

Der skal endvidere betales et gebyr for erindringskrivelser vedrørende betaling af moms mv. Gebyret udgør 65 kr. pr. erindringskrivelse.

## **T.5 Internationalt kontrolsamarbejde**

I forbindelse med internationaliseringen af kontrolarbejdet, både i forbindelse med bekæmpelse af skatte- og afgiftskriminalitet og ved kontrol af koncerntransaktioner over landegrænserne, er der sket en udbygning og forbedring af det praktiske samarbejde med andre landes skatte- og afgiftsmyndigheder.

Grundlaget for kontrolsamarbejdet på momsområdet mellem EU-landene er fra 1. januar 2004 samlet i ét regelsæt, Rådsforordning 1798/2003. Denne forordning giver EU-landene mulighed for at styrke og effektivisere samarbejdet. Forordningen indeholder som hidtil regler for:

- bistand efter anmodning i konkrete sager,
- automatisk udveksling af kontroloplysninger,
- spontan videregivelse af oplysninger
- regler for udveksling af momsoplysninger vedrørende vareleverancer (listeoplysninger).

Listesystemet (VIES) Da kontrollen ved de indre grænser blev afskaffet pr. 1. januar 1993, blev det nødvendigt at gennemføre et særligt formaliseret samarbejde mellem EU-landene. For at fjerne de største risici for momsunddragelse er der etableret et informationsudvekslingssystem (listesystemet). Se N.4. Dette system er fundamentet for ToldSkats kontrol af virksomhedernes handelstransaktioner mellem EU-landene.

Kontroloplysningerne udveksles dels automatisk, dels efter anmodning.

Hvis de automatisk og summarisk udvekslede oplysninger er utilstrækkelige, kan ToldSkat via listesystemet i nødvendigt omfang opnå mere detaljerede oplysninger, f.eks. oplysninger om, hvilke virksomheder i andre EU-lande, der har leveret varer til en dansk virksomhed, og disse virksomheders samlede leveringer.

Hvis oplysningerne i listesystemet er utilstrækkelige, kan ToldSkat rette henvendelse til de øvrige EU-landes told- og skattemyndigheder om yderligere oplysninger.

Ud over de nævnte bestemmelser er der også et regelsæt, der muliggør indrivelse af momsskyld mv. i andre EU-lande, Rådskdirektiv 76/308.

Herudover er der kontrolsamarbejdsaftaler mellem de nordiske lande.

De nævnte muligheder for udveksling af oplysninger er gensidige for alle medlemslande.

# Afsnit U Særordning for elektroniske ydelser § 66

Ved lov nr. 124 af 28. februar 2003 om ændring af momsloven er der indført regler om en særordning for tredjelandsvirksomheder, der leverer tjenesteydelser til private i EU.

## Generelt

Særordningen findes i § 66 og har virkning fra 1. juli 2003.

Særordningen i § 66 er en gennemførelse af Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemte for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser.

Om elektroniske ydelser se afsnit E.3.1.11. Se endvidere afsnit E.3 om leveringssted for elektroniske ydelser.

Ordningen er midlertidig og varer 3 år.

Hensigten er, at tredjelandsvirksomheder ved at få ret til at vælge en særordning med forenklede procedurer for tredjelandsvirksomheder, der leverer elektroniske ydelser til ikke afgiftspligtige i EU, får lettere ved at overholde de afgiftsmæssige forpligtelser, der påhviler dem.

Det er en betingelse for at anvende særordningen, at tredjelandsvirksomheden ikke er momsregistreret i EU.

Ordningen er frivillig og indebærer, at en tredjelandsvirksomhed ved salg til private i et eller flere EU-lande kan nøjes med at lade sig identificere i et enkelt medlemsland. Virksomheden kan frit vælge, hvilket medlemsland den vil lade sig identificere i. Dette land er identifikationsmedlemslandet.

## Frivillig ordning

En tredjelandsvirksomhed, som ikke tilmelder sig særordningen, er omfattet af de almindelige regler ved salg til private i EU. Det vil sige, at en tredjelandsvirksomhed, som ikke tilmelder sig særordningen, og som for eksempel sælger elektronisk leverede tjenesteydelser til private i 15 EU-lande, skal lade sig registrere i alle 15 lande og skal følge de respektive landes angivelses- og betalingsregler.

I bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 om merværdiafgiftsloven (momsbekendtgørelsen) er der i kapitel 15 regler om særordning for elektroniske ydelser leveret af tredjelandsvirksomheder til ikke afgiftspligtige personer i EU.

Når en tredjelandsvirksomhed ønsker at tilslutte sig særordningen med Danmark som identifikationsmedlemsland, skal virksomheden anmelde påbegyndelse af virksomhed som afgiftspligtig inden for EU. Virksomheden skal også anmelde eventuel ændring og ophør af virksomhed, hvis denne ikke mere er omfattet af særordningen.

## Anmeldelse og afmeldelse

Anmeldelse skal ske elektronisk, jf. bekg. § 85, stk. 1.

En anmeldelse fra en tredjelandsvirksomhed skal til brug for identifikation af virksomheden indeholde navn, postadresse, elektroniske adresser med websteder, eventuelt registreringsnummer i virksomhedens hjemland samt erklæring om, at vedkommende ikke er momsregistreret i EU, jf. bekg. § 86.

Virksomheden tildeles et individuelt nummer (identifikationsnummer), som identifikationsmedlemslandet meddeler virksomheden inden 8 dage. Virksomheden modtager brev med det individuelle nummer, samt særskilt brev med pin-kode, som giver adgang til systemet. Er det ikke muligt at overholde fristen på 8 dage, skal identifikationsmedlemslandet inden fristens udløb meddele tredjelandsvirksomheden, hvornår den kan forvente at modtage sit identifikationsnummer. Tilmelding til systemet skal ske via internettet på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk) under punktet "International/English" - "VAT on e-services".

Ved anmodningen om registrering er der samtidig afgivet erklæring om, at den pågældende virksomhed ikke i øvrigt er registreret for moms inden for EU.

På hjemmesiden er der også en elektronisk vejledning, som ligger under "International". Der er også et link til internetsystemet på den indledende sprogvalgsside under knappen "Guidance".

Tredjelandsvirksomheden skal meddele de statslige told- og skattemyndigheder enhver ændring i de afgivne oplysninger. Afmeldelse fra særordningen skal også ske elektronisk, jf. bekg. § 86, stk. 3. Afmeldelse har virkning fra udgangen af det løbende kvartal.

Opgaven med at administrere særordningen er udlagt til ToldSkat Sydjylland, region Sønderborg ved TSS-cirkulære 2003-16 Dekoncentreret sagsudlægning - særordning for tredjelandsvirksomheder, der leverer elektroniske tjenesteydelser til ikke afgiftspligtige personer inden for EU mv.

### **Angivelse og betaling**

Ved at vælge særordningen opnås fælles regler om angivelse og betaling af moms af salg af elektroniske ydelser til private i EU. Der er kvartalsvis momsangivelse under særordningen, uanset om der har været leverancer i perioden. Angivelsen skal indsendes inden for 20 dage efter udgangen af den afgiftsperiode, som angivelsen vedrører, og den foretages elektronisk, jf. momslovens § 66, stk. 6.

Det er identifikationsmedlemslandet, der overfører momsen til det/de rette EU-forbrugslande.

En angivelse skal indeholde identifikationsnummer, den samlede værdi uden moms af leverancerne af elektroniske ydelser for indberetningsperioden og det samlede tilsvarende afgiftsbeløb for hvert enkelt forbrugsland, hvor afgifter er forfaldne. De gældende afgiftssatser og det samlede skyldige afgiftsbeløb skal også angives, jf. bekg. § 88.

Angivelsen skal udarbejdes i danske kroner. Virksomhederne skal indbetale momsen til de statslige told- og skattemyndigheder på en bankkonto, der føres i danske kroner, jf. bekg. § 88, stk. 2.

Det præcise beløb skal indberettes og betales. Der kan således ikke tillades nogen afrunding til nærmeste hele beløb.

Hvis leverancerne er foretaget i andre valutaer, er det kursen på den sidste dag i indberetningsperioden, der skal anvendes ved udfyldelse af afgiftsansøgningen. Omregningen skal ske til de valutakurser, som Den Europæiske Centralbank har offentliggjort for den dag, eller hvis der ikke har været nogen offentliggørelse den dag, den næste offentliggørelsesdag, jf. bekg. § 88, stk. 3.

I Danmark er det ToldSkat Sydjylland region Sønderborg, der administrerer ordningen, se TSS-cirkulære 2003-16.

Momsen skal angives og afregnes med EU-forbrugslandets sats.

#### Sats

Hvis en tredjelandsvirksomhed vil korrigere en anmeldelse for en afgiftsperiode, skal den rette henvendelse til identifikationsmedlemsstaten. På indgangssiden til særordningen er ToldSkat Sydjylland, region Sønderborgs e-mail adresse opgivet. Identifikationsmedlemsstaten retter henvendelse til forbrugsmedlemsstaten om de ændrede oplysninger, jf. bekg. § 90.

#### Korrekationer

Tredjelandsvirksomheden skal betale skyldig moms som følge af ændrede oplysninger til identifikationsmedlemsstaten, jf. bekg. § 90, stk. 2. Identifikationsmedlemsstaten sender beløbet videre til forbrugslandet sammen med oplysninger til brug for identifikation af beløbet.

Tilbagebetaling af moms som følge af ændrede oplysninger sker ved, at identifikationsmedlemsstaten informerer forbrugslandet om de ændrede oplysninger, jf. bekg. § 90, stk. 3. Tilbagebetaling sker herefter i henhold til forbrugslandets regler om tilbagebetaling, ligesom tilbagebetalingen foregår direkte mellem forbrugsland og tredjelandsvirksomhed.

Tredjelandsvirksomheden har pligt til efter anmodning at oplyse et kontonummer til brug for tilbagebetalinger som følge af korrekationer, jf. bekg. § 90, stk. 4.

En tredjelandsvirksomhed kan under visse betingelser udelukkes fra særordningen af identifikationsmedlemslandet. Det er tilfældet, hvis virksomheden meddeler, at den ikke længere leverer elektroniske ydelser, at det på anden måde kan antages, at virksomhedens afgiftspligtige aktiviteter er bragt til ophør, at virksomheden ikke længere opfylder betingelserne for at benytte særordningen, eller at virksomheden til stadighed ikke retter sig efter reglerne for særordningen, jf. bekg. § 91.

#### Udelukkelse/ophør

For at en virksomhed kan anses for til stadighed ikke at rette sig efter reglerne for særordningen, skal den mindst i et år - fire på hinanden følgende

## Afsnit

afgiftsperioder - hverken have angivet eller betalt moms, som burde have været angivet og betalt.

Udelukkelse fra særordningen har øjeblikkelig virkning, jf. bekg. § 91.

Efter udelukkelse fra særordningen skal virksomheden anvende de almindelige momsregler. Det indebærer, at virksomheden skal lade sig momsregistrere i alle de EU-lande, hvor virksomheden sælger elektroniske ydelser til private kunder med deraf følgende forskellige regler om afgiftsperioder, betalingsfrister mv.

Tredjelandsvirksomheden skal efter udelukkelse af særordningen indgive enhver resterende angivelse indtil udgangen af det kalenderkvartal, i hvilket den blev udelukket. Kravet om at foretage denne indberetning har ikke betydning for et eventuelt krav om, at virksomheden straks efter udelukkelse fra særordningen skal lade sig registrere i henhold til de normale regler.

### **Godtgørelse af afgift**

Tredjelandsvirksomheden kan få godtgjort afgift efter reglerne i momslovens § 45, stk. 1. Se herom afsnit K.1.1.

### **Regnskab**

En tredjelandsvirksomhed, der er omfattet af særordningen, skal føre et elektronisk regnskab for de transaktioner, der er omfattet af særordningen. Regnskab skal efter anmodning fra identifikationsmedlemslandet eller forbrugslandet gøres elektronisk tilgængeligt for de statslige told- og skattemyndigheder, jf. bekg. § 89. Fristen for at stille regnskabet elektronisk til rådighed er 3 uger.

Regnskabet skal føres klart og overskueligt, så det kan danne grundlag for kontrol med afgiftsberegningen. Regnskabet skal være tilrettelagt sådan, at alle registreringer kan afstemmes med oplysningerne på momsangivelsen.

Regnskabet skal opbevares i en periode på 10 år fra udgangen af det år, hvor transaktionen blev foretaget, jf. momslovens § 66, stk. 8.



# Afsnit V Straffebestemmelser

Momslovens straffebestemmelser findes i § 81.

§ 81

## V.1 Generelle bemærkninger

Der kan kun straffes efter momsloven, hvis straffelovens almindelige betingelser (strafbarhedsbetingelser mv.) er opfyldt.

Straffebestemmelserne er tæt forbundet med de øvrige straffebestemmelser i både skattelovgivningen og andre afgiftslove. Hovedområdet er således, dels den forsætlige eller groft uagtsomme afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgiftskontrollen, dels den forsætlige eller groft uagtsomme fortielse af oplysninger.

Det er kun den forsætlige og groft uagtsomme handlemåde, der er strafbar. Den simpelt uagtsomme handlemåde er straffri.

**Forsæt og grov uagtsomhed**

## V.2 Straffeområdet

Den centrale straffebestemmelse i momsstrafferetten findes i § 81, stk. 1, nr. 1.

Denne bestemmelse er formuleret som en generel straffebestemmelse og anvendes i tilfælde, hvor der inden for lovens område forsætligt eller groft uagtsomt er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger eller er fortiet oplysninger. Under bestemmelsen falder bl.a. momsunddragelse som følge af urigtige momsangivelser.

**V.2.1  
Generel straffebestemmelse § 81, stk. 1, nr. 1**

Der er bødestraf for at overtræde følgende forpligtelser, som er omfattet af § 81, stk. 1, nr. 2:

**V.2.2  
Overtrædelse af almene forpligtelser § 81, stk. 1, nr. 2**

§ 8, stk. 1, 4. pkt.	Pligt til at oplyse navn og adresse på køber samt salgspris ved overdragelse af en samlet virksomhed eller en del heraf
§ 23, stk. 4, 2. pkt.	Pligt til udstede faktura på afregningstidspunktet ved levering af varer i kommission eller konsignation
§ 30, stk. 2	Pligt til udfærdige særlig faktura uden moms ved udlejningsvirksomheders og køreskolers salg af brugte køretøjer
§ 38, stk. 3, 3. pkt.	Pligt til at føre særskilt sektorregnskab, når der foreligger delvis fradragsret for indgående moms, og fordelingen fastsættes sektorvis
§ 43, stk. 3, nr. 1	Pligt til at foretage momsregulering ved ændret anvendelse af investeringsgoder

§ 43, stk. 3, nr. 4	Pligt til at foretage momsregulering ved salg af fast ejendom, når køberen ikke overtager reguleringsforpligtelsen
§ 43, stk. 3, nr. 5	Pligt til at foretage momsregulering ved overdragelse af driftsmidler efter § 8, stk. 1, 3. pkt., når køberen ikke overtager reguleringsforpligtelsen
§ 47, stk. 1, 1. pkt.	Pligt til at anmelde momspligtig virksomhed til momsregistrering
§ 47, stk. 2, 1. pkt.	Pligt for momspligtige personer, der ikke har forretningssted her i landet, til at lade sig registrere ved en herboende repræsentant
§ 47, stk. 2, 2. pkt.	Pligt for udenlandske virksomheder, der foretager erhvervelser fra andre EU-lande, til at lade sig registrere ved en herboende repræsentant
§ 47, stk. 3, 1. pkt.	Pligt til at anmelde flere virksomheder med samme ejer til momsregistrering under ét
§ 47, stk. 5	<p>Pligt til at anmelde til registrering senest 8 dage inden påbegyndelse af momspligtig virksomhed (1. pkt.)</p> <p>Pligt til ved anmeldelsen at oplyse, hvis de forventede afgiftspligtige leverancer overstiger 20 mio. kr. (4. pkt.)</p> <p>Pligt til at meddele om ændringer i en virksomheds registreringsforhold senest 8 dage efter ændringen (5. pkt.)</p> <p>Pligt til at underrette om virksomheders ophør senest 8 dage efter ophøret (6. pkt.)</p>
§ 48, 1. pkt.	Pligt til registrering ved erhvervelser fra andre EU-lande efter § 46, stk. 2
§ 52, stk. 1, 1. pkt.	Pligt til at udstede faktura ved levering af momspligtige varer og ydelser
§ 52, stk. 1, 2. pkt.	Pligt til at udstede faktura ved delbetaling af en samlet leverance
§ 52, stk. 2, 2. pkt.	Pligt til ved kundens udstedelse af faktura (afregningsbilag) at der findes en forud indgået aftale mellem den afgiftspligtige og kunden, og at der er fastlagt en procedure, hvorefter den afgiftspligtige person godkender hver enkelt faktura.
§ 52, stk. 5	Pligt til udstedelse af kreditnota.

§ 52, stk. 6, 1 pkt.	Forbud mod at påføre moms på fakturaen, hvis virksomheden ikke er registreret, eller hvis den registrerede virksomhed ikke leverer afgiftspligtige varer og ydelser.
§ 52, stk. 6, 2 pkt.	Pligt til såfremt virksomheden modtager en af en kunde eller tredjeperson udstedt faktura (afregningsbilag), hvorpå der er anført afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift, at gøre opmærksom herpå og at tilbagebetale modtagne afgiftsbeløb.
§ 52, stk. 8	Pligt til tydeligt at oplyse på prisangivelser, hvis prisen ikke indeholder moms.
§ 52 a, stk. 1	Pligt for registrerede virksomheder til at sørge for opbevaring af fakturaer og kreditnotaer, udstedt af virksomheden selv såvel som af kunde som tredjeperson.
§ 52 a, stk. 2	Pligt til i tilfælde af opbevaring af udstedte eller modtagne elektroniske fakturaer i et andet land at meddele dette til de statslige told- og skattemyndigheder.
§ 52 a, stk. 3	Pligt til efter anmodning fra de statslige told- og skattemyndigheder at give disse ret til fuld elektronisk onlineadgang, downloading og anvendelse af fakturaer, som en virksomhed opbevarer ad elektronisk vej i et andet land.
§ 53, stk. 1, 1. pkt.	Pligt for virksomheder og privatpersoner, der kun er registreret for enkeltstående salg af nye transportmidler til køber i et andet EU-land, til at udstede faktura ved salg
§ 53, stk. 2, 1. pkt.	Pligt til at indsende kopi af faktura for virksomheder/privatpersoner omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt.
§ 56, stk. 3, 2. pkt.	Pligt til udskudt medregning af indgående moms i forbindelse med visse varers videresalg
§ 57, stk. 1, 1. pkt., stk. 2, 2. pkt., stk. 3, 2. pkt., og stk. 4, 2. pkt.	Pligt til rettidig momsangivelse
§ 62, stk. 9	Pligt for arvingerne eller bobestyreren til at foretage angivelse efter § 57, stk. 1, for perioden fra afgiftsperiodens begyndelse og indtil dødsdagen, i tilfælde af at indehavere af en registreret virksomhed dør, og der udstedes proklama efter § 81 i lov om skifte af dødsboer

## V.2.3

§ 64, stk. 2, 1. pkt.	Pligt til at angive værdien af momspligtige erhvervelser og momsen heraf inden fastsat frist
§ 65, stk. 1	Pligt for betalingspligtige personer til at føre forskriftsmæssigt regnskab og til at angive momstilsvaret
§ 70, stk. 2	Pligt til at udforme faktura uden angivelse af moms ved salg efter de særlige regler om salg af brugte varer mv.
§ 72, stk. 3	Pligt til at hjælpe Veterinærdirektoratet ved eftersyn i virksomheder, der får kompensation for moms ved salg af modermælkerstatning
§ 72, stk. 4	Pligt til at udlevere eller indsende materiale til Veterinærdirektoratet i forbindelse med kompensation for moms ved salg af modermælkerstatning
§ 74, stk. 2	Pligt til at være behjælpelig ved myndighedernes kontroleftersyn
§ 74, stk. 4	Pligt til at udlevere forretningsbøger, regnskabsmateriale og korrespondance mv. til kontrolbrug
§ 75, stk. 1	Pligt for leverandører til registreringspligtige virksomheder til på begæring at give oplysninger om leverancer af varer og ydelser
§ 75, stk. 2	Pligt for erhvervsdrivende til på begæring at give oplysninger om indkøb af varer og ydelser til virksomheden
§ 75, stk. 3	Pligt for pengeinstitutter, advokater og andre, der modtager midler til forvaltning eller erhvervsmæssigt udlåner penge, til på begæring at give oplysninger om økonomiske mellemværender med navngivne registreringspligtige virksomheder
§ 75, stk. 4	Pligt for forsikringsselskaber til på begæring at give kontroloplysninger i forbindelse med erhvervelse af nye lystfartøjer
§ 76, stk. 5, 2. pkt.	Pligt for erhvervsdrivende til på begæring at give de kommunale skattemyndigheder oplysninger

### V.2.3 Tilsidesættelse af vilkår § 81, stk. 1, nr. 3

Efter § 81, stk. 1, nr. 3, kan der straffes med bøde for at overtræde vilkår fastsat efter følgende bestemmelser:

§ 62, stk. 1	Pligt for virksomheder, der normalt har afregning efter reglerne i § 57, til i visse situationer at indsende momsangivelse og betale moms med forkortet frist
§ 62, stk. 2	Pligt til selv at starte med den forkortede frist for angivelse og betaling på korrekt tidspunkt

Der er ifølge § 81, stk. 1, nr. 4, hjemlet bødeansvar ved overtrædelse af følgende bestemmelse:

§ 65, stk. 3, 1. pkt.	Pligt for ikke-momsregistrerede til at anmelde erhvervelse af nye transportmidler fra andet EU-land
§ 65, stk. 3, 2. pkt.	Pligt til senest 14 dage efter transportmidlets ankomst hertil at foretage anmeldelsen

Der kan, i medfør af § 81, stk. 1, nr. 5, pålægges bøde for at undlade at efterkomme påbud, der er udstedt i medfør af følgende bestemmelse:

§ 29, stk. 1	Påbud om fastlæggelse af momsgrundlaget ved handel mellem interesseforbundne parter
§ 38, stk. 3, 1. pkt.	Påbud om opgørelse af momsgrundlaget ved hjælp af sektoropdeling

§ 81, stk. 1, nr. 6, hjemler bødestraf, hvis en vare eller ydelse forsætligt eller groft uagtsomt overdrages, erhverves, tilegnes eller anvendes uden at være momsberigtiget. Forsøg er også strafbart.

I de forskrifter, der er udstedt i medfør af momsloven, kan der fastsættes bødestraf for den, der med forsæt eller ved grov uagtsomhed overtræder bestemmelserne i forskrifterne, jf. § 81, stk. 2.

Der er fastsat straffebestemmelser i bekendtgørelse nr. 898 af 6. november 2003 om momsloven (§100).

§ 81, stk. 3, 1. pkt., fastsætter, at hvis en af de i V.2.1 - V.2.7 nævnte overtrædelser er begået med forsæt til at unddrage statskassen moms eller til uberettiget at opnå udbetalinger efter § 45, § 53, stk. 2, og § 72 samt § 12 i lov om opkrævning af skatter og afgifter mv., er straffen bøde eller fængsel indtil 2 år.

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt driver registreringspligtig virksomhed, selv om virksomheden er nægtet registrering efter § 62 a, stk. 1, (dvs. på grund af manglende sikkerhedsstillelse) eller virksomheden er afmeldt fra registrering efter § 62 a, stk. 5, kan også straffes med bøde eller fængsel indtil 2 år. Dette følger af § 81, stk. 3, 2. pkt.

Ved grove overtrædelser af § 81, stk. 3, kan der ved dom ske frakendelse af retten til at udøve erhvervsvirksomhed, jf. straffelovens § 79, stk. 2. Frakendelsen kan ikke ske administrativt.

## V.2.4 Undladt anmeldelse ved erhvervelse af nye transportmidler fra andet EU-land § 81, stk. 1, nr. 4

## V.2.5 Undladelse af at efterkomme påbud § 81, stk. 1, nr. 5

## V.2.6 "Momshæleri" § 81, stk. 1, nr. 6

## V.2.7 Overtrædelse af fast- satte forskrifter § 81, stk. 2

## V.2.8 Forsætlig overtræ- delse § 81, stk. 3

## V.2.9

### V.2.9

#### **Grov momssvig. Straffelovens § 289, jf. momslovens § 81, stk. 3**

Ved lov nr. 228 af 4. april 2000 om ændring af straffeloven er det siden den 1. maj 2000 muligt at straffe den, der gør sig skyldig i momssvig af særlig grov karakter efter straffelovens § 289, hvor der kan straffes med fængsel i indtil 4 år.

Der skete samtidig en ændring af forældelsesfristen for momsunddragelses-sager i straffelovens § 93, stk. 3, hvorefter den hidtidige forældelsesfrist på 5 år er forhøjet til 10 år (i lighed med forældelsesfristen i skattesager).

Told- og Skattestyrelsen har udsendt cirkulære nr. 21 af 27. juli 2000 om disse regler.

Sager vedrørende momssvig af særlig grov karakter begået efter den 1. maj 2000 henføres til straffelovens § 289.

Momssvig af særlig grov karakter er forhold, hvor der med forsæt til afgiftsunddragelse eller uberettiget udbetaling er sket overtrædelse af momslovens § 81, stk. 3, for så vidt angår beløb, der overstiger 500.000 kr. På samme måde som i sager om skattesvig er denne beløbsgrænse et udgangspunkt, der kan fraviges i opadgående eller nedadgående retning, hvis sagens konkrete omstændigheder giver grundlag herfor. I denne vurdering kan f.eks. indgå, om momssvigen er gennemført systematisk eller på en måde, der gør opdagelsen særlig vanskelig.

Ved afgørelsen af, om en samtidig overtrædelse af skattekontrolloven og momsloven skal henføres til straffelovens § 289, skal der foretages en isoleret beløbsopgørelse og ikke en sammenlægning.

Også forhold, der hidtil i et vist omfang har været henført under straffelovens § 279, bedrageri - typisk (forsøg på) udbetaling af negativ moms - skal for forhold begået efter den 1. maj 2000 henføres til straffelovens § 289. I særlig grove tilfælde kan anvendelse af straffeforhøjelsesreglerne i straffelovens § 88, stk. 1, 2. pkt., komme på tale.

For så vidt angår verserende forhold begået før den 1. maj 2000 gælder straffelovens § 3.

### V.2.10

#### **Omfakturering § 81, stk. 4**

Ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven, momsloven og lov om kommunal indkomstskat (Indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri mv.) er der i momslovens § 81, stk. 4, indføjet en ny bestemmelse, hvorefter det siden 1. juli 1999 er muligt at straffe med bøde, hæfte eller fængsel i indtil 2 år for omfakturering og lignende.

Efter § 81, stk. 4, straffes den, der som led i virksomhed forsætligt udsteder fakturaer med urigtigt indhold eller udsteder anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, hvis dokumentationen er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af et afgiftstilsvar.

Begås handlingen i § 81, stk. 4, af grov uagtsomhed, straffes der med bøde.

Bestemmelsen er parallel med den samtidig vedtagne bestemmelse i skattekontrollovens § 13 B med strafansvar for virksomhedens udstedelse af urigtige fakturaer og lignende dokumentation.

Ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven, momsloven og lov om kommunal indkomstskat (Indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri mv.) er der i momslovens § 81, stk. 5, indføjet en ny bestemmelse, hvorefter det siden 1. juli 1999 er muligt at straffe med bøde, hæfte eller fængsel i indtil 2 år for aftagelse af varer og ydelser under specielle forhold, når det sker som led i virksomhed.

Efter § 81, stk. 5, straffes den, der som led i virksomhed aftager varer eller ydelser på sådanne fordelagtige vilkår, at den pågældende indser, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sin forpligtelse til at medregne vederlaget til afgiftstilsvaret eller rettidigt at afregne afgiftstilsvaret.

Begås handlingen i § 81, stk. 5, af grov uagtsomhed, straffes der med bøde.

Bestemmelsen er parallel med den samtidig vedtagne bestemmelse i skattekontrollovens § 13 C, og gør det således muligt at straffe for medvirken til afgiftsuddragelse under specielle forhold. Bestemmelsen kan omfatte virksomheders aftagelse af såkaldte sorte varer eller ydelser, f.eks. sådan noget som piratrenøring. Derimod omfatter bestemmelsen ikke privates aftagelse af sorte varer eller ydelser.

Skatteministeriet har udsendt cirkulære nr. 123 af 28. juli 1999 om disse regler, hvor det i cirkulærets afsnit 4.5 Ansvarsfriholdelse er beskrevet, at en virksomhed, der aftager varer eller ydelse på fordelagtige vilkår, kan frigøre sig fra et eventuelt strafansvar efter momslovens § 81, stk. 5, og skattekontrollovens § 13 C ved at indsende en meddelelse til den told- og skatteregion, hvor leverandøren er hjemmehørende. Meddelelsen skal identificere afsenderen og indeholde en kopi af faktura eller lignende dokumentation for leverancen og i øvrigt fremstå som en meddelelse vedrørende ansvarsfritagelse efter momslovens § 81, stk. 5, og skattekontrollovens § 13 C. Told- og skatteregionen skal kvittere for meddelelsen.

I de tilfælde, hvor der er indsendt en sådan meddelelse, må de statslige told- og skattemyndigheder ikke indlede en straffesag mod den aftagende virksomhed for det forhold, der er omfattet af meddelelsen.

Ved lov nr. 237 af 2. april 1997 blev den nuværende § 81, stk. 6, ændret således, at der kan pålægges juridiske personer (selskaber mv.) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel. Bestemmelsen er ændret som følge af en ændring af straffeloven, jf. lov nr. 474 af 12. juni 1996 om ændring af straffeloven. Ændringen i straffeloven medførte, at der blev indsat almindelige regler for juridiske personers strafansvar. Det fremgår af forarbejderne til straffelovsændringerne, at det er straffelovens kapitel 5, der finder anvendelse, for så vidt angår bestemmelser om ansvarssubjekt og ansvarsbetingelser.

## **V.2.11 Medvirken til moms- svig ved aftagelse af varer og ydelser § 81, stk. 5**

## **V.2.12 Bødeansvar for juri- diske personer § 81, stk. 6**

## V.3

Begrundelsen for bødeansvar for juridiske personer kan primært findes i behovet for at lægge bøde dér, hvor den ulovlige fortjeneste er opstået.

For at en juridisk person kan pålægges strafansvar kræves, at der inden for den juridiske persons virksomhed er begået en overtrædelse, der kan tilregnes en eller flere til den juridiske person knyttede personer, eller den juridiske person som sådan. Der er således ikke tale om et objektivt ansvar, idet der skal kunne bevises forhold begået i den juridiske person, som kan karakteriseres som enten forsætlige eller groft uagtsomme. Det er dog ikke et krav, at den person, der rent faktisk har begået forholdet, altid skal identificeres.

Bestemmelsen om bødeansvar for juridiske personer udelukker ikke, at der samtidig gøres et personligt ansvar gældende mod den ansvarlige fysiske person, særligt hvis denne indtager en overordnet stilling. Juridiske personer kan alene ifalde bødestraf og forvandlingsstraf kan ikke anvendes.

## V.3 Sanktioner

### V.3.1 Generelt

Den administrative bødekompetence - dvs. kompetencen til at afslutte en straffesag uden at politi og domstole involveres - omfatter:

- alle sager, hvor overtrædelsen skyldes grov uagtsomhed
- sager, hvor der foreligger forsæt til skatte-, afgifts- og toldunddragelse, hvis det samlede forsætligt unddragne beløb ikke overstiger 100.000 kr.

I sager om forsætlig afgifts- og/eller skatteunddragelse gøres der ikke bødeansvar gældende, når det samlede unddragne beløb er under 5.000 kr., og der er tale om en førstegangsovertrædelse.

I sager om grov uagtsom afgifts- og/eller skatteunddragelse gøres der ikke bødeansvar gældende, når det samlede unddragne beløb er under 10.000 kr., og der er tale om en førstegangsovertrædelse.

Hvis forholdene taler for, at der ikke foreligger et åbenbart forsætligt forhold, og hvor det samlede unddragne skatte- og afgiftsbeløb ikke overstiger 10.000 kr., kan det formodes, at der kun er tale om uagtsomhed, dvs. at forholdene enten er sket af simpel uagtsomhed og dermed straffrit, eller af grov uagtsomhed.

Sager med forsætlige unddragelser af beløb over 100.000 kr. ligger uden for den administrative kompetence. Disse sager skal sendes til anklagemyndigheden med henblik på indbringelse for domstolene. Der nedlægges påstand om frihedsstraf og en tillæggsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2, i moms- og/eller skattesager svarende til én gang den samlede forsætlige unddragelse, herunder også i sager om momssvig af særlig grov karakter, jf. straffelovens § 289 og momslovens § 81, stk. 3.



Hvis unddragelsen er begået i et selskab mv., og selskabets ledelse (f.eks. direktøren) har gjort sig skyldig i forsættlig afgiftsunddragelse, og afgiftsbeløbet ikke er betalt, inden der er truffet afgørelse i straffesagen, kan ledelsen (direktøren) gøres personligt erstatningsansvarlig for unddragelsen efter dansk rets almindelige erstatningsregler.

### V.3.2 Normalbøder

Hvis der ved overtrædelsen foreligger forsæt til afgiftsunddragelse, beregnes bøden således:

#### Forsæt til afgiftsunddragelse

Til og med 30.000 kr.:

1 gang det undtagne afgiftsbeløb

Over 30.000 kr. og til og med 100.000 kr.:

30.000 kr. + 2 gange den del af det undtagne afgiftsbeløb, som overstiger 30.000 kr.

Hvis afgiftsunddragelsen anses for sket ved grov uagtsomhed, fastsættes bøden til halvdelen af de ovenfor under forsæt nævnte satser.

#### Grov uagtsomhed

Der tænkes her på tilfælde, hvor det må anses for utvivlsomt, at regulering senere ville have fundet sted, f.eks. hvis det af regnskabet fremgår, at virksomheden ved opgørelsen af udgående afgift konsekvent har anvendt betalingsprincippet i stedet for leveringsprincippet, eller hvis virksomheden i dårlige perioder og perioder med forbedret likviditet har angivet henholdsvis mindre og større beløb end regnskabet udviser.

#### Uberettiget kredit

Hvis overtrædelsen er sket af grov uagtsomhed, fastsættes bøden til 1/10 af det på kontroltidspunktet ikke berigtigede beløb.

Er overtrædelsen forsættlig, fastsættes bøden i almindelighed til 1/5 af de på kontroltidspunktet ikke berigtigede beløb. Hvis bødeberegningen på grundlag af saldobeløbet vil føre til en urimelig lav bøde, kan en ordensbøde - eventuelt en større ordensbøde - komme på tale.

Medfører en forsættlig kredittagning afgiftstab for statskassen (f.eks. hvis virksomheden må ophøre), og har virksomhedens indehaver måttet indse dette, afgøres sagen som en egentlig unddragelsessag.

For visse overtrædelser af mere ordensmæssig karakter, dvs., at de ikke vedrører et undraget afgiftsbeløb, er der fastsat særlige lave bødesatser af størrelser mellem 500 kr. og 5.000 kr.

#### Overtrædelse af ordensforskrifter

Såfremt der er flere indehavere af en virksomhed, deles normalbøden i almindelighed ligeligt mellem dem, uanset hvilken overtrædelsestype der foreligger. Det samme gælder tilfælde, hvor en ægtefælle eller samlever medvirker ved overtrædelsen.

#### Flere indehavere

### V.3.3

#### Forsøg

Ved forsøg, som forudsætter et forsætligt forhold, fastsættes normalbøden til halvdelen af bøden for fuldbyrdet overtrædelse.

Forsøg forekommer sjældent ved overtrædelse af momsloven, idet der normalt foreligger fuldbyrdet overtrædelse, men eksempelvis foreligger der forsøg på urigtig angivelse i tilfælde, hvor der konstateres forsætlige fejl i et momsregnskab (udeholdelse af salgsbeløb), hvor fristen for angivelsen af momstilsvaret ikke er overskredet, og hvor angivelsen endnu ikke er indsendt til de statslige told- og skattemyndigheder.

#### Gentagelse

Ved gentagelse i unddragelsessager forhøjes normalbøden med 25 pct.

#### Medvirken

For medvirken, der kan forekomme både ved forsætligt og groft uagtsomt forhold, fastsættes bøden til halvdelen af normalbøden ved en forsætlig eller grov uagtsom afgiftsunddragelse.

For medvirken vedrørende rådgivere (revisorer, advokater og lign.) fastsættes bøderne ikke som multiplarbøder (bøder beregnet med udgangspunkt i afgiftsunddragelsen), men der tages et vist hensyn til unddragelsens størrelse. Bøden fastsættes dog normalt ikke til under 5.000 kr.

### V.3.3

#### Strafnedsættelsesgrunde

##### Generelt

Ved fastsættelsen af de administrative bøder skal dette ske under iagttagelse af reglerne om straffens fastsættelse i straffelovens § 80 og § 84. Specielt fremhæves straffelovens § 84, stk. 1 nr. 9, om selvanmeldelse. Der er endvidere visse andre formildende omstændigheder, der kan påvirke fastsættelsen af normalbøden ved momsunddragelser.

##### Selvanmeldelse

Det er en forudsætning for at opnå status som selvanmelder, at den pågældende frivilligt har anmeldt sig selv.

Selvanmelderstatus er således udelukket i tilfælde af lovgivning, der har som konsekvens, at afgiftsunddragelsen opdages.

Viden eller sikker formodning om opdagelse udelukker ligeledes selvanmelderstatus. Dette vil for eks. være tilfældet, hvor en virksomhed henvender sig til ToldSkat forårsaget af kendskab til, at myndighederne vil indlede kontrol af den pågældende branche. Fejlagtig tro hos den pågældende udelukker dog ikke selvanmelderstatus.

Den omstændighed, at den pågældende burde have en sikker formodning - men altså ikke havde det - afskærer ikke fra at blive anset som selvanmelder.

ToldSkat har bevisbyrden for, at henvendelsen ikke er sket frivillig.

Selvanmeldelse omfatter tilfælde, hvor virksomheden selv eller dens revisor, advokat mv. på virksomhedens vegne henvender sig til ToldSkat med

anmodning om at efterberigtige fejl, eller hvor virksomheden selv har berigtiget fejlen og medtaget beløbet i en senere afgiftsangivelse.

Foreligger der selvanmeldelse, forholdes som følger:

- 1 Ved selvanmeldelse af groft uagtsomme forhold kan sagen - uden hensyn til unddragelsens størrelse - afsluttes, uden at der gøres strafansvar gældende.
- 2 Ved selvanmeldelse af forsætlige forhold, hvor afgifts- og/eller skatteunddragelsen ikke overstiger 100.000 kr., kan sagen ligeledes afsluttes, uden at der gøres strafansvar gældende.
- 3 Ved selvanmeldelse af forsætlige forhold, hvor afgifts- og/eller skatteunddragelsen overstiger 100.000 kr., skal der gøres strafansvar gældende, og sagen sendes til anklagemyndigheden med henblik på indbringelse for domstolene.

I alle sager om overtrædelse af afgiftslovgivningen, hvor der foreligger rådgiverfejl, skal der foretages en konkret vurdering af, om det er virksomheden eller dens rådgiver, eventuelt både virksomheden og rådgiveren, der har svigtet.

### **Rådgiverfejl/revisorfejl**

Hvis ansvaret for den urigtige angivelse kan placeres både hos rådgiveren og virksomheden, fastsættes bøden til 1/2, 1/3 eller 1/4 af normalbøden i takt med ansvarets placering hos rådgiveren, når der samtidig er handlet uagtsomt fra virksomhedens side.

Sidestillet med rådgiverfejl/revisorfejl er rådgiver/revisorsvigt, dvs. andre tilfælde hvor rådgiver/revisor overfor virksomheden klart har tilsidesat sine pligter som rådgiver/revisor.

Hvis overtrædelsen vedrører særligt komplicerede områder vedrørende momsloven, kan normalbøden efter omstændighederne ved groft uagtsomme overtrædelser nedsættes til 2/3 eventuelt 1/2, jfr. i øvrigt straffelovens § 84, stk. 1, nr. 3.

### **Særligt komplicerede lovområder**

Hvis en virksomhed for en afgiftsperiode har afgivet en urigtig negativ angivelse og fejlene må karakteriseres som groft uagtsomme, fastsættes bøden normalt til halvdelen af normalbøden.

### **Enkeltstående tilfælde af urigtig negativ angivelse**

Ved overtrædelser, der vedrører enkeltstående forhold af såvel regnskabsmæssig som forståelsesmæssig karakter, kan bøden alt efter unddragelsens karakter og forudsat, at der er tale om relativt små beløb, fastsættes til halvdelen af normalbøden.

### **Enkeltstående unddragelser**

Hvis der i sager med afgiftsunddragelser også konstateres fejl til virksomhedens fordel, dvs. tilfælde, hvor der forekommer negative beløb, der skal modregnes ved opgørelsen af nettounddragelsen, herunder manglende godtgørelse af energifgifter, skal der ved beregningen af en normalbøde tages hensyn dertil.

### **Fejl til virksomhedens fordel (negative beløb)**

## V.4

Bøden beregnes i tilfælde med alene groft uagtsomme unddragelser efter saldoprincippet, dvs. at de negative beløb modregnes i de undtagne beløb, førend bøden beregnes. Ved forsætlige eventuelt kombineret med groft uagtsomme forhold, beregnes bøden for det enkelte forhold, og der foretages på grundlag af forholdet mellem det negative beløb og det undtagne beløb en forholdsmæssig reduktion af det beregnede bødebeløb.

Eventuelle simpelt uagtsomme unddragelser indgår ikke i beregningen.

### **Virksomhedens ophør mv.**

Hvis den registrerede virksomhed er ophørt f.eks. i forbindelse med konkurs el.lign. og indehaveren nu er folkepensionist eller lønmodtager, kan bøden i groft uagtsomme sager eventuelt nedsættes til halvdelen af normalbøden efter en vurdering af den pågældendes økonomiske situation efter virksomhedens ophør og hans udsigter for fremtiden.

### **Personlige forhold**

Personlige forhold bortset fra de overfor under afsnittet virksomhedens ophør nævnte tilfælde, hvor der er tale om, at virksomheden er ophørt, vil overtræderens økonomiske forhold ikke spille nogen særlig rolle ved bødefastsættelsen, da denne sker efter normalbødesystemet.

Andre personlige forhold, såsom høj alder, hvor der er en sammenhæng mellem den høje alder og unddragelsen, eller sygdom, hvor overtræderen på grund af alvorlig sygdom med sengeleje, hospitalsindlæggelse mv. har været forhindret i at føre tilsyn med virksomhedens regnskaber, vil kunne medføre, at bøden i groft uagtsomme sager nedsættes til halvdelen af normalbøden. Der tages i den forbindelse bl. a. hensyn til, om pågældende har søgt at få andre til at varetage regnskabet. I særlige tilfælde vil også alvorlig sygdom i den nærmeste familie kunne medføre nedsættelse af bøden.

## **V.4 Straffeprocessuelle regler**

### **V.4.1 Administrative bødeforelæg § 81, stk. 7, jf. § 18 i opkrævningsloven**

Hvis en overtrædelse af momslovgivningen ikke vil medføre højere straf end bøde, kan skatteministeren (eller den, han bemyndiger dertil) tilkendegive over for den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, såfremt han erkender sig skyldig i overtrædelsen. Den pågældende skal være villig til inden for en nærmere angivet frist at betale den bøde, som fremgår af bødeforelægget. Fristen kan efter begæring forlænges. Bestemmelsen åbner således mulighed for, at visse overtrædelser af momsloven kan afgøres administrativt.

Told- og Skattestyrelsen er af skatteministeren bemyndiget til at afgøre sager om overtrædelse af loven og de bekendtgørelser, der er udstedt i medfør af loven.

Styrelsen har for de fleste bødesagers vedkommende delegeret bemyndigelsen til told- og skatteregionerne eller toldcentrene.

Der er efter vedtagelsen af et bødeforelæg en mulighed for fortrydelse. Såfremt den pågældende senest 6 måneder efter at have vedtaget bødefor-

lægget meddeler, at han fortryder, annulleres bødeforlægget, og sagen tillades indbragt for domstolene.

Siden den 1. januar 2001 følger reglerne om administrative bødeforlæg af opkrævningslovens § 18.

I § 18, stk. 2, i opkrævningsloven er det fastsat, at bestemmelsen i retsplejelovens § 930, jf. § 926, om tiltalerejsning finder tilsvarende anvendelse med hensyn til bødeforelæggene.

Bødeforelægget skal således indeholde de angivelser, som i retsplejeloven kræves ved udfærdigelse af anklageskrifter.

§ 18, stk. 3, i opkrævningsloven indeholder regler om, at afgørelsen er endelig, såfremt bøden betales i rette tid, eller efter vedtagelsen bliver inddrevet eller afsonet.

Herefter har den administrative afgørelse samme virkning som en afgørelse truffet af domstolene, idet den har gentagelsesvirkning.

Ransagning i sager om overtrædelse af momslovgivningen skal ske i overensstemmelse med reglerne i retsplejeloven om ransagning i sager, der kan medføre frihedsstraf.

Dette følger siden 1. januar 2001 af opkrævningslovens § 19.

Der kræves således som udgangspunkt dommerkendelse. Der henvises nærmere til retsplejelovens kapitel 73 om ransagning. Se også T.3.2.

Reglerne om forsvarerbistand i administrative bødesager findes i lov om adgang til forsvarerbistand under en administrativ skatte- eller afgiftsstraffesag, jf. lovbekendtgørelse nr. 489 af 19. september 1984.

I sager om overtrædelse af skatte- eller forbrugsafgiftslovgivningen kan der således beskikkes en forsvarer, når det efter sagens beskaffenhed, den pågældende person eller omstændighederne i øvrigt må anses for ønskeligt, og den pågældende endvidere ikke selv har skaffet sig hjælp fra en forsvarer.

Det afhænger således af et konkret skøn, om der i den enkelte sag skal ydes bistand. Forsvareren beskikkes af retten. Begæring om beskikkelse af en forsvarer i en skatte- eller afgiftsstraffesag kan fremsættes både af den pågældende selv og af ToldSkat.

Forsvareren har adgang til at gøre sig bekendt med det materiale, ToldSkat har fremskaffet til brug for behandlingen af spørgsmålet om strafansvar. Forsvareren må ikke uden ToldSkat's samtykke udlevere materialet til den pågældende eller andre. Hvis hensynet til sagens opklaring eller tredjemand undtagelsesvis gør det påkrævet, kan disse regler om aktindsigt fraviges.

#### **V.4.2 Retsplejelovens regler § 18, stk. 2, i opkrævningsloven**

#### **V.4.3 Afgørelsen er endelig § 18, stk. 3, i opkrævningsloven**

#### **V.4.4 Ransagning § 81, stk. 7, jf. § 19 i opkrævningsloven**

#### **V.4.5 Forsvarerbistand**

Retsplejelovens regler om vederlag til offentlige og valgte forsvarere finder tilsvarende anvendelse, dvs. at vederlaget fastsættes efter straffesagens afslutning af den ret, der har foretaget beskikkelsen, og betales forlods af statskassen (ToldSkat).

Den pågældende skal erstatte det offentlige udgifterne til sagens behandling i samme omfang, som en sigtet skal erstatte sådanne udgifter efter retsplejelovens regler, dvs. at hvis den pågældende findes skyldig, skal han betale.

Ved bekendtgørelse nr. 976 af 2. december 1994 har skatteministeren fastsat regler om vejledning om forsvarerbeskikkelse under en administrativ skatte- eller afgiftsstraffesag.

Det fremgår heraf, at vejledning om adgangen til at begære en forsvarer beskikket skal gives i forbindelse med, at myndigheden begynder forhandlingen med den pågældende om spørgsmålet om strafansvar. Vejledningen skal gives skriftligt og skal indeholde en orientering om den beskikkede forsvarers beføjelser.

## V.5 Forældelse af strafansvar

Reglerne om forældelse af strafansvar findes i straffelovens kapitel 11.

Efter reglerne i straffelovens § 92 straffes en lovovertrædelse ikke, når der er indtrådt forældelse efter straffelovens §§ 93 og 94.

Forældelsesfristen efter straffelovens § 93, stk. 1, nr. 1, er 2 år, når der ikke er hjemlet højere straf end fængsel i 1 år for overtrædelsen, eller når straffen for overtrædelsen ikke vil overstige bøde.

Dette betyder vedrørende overtrædelse af momslovens ordensbestemmelser, at forældelsesfristen for disse er 2 år.

Med ændringen af straffelovens § 93, stk. 3, pr. 1. maj 2000 er der i lighed med sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 15 eller 16 en 10 årig forældelsesfrist for så vidt angår overtrædelser af momsloven, der vedrører unddragelser.

I straffelovens § 93, stk. 3, er indsat som 2. pkt.:

"Det samme gælder strafansvar for overtrædelser af momsloven, hvorved nogen unddrager sig betaling af afgift, eller som medfører, at nogen uberettiget opnår udbetaling af afgift."

Den ændrede forældelsesfrist har virkning for så vidt angår overtrædelser, der begås den 1. maj 2000 eller senere. For overtrædelser begået før den 1. maj 2000 gælder den hidtidige forældelsesfrist på 5 år, jf. straffelovens § 93, stk. 2, 2. pkt.

Straffelovens § 93, stk. 4, fastslår, at hvis nogen ved samme handling har begået flere lovovertrædelser, for hvilke der efter stk. 1-3 gælder forskellige forældelsesfrister, skal den længste af disse frister anvendes med hensyn til samtlige overtrædelser.

Efter straffelovens § 94, stk. 1, regnes forældelsesfristen fra den dag, da den strafbare virksomhed eller undladelse er ophørt.

Dette betyder, at for handlingsforbrydelser begynder forældelsesfristen den dag, da den strafbare handling foretages.

For undladelsesforbrydelser begynder forældelsesfristen den dag, da den strafbare undladelse ophører. Hvis den strafbare undladelse aldrig ophører, er en undladelsesforbrydelse i princippet uforældelig.

Efter straffelovens § 94, stk. 5, afbrydes forældelsesfristen ved ethvert rettergangsskridt, hvorved den pågældende sigtes for overtrædelser.

I de tilfælde, hvor told- og skattemyndighederne har kompetencen til at afslutte en sag, afbryder told- og skattemyndighedernes sigtelse af den pågældende forældelsesfristen, jfr. straffelovens § 94, stk. 4, 3 pkt.

# Afsnit X Eftergivelse og henstand

Med virkning fra 1. januar 2001 er reglerne i momslovens § 83 om eftergivelse og henstand flyttet til lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter mv. (opkrævningsloven). Reglerne findes nu i denne lovs § 15. Der er ikke med flytningen tilsigtet nogen ændring i, under hvilke omstændigheder, der kan indrømmes eftergivelse eller henstand.

## X.1 Eftergivelse

### X.1.1 Betingelser for eftergivelse efter opkrævningslovens § 15, stk. 1

Efter reglerne i § 15 er der mulighed for at eftergive moms, renter, gebyrer og administrative bøder, jf. § 15, stk. 1, hvis

- skyldneren godtgør, at denne ikke er i stand til og inden for de nærmeste år ingen udsigt har til at kunne opfylde sine gældsforpligtelser, og
- skyldnerens forhold og omstændighederne i øvrigt taler derfor.

### § 15, stk. 2

Der er ligeledes adgang til at eftergive beløb, som f.eks. direktører dømmes til at betale som erstatning for et selskabs manglende betaling af moms, jf. § 15, stk. 2.

### § 15, stk. 3

Ved vurderingen af skyldnerens forhold og omstændighederne i øvrigt, jf. § 15, stk. 1, nr. 2 skal der navnlig lægges vægt på, om skyldneren udelukkende eller i overvejende grad har gæld til ToldSkat, skyldnerens interesse i eftergivelse, gældens alder, omstændighederne ved dens pådragelse og hidtidige afvikling samt skyldnerens forhold under eftergivelsessagen, jf. § 15, stk. 3.

Hvis der er andre offentlige eller private kreditorer af væsentlig betydning, vil skyldneren blive henvist til at søge en generel ordning, f.eks. i form af en gældssanering eller en frivillig kreditorordning båret af gældssaneringsprincipperne.

### § 15, stk. 5

Eftergivelse af moms mv. kan gå ud på bortfald eller nedsættelse af skyldnerens gæld. I forbindelse med nedsættelse kan der træffes bestemmelse om henstand med og afdragsvis betaling af den ikke eftergivne del af gælden. I henstands- og afdragsperioden sker der ingen forrentning af gælden, jf. § 15, stk. 5.

## X.2 Henstand

Der kan gives henstand med de samme beløb, som kan eftergives.

### X.2.1 Betingelser for henstand efter opkrævningslovens § 15, stk. 7

Efter § 15, stk. 7, kan der gives henstand, hvis betingelserne for eftergivelse efter § 15, stk. 1, nr. 1, ikke fuldt ud er opfyldt. Dette indebærer, at der kan indrømmes henstand ud over den periode, hvor myndighederne ud fra opkrævningsmæssige hensyn giver henstand.

De kriterier, der taler henholdsvis for og imod eftergivelse, anvendes også ved vurderingen af, om der kan bevilges henstand.



### X.3 Hvem kan få henstand og eftergivelse

Henstand og eftergivelse kan normalt kun gives til fysiske personer.

**Fysiske personer § 15, stk. 4**

De pågældende skal som hovedregel opfylde de betingelser, som fremgår af § 15, stk. 1-3. Er det ikke tilfældet, kan der kun gives henstand eller eftergivelse, når forholdene i ganske særlig grad taler for det, jf. § 15, stk. 8. I praksis skal bestemmelsen forstås således, at der alene kan ske eftergivelse i f.eks. de tilfælde, hvor der er tale om myndighedsfejl, livstruende sygdom, force majeure eller force majeure lignende situationer.

Når forholdene i ganske særlig grad taler for det, kan selskaber, foreninger, selvejende institutioner, fonde el.lign. dog også få henstand og eftergivelse, jf. § 15, stk. 8. Dette, sammenholdt med gældssaneringsreglerne, viser, at der er betydeligt snævrere adgang til eftergivelse for juridiske personer end for fysiske personer.

**Selskaber og foreninger mv. § 15, stk. 8**

Der henvises i øvrigt til Inddrivelsesvejledningens afsnit E.7 om eftergivelse og henstand.

### X.4 Bortfald af eftergivelse

Eftergivelse kan bortfalde, hvis skyldneren i forbindelse med eftergivelses-sagen har gjort sig skyldig i svigagtigt forhold, jf. § 15, stk. 6, nr. 1.

Delvis eftergivelse kan bortfalde, hvis skyldneren groft tilsidesætter sine forpligtelser i forbindelse med afvikling af den ikke-eftergivne del af gælden, jf. § 15, stk. 6, nr. 2. Der kan f.eks. være tale om, at skyldneren gennem længere tid undlader at betale, selv om den pågældende har pengene til betalingen.

**Bortfald af eftergivelse § 15, stk. 6**

### X.5 Henstand i forbindelse med klage

Efter reglerne i sagsudlægningsbekendtgørelsens § 27 (bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om sagsudlægning), kan der efter ansøgning gives henstand med betalingen af et momsbeløb, når der er klaget over opgørelsen. Henstand kan kun gives for den del af et skyldigt momsbeløb, som der er klaget over.

Henstand bevilges af de regionale told- og skattemyndigheder, og deres afgørelse herom kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 22.

Henstanden løber indtil klagesagen er afgjort. Der kan normalt kun gives henstand for en periode på indtil 4 år. Henstanden kan dog forlænges efter fornyet ansøgning. Såfremt en afgørelse påklages til domstolene, eller såfremt en dom ankes, skal der på ny søges om henstand.

## X.5

Henstand kan eventuelt gøres betinget af sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet, hvis det skønnes, at henstanden vil forringe muligheden for senere at inddrive beløbet.

Der kan i henstandsbevillingen tages forbehold for modregning i henstandsbeløbet for krav, som klageren under henstanden måtte få mod statskassen.

Henstand betinges af, at henstandsbeløbet forrentes med den lovhjemlede rentesats for skyldige, forfaldne momsbeløb. Henstanden omfatter også rente, både rente, der er tilskrevet henstandsbeløbet inden henstanden blev indrømmet, og rente, der tilskrives under henstanden.

# Afsnit Y Ikrafttrædelsesbestemmelser

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne findes i §§ 84 og 85.

§§ 84 - 85

## Y.1 Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

Lov nr. 375 af 18. maj 1994 trådte i kraft den 1. juli 1994 og har som udgangspunkt virkning for transaktioner, der sker fra og med denne dato, jf. § 84, stk. 1.

Der er en række ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser i § 84, stk. 2 - 10, og i § 85, om bl.a. brugtmomsordningen, nye transportmidler, første-gangssalg af kunstværker, investeringsgoder og fællesregistrering. Disse bestemmelser er omtalt i forbindelse med de afsnit, hvor de har deres materielle betydning. Der henvises derfor til disse afsnit.

## Y.2 Lovændringer efter lovens ikrafttræden

Ved lov nr. 1093 af 21. december 1994 om begrænsning af skyldneres muligheder for at deltage i offentlige udbudsforretninger og om ændring af visse andre love er der sket ændringer i momsloven.

**Y.2.1**  
**Lov nr. 1093 af**  
**21.12.94**

Ændringerne skete som led i lovinitiativerne i forbindelse med effektivisering af inddrivelsen af restancer til det offentlige og medfører en stramning af reglerne for afregning, sikkerhedsstillelse og for registrering som indeholdelsespligtig for A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og moms.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. juli 1995.

Ved lov nr. 1114 af 21. december 1994 om ændring af momsloven, lønsumsafgiftsloven og toldloven (ændringer som følge af EU's udvidelse mv.) er der ved § 1 sket ændringer i momsloven.

**Y.2.2**  
**Lov nr. 1114 af**  
**21.12.94**

Ved ændringerne skete der bl.a. en begrænsning i fradragsbeløbet ved udtagning.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1995.

Ved lov nr. 428 af 14. juni 1995 om ændring af lov om merværdiafgift (momsloven) er der indført delvis fradragsret for hotel- og restaurationsudgifter.

**Y.2.3**  
**Lov nr. 428 af 14.6.95**

Lovændringerne trådte i kraft den 1. september 1995.

Ved lov nr. 1097 af 20. december 1995 om ændring af momsloven og toldloven skete der ændringer bl.a. som følge af 2. forenklingsdirektiv.

**Y.2.4**  
**Lov nr. 1097 af**  
**20.12.95**

Ændringerne vedrører indførsel af afgiftsoplæg for råvarer, bortfald af bestemmelsen om lønarbejde, ændrede bestemmelser for forsendelsesom-

## Y.2.5

kostninger mv. ved indførsel samt forhøjelse af beløbsgrænse for regulering af investeringsgoder.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1996.

## Y.2.5

### **Lov nr. 1204 af 27.12.96**

Ved lov nr. 1204 af 27. december 1996 om ændring af forskellige lovbestemmelser om inddrivelse af gæld til det offentlige er der ved § 5 sket ændringer i momsloven.

Som led i det offentliges restanceinddrivelse er der bl.a. indført mulighed for inddrivelse ved udpantning af bøder, der afgøres administrativt.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1997, men finder også anvendelse på fordringer, der er forfaldne før lovens ikrafttrædelse.

## Y.2.6

### **Lov nr. 1223 af 27.12.96**

Ved lov nr. 1223 af 27. december 1996 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove og konkursloven som følge af dødsboskifteloven og dødsboskateloven mv. er der ved § 27 sket ændringer i momsloven.

Ændringerne vedrører afregning af afgift i tilfælde af indehavers død. Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1997.

## Y.2.7

### **Lov nr. 237 af 2.4.97**

Ved lov nr. 237 af 2. april 1997 om ændring af forskellige skattelove er der ved § 2 sket ændringer i momsloven.

Ændringerne medfører bl.a. mulighed for at fravige kravet om herværende repræsentant for udenlandske virksomheder, som kun drives i kort tid, samt mulighed for ud fra et konkret skøn at stille krav om sikkerhed fra virksomheder fra andre EU-lande.

Lovændringerne trådte i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende. De nævnte bestemmelser har virkning fra og med 1. juli 1997.

## Y.2.8

### **Lov nr. 442 af 10.6.97**

Ved lov nr. 442 af 10. juni 1997 om ændring af momsloven og lønsumsafgiftsloven er der ved § 1 sket ændringer i momsloven.

Ændringerne vedrører fritagelse for Post Danmarks indsamling, omdeling og befordring af breve og pakker og gennemførelse af Rådets beslutning af 17. marts 1997 om leveringssted for telekommunikationsydelser mv. ved indsættelse af § 18 a.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. juli 1997.

## Y.2.9

### **Lov nr. 890 af 3.12.97**

Ved lov nr. 890 af 3. december 1997 om ændring af momsloven og lov om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter er der ved § 1 sket ændringer i momsloven.

Ændringerne vedrører afkortning af kredittiden for landbrug og fiskeri mv. Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1998.

Ved lov nr. 1098 af 29. december 1991 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove er der ved § 2 sket ændringer i momsloven.

**Y.2.10**  
**Lov nr. 1098 af**  
**29.12.97**

Med loven er gennemført en ændret klagestruktur.

Afgørelser inden for de i loven nævnte områder, som påklages fra og med 1. april 1998, kan ikke længere påklages til Told- og Skattestyrelsen, men skal påklages til Landsskatteretten.

Lovændringen trådte i kraft den 1. april 1998.

Ved lov nr. 419 af 26. juni 1998 om ændring af momsloven er der gennemført en delvis momsfradragret for billeasing mv.

**Y.2.11**  
**Lov nr. 419 af 26.6.98**

Lovændringen trådte i kraft den 1. juli 1998.

Ved lov nr. 435 af 26. juni 1998 om ændring af forskellige afgiftslove er der ved lovens § 1 sket ændringer i momsloven.

**Y.2.12**  
**Lov nr. 435 af 26.6.98**

Ved loven er gennemført en kredittilpasning på momsområdet, som indebærer en kreditstramning for virksomhederne under et.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 1999.

Ved lov nr. 1056 af 23. december 1998 om ændring af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab mv. og forskellige andre love er der ved lovens § 5 sket ændringer i momsloven.

**Y.2.13**  
**Lov nr. 1056 af**  
**23.12.98**

Ændringerne er sket som en tilpasning som følge af euro'ens indførelse i andre EU-lande, og vedrører regnskabsføring.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 1999.

Ved lov nr. 166 af 24. marts 1999 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove mv. er der ved lovens § 14 sket ændringer i momsloven.

**Y.2.14**  
**Lov nr. 166 af 24.3.99**

Ændringerne vedrører det danske afgiftsområde, virksomheders pligt til at underrette om virksomhedens ophør samt begrænsninger for anvendelse af afregningsbilag.

Lovændringen vedrørende det danske afgiftsområde trådte i kraft den 1. maj 1999. De øvrige lovændringer trådte i kraft den 1. januar 2000.

Ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af forskellige skattelove og momsloven er der ved lovens § 3 sket ændringer i momsloven.

**Y.2.15**  
**Lov nr. 388 af 2.6.99**

Ændringerne vedrører strafansvar for visse forhold. Ændringerne er led i et indgreb imod sort arbejde, socialt bedrageri mv.

## **Y.2.16**

Lovændringen trådte i kraft den 1. juli 1999.

### **Y.2.16 Lov nr. 943 af 20.12.1999**

Ved lov nr. 943 af 20. december 1999 om ændring af momsloven er der gennemført en særlig ordning for investeringsguld, en forenkling af momsordningen for herværende ambassader mv. og en videreførelse af momsordningen for teletjenester (med visse redaktionelle ændringer). Endvidere er gennemført særlige fradragsregler for moms af afgiften på passage af Øresundsbroen og en særlig ordning for godtgørelse af bromomsen til udenlandske virksomheder.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2000.

### **Y.2.17 Lov nr. 947 af 20.12.1999**

Ved lov nr. 947 af 20. december 1999 om ændring af toldloven, lov om afgift af spiritus mm., lov om tobaksafgifter, momsloven, kildeskatteloven og lov om en arbejdsmarkedsfond er der ved lovens § 4 sket ændringer i momsloven.

Ændringen medfører visse begrænsninger i forbindelse med udbetalingen af negativ moms til visse nyregistrerede virksomheder. Ændringen er et led i de gennemførte svigsbekæmpende foranstaltninger.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2000.

### **Y.2.18 Lov nr. 952 af 20.12.1999**

Ved lov nr. 952 af 20. december 1999 om ændring af momsloven er gennemført en afkorting af kredittiden for store virksomheder, hvilket vil sige virksomheder med en momspligtig omsætning på over 10. mio. kr. årligt, fra 76 dage til 55 dage.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2000.

### **Y.2.19 Lov nr. 165 af 15.3.2000**

Ved lov nr. 165 af 15. marts 2000 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove er der ved lovens § 2 sket ændringer i momsloven.

Lovændringerne er konsekvensændringer som følge af opkrævningsloven, jfr. lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter mv.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2001.

### **Y.2.20 Lov nr. 189 af 22.3.2000**

Ved lov nr. 189 af 22. marts 2000 om ændring af momsloven er der gennemført en præcisering af momsfrigtagelsen for sport.

Lovændringen trådte i kraft den 23. marts 2000.

### **Y.2.21 Lov nr. 461 af 31.5.2000**

Ved lov nr. 461 af 31. maj 2000 om ændring af momsloven, lønsumsafgiftsloven, kildeskatteloven og arbejdsmarkedsfondsloven er der ved lovens § sket ændringer af momsloven.

Loven indfører et krav om sikkerhedsstillelse for en række virksomheder, når de på registreringstidspunktet har en formue på mindre end 125.000 kr. Lovændringen trådte i kraft den 1. juni 2000.

Ved lov nr. 1029 af 22. november 2000, om ændring af en række skatte- og afgiftslove, er der sket ændringer i momslovens straffebestemmelser i §§ 81, stk. 3-5.

**Y.2.22**  
**Lov nr. 1029 af**  
**22.11.2000**

Ved lov nr. 1299 af 20. december 2000, om ændringer af forskellige skatte- og afgiftslove, er der sket ændringer vedrørende afkortning af kredittider, afregning af importmoms samt udlevering af visse oplysninger om momsregistrerede virksomheder.

**Y.2.23**  
**Lov nr. 1299 af**  
**20.12.2000**

Loven trådte i kraft den 1. januar 2001, dog trådte § 3, nr. 2, først i kraft den 1. juli 2001 og § 3, nr. 3, 5-10 og 14, den 1. april 2001.

Ved lov nr. 1088 af 19. december 2001 om ændring af momsloven er gennemført ændringer af reglerne om fiskalrepræsentant.

**Y.2.24**  
**Lov nr. 1088 af**  
**19.12.2001**

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2002.

Ved lov nr. 291 af 15. maj 2002 om ændring af merværdiafgiftsloven blev momsregistreringsgrænsen forhøjet, og der blev gennemført en momsfrigivelse for almenvelgørende foreninger og lempelser i reglerne om momsafregning mv.

**Y.2.25**  
**Lov nr. 291 af**  
**15.5.2002**

Loven trådte i kraft den 1. juli 2002. Lovens § 1, nr. 9 trådte dog i kraft den 1. juni 2002 og havde virkning for juni 2002 og juni måned i følgende år.

Ved lov nr. 409 af 6. juni 2002 om Post Danmark A/S blev der i lovens § 22 foretaget en ændring af momslovens § 13, stk. 1, nr. 13.

**Y.2.26**  
**Lov nr. 409 af**  
**6.6.2002**

Loven trådte i kraft den 28. juni 2002.

Ved lov nr. 1064 af 17. december 2002 om ændring af ligningsloven og momsloven er der gennemført en fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde.

**Y.2.27**  
**Lov nr. 1064 af**  
**17.12.2002**

Loven træder i kraft den 1. januar 2003.

Ved lov nr. 124 af 28. februar 2003 om ændring af moms på ydelser leveret ad elektronisk vej og momsfakturering, herunder elektronisk, samt tilpasninger til EU-regler om beskatningssted.

**Y.2.28**  
**Lov nr. 124 af**  
**28.2.2003**

Ændringerne er en gennemførelse af Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser samt Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på forenk-

## Y.2.29

ling, modernisering og harmonisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift.

Ændringerne indfører blandt andet en særordning til brug for 3. landsvirksomheder, der leverer elektroniske tjenesteydelser til private i EU, tilpasning af beskatningssted, ændring af reglerne om udlejning af transportmidler og moms fakturering, herunder elektronisk.

Lovændringerne om moms på ydelser leveret ad elektronisk vej, tilpasning af beskatningssted og særordningen trådte i kraft den 1. juli 2003.

Lovændringerne om moms fakturering, herunder elektronisk moms fakturering træder i kraft den 1. januar 2004.

## Y.2.29

### **Lov nr. 356 af 19.5.2004**

Ved lov nr. 356 af 19. maj 2004 om ændring af momsloven og toldloven er gennemført ændrede regler for leveringssteder for gas og elektricitet og tilpasninger til 6. momsdirektiv.

Lovforslaget træder i kraft den 1. juli 2004, dog således at ændringerne vedrørende leveringsstedet for gas og elektricitet først træde i kraft den 1. janura 2005.

## Y.2.30

### **Lov nr. 1387 af 20.12.2004**

Ved lov nr. 1387 af 20. december 2004 om ændring af momsloven er der gennemført en justering af momsreglerne for indførsel af visse magasiner, tidsskrifter mv.

Skatteministeren fastsætter ikrafttrædelsestidspunktet for ændringen.



# ***Bilag 1: Lovbekendtgørelse nr. 703 af 8. august 2003 af merværdiafgiftsloven***

Hent lovbekendtgørelsen her ([link til Retsinformation](#))

## ***Bilag 2: Lov nr. 356 af 19. maj 2004***

Klik her for at se lov

## ***Bilag 3: Lov nr. 1387 af 20. december 2004***

Klik her for at se lov

## ***Bilag 4: Bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003***

**Bekendtgørelse nr. 1152 af 12. december 2003 om merværdiafgiftsloven**  
(momsloven)

Klik her for at se bekendtgørelsen.

## ***Bilag 5: Bekendtgørelse nr.272 af 20. april 2004***

Klik her for at se bekendtgørelse

## *Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT*

SKM2001.666.VLR	TfS 2001, 827	Skat 2001.775
SKM2001.665.ØLR	TfS 2001, 650	Skat 2001.562
SKM2001.664.ØLR	TfS 2001, 634	Skat 2001.611
SKM2001.663.VLR	TfS 2001, 913	Skat 2002.41
SKM2001.662.ØLR	TfS 2001, 853	Skat 2002.400
SKM2001.661.ØLR	TfS 2002, 68	Skat 2001.873
SKM2001.660.HR	TfS 2001, 951	Skat 2001.927
SKM2001.659.ØLR	TfS 2001, 954	Skat 2001.861
SKM2001.658.TSS	TfS 2002, 145	Skat 2002.129
SKM2001.657.LR	TfS 2002, 86	Skat 2002.73
SKM2001.656.LR	TfS 2002, 87	Skat 2002.176
SKM2001.655.ØLR	TfS 2002, 66	Skat 2001.958
SKM2001.654.ØLR	TfS 2001, 982	Skat 2001.904
SKM2001.653.TSS	TfS 2002, 105	Skat 2002.75
SKM2001.652.TSS	TfS 2002, 78	Skat 2002.74
SKM2001.651.TSS	TfS 2002, 79	Skat 2002.76
SKM2001.650.VLR	TfS 2001, 956	Skat 2001.906
SKM2001.649.ØLR	TfS 2001, 854	Skat 2001.793
SKM2001.648.ØLR	TfS 2001, 631	Skat 2001.532
SKM2001.647.ØLR	TfS 2002, 69	Skat 2001.847
SKM2001.646.TSS	TfS 2002, 108	Skat 2002.72
SKM2001.645.TSS	TfS 2002, 110	Skat 2002.130
SKM2001.644.TSS	TfS 2002, 109	Skat 2002.104
SKM2001.643.ØLR	TfS 2001, 953	Skat 2001.903
SKM2001.642.VLR	TfS 2002, 60	Skat 2001.871
SKM2001.641.ØLR	TfS 2001, 633	Skat 2001.560
SKM2001.640.VLR	TfS 2001, 399	Skat 2001.334
SKM2001.639.BR	TfS 2001, 637	Skat 2001.564
SKM2001.638.LR	TfS 2002, 75	Skat 2002.48
SKM2001.637.LR	TfS 2002, 76	Skat 2002.49
SKM2001.636.LR	TfS 2002, 140	Skat 2002.47

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.635.ØLR	TfS 2001, 930	Skat 2001.870
SKM2001.634.TSS	TfS 2002, 107	Skat 2002.105
SKM2001.633.LSR	TfS 2002, 118	Skat 2002.42
SKM2001.632.LSR	TfS 2002, 122	Skat 2002.43
SKM2001.631.LSR	TfS 2002, 121	Skat 2002.64
SKM2001.630.LSR	TfS 2002, 133	Skat 2002.65
SKM2001.629.LSR	TfS 2002, 120	Skat 2002.63
SKM2001.628.LSR	TfS 2002, 119	Skat 2002.62
SKM2001.627.ØLR	TfS 2001, 931	Skat 2001.862
SKM2001.626.VLR	TfS 2001, 932	Skat 2001.846
SKM2001.625.ØLR	TfS 2002, 183	Skat 2001.788
SKM2001.624.HR	TfS 2001, 896	Skat 2001.844
SKM2001.623.VLR		Skat 2001.683
SKM2001.622.LSR	TfS 2002, 71	Skat 2002.44
SKM2001.621.LSR	TfS 2002, 134	Skat 2002.66
SKM2001.620.LSR	TfS 2002, 70	Skat 2002.61
SKM2001.619.VLR	TfS 2002, 160	Skat 2001.822
SKM2001.618.ØLR	TfS 2001, 911	Skat 2001.863
SKM2001.617.TSS	TfS 2002, 106	Skat 2002.131
SKM2001.616.VLR	TfS 2001, 900	Skat 2001.819
SKM2001.615.LSR	TfS 2002, 135	Skat 2002.67
SKM2001.614.LSR	TfS 2002, 72	Skat 2002.68
SKM2001.613.LSR	TfS 2002, 73	Skat 2002.45
SKM2001.612.LSR	TfS 2002, 74	Skat 2002.69
SKM2001.611.LSR	TfS 2002, 136	Skat 2002.70
SKM2001.610.LSR	TfS 2002, 137	Skat 2002.71
SKM2001.609.LSR	TfS 2002, 138	Skat 2002.46
SKM2001.608.HR	TfS 2001, 910	Skat 2001.817
SKM2001.607.ØLR	TfS 2001, 899	Skat 2001.848
SKM2001.606.ØLR	TfS 2001, 758	Skat 2001.685
SKM2001.605.DEP	TfS 2002, 44	Skat 2002.23
SKM2001.604.HR	TfS 2001, 898	Skat 2001.456
SKM2001.603.VLR	TfS 2001, 878	Skat 2001.821

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.602.VLR	TfS 2001, 766	Skat 2001.751
SKM2001.601.ØLR	TfS 2002, 230	
SKM2001.600.LSR	TfS 2002, 43	Skat 2002.20
SKM2001.599.LSR	TfS 2002, 170	Skat 2002.22
SKM2001.598.LSR	TfS 2002, 139	Skat 2002.21
SKM2001.597.ØLR	TfS 2002, 40	Skat 2002.266
SKM2001.596.VLR	TfS 2002, 61	Skat 2002.124
SKM2001.595.HR	TfS 2001, 869	Skat 2001.701
SKM2001.594.DEP	TfS 2002, 124	Skat 2002.12
SKM2001.593.DEP	TfS 2002, 141	Skat 2002.10
SKM2001.592.ØLR	TfS 2002, 12	Skat 2001.599
SKM2001.591.VLR	TfS 2001, 901	Skat 2001.824
SKM2001.590.VLR	TfS 2001, 902	Skat 2001.823
SKM2001.589.VLR	TfS 2001, 857	Skat 2001.791
SKM2001.588.LSR	TfS 2001, 987	Skat 2001.937
SKM2001.587.LSR	TfS 2002, 13	Skat 2001.942
SKM2001.586.LSR	TfS 2002, 62	Skat 2001.941
SKM2001.585.LSR	TfS 2001, 989	Skat 2001.943
SKM2001.584.LSR	TfS 2002, 5	Skat 2001.938
SKM2001.583.LSR	TfS 2001, 986	Skat 2001.936
SKM2001.582.ØLR	TfS 2001, 825	Skat 2001.789
SKM2001.581.VLR	TfS 2001, 858	Skat 2001.910
SKM2001.580.TSS	TfS 2001, 979	Skat 2001.945
SKM2001.579.LR	TfS 2002, 7	Skat 2001.947
SKM2001.578.LR	TfS 2001, 990	Skat 2001.948
SKM2001.577.LSR	TfS 2002, 41	Skat 2001.939
SKM2001.576.LSR	TfS 2002, 14	Skat 2001.944
SKM2001.575.LSR	TfS 2001, 988	Skat 2001.940
SKM2001.574.VLR	TfS 2002, 4	Skat 2001.727
SKM2001.573.VLR	TfS 2001, 957	Skat 2001.728
SKM2001.572.ØLR	TfS 2002, 2	Skat 2001.674
SKM2001.571.ØLR	TfS 2001, 983	Skat 2001.581
SKM2001.570.ØLR	TfS 2002, 3	Skat 2001.538



## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.569.VLR	TfS 2001, 984	Skat 2001.539
SKM2001.568.VLR	TfS 2001, 985	
SKM2001.567.VLR	TfS 2001, 959	Skat 2001.443
SKM2001.566.VLR	TfS 2001, 958	Skat 2001.626
SKM2001.565.VLR	TfS 2001, 960	Skat 2001.221
SKM2001.564.VLR	TfS 2001, 856	Skat 2001.790
SKM2001.563.HR	TfS 2001, 755	Skat 2001.749
SKM2001.562.ØLR	TfS 2001, 730	Skat 2001.640
SKM2001.561.LR	TfS 2001, 972	Skat 2001.949
SKM2001.560.LR	TfS 2001, 968	Skat 2001.946
SKM2001.559.VLR	TfS 2001, 759	Skat 2001.719
SKM2001.558.VLR	TfS 2001, 870	Skat 2001.724
SKM2001.557.LR	TfS 2002, 16	Skat 2001.921
SKM2001.556.LR	TfS 2002, 17	Skat 2001.923
SKM2001.555.LR	TfS 2002, 18	Skat 2002.109
SKM2001.554.DEP	TfS 2001, 974	Skat 2001.877
SKM2001.553.ØLR	TfS 2001, 955	Skat 2001.911
SKM2001.552.TSS	TfS 2001, 909	Skat 2001.876
SKM2001.551.LSR	TfS 2001, 938	Skat 2001.918
SKM2001.550.LSR	TfS 2001, 966	Skat 2001.919
SKM2001.549.LSR	TfS 2001, 961	Skat 2001.915
SKM2001.548.LSR	TfS 2001, 935	Skat 2001.916
SKM2001.547.LSR	TfS 2001, 934	Skat 2001.912
SKM2001.546.LSR	TfS 2001, 936	Skat 2001.917
SKM2001.545.ØLR	TfS 2001, 826	Skat 2001.774
SKM2001.544.VLR	TfS 2001, 828	Skat 2001.750
SKM2001.543.VLR	TfS 2001, 859	Skat 2001.723/794
SKM2001.542.ØLR	TfS 2001, 765	Skat 2001.725
SKM2001.541.ØLR	TfS 2001, 739	Skat 2001.682
SKM2001.540.LR	TfS 2001, 919	Skat 2001.920
SKM2001.539.HR	TfS 2001, 756	Skat 2001.671
SKM2001.538.HR	TfS 2001, 494	Skat 2001.419
SKM2001.537.LSR	TfS 2001, 967	Skat 2001.913

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.536.LSR	TfS 2001, 914	Skat 2001.914
SKM2001.535.TSS	TfS 2002, 9	Skat 2001.883
SKM2001.534.DEP	TfS 2001, 921	Skat 2001.878
SKM2001.533.VLR	TfS 2001, 912	Skat 2001.820
SKM2001.532.ØLR	TfS 2001, 729	Skat 2001.654
SKM2001.531.ØLR	TfS 2001, 381	Skat 2001.344
SKM2001.530.LR	TfS 2001, 918	Skat 2001.890
SKM2001.529.LR	TfS 2001, 940	Skat 2001.892
SKM2001.528.LR	TfS 2001, 915	Skat 2001.891
SKM2001.527.LR	TfS 2001, 943	Skat 2001.922
SKM2001.526.LR	TfS 2001, 941	Skat 2001.889
SKM2001.525.LR	TfS 2001, 942	Skat 2001.888
SKM2001.524.LR	TfS 2001, 971	Skat 2001.882
SKM2001.523.LR	TfS 2001, 969	Skat 2001.880
SKM2001.522.LR	TfS 2001, 944	Skat 2001.887
SKM2001.521.DEP	TfS 2001, 950	Skat 2002.11
SKM2001.520.VLR	TfS 2001, 795	Skat 2001.720
SKM2001.519.HR	TfS 2001, 728	Skat 2001.669
SKM2001.518.HR	TfS 2001, 727	Skat 2001.670
SKM2001.517.VLR	TfS 2001, 665	Skat 2001.609
SKM2001.516.LR	TfS 2001, 917	Skat 2001.886
SKM2001.515.ØLR	TfS 2001, 757	Skat 2001.703
SKM2001.514.VLR	TfS 2001, 767	Skat 2001.702
SKM2001.513.HR	TfS 2001, 719	Skat 2001.639
SKM2001.512.ØLR	TfS 2001, 740	Skat 2001.684
SKM2001.511.VLR	TfS 2001, 731	Skat 2001.672
SKM2001.510.TSS	TfS 2001, 920	Skat 2001.884
SKM2001.509.LR	TfS 2001, 916	Skat 2001.885
SKM2001.508.VLR	TfS 2001, 745	Skat 2001.657
SKM2001.507.HR	TfS 2001, 702	Skat 2001.622
SKM2001.506.ØLR	TfS 2001, 632	Skat 2001.533
SKM2001.505.LR	TfS 2001, 893	Skat 2001.881
SKM2001.504.ØLR	TfS 2001, 649	Skat 2001.561

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.503.VLR	TfS 2001, 667	Skat 2001.509
SKM2001.502.HR	TfS 2001, 569	Skat 2001.489
SKM2001.501.ØLR	TfS 2001, 570	Skat 2001.510
SKM2001.500.HR	TfS 2001, 461	Skat 2001.457
SKM2001.499.ØLR	TfS 2001, 444	Skat 2001.371
SKM2001.498.HR	TfS 2001, 422	Skat 2001.348
SKM2001.497.HR	TfS 2001, 545	Skat 2001.490
SKM2001.496.VLR	TfS 2001, 445	Skat 2001.368
SKM2001.495.HR	TfS 2001, 368	Skat 2001.330
SKM2001.494.VLR	TfS 2001, 384	Skat 2001.343
SKM2001.493.LR	TfS 2002, 15	Skat 2002.108
SKM2001.492.VLR	TfS 2001, 742	Skat 2001.655
SKM2001.491.VLR	TfS 2001, 743	Skat 2001.656
SKM2001.490.VLR	TfS 2001, 744	Skat 2001.673
SKM2001.489.ØLR	TfS 2001, 704	Skat 2001.624
SKM2001.488.HR	TfS 2001, 703	Skat 2001.623
SKM2001.487.VLR	TfS 2001, 547	Skat 2001.468
SKM2001.486.VLR	TfS 2001, 599	Skat 2001.601
SKM2001.485.VLR	TfS 2001, 398	Skat 2001.317
SKM2001.484.TSS	TfS 2001, 867	Skat 2001.857
SKM2001.483.HR	TfS 2001, 493	Skat 2001.455
SKM2001.482.VLR	TfS 2001, 598	Skat 2001.600
SKM2001.481.VLR	TfS 2001, 635	Skat 2001.559
SKM2001.480.ØLR		Skat 2001.470
SKM2001.479.HR	TfS 2001, 586	Skat 2001.531
SKM2001.478.VLR	TfS 2001, 612	Skat 2001.537
SKM2001.477.ØLR	TfS 2001, 477	Skat 2001.422
SKM2001.476.ØLR	TfS 2001, 463	Skat 2001.424
SKM2001.475.VLR	TfS 2001, 426	Skat 2001.352
SKM2001.474.LSR	TfS 2001, 962	Skat 2001.850
SKM2001.473.LSR	TfS 2001, 964	Skat 2001.853
SKM2001.472.LSR	TfS 2001, 963	Skat 2001.852
SKM2001.471.LSR	TfS 2001, 904	Skat 2001.826

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.470.LSR	TfS 2001, 937	Skat 2001.829
SKM2001.469.LSR	TfS 2002, 42	Skat 2001.833
SKM2001.468.LSR	TfS 2001, 939	Skat 2001.832
SKM2001.467.LSR	TfS 2002, 6	Skat 2001.828
SKM2001.466.LSR	TfS 2001, 965	Skat 2001.831
SKM2001.465.LR	TfS 2001, 970	Skat 2001.839
SKM2001.464.LR	TfS 2001, 906	Skat 2001.838
SKM2001.463.LR	TfS 2001, 907	Skat 2001.840
SKM2001.462.TSS	TfS 2001, 973	Skat 2001.837
SKM2001.461.LSR	TfS 2001, 880	Skat 2001.856
SKM2001.460.LSR	TfS 2001, 905	Skat 2001.854
SKM2001.459.LSR	TfS 2001, 882	Skat 2001.834
SKM2001.458.LSR	TfS 2001, 879	Skat 2001.855
SKM2001.457.LSR	TfS 2001, 883	Skat 2001.835
SKM2001.456.LSR	TfS 2001, 881	Skat 2001.827
SKM2001.455.LSR	TfS 2001, 885	Skat 2001.836
SKM2001.454.LSR	TfS 2001, 884	Skat 2001.830
SKM2001.453.LSR	TfS 2001, 903	Skat 2001.851
SKM2001.452.VLR	TfS 2001, 652	Skat 2001.558
SKM2001.451.VLR	TfS 2001, 597	Skat 2001.507
SKM2001.450.ØLR	TfS 2001, 587	Skat 2001.508
SKM2001.449.ØLR	TfS 2001, 546	Skat 2001.491
SKM2001.448.ØLR	TfS 2001, 479	Skat 2001.341
SKM2001.447.ØLR	TfS 2001, 396	Skat 2001.351
SKM2001.446.LR	TfS 2001, 871	Skat 2001.812
SKM2001.445.TSS	TfS 2001, 866	Skat 2001.811
SKM2001.444.TSS	TfS 2001, 867	Skat 2001.809
SKM2001.443.LR	TfS 2001, 887	Skat 2001.858
SKM2001.442.VLR		Skat 2001.423
SKM2001.441.VLR	TfS 2001, 666	Skat 2001.610
SKM2001.440.VLR	TfS 2001, 611	Skat 2001.469
SKM2001.439.ØLR	TfS 2001, 476	Skat 2001.397
SKM2001.438.LR	TfS 2002, 88	Skat 2001.813

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.437.ØLR	TfS 2001, 496	Skat 2001.442
SKM2001.436.VLR	TfS 2001, 200	Skat 2001.195
SKM2001.435.DEP	TfS 2001, 975	Skat 2001.810
SKM2001.434.HR	TfS 2001, 952	Skat 2001.805
SKM2001.433.ØLR	TfS 2001, 480	Skat 2001.372
SKM2001.432.VLR	TfS 2001, 482	Skat 2001.421
SKM2001.431.VLR	TfS 2001, 446	Skat 2001.370
SKM2001.430.ØLR	TfS 2001, 383	Skat 2001.301
SKM2001.429.VLR	TfS 2001, 201	Skat 2001.180
SKM2001.428.VLR	TfS 2001, 497	Skat 2001.420
SKM2001.427.VLR	TfS 2001, 481	Skat 2001.440
SKM2001.426.DEP	TfS 2001, 848	Skat 2001.798
SKM2001.425.LR	TfS 2001, 835	Skat 2001.801
SKM2001.424.LR	TfS 2001, 834	Skat 2001.799
SKM2001.423.TSS	TfS 2001, 824	Skat 2001.795
SKM2001.422.TSS	TfS 2001, 823	Skat 2001.796
SKM2001.421.DEP	TfS 2001, 849	Skat 2001.797
SKM2001.420.LR	TfS 2001, 833	Skat 2001.800
SKM2001.419.ØLR	TfS 2001, 462	Skat 2001.398
SKM2001.418.VLR	TfS 2001, 465	Skat 2001.367
SKM2001.417.VLR	TfS 2001, 371	Skat 2001.273
SKM2001.416.HR	TfS 2001, 309	Skat 2001.244
SKM2001.415.TSS	TfS 2001, 847	Skat 2001.780
SKM2001.414.TSS	TfS 2001, 836	Skat 2001.781
SKM2001.413.LR	TfS 2001, 832	Skat 2001.783
SKM2001.412.LSR	TfS 2001, 831	Skat 2001.761
SKM2001.411.VLR	TfS 2001, 447	Skat 2001.353
SKM2001.410.ØLR	TfS 2001, 443	Skat 2001.369
SKM2001.409.ØLR	TfS 2001, 495	Skat 2001.441
SKM2001.408.ØLR	TfS 2001, 464	Skat 2001.350
SKM2001.407.LSR	TfS 2001, 829	Skat 2001.776
SKM2001.406.VLR	TfS 2001, 675	Skat 2001.345/427
SKM2001.405.VLR	TfS 2001, 698	Skat 2001.447

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.404.VLR	TfS 2001, 697	Skat 2001.429
SKM2001.403.VLR	TfS 2001, 693	Skat 2001.444
SKM2001.402.VLR	TfS 2001, 696	Skat 2001.445
SKM2001.401.VLR	TfS 2001, 695	Skat 2001.428
SKM2001.400.VLR	TfS 2001, 694	Skat 2001.446
SKM2001.399.ØLR	TfS 2001, 674	Skat 2001.426/337
SKM2001.398.VLR	TfS 2001, 691	Skat 2001.425
SKM2001.397.VLR	TfS 2001, 692	Skat 2001.448
SKM2001.396.ØLR	TfS 2001, 380	Skat 2001.332
SKM2001.395.ØLR	TfS 2001, 478	Skat 2001.391
SKM2001.394.LR	TfS 2001, 808	Skat 2001.782
SKM2001.393.TSS	TfS 2001, 792	Skat 2001.778
SKM2001.392.TSS	TfS 2001, 793	Skat 2001.777
SKM2001.391.VLR	TfS 2001, 427	Skat 2001.342
SKM2001.390.ØLR	TfS 2001, 424	Skat 2001.349
SKM2001.389.ØLR	TfS 2001, 397	Skat 2001.333
SKM2001.388.HR	TfS 2001, 369	Skat 2001.331
SKM2001.387.TSS	TfS 2001, 822	Skat 2001.779
SKM2001.386.ØLR	TfS 2001, 357	Skat 2001.401
SKM2001.385.VLR	TfS 2001, 428	Skat 2001.300
SKM2001.384.VLR	TfS 2001, 362	Skat 2001.400
SKM2001.383.VLR	TfS 2001, 361	Skat 2001.430
SKM2001.382.ØLR	TfS 2001, 360	Skat 2001.181
SKM2001.381.ØLR	TfS 2001, 382	Skat 2001.315
SKM2001.380.LSR	TfS 2001, 805	Skat 2001.732
SKM2001.379.LSR	TfS 2001, 806	Skat 2001.734
SKM2001.378.LSR	TfS 2001, 801	Skat 2001.762
SKM2001.377.LSR	TfS 2001, 800	Skat 2001.758
SKM2001.376.LSR	TfS 2001, 797	Skat 2001.755
SKM2001.375.LSR	TfS 2001, 796	Skat 2001.756
SKM2001.374.LSR	TfS 2001, 798	Skat 2001.757
SKM2001.373.LSR	TfS 2001, 804	Skat 2001.730
SKM2001.372.LSR	TfS 2001, 803	Skat 2001.729

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.371.LSR	TfS 2001, 770	Skat 2001.733
SKM2001.370.LSR	TfS 2001, 771	Skat 2001.736
SKM2001.369.LSR	TfS 2001, 807	Skat 2001.735
SKM2001.368.LSR	TfS 2001, 769	Skat 2001.731
SKM2001.367.LSR	TfS 2001, 830	Skat 2001.760
SKM2001.366.LSR	TfS 2001, 802	Skat 2001.763
SKM2001.365.LSR	TfS 2001, 768	Skat 2001.754
SKM2001.364.LSR	TfS 2001, 799	Skat 2001.759
SKM2001.363.DEP	TfS 2001, 754	Skat 2001.711
SKM2001.362.DEP	TfS 2001, 753	Skat 2001.710
SKM2001.361.TSS	TfS 2001, 752	Skat 2001.709
SKM2001.360.LR	TfS 2001, 760	Skat 2001.714
SKM2001.359.VLR	TfS 2001, 217	Skat 2001.184
SKM2001.358.VLR	TfS 2001, 364	Skat 2001.403
SKM2001.357.ØLR	TfS 2001, 214	Skat 2001.49
SKM2001.356.VLR	TfS 2001, 363	Skat 2001.402
SKM2001.355.ØLR	TfS 2001, 358	Skat 2001.404
SKM2001.354.VLR	TfS 2001, 365	Skat 2001.320
SKM2001.353.ØLR	TfS 2001, 359	Skat 2001.196
SKM2001.352.ØLR	TfS 2001, 213	Skat 2001.230
SKM2001.351.VLR	TfS 2001, 218	Skat 2001.131
SKM2001.350.ØLR	TfS 2001, 215	Skat 2001.897
SKM2001.349.ØLR	TfS 2001, 216	Skat 2001.695
SKM2001.348.DEP	TfS 2001, 776	Skat 2001.708
SKM2001.347.HR	TfS 2001, 423	Skat 2001.245
SKM2001.346.ØLR	TfS 2001, 199	Skat 2001.179
SKM2001.345.ØLR	TfS 2001, 311	Skat 2001.227
SKM2001.344.HR	TfS 2001, 198	Skat 2001.176
SKM2001.343.TSS	TfS 2001, 751	Skat 2001.712
SKM2001.342.TSS	TfS 2001, 748	Skat 2001.692
SKM2001.341.TSS	TfS 2001, 747	Skat 2001.691
SKM2001.340.LR	TfS 2001, 746	Skat 2001.693
SKM2001.339.LR	TfS 2001, 774	Skat 2001.695

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.338.TSS	TfS 2001, 750	Skat 2001.690
SKM2001.337.TSS	TfS 2001, 764	Skat 2001.689
SKM2001.336.VLR	TfS 2001, 313	Skat 2001.275
SKM2001.335.VLR	TfS 2001, 314	Skat 2001.247
SKM2001.334.ØLR	TfS 2001, 329	Skat 2001.274
SKM2001.333.LR	TfS 2001, 772	Skat 2001.694
SKM2001.332.LR	TfS 2001, 775	Skat 2001.696
SKM2001.331.LR	TfS 2001, 773	Skat 2001.677
SKM2001.330.LR	TfS 2001, 717	Skat 2001.676
SKM2001.329.LR	TfS 2001, 723	Skat 2001.678
SKM2001.328.LSR	TfS 2001, 722	Skat 2001.659
SKM2001.327.LSR	TfS 2001, 886	Skat 2001.660
SKM2001.326.LSR	TfS 2001, 705	Skat 2001.661
SKM2001.325.LSR	TfS 2001, 707	Skat 2001.663
SKM2001.324.LSR	TfS 2001, 721	Skat 2001.658
SKM2001.323.LSR	TfS 2001, 706	Skat 2001.662
SKM2001.322.LR	TfS 2001, 709	Skat 2001.645
SKM2001.321.LR	TfS 2001, 711	Skat 2001.647
SKM2001.320.LR	TfS 2001, 712	Skat 2001.648
SKM2001.319.LR	TfS 2001, 710	Skat 2001.646
SKM2001.318.TSS	TfS 2001, 716	Skat 2001.644
SKM2001.317.TSS	TfS 2001, 701	Skat 2001.633
SKM2001.316.TSS	TfS 2001, 679	Skat 2001.634
SKM2001.315.TSS	TfS 2001, 713	Skat 2001.636
SKM2001.314.LSR	TfS 2001, 688	Skat 2001.642
SKM2001.313.LSR	TfS 2001, 680	Skat 2001.612
SKM2001.312.LSR	TfS 2001, 684	Skat 2001.628
SKM2001.311.LSR	TfS 2001, 671	Skat 2001.632
SKM2001.310.LSR	TfS 2001, 669	Skat 2001.631
SKM2001.309.LSR	TfS 2001, 670	Skat 2001.630
SKM2001.308.LSR	TfS 2001, 687	Skat 2001.641
SKM2001.307.LSR	TfS 2001, 683	Skat 2001.627
SKM2001.306.LSR	TfS 2001, 689	Skat 2001.643



## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.305.LSR	TfS 2001, 685	Skat 2001.629
SKM2001.304.LSR	TfS 2001, 589	Skat 2001.164
SKM2001.303.TSS	TfS 2001, 690	Skat 2001.635
SKM2001.302.LSR	TfS 2001, 682	Skat 2001.615
SKM2001.301.LSR	TfS 2001, 672	Skat 2001.617
SKM2001.300.LSR	TfS 2001, 686	Skat 2001.616
SKM2001.299.LSR	TfS 2001, 681	Skat 2001.613
SKM2001.298.LSR	TfS 2001, 708	Skat 2001.614
SKM2001.297.LSR	TfS 2001, 406	Skat 2001.360
SKM2001.296.TSS	TfS 2001, 648	Skat 2001.618
SKM2001.295.TSS	TfS 2001, 673	Skat 2001.620
SKM2001.294.LR	TfS 2001, 655	Skat 2001.619
SKM2001.293.DEP	TfS 2001, 663	Skat 2001.602
SKM2001.292.LSR	TfS 2001, 600	Skat 2001.566
SKM2001.291.TSS	TfS 2001, 658	Skat 2001.593
SKM2001.290.LR	TfS 2001, 638	Skat 2001.596
SKM2001.289.LR	TfS 2001, 639	Skat 2001.591
SKM2001.288.LSR	TfS 2001, 405	Skat 2001.359
SKM2001.287.LR	TfS 2001, 642	Skat 2001.598
SKM2001.286.LR	TfS 2001, 641	Skat 2001.595
SKM2001.285.LR	TfS 2001, 656	Skat 2001.597
SKM2001.284.TSS	TfS 2001, 643	Skat 2001.590
SKM2001.283.LSR	TfS 2001, 621	Skat 2001.573
SKM2001.282.LSR	TfS 2001, 616	Skat 2001.570
SKM2001.281.LSR	TfS 2001, 620	Skat 2001.572
SKM2001.280.LSR	TfS 2001, 613	Skat 2001.565
SKM2001.279.TSS	TfS 2001, 630	Skat 2001.583
SKM2001.278.DEP	TfS 2001, 596	Skat 2001.589
SKM2001.277.LSR	TfS 2001, 653	Skat 2001.567
SKM2001.276.LSR	TfS 2001, 654	Skat 2001.568
SKM2001.275.LSR	TfS 2001, 617	Skat 2001.571
SKM2001.274.LSR	TfS 2001, 615	Skat 2001.569
SKM2001.273.LSR	TfS 2001, 619	Skat 2001.543

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.272.LSR	TfS 2001, 614	Skat 2001.541
SKM2001.271.LSR	TfS 2001, 622	Skat 2001.544
SKM2001.270.LSR	TfS 2001, 618	Skat 2001.542
SKM2001.269.LSR	TfS 2001, 623	Skat 2001.574
SKM2001.268.TSS	TfS 2001, 645	Skat 2001.584
SKM2001.267.TSS	TfS 2001, 646	Skat 2001.585
SKM2001.266.TSS	TfS 2001, 647	Skat 2001.586
SKM2001.265.TSS	TfS 2001, 629	Skat 2001.587
SKM2001.264.TSS	TfS 2001, 628	Skat 2001.588
SKM2001.263.LR	TfS 2001, 640	Skat 2001.576
SKM2001.262.LSR	TfS 2001, 402	Skat 2001.355
SKM2001.261.LSR	TfS 2001, 404	Skat 2001.358
SKM2001.260.LSR	TfS 2001, 407	Skat 2001.361
SKM2001.259.LSR	TfS 2001, 403	Skat 2001.357
SKM2001.258.LSR	TfS 2001, 401	Skat 2001.356
SKM2001.257.LSR	TfS 2001, 516	Skat 2001.517
SKM2001.256.TSS	TfS 2001, 610	Skat 2001.575
SKM2001.255.LR	TfS 2001, 604	Skat 2001.552
SKM2001.254.LR	TfS 2001, 603	Skat 2001.527
SKM2001.253.LR	TfS 2001, 605	Skat 2001.528
SKM2001.252.LR	TfS 2001, 602	Skat 2001.551
SKM2001.251.LR	TfS 2001, 601	Skat 2001.526
SKM2001.250.LR	TfS 2001, 606	Skat 2001.529
SKM2001.249.TSS	TfS 2001, 607	Skat 2001.525
SKM2001.248.LSR	TfS 2001, 510	Skat 2001.511
SKM2001.247.LSR	TfS 2001, 519	Skat 2001.521
SKM2001.246.LSR	TfS 2001, 521	Skat 2001.545
SKM2001.245.LSR	TfS 2001, 520	Skat 2001.522
SKM2001.244.LSR	TfS 2001, 518	Skat 2001.519
SKM2001.243.LSR	TfS 2001, 512	Skat 2001.512
SKM2001.242.TSS	TfS 2001, 585	Skat 2001.548
SKM2001.241.LR	TfS 2001, 590	Skat 2001.550
SKM2001.240.LSR	TfS 2001, 523	Skat 2001.546

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.239.LSR	TfS 2001, 524	Skat 2001.547
SKM2001.238.LSR	TfS 2001, 515	Skat 2001.518
SKM2001.237.LSR	TfS 2001, 517	Skat 2001.520
SKM2001.236.LSR	TfS 2001, 514	Skat 2001.516
SKM2001.235.TSS	TfS 2001, 627	Skat 2001.549
SKM2001.234.TSS	TfS 2001, 584	Skat 2001.592
SKM2001.233.TSS	TfS 2001, 568	Skat 2001.594
SKM2001.232.LSR	TfS 2001, 513	Skat 2001.514
SKM2001.231.LSR	TfS 2001, 511	Skat 2001.513
SKM2001.230.LR	TfS 2001, 573	Skat 2001.502
SKM2001.229.LR	TfS 2001, 572	Skat 2001.500
SKM2001.228.TSS	TfS 2001, 550	Skat 2001.496
SKM2001.227.LR	TfS 2001, 549	Skat 2001.501
SKM2001.226.TSS	TfS 2001, 567	Skat 2001.495
SKM2001.225.LSR	TfS 2001, 522	Skat 2001.523
SKM2001.224.TSS	TfS 2001, 544	Skat 2001.493
SKM2001.223.TSS	TfS 2001, 533	Skat 2001.494
SKM2001.222.LR	TfS 2001, 537	Skat 2001.476/497
SKM2001.221.LR	TfS 2001, 536	Skat 2001.477/498
SKM2001.220.LR	TfS 2001, 540	Skat 2001.478
SKM2001.219.LR	TfS 2001, 657	Skat 2001.479
SKM2001.218.TSS	TfS 2001, 574	Skat 2001.475
SKM2001.217.LR	TfS 2001, 538	Skat 2001.460
SKM2001.216.LR	TfS 2001, 539	Skat 2001.466
SKM2001.215.TSS	TfS 2001, 532	Skat 2001.473
SKM2001.214.LR	TfS 2001, 535	Skat 2001.465
SKM2001.213.LSR	TfS 2001, 331	Skat 2001.303
SKM2001.212.LSR	TfS 2001, 337	Skat 2001.308
SKM2001.211.LSR	TfS 2001, 339	Skat 2001.311
SKM2001.210.LSR	TfS 2001, 334	Skat 2001.306
SKM2001.209.LSR	TfS 2001, 333	Skat 2001.305
SKM2001.208.LSR	TfS 2001, 336	Skat 2001.309
SKM2001.207.LSR	TfS 2001, 332	Skat 2001.304

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.206.LSR	TfS 2001, 338	Skat 2001.310
SKM2001.205.LSR	TfS 2001, 335	Skat 2001.307
SKM2001.204.LSR	TfS 2001, 340	Skat 2001.312
SKM2001.203.LSR	TfS 2001, 548	Skat 2001.515
SKM2001.202.LR	TfS 2001, 525	Skat 2001.464
SKM2001.201.LR	TfS 2001, 526	Skat 2001.463
SKM2001.200.TSS	TfS 2001, 509	Skat 2001.459
SKM2001.199.LR	TfS 2001, 527	Skat 2001.462
SKM2001.198.LR	TfS 2001, 528	Skat 2001.461
SKM2001.197.LR	TfS 2001, 498	Skat 2001.450
SKM2001.196.LR	TfS 2001, 484	Skat 2001.451
SKM2001.195.TSS	TfS 2001, 474	Skat 2001.474
SKM2001.194.TSS	TfS 2001, 460	Skat 2001.405
SKM2001.193.TSS	TfS 2001, 459	Skat 2001.407
SKM2001.192.TSS	TfS 2001, 468	Skat 2001.411
SKM2001.191.TSS	TfS 2001, 467	Skat 2001.452
SKM2001.190.LR	TfS 2001, 449	Skat 2001.408
SKM2001.189.LR	TfS 2001, 448	Skat 2001.409
SKM2001.188.TSS	TfS 2001, 442	Skat 2001.406
SKM2001.187.LR	TfS 2001, 450	Skat 2001.410
SKM2001.186.HR	TfS 2001, 291	Skat 2001.246
SKM2001.185.HR	TfS 2001, 231	Skat 2001.215
SKM2001.184.ØLR	TfS 2001, 349	Skat 2001.287
SKM2001.183.HR	TfS 2001, 290	Skat 2001.243
SKM2001.182.VLR	TfS 2001, 296	Skat 2001.248
SKM2001.181.VLR	TfS 2001, 330	Skat 2001.219
SKM2001.180.VLR	TfS 2001, 315	Skat 2001.249
SKM2001.179.DEP	TfS 2001, 432	Skat 2001.378
SKM2001.178.DEP	TfS 2001, 420	Skat 2001.377
SKM2001.177.DEP	TfS 2001, 430	Skat 2001.376
SKM2001.176.VLR	TfS 2001, 316	Skat 2001.226
SKM2001.175.VLR	TfS 2001, 262	Skat 2001.229
SKM2001.174.VLR	TfS 2001, 372	Skat 2001.291

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.173.VLR	TfS 2001, 202	Skat 2001.142
SKM2001.172.ØLR	TfS 2001, 292	Skat 2001.220
SKM2001.171.ØLR	TfS 2001, 310	Skat 2001.288
SKM2001.170.ØLR	TfS 2001, 350	Skat 2001.289
SKM2001.169.ØLR	TfS 2001, 293	Skat 2001.228
SKM2001.168.ØLR	TfS 2001, 370	Skat 2001.302
SKM2001.167.DEP	TfS 2001, 118	Skat 2001.91
SKM2001.166.ØLR	TfS 2001, 109	Skat 2001.
SKM2001.165.DEP	TfS 2001, 181	Skat 2001.167
SKM2001.164.VLR	TfS 2001, 173	Skat 2001.
SKM2001.163.TSS	TfS 2001, 431	Skat 2001.379
SKM2001.162.TSS	TfS 2001, 458	Skat 2001.431
SKM2001.161.TSS	TfS 2001, 419	Skat 2001.380
SKM2001.160.LR	TfS 2001, 429	Skat 2001.381
SKM2001.159.LSR	TfS 2001, 252	Skat 2001.258
SKM2001.158.LSR	TfS 2001, 272	Skat 2001.254
SKM2001.157.LSR	TfS 2001, 279	Skat 2001.259
SKM2001.156.LSR	TfS 2001, 257	Skat 2001.264
SKM2001.155.LSR	TfS 2001, 277	Skat 2001.233
SKM2001.154.LSR	TfS 2001, 251	Skat 2001.257
SKM2001.153.LSR	TfS 2001, 274	Skat 2001.256
SKM2001.152.LSR	TfS 2001, 273	Skat 2001.255
SKM2001.151.LSR	TfS 2001, 278	Skat 2001.235
SKM2001.150.LSR	TfS 2001, 255	Skat 2001.261
SKM2001.149.LSR	TfS 2001, 253	Skat 2001.260
SKM2001.148.LSR	TfS 2001, 280	Skat 2001.236
SKM2001.147.LSR	TfS 2001, 254	Skat 2001.237
SKM2001.146.LSR	TfS 2001, 276	Skat 2001.232
SKM2001.145.LSR	TfS 2001, 275	Skat 2001.234
SKM2001.144.LSR	TfS 2001, 256	Skat 2001.263
SKM2001.143.LSR	TfS 2001, 281	Skat 2001.262
SKM2001.142.VLR	TfS 2001, 248	Skat 2001.177
SKM2001.141.ØLR	TfS 2001, 312	Skat 2001.191

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.140.VLR	TfS 2001, 317	Skat 2001.193
SKM2001.139.HR	TfS 2001, 232	
SKM2001.138.HR	TfS 2001, 233	Skat 2001.188
SKM2001.137.TSS	TfS 2001, 348	Skat 2001.322
SKM2001.136.LR	TfS 2001, 353	Skat 2001.323
SKM2001.135.LR	TfS 2001, 352	Skat 2001.324
SKM2001.134.LR	TfS 2001, 354	Skat 2001.325
SKM2001.133.LR	TfS 2001, 355	Skat 2001.326
SKM2001.132.LR	TfS 2001, 356	Skat 2001.553
SKM2001.131.DEP	TfS 2001, 282	Skat 2001.279
SKM2001.130.LR	TfS 2001, 237	Skat 2001.210
SKM2001.129.LR	TfS 2001, 258	Skat 2001.224
SKM2001.128.HR	TfS 2001, 246	Skat 2001.202
SKM2001.127.HR	TfS 2001, 234	Skat 2001.189
SKM2001.126.HR	TfS 2001, 235	Skat 2001.173
SKM2001.125.ØLR	TfS 2001, 261	Skat 2001.44
SKM2001.124.ØLR	TfS 2001, 294	Skat 2001.203
SKM2001.123.ØLR	TfS 2001, 236	Skat 2001.140
SKM2001.122.ØLR	TfS 2001, 425	Skat 2001.204
SKM2001.121.VLR	TfS 2001, 250	Skat 2001.127
SKM2001.120.VLR	TfS 2001, 249	Skat 2001.206
SKM2001.119.VLR	TfS 2001, 263	Skat 2001.197
SKM2001.118.VLR	TfS 2001, 247	Skat 2001.194
SKM2001.117.VLR	TfS 2001, 297	Skat 2001.190
SKM2001.116.VLR	TfS 2001, 298	Skat 2001.192
SKM2001.115.VLR		Skat 2001.73
SKM2001.114.VLR	TfS 2001, 265	Skat 2001.132
SKM2001.113.LSR	TfS 2001, 204	Skat 2001.144
SKM2001.112.LSR	TfS 2001, 97	Skat 2001.112
SKM2001.111.DEP	TfS 2001, 117	Skat 2001.168
SKM2001.110.TSS	TfS 2001, 367	Skat 2001.339
SKM2001.109.VLR	TfS 2001, 131	Skat 2001.42
SKM2001.108.ØLR	TfS 2001, 108	Skat 2001.866

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.107.VLR	TfS 2001, 83	Skat 2001.40
SKM2001.106.HR	TfS 2001, 54	Skat 2001.19
SKM2001.105.VLR	TfS 2001, 91	Skat 2001.72
SKM2001.104.VLR	TfS 2001, 130	Skat 2001.89
SKM2001.103.VLR	TfS 2001, 129	Skat 2001.88
SKM2001.102.VLR	TfS 2001, 110	Skat 2001.41
SKM2001.101.VLR	TfS 2001, 84	Skat 2001.21
SKM2001.100.TSS	TfS 2001, 328	Skat 2001.321
SKM2001.99.LSR	TfS 2001, 179	Skat 2001.152
SKM2001.98.LSR	TfS 2001, 165	Skat 2001.164
SKM2001.97.TSS	TfS 2001, 79	Skat 2001.93
SKM2001.96.ØLR	TfS 2001, 126	Skat 2001.20
SKM2001.95.VLR	TfS 2001, 31	Skat 2000.893
SKM2001.94.ØLR	TfS 2001, 128	Skat 2001.74
SKM2001.93.ØLR	TfS 2001, 81	Skat 2000.868
SKM2001.92.ØLR	TfS 2001, 58	Skat 2000.891
SKM2001.91.ØLR	TfS 2001, 82	Skat 2001.75
SKM2001.90.ØLR	TfS 2001, 67	Skat 2001.22
SKM2001.89.VLR	TfS 2001, 30	Skat 2000.867
SKM2001.88.HR	TfS 2001, 90	Skat 2001.38
SKM2001.87.HR	TfS 2001, 89	Skat 2001.86
SKM2001.86.HR	TfS 2001, 105	Skat 2001.84
SKM2001.85.HR	TfS 2001, 106	Skat 2001.85
SKM2001.84.LSR	TfS 2001, 175	Skat 2001.146
SKM2001.83.LSR	TfS 2001, 138	Skat 2001.160
SKM2001.82.TSS	TfS 2001, 78	Skat 2001.54
SKM2001.81.LR	TfS 2001, 71	Skat 2000.859
SKM2001.80.LR	TfS 2001, 74	Skat 2001.56
SKM2001.79.LR	TfS 2001, 70	Skat 2001.76
SKM2001.78.LR	TfS 2001, 72	Skat 2001.58
SKM2001.77.LR	TfS 2001, 147	Skat 2001.114
SKM2001.76.LR	TfS 2001, 146	Skat 2001.113
SKM2001.75.TSS	TfS 2001, 121	Skat 2001.116

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.74.LR	TfS 2001, 115	Skat 2001.115
SKM2001.73.LR	TfS 2001, 34	Skat 2000.875
SKM2001.72.LR	TfS 2001, 35	Skat 2000.901
SKM2001.70.ØLR	TfS 2001, 107	Skat 2001.87
SKM2001.69.ØLR	TfS 2001, 56	Skat 2000.926
SKM2001.68.ØLR	TfS 2001, 157	Skat 2001.182
SKM2001.67.VLR	TfS 2001, 61	Skat 2000.889
SKM2001.66.ØLR	TfS 2001, 125	Skat 2001.70
SKM2001.65.ØLR	TfS 2001, 171	Skat 2001.105
SKM2001.64.ØLR	TfS 2001, 80	Skat 2001.39
SKM2001.63.VLR	TfS 2001, 111	Skat 2001.46
SKM2001.62.VLR	TfS 2001, 59	Skat 2000.921
SKM2001.61.ØLR	TfS 2001, 66	Skat 2001.43
SKM2001.60.ØLR	TfS 2001, 127	Skat 2001.45
SKM2001.59.ØLR	TfS 2001, 68	Skat 2001.48
SKM2001.58.ØLR	TfS 2001, 57	Skat 2000.888
SKM2001.57.VLR	TfS 2001, 132	Skat 2001.47
SKM2001.56.VLR	TfS 2001, 29	Skat 2000.925
SKM2001.55.ØLR	TfS 2001, 55	Skat 2000.924
SKM2001.54.VLR	TfS 2001, 60	Skat 2000.923
SKM2001.53.VLR	TfS 2001, 69	Skat 2000.887
SKM2001.52.VLR	TfS 2001, 112	Skat 2000.922
SKM2001.51.LSR	TfS 2001, 133	Skat 2001.155
SKM2001.50.LSR	TfS 2001, 158	Skat 2001.148
SKM2001.49.LSR	TfS 2001, 177	Skat 2001.149
SKM2001.48.LSR	TfS 2001, 159	Skat 2001.150
SKM2001.47.LR	TfS 2001, 33	Skat 2000.900
SKM2001.46.LSR	TfS 2001, 162	Skat 2001.157
SKM2001.45.LSR	TfS 2001, 144	Skat 2001.165
SKM2001.44.LSR	TfS 2001, 141	Skat 2001.161
SKM2001.43.LSR	TfS 2001, 143	Skat 2001.138
SKM2001.42.LSR	TfS 2001, 114	Skat 2001.109
SKM2001.41.LSR	TfS 2001, 95	Skat 2001.110



## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.40.LSR	TfS 2001, 96	Skat 2001.111
SKM2001.39.LSR	TfS 2001, 161	Skat 2001.156
SKM2001.38.LSR	TfS 2001, 176	Skat 2001.147
SKM2001.37.LSR	TfS 2001, 178	Skat 2001.151
SKM2001.36.LSR	TfS 2001, 163	Skat 2001.159
SKM2001.35.LSR	TfS 2001, 142	Skat 2001.163
SKM2001.34.LSR	TfS 2001, 94	Skat 2001.139
SKM2001.33.LSR	TfS 2001, 136	Skat 2001.135
SKM2001.32.LSR	TfS 2001, 140	Skat 2001.108
SKM2001.31.LSR	TfS 2001, 139	Skat 2001.137
SKM2001.30.LSR	TfS 2001, 164	Skat 2001.162
SKM2001.29.LSR	TfS 2001, 180	Skat 2001.153
SKM2001.28.LSR	TfS 2001, 174	Skat 2001.145
SKM2001.27.LSR	TfS 2001, 145	Skat 2001.166
SKM2001.26.LSR	TfS 2001, 160	Skat 2001.154
SKM2001.25.LSR	TfS 2001, 134	Skat 2001.133
SKM2001.24.LSR	TfS 2001, 93	Skat 2001.107
SKM2001.23.LSR	TfS 2001, 92	Skat 2001.136
SKM2001.22.LSR	TfS 2001, 137	Skat 2001.158
SKM2001.21.LSR	TfS 2001, 113	Skat 2001.106
SKM2001.20.LSR	TfS 2001, 135	Skat 2001.134
SKM2001.19.TSS	TfS 2001, 270	Skat 2001.266
SKM2001.18.TSS	TfS 2001, 271	Skat 2001.267
SKM2001.17.ØLR	TfS 2001, 123	Skat 2001.128
SKM2001.16.ØLR		Skat 2001.205
SKM2001.15.HR	TfS 2001, 154	Skat 2001.175
SKM2001.14.HR	TfS 2001, 104	Skat 2001.103
SKM2001.13.HR	TfS 2001, 155	Skat 2001.125
SKM2001.12.HR	TfS 2001, 169	Skat 2001.174
SKM2001.11.ØLR	TfS 2001, 124	Skat 2001.104
SKM2001.10.ØLR	TfS 2001, 170	Skat 2001.126
SKM2001.9.ØLR	TfS 2001, 156	Skat 2001.143
SKM2001.8.VLR	TfS 2001, 172	Skat 2001.141

## Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.7.DEP	TfS 2001, 194	Skat 2001.200
SKM2001.6.TSS	TfS 2001, 229	Skat 2001.211
SKM2001.5.TSS	TfS 2001, 228	Skat 2001.222
SKM2001.4.LR	TfS 2001, 148	Skat 2001.117
SKM2001.3.LR	TfS 2001, 116	Skat 2001.118
SKM2001.2.TSS	TfS 2001, 244	Skat 2001.223
SKM2001.1.TSS	TfS 2001, 65	Skat 2001.55

## ***Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT***

SKM2002.683.TSS	TfS 2003,96	Skat 2003.80
SKM2002.682.TSS	TfS 2003, 97	Skat 2003.81
SKM2002.681.VLR	TfS 2002, 760	Skat 2002.702
SKM2002.680.ØLR	TfS 2002, 385	Skat 2002.421
SKM2002.679.ØLR	TfS 2003, 87	Skat 2003.35
SKM2002.678.VLR	TfS 2002, 1017	Skat 2003.12
SKM2002.677.VLR	TfS 2003, 66	Skat 2003.21
SKM2002.676.VLR	TfS 2003, 37	Skat 2003.34
SKM2002.675.ØLR		Skat 2003.32
SKM2002.674.LR	TfS 2003, 115	Skat 2003.52
SKM2002.673.LSR	TfS 2003, 93	Skat 2003.75
SKM2002.672.LSR	TfS 2003, 76	Skat 2003.79
SKM2002.671.ØLR	TfS 2003, 33	Skat 2003.22
SKM2002.670.VLR	TfS 2003, 13	Skat 2002.944
SKM2002.669.VLR	TfS 2003, 38	Skat 2003.23
SKM2002.668.VLR	TfS 2002, 1038	Skat 2003.24
SKM2002.667.ØLR		Skat 2002.897
SKM2002.666.VLR	TfS 2003, 90	Skat 2003.69
SKM2002.665.VLR	TfS 2003, 91	Skat 2003.25
SKM2002.664.LSR	TfS 2003, 73	Skat 2003.47
SKM2002.663.LSR	TfS 2003, 94	Skat 2003.77
SKM2002.662.LSR	TfS 2003, 75	Skat 2003.76
SKM2002.661.LR	TfS 2003, 78	Skat 2003.54
SKM2002.660.LR	TfS 2003, 79	Skat 2003.55
SKM2002.659.LR	TfS 2003, 95	Skat 2003.51
SKM2002.658.LR	TfS 2003, 77	Skat 2003.53
SKM2002.657.LSR	TfS 2003, 112	Skat 2003.46
SKM2002.656.LSR	TfS 2003, 72	Skat 2003.48
SKM2002.655.LSR	TfS 2003, 44	Skat 2003.72
SKM2002.654.LSR	TfS 2003, 71	Skat 2003.73
SKM2002.653.LSR	TfS 2003, 40	Skat 2003.41

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.652.LSR	TfS 2003, 43	Skat 2003.70
SKM2002.651.LSR	TfS 2003, 39	Skat 2003.40
SKM2002.650.LSR	TfS 2003, 41	Skat 2003.43
SKM2002.649.LSR	TfS 2003, 70	Skat 2003.71
SKM2002.648.LSR	TfS 2003, 47	Skat 2003.50
SKM2002.647.LSR	TfS 2003, 45	Skat 2003.49
SKM2002.646.LSR	TfS 2003, 42	Skat 2003.42
SKM2002.645.LSR	TfS 2003, 69	Skat 2003.45
SKM2002.644.LSR	TfS 2003, 46	Skat 2003.78
SKM2002.643.LSR	TfS 2003, 68	Skat 2003.44
SKM2002.642.LSR	TfS 2003, 74	Skat 2003.74
SKM2002.641.ØLR	TfS 2003, 34	Skat 2003.5
SKM2002.640.VLR	TfS 2002, 1084	Skat 2003.9
SKM2002.639.ØLR	TfS 2002, 1053	Skat 2003.7
SKM2002.638.BR	TfS 2002, 1086	Skat 2002.925
SKM2002.637.HR	TfS 2002, 992	Skat 2002.840
SKM2002.636.VLR	TfS 2003, 92	Skat 2002.877
SKM2002.635.VLR	TfS 2003, 142	Skat 2002.831
SKM2002.634.VLR	TfS 2003, 67	Skat 2002.819
SKM2002.633.ØLR	TfS 2003, 141	Skat 2002.764
SKM2002.632.VLR	TfS 2003, 143	Skat 2003.37
SKM2002.631.VLR	TfS 2003, 144	Skat 2002.747
SKM2002.630.VLR	TfS 2003, 111	Skat 2002.526
SKM2002.629.LR	TfS 2003, 16	Skat 2003.14
SKM2002.628.LR	TfS 2003, 48	Skat 2003.15
SKM2002.627.VLR	TfS 2002, 823	Skat 2002.766
SKM2002.626.HR	TfS 2003, 11	Skat 2002.942
SKM2002.625.ØLR	TfS 2002, 1081	Skat 2003.6
SKM2002.624.VLR	TfS 2003, 14	Skat 2002.945
SKM2002.623.VLR	TfS 2002, 1085	Skat 2003.11
SKM2002.622.ØLR	TfS 2002, 1083	Skat 2003.10
SKM2002.621.ØLR	TfS 2003, 12	Skat 2003.8
SKM2002.620.EFD	TfS 2002, 211	

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.619.HR	TfS 2003, 15	Skat 2002.943
SKM2002.618.ØLR	TfS 2002, 1082	Skat 2002.922
SKM2002.617.ØLR	TfS 2003, 35	Skat 2002.896
SKM2002.616.ØLR	TfS 2002, 871	Skat 2002.380
SKM2002.615.ØLR	TfS 2002, 447	Skat 2002.234
SKM2002.614.ØLR	TfS 2002, 206	Skat 2002.16
SKM2002.613.HR	TfS 2002, 922	Skat 2002.817
SKM2002.612.DEP	TfS 2002, 1095	Skat 2002.952
SKM2002.611.HR	TfS 2002, 1016	Skat 2002.841
SKM2002.610.ØLR	TfS 2002, 1054	Skat 2002.923
SKM2002.609.LR	TfS 2002, 1080	Skat 2002.926
SKM2002.608.LSR	TfS 2002, 1061	Skat 2002.898
SKM2002.607.LSR	TfS 2002, 1088	Skat 2002.899
SKM2002.606.LSR	TfS 2002, 1063	Skat 2002.900
SKM2002.605.LSR	TfS 2002, 1091	Skat 2002.905
SKM2002.604.LSR	TfS 2002, 1092	Skat 2002.908
SKM2002.603.LSR	TfS 2002, 1093	Skat 2002.913
SKM2002.602.LSR	TfS 2002, 1094	Skat 2002.916
SKM2002.601.HR		Skat 2002.594
SKM2002.600.TSS	TfS 2002, 1052	Skat 2003.13
SKM2002.599.LSR	TfS 2002, 1089	Skat 2002.885
SKM2002.598.LSR	TfS 2002, 1087	Skat 2002.878
SKM2002.597.LSR	TfS 2002, 1090	Skat 2002.901
SKM2002.596.DEP		Skat 2002.918
SKM2002.595.LSR	TfS 2002, 1019	Skat 2002.883
SKM2002.594.LSR	TfS 2002, 1018	Skat 2002.884
SKM2002.593.LSR	TfS 2002, 1062	Skat 2002.882
SKM2002.592.LSR	TfS 2002, 1059	Skat 2002.879
SKM2002.591.LSR	TfS 2002, 1060	Skat 2002.880
SKM2002.590.LSR	TfS 2002, 1039	Skat 2002.881
SKM2002.589.LSR	TfS 2002, 1044	Skat 2002.889
SKM2002.588.LSR	TfS 2002, 1022	Skat 2002.906
SKM2002.587.LSR	TfS 2002, 1043	Skat 2002.888

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.586.LSR	TfS 2002, 1042	Skat 2002.904
SKM2002.585.LSR	TfS 2002, 1021	Skat 2002.903
SKM2002.584.LSR	TfS 2002, 1041	Skat 2002.887
SKM2002.583.LSR	TfS 2002, 1020	Skat 2002.886
SKM2002.582.LSR	TfS 2002, 1040	Skat 2002.902
SKM2002.581.LSR	TfS 2002, 1024	Skat 2002.890
SKM2002.580.LSR	TfS 2002, 1023	Skat 2002.907
SKM2002.579.LSR	TfS 2002, 1025	Skat 2002.909
SKM2002.578.LSR	TfS 2002, 1026	Skat 2002.910
SKM2002.577.LSR	TfS 2002, 1045	Skat 2002.912
SKM2002.576.LSR	TfS 2002, 1046	Skat 2002.911
SKM2002.575.LSR	TfS 2002, 1027	Skat 2002.914
SKM2002.574.LSR	TfS 2002, 1028	Skat 2002.915
SKM2002.573.LSR	TfS 2002, 1029	Skat 2002.917
SKM2002.572.TSS	TfS 2002, 1014	Skat 2002.892
SKM2002.571.HR	TfS 2002, 1036	Skat 2002.873
SKM2002.570.TSS	TfS 2002, 32	Skat 2002.863
SKM2002.569.ØLR	TfS 2002, 1037	Skat 2002.874
SKM2002.568.ØLR	TfS 2002, 334	Skat 2002.423
SKM2002.567.VLR	TfS 2002, 223	Skat 2002.202
SKM2002.566.LR	TfS 2002, 999	Skat 2002.864
SKM2002.565.LR	TfS 2002, 1002	Skat 2002.865
SKM2002.564.VLR	TfS 2002, 894	Skat 2002.260
SKM2002.563.VLR	TfS 2002, 993	Skat 2002.860
SKM2002.562.ØLR	TfS 2002, 995	Skat 2002.842
SKM2002.561.ØLR	TfS 2002, 994	Skat 2002.861
SKM2002.560.HR	TfS 2002, 968	Skat 2002.839
SKM2002.559.TSS		
SKM2002.558.HR	TfS 2002, 787	Skat 2002.693
SKM2002.557.ØLR	TfS 2002, 845	Skat 2002.698
SKM2002.556.VLR	TfS 2002, 647	Skat 2002.508
SKM2002.555.ØLR	TfS 2002, 474	Skat 2002.379
SKM2002.554.HR	TfS 2002, 789	Skat 2002.718

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.553.LR	TfS 2002, 1001	Skat 2002.850
SKM2002.552.TSS	TfS 2002, 965	Skat 2002.891
SKM2002.551.VLR	TfS 2002, 545	Skat 2002.479
SKM2002.550.ØLR	TfS 2002, 446	Skat 2002.246
SKM2002.549.ØLR	TfS 2002, 205	Skat 2002.87
SKM2002.548.HR	TfS 2002, 970	Skat 2002.815
SKM2002.547.HR	TfS 2002, 967	Skat 2002.827
SKM2002.546.TSS	TfS 2002, 977	Skat 2002.844
SKM2002.545.LR	TfS 2002, 998	Skat 2002.848
SKM2002.544.VLR	TfS 2002, 1055	Skat 2002.688
SKM2002.543.VLR	TfS 2002, 1056	Skat 2002.613
SKM2002.542.VLR	TfS 2002, 1057	Skat 2002.664
SKM2002.541.VLR	TfS 2002, 1058	Skat 2002.570
SKM2002.540.LR	TfS 2002, 976	Skat 2002.849
SKM2002.539.LR	TfS 2002, 1000	Skat 2002.847
SKM2002.538.LR	TfS 2002, 975	Skat 2002.846
SKM2002.537.LR	TfS 2002, 997	Skat 2002.845
SKM2002.536.LR	TfS 2002, 973	Skat 2002.834
SKM2002.535.HR	TfS 2002, 969	Skat 2002.814
SKM2002.534.VLR	TfS 2002, 951	Skat 2002.829
SKM2002.533.TSS	TfS 2002, 964	Skat 2002.832
SKM2002.532.LR	TfS 2002, 974	Skat 2002.833
SKM2002.531.HR	TfS 2002, 948	Skat 2002.828
SKM2002.530.VLR	TfS 2002, 924	Skat 2002.830
SKM2002.529.VLR	TfS 2002, 889	Skat 2002.775
SKM2002.528.HR	TfS 2002, 921	Skat 2002.816
SKM2002.527.ØLR	TfS 2002, 869	Skat 2002.761
SKM2002.526.HR	TfS 2002, 901	Skat 2002.795
SKM2002.525.VLR	TfS 2002, 925	Skat 2002.774
SKM2002.524.VLR	TfS 2002, 893	Skat 2002.763
SKM2002.523.ØLR	TfS 2002, 903	Skat 2002.776
SKM2002.522.ØLR	TfS 2002, 870	Skat 2002.762
SKM2002.521.BR		Skat 2002.765

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.520.VLR	TfS 2002, 890	Skat 2002.777
SKM2002.519.HR	TfS 2002, 923	Skat 2002.796
SKM2002.518.HR	TfS 2002, 902	Skat 2002.797
SKM2002.517.VLR	TfS 2002, 892	Skat 2002.779
SKM2002.516.LSR	TfS 2002, 905	Skat 2002.803
SKM2002.515.LSR	TfS 2002, 906	Skat 2002.802
SKM2002.514.TSS	TfS 2002, 915	Skat 2002.808
SKM2002.513.LR	TfS 2002, 913	Skat 2002.809
SKM2002.512.LSR	TfS 2002, 926	Skat 2002.800
SKM2002.511.LSR	TfS 2002, 927	Skat 2002.799
SKM2002.510.LSR	TfS 2002, 928	Skat 2002.798
SKM2002.509.VLR	TfS 2002, 891	Skat 2002.778
SKM2002.508.ØLR	TfS 2002, 821	Skat 2002.719
SKM2002.507.ØLR	TfS 2002, 618	Skat 2002.662
SKM2002.506.ØLR	TfS 2002, 646	Skat 2002.459
SKM2002.505.TSS	TfS 2002, 898	Skat 2002.788
SKM2002.504.TSS	TfS 2002, 897	Skat 2002.787
SKM2002.503.LSR	TfS 2002, 929	Skat 2002.801
SKM2002.502.LSR	TfS 2002, 930	Skat 2002.805
SKM2002.501.LSR	TfS 2002, 931	Skat 2002.807
SKM2002.500.LSR	TfS 2002, 933	Skat 2002.783
SKM2002.499.LSR	TfS 2002, 910	Skat 2002.782
SKM2002.498.LSR	TfS 2002, 932	Skat 2002.781
SKM2002.497.LSR	TfS 2002, 908	Skat 2002.806
SKM2002.496.LSR	TfS 2002, 912	Skat 2002.786
SKM2002.495.LSR	TfS 2002, 911	Skat 2002.785
SKM2002.494.LSR	TfS 2002, 909	Skat 2002.780
SKM2002.493.LSR	TfS 2002, 907	Skat 2002.804
SKM2002.492.LSR	TfS 2002, 934	Skat 2002.784
SKM2002.491.ØLR	TfS 2002, 843	Skat 2002.742
SKM2002.490.ØLR	TfS 2002, 603	Skat 2002.504
SKM2002.489.BR	TfS 2002, 464	Skat 2002.267
SKM2002.488.BR	TfS 2002, 452	Skat 2002.249



## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.487.HR	TfS 2002, 868	Skat 2002.717
SKM2002.486.VLR	TfS 2002, 846	Skat 2002.745
SKM2002.485.HR	TfS 2002, 790	Skat 2002.678
SKM2002.484.HR	TfS 2002, 788	Skat 2002.683
SKM2002.483.ØLR	TfS 2002, 543	Skat 2002.376
SKM2002.482.HR	TfS 2002, 384	Skat 2002.321
SKM2002.481.VLR	TfS 2002, 441	Skat 2002.390
SKM2002.480.VLR	TfS 2002, 440	Skat 2002.389
SKM2002.479.VLR	TfS 2002, 546	Skat 2002.381
SKM2002.478.VLR	TfS 2002, 585	Skat 2002.283
SKM2002.477.VLR	TfS 2002, 389	Skat 2002.284
SKM2002.476.VLR	TfS 2002, 568	Skat 2002.461
SKM2002.475.ØLR	TfS 2002, 438	Skat 2002.203
SKM2002.474.VLR	TfS 2002, 451	Skat 2002.232
SKM2002.473.LR	TfS 2002, 914	Skat 2002.789
SKM2002.472.ØLR	TfS 2002, 804	Skat 2002.694
SKM2002.471.ØLR	TfS 2002, 805	Skat 2002.695
SKM2002.470.ØLR	TfS 2002, 844	Skat 2002.744
SKM2002.469.VLR	TfS 2002, 847	Skat 2002.746
SKM2002.468.LR	TfS 2002, 873	Skat 2002.772
SKM2002.467.TSS	TfS 2002, 866	Skat 2002.771
SKM2002.466.ØLR	TfS 2002, 821	Skat 2002.720
SKM2002.465.ØLR	TfS 2002, 888	Skat 2002.743
SKM2002.464.TSS	TfS 2002, 867	Skat 2002.770
SKM2002.463.LR	TfS 2002, 874	Skat 2002.773
SKM2002.462.TSS	TfS 2002, 876	Skat 2002.751
SKM2002.461.LR	TfS 2002, 875	Skat 2002.754
SKM2002.460.TSS	TfS 2002, 865	Skat 2002.750
SKM2002.459.LR	TfS 2002, 872	Skat 2002.752
SKM2002.458.VLR	TfS 2002, 953	Skat 2002.571
SKM2002.457.VLR	TfS 2002, 996	Skat 2002.572
SKM2002.456.ØLR	TfS 2002, 972	Skat 2002.551
SKM2002.455.ØLR	TfS 2002, 952	Skat 2002.231

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.454.LR	TfS 2002, 855	Skat 2002.753
SKM2002.453.ØLR	TfS 2002, 904	Skat 2002.600
SKM2002.452.HR	TfS 2002, 602	Skat 2002.520
SKM2002.451.LR	TfS 2002, 856	Skat 2002.735
SKM2002.450.TSS	TfS 2002, 840	Skat 2002.729
SKM2002.449.TSS	TfS 2002, 841	Skat 2002.730
SKM2002.448.TSS	TfS 2002, 839	Skat 2002.731
SKM2002.447.ØLR	TfS 2002, 791	Skat 2002.696
SKM2002.446.VLR	TfS 2002, 806	Skat 2002.697
SKM2002.445.VLR	TfS 2002, 793	Skat 2002.685
SKM2002.444.ØLR	TfS 2002, 822	Skat 2002.684
SKM2002.443.HR	TfS 2002, 644	Skat 2002.566
SKM2002.442.ØLR		
SKM2002.441.BR		Skat 2002.689
SKM2002.440.DEP	TfS 2002, 858	Skat 2002.732
SKM2002.439.TSS	TfS 2002, 857	Skat 2002.734
SKM2002.438.TSS	TfS 2002, 838	Skat 2002.733
SKM2002.437.LSR	TfS 2002, 853	Skat 2002.722
SKM2002.436.LSR	TfS 2002, 848	Skat 2002.703
SKM2002.435.LSR	TfS 2002, 824	Skat 2002.704
SKM2002.434.LSR	TfS 2002, 825	Skat 2002.708
SKM2002.433.LSR	TfS 2002, 851	Skat 2002.707
SKM2002.432.LSR	TfS 2002, 849	Skat 2002.706
SKM2002.431.LSR	TfS 2002, 850	Skat 2002.705
SKM2002.430.LSR	TfS 2002, 852	Skat 2002.721
SKM2002.429.LSR	TfS 2002, 826	Skat 2002.723
SKM2002.428.LSR	TfS 2002, 809	Skat 2002.713
SKM2002.427.LSR	TfS 2002, 854	Skat 2002.724
SKM2002.426.LSR	TfS 2002, 807	Skat 2002.709
SKM2002.425.LSR	TfS 2002, 827	Skat 2002.725
SKM2002.424.LSR	TfS 2002, 828	Skat 2002.726
SKM2002.423.LSR	TfS 2002, 829	Skat 2002.710
SKM2002.422.LSR	TfS 2002, 830	Skat 2002.711

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.421.LSR	TfS 2002, 810	Skat 2002.714
SKM2002.420.LSR	TfS 2002, 811	Skat 2002.727
SKM2002.419.LSR	TfS 2002, 812	Skat 2002.715
SKM2002.418.LSR	TfS 2002, 808	Skat 2002.712
SKM2002.417.ØLR	TfS 2002, 792	Skat 2002.610
SKM2002.416.VLR	TfS 2002, 728	Skat 2002.646
SKM2002.415.ØLR	TfS 2002, 727	Skat 2002.582
SKM2002.414.ØLR		Skat 2002.673
SKM2002.413.VLR	TfS 2002, 661	Skat 2002.584
SKM2002.412.ØLR	TfS 2002, 776	Skat 2002.663
SKM2002.411.VLR	TfS 2002, 712	Skat 2002.611
SKM2002.410.LR	TfS 2002, 794	Skat 2002.675
SKM2002.409.LR	TfS 2002, 779	Skat 2002.676
SKM2002.408.TSS	TfS 2002, 773	Skat 2002.674
SKM2002.407.TSS	TfS 2002, 769	Skat 2002.668
SKM2002.406.LSR	TfS 2002, 754	Skat 2002.665
SKM2002.405.TSS	TfS 2002, 741	Skat 2002.666
SKM2002.404.TSS	TfS 2002, 740	Skat 2002.667
SKM2002.403.LR	TfS 2002, 756	Skat 2002.657
SKM2002.402.LR	TfS 2002, 755	Skat 2002.656
SKM2002.401.TSS	TfS 2002, 675	Skat 2002.651
SKM2002.400.VLR	TfS 2002, 729	Skat 2002.647
SKM2002.399.VLR	TfS 2002, 704	Skat 2002.583
SKM2002.398.TSS	TfS 2002, 701	Skat 2002.650
SKM2002.397.ØLR	TfS 2002, 710	Skat 2002.598
SKM2002.396.ØLR	TfS 2002, 777	Skat 2002.597
SKM2002.395.HR	TfS 2002, 643	Skat 2002.565
SKM2002.394.ØLR	TfS 2002, 645	Skat 2002.549
SKM2002.393.VLR	TfS 2002, 660	Skat 2002.567
SKM2002.392.VLR	TfS 2002, 584	Skat 2002.486
SKM2002.391.LSR	TfS 2002, 714	Skat 2002.616
SKM2002.390.LSR	TfS 2002, 730	Skat 2002.614
SKM2002.389.LSR	TfS 2002, 713	Skat 2002.615

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.388.LSR	TfS 2002, 679	Skat 2002.619
SKM2002.387.LSR	TfS 2002, 716	Skat 2002.618
SKM2002.386.LSR	TfS 2002, 715	Skat 2002.617
SKM2002.385.DEP	TfS 2002, 780	Skat 2002.655
SKM2002.384.LSR	TfS 2002, 718	Skat 2002.622
SKM2002.383.LSR	TfS 2002, 680	Skat 2002.621
SKM2002.382.LSR	TfS 2002, 705	Skat 2002.620
SKM2002.381.LSR	TfS 2002, 717	Skat 2002.649
SKM2002.380.LSR	TfS 2002, 720	Skat 2002.628
SKM2002.379.LSR	TfS 2002, 731	Skat 2002.629
SKM2002.378.LSR	TfS 2002, 706	Skat 2002.627
SKM2002.377.LSR	TfS 2002, 719	Skat 2002.625
SKM2002.376.LSR	TfS 2002, 732	Skat 2002.635
SKM2002.375.LSR	TfS 2002, 733	Skat 2002.636
SKM2002.374.LSR	TfS 2002, 735	Skat 2002.639
SKM2002.373.LSR	TfS 2002, 734	Skat 2002.638
SKM2002.372.LSR	TfS 2002, 682	Skat 2002.623
SKM2002.371.LSR	TfS 2002, 685	Skat 2002.631
SKM2002.370.LSR	TfS 2002, 684	Skat 2002.630
SKM2002.369.LSR	TfS 2002, 683	Skat 2002.626
SKM2002.368.LSR	TfS 2002, 681	Skat 2002.624
SKM2002.367.LSR	TfS 2002, 689	Skat 2002.637
SKM2002.366.LSR	TfS 2002, 688	Skat 2002.634
SKM2002.365.LSR	TfS 2002, 687	Skat 2002.633
SKM2002.364.LSR	TfS 2002, 686	Skat 2002.632
SKM2002.363.TSS	TfS 2002, 674	Skat 2002.643
SKM2002.362.ØLR	TfS 2002, 676	Skat 2002.599
SKM2002.361.VLR	TfS 2002, 677	Skat 2002.568
SKM2002.360.VLR	TfS 2002, 678	Skat 2002.569
SKM2002.359.HR	TfS 2002, 563	Skat 2002.521
SKM2002.358.HR	TfS 2002, 564	Skat 2002.502
SKM2002.357.LSR	TfS 2002, 737	Skat 2002.642
SKM2002.356.LSR	TfS 2002, 690	Skat 2002.641

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.355.LSR	TfS 2002, 736	Skat 2002.640
SKM2002.354.DEP	TfS 2002, 721	Skat 2002.644
SKM2002.353.ØLR	TfS 2002, 436	Skat 2002.303
SKM2002.352.ØLR	TfS 2002, 435	Skat 2002.304
SKM2002.351.ØLR	TfS 2002, 150	Skat 2002.85
SKM2002.350.ØLR	TfS 2002, 182	Skat 2002.264
SKM2002.349.ØLR	TfS 2002, 56	Skat 2002.9
SKM2002.348.ØLR	TfS 2002, 10	Skat 2002.872
SKM2002.347.TSS	TfS 2002, 673	Skat 2002.604
SKM2002.346.LR	TfS 2002, 663	Skat 2002.607
SKM2002.345.LR	TfS 2002, 692	Skat 2002.608
SKM2002.344.VLR	TfS 2002, 619	Skat 2002.550
SKM2002.343.HR	TfS 2002, 601	Skat 2002.536
SKM2002.342.BR		Skat 2002.585
SKM2002.341.VLR	TfS 2002, 620	Skat 2002.523
SKM2002.340.ØLR	TfS 2002, 565	Skat 2002.506
SKM2002.339.ØLR	TfS 2002, 579	Skat 2002.507
SKM2002.338.HR	TfS 2002, 577	Skat 2002.522
SKM2002.337.TSS	TfS 2002, 664	Skat 2002.605
SKM2002.336.TSS	TfS 2002, 658	Skat 2002.606
SKM2002.335.VLR	TfS 2002, 475	Skat 2002.422
SKM2002.334.VLR	TfS 2002, 764	Skat 2002.602
SKM2002.333.VLR	TfS 2002, 744	Skat 2002.603
SKM2002.332.VLR	TfS 2002, 765	Skat 2002.428
SKM2002.331.VLR	TfS 2002, 746	Skat 2002.388
SKM2002.330.VLR	TfS 2002, 745	Skat 2002.377
SKM2002.329.VLR	TfS 2002, 766	Skat 2002.429
SKM2002.328.VLR	TfS 2002, 747	Skat 2002.391
SKM2002.327.VLR	TfS 2002, 748	Skat 2002.394
SKM2002.326.ØLR	TfS 2002, 762	Skat 2002.398
SKM2002.325.LR	TfS 2002, 691	Skat 2002.588
SKM2002.324.LR	TfS 2002, 662	Skat 2002.587
SKM2002.323.TSS	TfS 2002, 616	Skat 2002.574

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.322.TSS	TfS 2002, 642	Skat 2002.575
SKM2002.321.LR	TfS 2002, 648	Skat 2002.576
SKM2002.320.LR	TfS 2002, 649	Skat 2002.590
SKM2002.319.LR	TfS 2002, 623	Skat 2002.586
SKM2002.318.LR	TfS 2002, 624	Skat 2002.589
SKM2002.317.LR	TfS 2002, 627	Skat 2002.592
SKM2002.316.LR	TfS 2002, 626	Skat 2002.591
SKM2002.315.TSS	TfS 2002, 615	Skat 2002.555
SKM2002.314.TSS	TfS 2002, 641	Skat 2002.554
SKM2002.313.ØLR	TfS 2002, 617	Skat 2002.505
SKM2002.312.ØLR	TfS 2002, 566	Skat 2002.478
SKM2002.311.VLR	TfS 2002, 567	Skat 2002.476
SKM2002.310.HR	TfS 2002, 288	Skat 2002.175
SKM2002.309.ØLR	TfS 2002, 580	Skat 2002.524
SKM2002.308.VLR	TfS 2002, 583	Skat 2002.525
SKM2002.307.TSS	TfS 2002, 628	Skat 2002.539
SKM2002.306.ØLR	TfS 2002, 541	Skat 2002.457
SKM2002.305.VLR	TfS 2002, 524	Skat 2002.415
SKM2002.304.VLR		Skat 2002.19
SKM2002.303.HR	TfS 2002, 204	Skat 2002.114
SKM2002.302.HR	TfS 2002, 130	Skat 2002.53
SKM2002.301.VLR	TfS 2002, 85	Skat 2002.56
SKM2002.300.ØLR	TfS 2002, 159	Skat 2002.57
SKM2002.299.VLR	TfS 2002, 59	Skat 2002.58
SKM2002.298.HR	TfS 2002, 149	Skat 2002.928
SKM2002.297.ØLR	TfS 2002, 65	Skat 2002.956
SKM2002.296.VLR	TfS 2002, 152	Skat 2002.905
SKM2002.295.ØLR	TfS 2002, 67	Skat 2002.907
SKM2002.294.HR	TfS 2001, 877	Skat 2002.818
SKM2002.293.LR	TfS 2002, 625	Skat 2002.544
SKM2002.292.TSS	TfS 2002, 614	Skat 2002.540
SKM2002.291.LR	TfS 2002, 609	Skat 2002.545
SKM2002.290.LR	TfS 2002, 610	Skat 2002.546

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.289.LR	TfS 2002, 608	Skat 2002.541
SKM2002.288.LR	TfS 2002, 606	Skat 2002.542
SKM2002.287.LR	TfS 2002, 607	Skat 2002.543
SKM2002.286.LSR	TfS 2002, 604	Skat 2002.538
SKM2002.285.TSS	TfS 2002, 574	Skat 2002.528
SKM2002.284.LSR	TfS 2002, 605	Skat 2002.527
SKM2002.283.ØLR	TfS 2002, 582	Skat 2002.419
SKM2002.282.VLR	TfS 2002, 222	Skat 2002.247
SKM2002.281.ØLR	TfS 2002, 522	Skat 2002.416
SKM2002.280.HR	TfS 2002, 578	Skat 2002.475
SKM2002.279.HR	TfS 2002, 405	Skat 2002.413
SKM2002.278.ØLR	TfS 2002, 520	Skat 2002.458
SKM2002.277.VLR	TfS 2002, 525	Skat 2002.417
SKM2002.276.TSS	TfS 2002, 569	Skat 2002.530
SKM2002.275.VLR	TfS 2002, 544	Skat 2002.426
SKM2002.274.ØLR	TfS 2002, 581	Skat 2002.477
SKM2002.273.VLR	TfS 2002, 462	Skat 2002.427
SKM2002.272.ØLR	TfS 2002, 490	Skat 2002.397
SKM2002.271.ØLR	TfS 2002, 542	Skat 2002.386
SKM2002.270.VLR	TfS 2002, 439	Skat 2002.418
SKM2002.269.LR	TfS 2002, 586	Skat 2002.489
SKM2002.268.LR	TfS 2002, 587	Skat 2002.492
SKM2002.267.LR	TfS 2002, 588	Skat 2002.491
SKM2002.266.LR	TfS 2002, 589	Skat 2002.490
SKM2002.265.ØLR	TfS 2002, 521	Skat 2002.414
SKM2002.264.ØLR	TfS 2002, 445	Skat 2002.396
SKM2002.263.TSS	TfS 2002, 562	Skat 2002.487
SKM2002.262.TSS	TfS 2002, 600	Skat 2002.529
SKM2002.261.LR	TfS 2002, 551	Skat 2002.494
SKM2002.260.LR	TfS 2002, 550	Skat 2002.493
SKM2002.259.TSS	TfS 2002, 540	Skat 2002.488
SKM2002.258.HR	TfS 2002, 355	Skat 2002.322
SKM2002.257.VLR	TfS 2002, 749	Skat 2002.282

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.256.ØLR	TfS 2002, 763	Skat 2002.265
SKM2002.255.LR	TfS 2002, 505	Skat 2002.465
SKM2002.254.LR	TfS 2002, 506	Skat 2002.466
SKM2002.252.LR	TfS 2002, 504	Skat 2002.480
SKM2002.251.LR	TfS 2002, 467	Skat 2002.464
SKM2002.250.VLR	TfS 2002, 463	Skat 2002.326
SKM2002.249.HR	TfS 2002, 461	Skat 2002.374
SKM2002.248.DEP		Skat 2002.463
SKM2002.247.LSR	TfS 2002, 622	Skat 2002.436
SKM2002.246.LSR	TfS 2002, 494	Skat 2002.435
SKM2002.245.LSR	TfS 2002, 493	Skat 2002.434
SKM2002.244.LSR	TfS 2002, 527	Skat 2002.433
SKM2002.243.LSR	TfS 2002, 528	Skat 2002.432
SKM2002.242.LR	TfS 2002, 509	Skat 2002.451
SKM2002.241.LSR	TfS 2002, 495	Skat 2002.437
SKM2002.240.LSR	TfS 2002, 549	Skat 2002.439
SKM2002.239.LSR	TfS 2002, 548	Skat 2002.438
SKM2002.238.LSR	TfS 2002, 497	Skat 2002.441
SKM2002.237.LSR	TfS 2002, 498	Skat 2002.442
SKM2002.236.LSR	TfS 2002, 501	Skat 2002.445
SKM2002.235.LSR	TfS 2002, 500	Skat 2002.444
SKM2002.234.LSR	TfS 2002, 503	Skat 2002.431
SKM2002.233.LSR	TfS 2002, 499	Skat 2002.443
SKM2002.232.LSR	TfS 2002, 496	Skat 2002.440
SKM2002.231.HR	TfS 2002, 460	Skat 2002.375
SKM2002.230.VLR	TfS 2002, 491	Skat 2002.356
SKM2002.229.HR	TfS 2002, 406	Skat 2002.354
SKM2002.228.LR	TfS 2002, 507	Skat 2002.449
SKM2002.227.TSS	TfS 2002, 486	Skat 2002.446
SKM2002.226.HR	TfS 2002, 304	Skat 2002.300
SKM2002.225.ØLR	TfS 2002, 444	Skat 2002.325
SKM2002.224.VLR	TfS 2002, 767	Skat 2002.358
SKM2002.223.LR	TfS 2002, 530	Skat 2002.450



## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.222.TSS	TfS 2002, 518	Skat 2002.448
SKM2002.221.TSS	TfS 2002, 459	Skat 2002.447
SKM2002.220.TSS	TfS 2002, 404	Skat 2002.402
SKM2002.219.VLR	TfS 2002, 492	Skat 2002.302
SKM2002.218.VLR	TfS 2002, 526	Skat 2002.279
SKM2002.217.TSS	TfS 2002, 458	Skat 2002.401
SKM2002.216.TSS	TfS 2002, 471	Skat 2002.405
SKM2002.215.LR	TfS 2002, 469	Skat 2002.406
SKM2002.214.VLR	TfS 2002, 434	Skat 2002.323
SKM2002.213.TSS	TfS 2002, 532	Skat 2002.404
SKM2002.212.LR	TfS 2002, 529	Skat 2002.403
SKM2002.211.LR	TfS 2002, 531	Skat 2002.424
SKM2002.210.SPN		
SKM2002.209.SPN		
SKM2002.208.SPN		
SKM2002.207.HR	TfS 2002, 256	Skat 2002.226
SKM2002.206.VLR	TfS 2002, 357	Skat 2002.305
SKM2002.205.ØLR	TfS 2002, 386	Skat 2002.327
SKM2002.204.VLR	TfS 2002, 337	Skat 2002.262
SKM2002.203.VLR	TfS 2002, 449	Skat 2002.281
SKM2002.202.ØLR	TfS 2002, 387	Skat 2002.261
SKM2002.201.VLR	TfS 2002, 335	Skat 2002.280
SKM2002.200.ØLR	TfS 2002, 489	Skat 2002.324
SKM2002.199.VLR	TfS 2002, 388	Skat 2002.301
SKM2002.198.LR	TfS 2002, 468	Skat 2002.367
SKM2002.197.VLR	TfS 2002, 358	Skat 2002.242
SKM2002.196.HR	TfS 2002, 257	Skat 2002.174
SKM2002.195.HR	TfS 2002, 116	Skat 2002.81
SKM2002.194.VLR	TfS 2002, 336	Skat 2002.306
SKM2002.193.TSS	TfS 2002, 470	Skat 2002.362
SKM2002.192.ØLR	TfS 2002, 437	Skat 2002.278
SKM2002.191.ØLR	TfS 2002, 742	Skat 2002.430
SKM2002.190.LSR	TfS 2002, 415	Skat 2002.339

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.189.LR	TfS 2002, 508	Skat 2002.363
SKM2002.188.LR	TfS 2002, 510	Skat 2002.364
SKM2002.187.TSS	TfS 2002, 485	Skat 2002.361
SKM2002.186.LSR	TfS 2002, 417	Skat 2002.340
SKM2002.185.LSR	TfS 2002, 394	Skat 2002.342
SKM2002.184.LSR	TfS 2002, 413	Skat 2002.335
SKM2002.183.LSR	TfS 2002, 395	Skat 2002.343
SKM2002.182.VLR	TfS 2002, 448	Skat 2002.259
SKM2002.181.VLR	TfS 2002, 752	Skat 2002.116
SKM2002.180.VLR	TfS 2002, 751	Skat 2002.360
SKM2002.179.ØLR	TfS 2002, 743	Skat 2002.250
SKM2002.178.HR	TfS 2002, 339	Skat 2002.240
SKM2002.177.VLR	TfS 2002, 750	Skat 2002.233
SKM2002.176.VLR	TfS 2002, 768	Skat 2002.359
SKM2002.175.VLR	TfS 2002, 753	Skat 2002.552
SKM2002.174.LSR	TfS 2002, 410	Skat 2002.332
SKM2002.173.LSR	TfS 2002, 392	Skat 2002.328
SKM2002.172.LSR	TfS 2002, 411	Skat 2002.333
SKM2002.171.LSR	TfS 2002, 408	Skat 2002.330
SKM2002.170.LSR	TfS 2002, 393	Skat 2002.331
SKM2002.169.LSR	TfS 2002, 412	Skat 2002.334
SKM2002.168.LSR	TfS 2002, 409	Skat 2002.329
SKM2002.167.TSS	TfS 2002, 380	Skat 2002.346
SKM2002.166.TSS	TfS 2002, 381	Skat 2002.345
SKM2002.165.LSR	TfS 2002, 418	Skat 2002.341
SKM2002.164.LSR	TfS 2002, 502	Skat 2002.337
SKM2002.163.LSR	TfS 2002, 416	Skat 2002.338
SKM2002.162.LSR	TfS 2002, 414	Skat 2002.336
SKM2002.161.LSR	TfS 2002, 420	Skat 2002.344
SKM2002.160.ØLR	TfS 2002, 258	Skat 2002.198
SKM2002.159.ØLR	TfS 2002, 151	Skat 2002.54
SKM2002.158.LR	TfS 2002, 421	Skat 2002.366
SKM2002.157.LR	TfS 2002, 370	Skat 2002.365

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.156.VLR	TfS 2002, 306	Skat 2002.227
SKM2002.155.HR	TfS 2002, 202	Skat 2002.143
SKM2002.154.HR	TfS 2002, 519	Skat 2002.225
SKM2002.153.ØLR	TfS 2002, 290	Skat 2002.243
SKM2002.152.HR	TfS 2002, 333	Skat 2002.173
SKM2002.151.LR	TfS 2002, 423	Skat 2002.295
SKM2002.150.TSS	TfS 2002, 457	Skat 2002.293
SKM2002.149.HR	TfS 2002, 203	Skat 2002.113
SKM2002.148.HR	TfS 2002, 218	Skat 2002.142
SKM2002.147.ØLR	TfS 2002, 84	Skat 2002.89
SKM2002.146.HR	TfS 2002, 356	Skat 2002.197
SKM2002.145.VLR	TfS 2002, 390	Skat 2002.199
SKM2002.144.VLR	TfS 2002, 454	Skat 2002.123
SKM2002.143.ØLR	TfS 2002, 453	Skat 2002.88
SKM2002.142.ØLR	TfS 2002, 455	Skat 2002.263
SKM2002.141.LR	TfS 2002, 373	Skat 2002.296
SKM2002.140.LR	TfS 2002, 396	Skat 2002.297
SKM2002.139.TSS	TfS 2002, 330	Skat 2002.294
SKM2002.138.LSR	TfS 2002, 299	Skat 2002.319
SKM2002.137.HR		Skat 2002.652
SKM2002.136.LR	TfS 2002, 303	Skat 2002.292
SKM2002.135.LSR	TfS 2002, 359	Skat 2002.308
SKM2002.134.LSR	TfS 2002, 361	Skat 2002.311
SKM2002.133.LSR	TfS 2002, 360	Skat 2002.309
SKM2002.132.LSR	TfS 2002, 476	Skat 2002.317
SKM2002.131.LSR	TfS 2002, 477	Skat 2002.318
SKM2002.130.LSR	TfS 2002, 365	Skat 2002.316
SKM2002.129.LSR	TfS 2002, 308	Skat 2002.310
SKM2002.128.LSR	TfS 2002, 310	Skat 2002.312
SKM2002.127.LSR	TfS 2002, 419	Skat 2002.314
SKM2002.126.LSR	TfS 2002, 362	Skat 2002.313
SKM2002.125.LSR	TfS 2002, 363	Skat 2002.315
SKM2002.124.LSR	TfS 2002, 312	Skat 2002.286

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.123.LSR	TfS 2002, 309	Skat 2002.285
SKM2002.122.LR	TfS 2002, 315	Skat 2002.291
SKM2002.121.LSR	TfS 2002, 296	Skat 2002.288
SKM2002.120.LSR	TfS 2002, 298	Skat 2002.290
SKM2002.119.LSR	TfS 2002, 369	Skat 2002.289
SKM2002.118.LSR	TfS 2002, 367	Skat 2002.287
SKM2002.117.ØLR	TfS 2002, 274	Skat 2002.122
SKM2002.116.VLR	TfS 2002, 307	Skat 2002.145
SKM2002.115.LR	TfS 2002, 316	Skat 2002.276
SKM2002.114.TSS	TfS 2002, 353	Skat 2002.273
SKM2002.113.TSS	TfS 2002, 352	Skat 2002.272
SKM2002.112.LR	TfS 2002, 422	Skat 2002.253
SKM2002.111.ØLR	TfS 2002, 291	Skat 2002.201
SKM2002.110.TSS	TfS 2002, 354	Skat 2002.268
SKM2002.109.TSS	TfS 2002, 424	Skat 2002.271
SKM2002.108.LR	TfS 2002, 262	Skat 2002.269
SKM2002.107.VLR	TfS 2002, 224	Skat 2002.84
SKM2002.106.LR	TfS 2002, 300	Skat 2002.275
SKM2002.105.ØLR	TfS 2002, 220	Skat 2002.146
SKM2002.104.DEP	TfS 2002, 282	Skat 2002.270
SKM2002.103.DEP	TfS 2002, 319	Skat 2002.274
SKM2002.102.HR	TfS 2002, 305	Skat 2002.258
SKM2002.101.ØLR	TfS 2002, 219	Skat 2002.144
SKM2002.100.HR	TfS 2002, 115	Skat 2002.80
SKM2002.99.HR	TfS 2002, 81	Skat 2002.82
SKM2002.98.VLR	TfS 2002, 208	Skat 2002.117
SKM2002.97.ØLR	TfS 2002, 465	Skat 2002.864
SKM2002.96.ØLR	TfS 2002, 340	Skat 2002.909
SKM2002.95.ØLR	TfS 2002, 466	Skat 2002.934
SKM2002.94.VLR	TfS 2002, 391	Skat 2002.874
SKM2002.93.ØLR	TfS 2002, 292	Skat 2002.248
SKM2002.92.VLR	TfS 2002, 184	Skat 2002.118
SKM2002.91.VLR	TfS 2002, 221	Skat 2002.115

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.90.VLR	TfS 2002, 275	Skat 2002.119
SKM2002.89.HR	TfS 2002, 129	Skat 2002.83
SKM2002.88.VLR	TfS 2001, 933	Skat 2002.955
SKM2002.87.LSR	TfS 2002, 364	Skat 2002.206
SKM2002.86.LSR	TfS 2002, 276	Skat 2002.207
SKM2002.85.LSR	TfS 2002, 278	Skat 2002.211
SKM2002.84.LSR	TfS 2002, 294	Skat 2002.236
SKM2002.83.LSR	TfS 2002, 261	Skat 2002.210
SKM2002.82.LR	TfS 2002, 371	Skat 2002.215
SKM2002.81.TSS	TfS 2002, 329	Skat 2002.214
SKM2002.80.LSR	TfS 2002, 313	Skat 2002.212
SKM2002.79.LR	TfS 2002, 263	Skat 2002.216
SKM2002.78.LSR	TfS 2002, 259	Skat 2002.205
SKM2002.77.LSR	TfS 2002, 260	Skat 2002.208
SKM2002.76.LSR	TfS 2002, 368	Skat 2002.213
SKM2002.75.LSR	TfS 2002, 293	Skat 2002.209
SKM2002.74.LR	TfS 2002, 264	Skat 2002.218
SKM2002.73.LR	TfS 2002, 318	Skat 2002.217
SKM2002.72.LSR	TfS 2002, 366	Skat 2002.161
SKM2002.71.TSS	TfS 2002, 286	Skat 2002.187
SKM2002.70.HR	TfS 2001, 980	Skat 2002.13
SKM2002.69.VLR	TfS 2002, 210	Skat 2002.55
SKM2002.68.ØLR	TfS 2002, 117	Skat 2002.86
SKM2002.67.LSR	TfS 2002, 297	Skat 2002.164
SKM2002.66.VLR	TfS 2002, 407	Skat 2002.176
SKM2002.65.LSR	TfS 2002, 314	Skat 2002.162
SKM2002.64.LSR	TfS 2002, 281	Skat 2002.163
SKM2002.63.LSR	TfS 2002, 279	Skat 2002.160
SKM2002.62.LSR	TfS 2002, 280	Skat 2002.159
SKM2002.61.VLR	TfS 2002, 185	Skat 2002.18
SKM2002.60.ØLR	TfS 2002, 82	Skat 2002.15
SKM2002.59.ØLR	TfS 2002, 83	Skat 2002.14
SKM2002.58.TSS	TfS 2002, 341	Skat 2002.189

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.57.LSR	TfS 2002, 236	Skat 2002.179
SKM2002.56.TSS	TfS 2002, 272	Skat 2002.188
SKM2002.55.LSR	TfS 2002, 311	Skat 2002.152
SKM2002.54.LSR	TfS 2002, 277	Skat 2002.150
SKM2002.53.LSR	TfS 2002, 295	Skat 2002.178
SKM2002.52.LSR	TfS 2002, 213	Skat 2002.151
SKM2002.51.LSR	TfS 2002, 212	Skat 2002.149
SKM2002.50.LSR	TfS 2002, 235	Skat 2002.148
SKM2002.49.LR	TfS 2002, 317	Skat 2002.191
SKM2002.48.LSR	TfS 2002, 237	Skat 2002.153
SKM2002.47.LSR	TfS 2002, 154	Skat 2002.154
SKM2002.46.LSR	TfS 2002, 156	Skat 2002.155
SKM2002.45.ØLR	TfS 2002, 55	Skat 2002.7
SKM2002.44.LSR	TfS 2002, 164	Skat 2002.181
SKM2002.43.LSR	TfS 2002, 163	Skat 2002.180
SKM2002.42.LSR	TfS 2002, 162	Skat 2002.157
SKM2002.41.LSR	TfS 2002, 155	Skat 2002.156
SKM2002.40.LSR	TfS 2002, 187	Skat 2002.182
SKM2002.39.LSR	TfS 2002, 214	Skat 2002.183
SKM2002.38.LSR	TfS 2002, 167	Skat 2002.184
SKM2002.37.LSR	TfS 2002, 165	Skat 2002.185
SKM2002.36.LSR	TfS 2002, 166	Skat 2002.186
SKM2002.35.LSR	TfS 2002, 168	Skat 2002.158
SKM2002.34.LR	TfS 2002, 372	Skat 2002.132
SKM2002.33.TSS	TfS 2002, 328	Skat 2002.127
SKM2002.32.LR	TfS 2002, 265	Skat 2002.135
SKM2002.31.LR	TfS 2002, 266	Skat 2002.136
SKM2002.30.TSS	TfS 2002, 217	Skat 2002.190
SKM2002.29.HR	TfS 2001, 981	Skat 2002.6
SKM2002.28.ØLR	TfS 2002, 54	Skat 2001.950
SKM2002.27.VLR	TfS 2002, 57	Skat 2002.8
SKM2002.26.VLR	TfS 2002, 132	Skat 2001.953
SKM2002.25.LR	TfS 2002, 188	Skat 2002.133

## Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.24.LSR	TfS 2002, 169	Skat 2002.126
SKM2002.23.LSR	TfS 2002, 153	Skat 2002.125
SKM2002.22.TSS	TfS 2002, 201	Skat 2002.128
SKM2002.21.LR	TfS 2002, 189	Skat 2002.134
SKM2002.20.TSS	TfS 2002, 80	Skat 2002.101
SKM2002.19.LR	TfS 2002, 123	Skat 2002.107
SKM2002.18.ØLR		Skat 2001.866
SKM2002.17.VLR	TfS 2002, 232	Skat 2002.177
SKM2002.16.VLR	TfS 2002, 231	Skat 2002.875
SKM2002.15.ØLR	TfS 2002, 226	Skat 2001.849
SKM2002.14.ØLR	TfS 2002, 228	Skat 2001.867
SKM2002.13.ØLR	TfS 2002, 227	Skat 2001.825
SKM2002.12.VLR	TfS 2002, 233	Skat 2001.806
SKM2002.11.VLR	TfS 2002, 234	Skat 2001.807
SKM2002.10.ØLR	TfS 2002, 229	Skat 2001.686
SKM2002.9.VLR	TfS 2002, 11	Skat 2001.902
SKM2002.8.VLR	TfS 2002, 58	Skat 2001.952
SKM2002.7.ØLR	TfS 2002, 158	Skat 2002.951
SKM2002.6.ØLR	TfS 2002, 181	Skat 2002.17
SKM2002.5.VLR	TfS 2002, 1	Skat 2001.929
SKM2002.4.DEP	TfS 2002, 125	Skat 2002.102
SKM2002.3.ØLR	TfS 2002, 131	Skat 2002.251
SKM2002.2.HR	TfS 2001, 897	Skat 2001.845
SKM2002.1.TSS	TfS 2002, 64	Skat 2002.103

## *Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT*

Nedenstående liste med SKM-, TfS- (og Skat-) -numre opdateres løbende.

SKM2003.557.HR	TfS 2003, 662	
SKM2003.555.HR	TfS 2003, 980	
SKM2003.553.VLR	TfS 2003, 982	
SKM2003.552.VLR	TfS 2003, 949	
SKM2003.551.VLR	TfS 2003, 983	
SKM2003.550.VLR	TfS 2003, 734	
SKM2003.548.ØLR	TfS 2003, 948	
SKM2003.547.LR	TfS 2003, 20	
SKM2003.546.LR	TfS 2003, 1015	
SKM2003.545.LR	TfS 2003, 1014	
SKM2003.544.LSR	TfS 2003, 1007	
SKM2003.541.LSR	TfS 2003, 19	
SKM2003.540.HR	TfS 2003, 862	
SKM2003.539.HR	TfS 2003, 531	
SKM2003.538.ØLR	TfS 2003, 673	
SKM2003.537.ØLR	TfS 2003, 804	
SKM2003.536.HR	TfS 2003, 913	
SKM2003.535.HR	TfS 2003, 947	
SKM2003.534.ØLR	TfS 2003, 932	
SKM2003.533.VLR	TfS 2004, 13	
SKM2003.532.VLR	TfS 2003, 507	
SKM2003.531.LSR	TfS 2003, 1005	
SKM2003.530.LSR	TfS 2003, 989	
SKM2003.529.LSR	TfS 2003, 1008	
SKM2003.528.LSR	TfS 2003, 985	
SKM2003.527.LSR	TfS 2003, 1006	
SKM2003.526.LSR	TfS 2003, 1004	
SKM2003.525.LSR	TfS 2003, 990	
SKM2003.524.LSR	TfS 2003, 988	
SKM2003.523.LSR	TfS 2003, 991	



## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.522.LSR	TfS 2003, 1012	
SKM2003.521.LSR	TfS 2003, 987	
SKM2003.520.LSR	TfS 2003, 984	
SKM2003.519.LSR	TfS 2003, 1009	
SKM2003.518.LSR	TfS 2003, 986	
SKM2003.517.LSR	TfS 2003, 1011	
SKM2003.516.LSR	TfS 2003, 1010	
SKM2003.515.LR	TfS 2003, 992	
SKM2003.514.LSR	TfS 2003, 1013	
SKM2003.513.LR	TfS 2003, 994	
SKM2003.512.LR	TfS 2003, 993	
SKM2003.511.LR	TfS 2003, 957	
SKM2003.510.TSS	TfS 2003, 979	
SKM2003.508.TSS	TfS 2003, 978	
SKM2003.507.LSR	TfS 2003, 941	
SKM2003.506.LSR	TfS 2003, 955	
SKM2003.505.LSR	TfS 2003, 936	
SKM2003.504.LSR	TfS 2003, 952	
SKM2003.503.LSR	TfS 2003, 934	
SKM2003.502.LSR	TfS 2003, 942	
SKM2003.501.LSR	TfS 2003, 940	
SKM2003.500.LSR	TfS 2003, 935	
SKM2003.499.LSR	TfS 2003, 937	
SKM2003.498.LSR	TfS 2003, 951	
SKM2003.497.LSR	TfS 2003, 939	
SKM2003.496.LSR	TfS 2003, 956	
SKM2003.495.LSR	TfS 2003, 953	
SKM2003.494.LSR	TfS 2003, 954	
SKM2003.493.LSR	TfS 2003, 938	
SKM2003.492.LSR	TfS 2003, 933	
SKM2003.491.LSR	TfS 2003, 950	
SKM2003.490.LR	TfS 2003, 918	
SKM2003.489.LR	TfS 2003, 917	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.488.HR	TfS 2003, 931	
SKM2003.487.VLR	TfS 2003, 914	
SKM2003.486.HR	TfS 2003, 980	
SKM2003.485.TSS	TfS 2003, 912	
SKM2003.484.VLR	TfS 2003, 892	
SKM2003.483.VLR	TfS 2003, 868	
SKM2003.482.HR	TfS 2003, 889	
SKM2003.481.TSS	TfS 2003, 920	
SKM2003.480.ØLR	TfS 2003, 864	
SKM2003.479.HR	TfS 2003, 802	
SKM2003.478.ØLR	TfS 2003, 891	
SKM2003.477.VLR	TfS 2003, 867	
SKM2003.476.LR	TfS 2003, 919	
SKM2003.475.TSS	TfS 2003, 911	
SKM2003.474.LR	TfS 2003, 893	
SKM2003.473.ØLR	TfS 2003, 863	
SKM2003.472.TSS	TfS 2003, 946	
SKM2003.471.TSS	TfS 2003, 896	
SKM2003.470.LR	TfS 2003, 894	
SKM2003.469.TSS	TfS 2003, 895	
SKM2003.468.ØLR	TfS 2004, 30	
SKM2003.467.ØLR	TfS 2004, 29	
SKM2003.466.VLR	TfS 2004, 31	
SKM2003.465.VLR	TfS 2004, 32	
SKM2003.464.VLR	TfS 2004, 33	
SKM2003.463.BR	TfS 2004, 34	
SKM2003.462.ØLR	TfS 2003, 916	
SKM2003.461.ØLR	TfS 2003, 803	
SKM2003.460.TSS	TfS 2003, 859	
SKM2003.459.TSS	TfS 2003, 860	
SKM2003.458.LR	TfS 2003, 848	
SKM2003.457.LR	TfS 2003, 852	
SKM2003.456.TSS	TfS 2003, 858	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.455.LSR	TfS 2003, 845	
SKM2003.454.LSR	TfS 2003, 825	
SKM2003.453.LSR	TfS 2003, 875	
SKM2003.452.LSR	TfS 2003, 834	
SKM2003.451.LSR	TfS 2003, 832	
SKM2003.450.LSR	TfS 2003, 835	
SKM2003.449.LSR	TfS 2003, 826	
SKM2003.448.LSR	TfS 2003, 828	
SKM2003.447.LSR	TfS 2003, 833	
SKM2003.446.LSR	TfS 2003, 843	
SKM2003.445.LSR	TfS 2003, 842	
SKM2003.444.LSR	TfS 2003, 872	
SKM2003.443.LSR	TfS 2003, 827	
SKM2003.442.LSR	TfS 2003, 838	
SKM2003.441.LSR	TfS 2003, 840	
SKM2003.440.LSR	TfS 2003, 830	
SKM2003.439.LSR	TfS 2003, 831	
SKM2003.438.LSR	TfS 2003, 871	
SKM2003.437.LSR	TfS 2003, 836	
SKM2003.436.LSR	TfS 2003, 841	
SKM2003.435.DEP	TfS 2003, 823	
SKM2003.434.LSR	TfS 2003, 844	
SKM2003.433.LSR	TfS 2003, 837	
SKM2003.432.LSR	TfS 2003, 874	
SKM2003.431.LSR	TfS 2003, 829	
SKM2003.430.LSR	TfS 2003, 870	
SKM2003.429.LSR	TfS 2003, 839	
SKM2003.428.LSR	TfS 2003, 873	
SKM2003.427.LSR	TfS 2003, 876	
SKM2003.426.LR	TfS 2003, 850	
SKM2003.425.LR	TfS 2003, 851	
SKM2003.424.VLR	TfS 2003, 805	
SKM2003.423.ØLR	TfS 2003, 784	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.422.LR	TfS 2003, 847	
SKM2003.421.HR	TfS 2003, 781	
SKM2003.420.LR	TfS 2003, 806	
SKM2003.419.LR	TfS 2003, 846	
SKM2003.418.LR	TfS 2003, 849	
SKM2003.417.LR	TfS 2003, 787	
SKM2003.416.ØLR	TfS 2003, 769	
SKM2003.415.VLR	TfS 2003, 758	
SKM2003.412.ØLR	TfS 2003, 771	
SKM2003.411.ØLR.	TfS 2003, 783	
SKM2003.410.LR	TfS 2003, 789	
SKM2003.409.LR	TfS 2003, 788	
SKM2003.408.ØLR	TfS 2003, 757	
SKM2003.407.ØLR	TfS 2003, 782	
SKM2003.406.VLR	TfS 2003, 760	
SKM2003.405.HR	TfS 2003, 741	
SKM2003.404.ØLR	TfS 2004, 14	
SKM2003.403.ØLR	TfS 2004, 15	
SKM2003.402.ØLR	TfS 2003, 869	
SKM2003.401.ØLR	TfS 2003, 785	
SKM2003.400.ØLR	TfS 2003, 756	
SKM2003.399.DEP	TfS 2003, 790	
SKM2003.398.TSS	TfS 2003, 767	
SKM2003.397.ØLR	TfS 2003, 755	
SKM2003.396.VLR	TfS 2003, 759	
SKM2003.395.ØLR	TfS 2003, 745	
SKM2003.394.LR	TfS 2003, 776	
SKM2003.393.DEP	TfS 2003, 766	
SKM2003.392.DEP	TfS 2003, 765	
SKM2003.391.EFD	TfS 2003, 574	
SKM2003.390.ØLR	TfS 2003, 746	
SKM2003.389.HR	TfS 2003, 744	
SKM2003.388.VLR	TfS 2003, 747	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.387.TSS	TfS 2003, 754	
SKM2003.386.HR	TfS 2003, 742	
SKM2003.384.VLR	TfS 2003, 642	
SKM2003.383.VLR	TfS 2004, 16	
SKM2003.382.VLR	TfS 2004, 17	
SKM2003.381.VLR	TfS 2004, 18	
SKM2003.380.ØLR	TfS 2003, 772	
SKM2003.379.ØLR	TfS 2003, 773	
SKM2003.378.VLR	TfS 2003, 775	
SKM2003.377.ØLR	TfS 2003, 774	
SKM2003.376.VLR	TfS 2003, 735	
SKM2003.375.ØLR	TfS 2003, 730	
SKM2003.374.HR	TfS 2003, 697	
SKM2003.373.ØLR	TfS 2003, 671	
SKM2003.372.ØLR	TfS 2003, 717	
SKM2003.371.VLR	TfS 2003, 699	
SKM2003.370.VLR	TfS 2003, 732	
SKM2003.369.ØLR	TfS 2003, 729	
SKM2003.368.VLR	TfS 2003, 733	
SKM2003.367.VLR	TfS 2003, 736	
SKM2003.366.ØLR	TfS 2003, 714	
SKM2003.365.VLR	TfS 2003, 719	
SKM2003.364.ØLR	TfS 2003, 716	
SKM2003.363.ØLR	TfS 2003, 672	
SKM2003.362.VLR	TfS 2003, 700	
SKM2003.361.LR	TfS 2003, 748	
SKM2003.360.LR	TfS 2003, 749	
SKM2003.359.TSS	TfS 2003, 750	
SKM2003.358.TSS	TfS 2003, 728	
SKM2003.357.LR	TfS 2003, 737	
SKM2003.356.LR	TfS 2003, 722	
SKM2003.355.LR	TfS 2003, 723	
SKM2003.354.TSS	TfS 2003, 713	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.353.TSS	TfS 2003, 712	
SKM2003.352.LSR	TfS 2003, 701	
SKM2003.351.LSR	TfS 2003, 675	
SKM2003.350.LSR	TfS 2003, 721	
SKM2003.349.LSR	TfS 2003, 702	
SKM2003.348.LSR	TfS 2003, 677	
SKM2003.347.LSR	TfS 2003, 720	
SKM2003.346.LSR	TfS 2003, 676	
SKM2003.345.LSR	TfS 2003, 678	
SKM2003.344.LSR	TfS 2003, 679	
SKM2003.343.LR	TfS 2003, 703	
SKM2003.342.LR	TfS 2003, 704	
SKM2003.341.LR	TfS 2003, 680	
SKM2003.340.HR	TfS 2003, 407	
SKM2003.339.TSS	TfS 2003, 658	
SKM2003.338.HR	TfS 2003, 646	
SKM2003.336.HR	TfS 2003, 627	
SKM2003.335.VLR	TfS 2003, 651	
SKM2003.334.ØLR	TfS 2003, 481	
SKM2003.333.ØLR	TfS 2003, 427	
SKM2003.331.ØLR	TfS 2003, 323	
SKM2003.330.ØLR	TfS 2003, 427	
SKM2003.329.TSS	TfS 2003, 657	
SKM2003.328.TSS	TfS 2003, 636	
SKM2003.327.ØLR	TfS 2003, 628	
SKM2003.326.ØLR	TfS 2003, 650	
SKM2003.325.LR	TfS 2003, 634	
SKM2003.324.DEP	TfS 2003, 530	
SKM2003.323.TSS	TfS 2003, 573	
SKM2003.322.TSS	TfS 2003, 601	
SKM2003.321.LR	TfS 2003, 633	
SKM2003.320.LR	TfS 2003, 632	
SKM2003.319.LR	TfS 2003, 631	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.318.HR	TfS 2003, 603	
SKM2003.317.ØLR	TfS 2003, 648	
SKM2003.316.ØLR	TfS 2003, 660	
SKM2003.314.VLR	TfS 2003, 579	
SKM2003.313.VLR	TfS 2003, 556	
SKM2003.312.ØLR	TfS 2003, 604	
SKM2003.311.LR	TfS 2003, 617	
SKM2003.310.LR	TfS 2003, 619	
SKM2003.309.VLR	TfS 2003, 605	
SKM2003.308.ØLR	TfS 2003, 649	
SKM2003.307.LR	TfS 2003, 618	
SKM2003.306.TSS	TfS 2003, 588	
SKM2003.305.LSR	TfS 2003, 612	
SKM2003.304.LSR	TfS 2003, 652	
SKM2003.303.LSR	TfS 2003, 614	
SKM2003.302.LSR	TfS 2003, 581	
SKM2003.301.LSR	TfS 2003, 610	
SKM2003.300.VLR	TfS 2003, 661	
SKM2003.299.HR	TfS 2003, 576	
SKM2003.298.ØLR	TfS 2003, 36	
SKM2003.297.ØLR	TfS 2003, 135	
SKM2003.296.LSR	TfS 2003, 615	
SKM2003.295.LSR	TfS 2003, 582	
SKM2003.294.TSS	TfS 2003, 572	
SKM2003.293.LSR	TfS 2003, 630	
SKM2003.292.ØLR	TfS 2003, 551	
SKM2003.291.VLR	TfS 2003, 534	
SKM2003.290.HR	TfS 2003, 532	
SKM2003.289.VLR	TfS 2003, 580	
SKM2003.288.HR	TfS 2003, 532	
SKM2003.287.VLR	TfS 2003, 580	
SKM2003.286.LSR	TfS 2003, 609	
SKM2003.285.LSR	TfS 2003, 583	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.284.LSR	TfS 2003, 611	
SKM2003.283.LSR	TfS 2003, 584	
SKM2003.282.LSR	TfS 2003, 616	
SKM2003.281.LSR	TfS 2003, 613	
SKM2003.280.TSS	TfS 2003, 571	
SKM2003.279.VLR	TfS 2003, 555	
SKM2003.278.VLR	TfS 2003, 483	
SKM2003.277.ØLR	TfS 2003, 629	
SKM2003.276.ØLR	TfS 2003, 553	
SKM2003.275.ØLR	TfS 2003, 480	
SKM2003.274.ØLR	TfS 2003, 497	
SKM2003.273.HR	TfS 2003, 493	
SKM2003.271.TSS	TfS 2003, 570	
SKM2003.270.TSS	TfS 2003, 656	
SKM2003.269.ØLR	TfS 2003, 533	
SKM2003.268.ØLR	TfS 2003, 494	
SKM2003.267.ØLR	TfS 2003, 606	
SKM2003.266.VLR	TfS 2003, 607	
SKM2003.265.VLR	TfS 2003, 608	
SKM2003.264.VLR	TfS 2003, 663	
SKM2003.263.TSS	TfS 2003, 569	
SKM2003.262.LR	TfS 2003, 585	
SKM2003.261.TSS	TfS 2003, 587	
SKM2003.260.DEP	TfS 2003, 568	
SKM2003.259.ØLR	TfS 2003, 568	
SKM2003.258.VLR	TfS 2003, 535	
SKM2003.257.ØLR	TfS 2003, 479	
SKM2003.256.HR	TfS 2003, 461	
SKM2003.255.VLR	TfS 2003, 431	
SKM2003.254.TSS	TfS 2003, 567	
SKM2003.253.LR	TfS 2003, 635	
SKM2003.252.LR	TfS 2003, 520	
SKM2003.251.DEP	TfS 2003, 530	



## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.250.VLR	TfS 2003, 530	
SKM2003.249.ØLR	TfS 2003, 495	
SKM2003.248.ØLR	TfS 2003, 496	
SKM2003.247.VLR	TfS 2003, 482	
SKM2003.246.HR	TfS 2003, 445	
SKM2003.245.VLR	TfS 2003, 432	
SKM2003.244.LSR	TfS 2003, 538	
SKM2003.243.LSR	TfS 2003, 541	
SKM2003.242.LSR	TfS 2003, 516	
SKM2003.241.LR	TfS 2003, 521	
SKM2003.240.LR	TfS 2003, 542	
SKM2003.239.LSR	TfS 2003, 536	
SKM2003.238.LSR	TfS 2003, 539	
SKM2003.237.LSR	TfS 2003, 519	
SKM2003.236.DEP	TfS 2003, 589	
SKM2003.235.LSR	TfS 2003, 537	
SKM2003.234.LSR	TfS 2003, 540	
SKM2003.233.LSR	TfS 2003, 499	
SKM2003.232.LSR	TfS 2003, 500	
SKM2003.231.LSR	TfS 2003, 510	
SKM2003.230.LSR	TfS 2003, 512	
SKM2003.229.LSR	TfS 2003, 511	
SKM2003.228.LSR	TfS 2003, 513	
SKM2003.227.LSR	TfS 2003, 501	
SKM2003.226.LSR	TfS 2003, 514	
SKM2003.224.LSR	TfS 2003, 518	
SKM2003.223.LSR	TfS 2003, 515	
SKM2003.222.LSR	TfS 2003, 517	
SKM2003.221.ØLR	TfS 2003, 355	
SKM2003.220.ØLR	TfS 2003, 447	
SKM2003.219.ØLR	TfS 2003, 498	
SKM2003.218.ØLR	TfS 2003, 462	
SKM2003.217.VLR	TfS 2003, 430	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.215.LR	TfS 2003, 522	
SKM2003.214.LR	TfS 2003, 469	
SKM2003.213.LR	TfS 2003, 468	
SKM2003.211.LR	TfS 2003, 470	
SKM2003.210.ØLR	TfS 2003, 428	
SKM2003.209.HR	TfS 2003, 426	
SKM2003.208.ØLR	TfS 2003, 446	
SKM2003.207.VLR	TfS 2003, 448	
SKM2003.206.VLR	TfS 2003, 408	
SKM2003.205.VLR	TfS 2003, 449	
SKM2003.204.ØLR	TfS 2003, 377	
SKM2003.203.TSS	TfS 2003, 444	
SKM2003.202.TSS	TfS 2003, 443	
SKM2003.201.TSS	TfS 2003, 441	
SKM2003.200.DEP	TfS 2003, 471	
SKM2003.199.TSS	TfS 2003, 442	
SKM2003.198.ØLR	TfS 2003, 508	
SKM2003.197.VLR	TfS 2003, 509	
SKM2003.196.ØLR	TfS 2003, 465	
SKM2003.195.VLR	TfS 2003, 467	
SKM2003.194.ØLR	TfS 2003, 466	
SKM2003.193.ØLR	TfS 2003, 376	
SKM2003.192.VLR	TfS 2003, 409	
SKM2003.191.VLR	TfS 2003, 362	
SKM2003.190.VLR	TfS 2003, 410	
SKM2003.189.LR	TfS 2003, 586	
SKM2003.188.TSS	TfS 2003, 566	
SKM2003.187.LR	TfS 2003, 450	
SKM2003.186.LR	TfS 2003, 414	
SKM2003.185.LR	TfS 2003, 413	
SKM2003.184.LR	TfS 2003, 453	
SKM2003.183.LR	TfS 2003, 415	
SKM2003.182.LR	TfS 2003, 416	

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.181.LR	TfS 2003, 434	
SKM2003.180.TSS	TfS 2003, 417	Skat 2003.308
SKM2003.179.LSR	TfS 2003, 386	
SKM2003.178.LSR	TfS 2003, 387	Skat 2003.305
SKM2003.177.LSR	TfS 2003, 381	Skat 2003.300
SKM2003.176.LSR	TfS 2003, 384	Skat 2003.303
SKM2003.175.LSR	TfS 2003, 412	Skat 2003.307
SKM2003.174.LSR	TfS 2003, 382	Skat 2003.301
SKM2003.173.LSR	TfS 2003, 380	Skat 2003.299
SKM2003.172.LSR	TfS 2003, 388	Skat 2003.306
SKM2003.171.LSR	TfS 2003, 389	Skat 2003.315
SKM2003.170.LSR	TfS 2003, 383	Skat 2003.302
SKM2003.169.LSR	TfS 2003, 385	Skat 2003.304
SKM2003.168.LR	TfS 2003, 451	Skat 2003.309
SKM2003.167.VLR	TfS 2003, 378	Skat 2003.284
SKM2003.166.HR	TfS 2003, 353	Skat 2003.276
SKM2003.165.HR	TfS 2003, 464	
SKM2003.164.DEP	TfS 2003,390	Skat 2003.281
SKM2003.163.VLR	TfS 2003, 379	Skat 2003.286
SKM2003.162.HR	TfS 2003, 352	Skat 2003.275
SKM2003.161.HR	TfS 2003, 335	Skat 2003.255
SKM2003.160.VLR	TfS 2003, 340	Skat 2003.262
SKM2003.159.TSS	TfS 2003, 359	Skat 2003.282
SKM2003.158.BR	TfS 2003, 433	Skat 2003.292
SKM2003.157.VLR	TfS 2003, 364	Skat 2003.259
SKM2003.156.ØLR	TfS 2003, 224	Skat 2003.162
SKM2003.155.LR	TfS 2003, 341	Skat 2003.267
SKM2003.154.ØLR	TfS 2003, 339	Skat 2003.257
SKM2003.153.HR	TfS 2003, 336	Skat 2003.256
SKM2003.152.ØLR	TfS 2003, 361	Skat 2003.261
SKM2003.151.TSS	TfS 2003, 333	Skat 2003.263
SKM2003.150.TSS	TfS 2003, 440	Skat 2003.264
SKM2003.149.LR	TfS 2003, 357	Skat 2003.268

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.148.TSS	TfS 2003, 351	Skat 2003.265
SKM2003.147.LR	TfS 2003, 452	Skat 2003.271
SKM2003.146.VLR	TfS 2003, 363	Skat 2003.258
SKM2003.145.ØLR	TfS 2003, 338	Skat 2003.260
SKM2003.144.ØLR	TfS 2003, 337	Skat 2003.244
SKM2003.143.ØLR	TfS 2003, 223	Skat 2003.197
SKM2003.142.LR	TfS 2003, 356	Skat 2003.270
SKM2003.141.ØLR	TfS 2003, 354	Skat 2003.245
SKM2003.140.VLR	TfS 2003, 324	Skat 2003.246
SKM2003.139.LR	TfS 2003, 343	Skat 2003.269
SKM2003.138.LR	TfS 2003, 342	Skat 2003.252
SKM2003.137.LR	TfS 2003, 344	Skat 2003.272
SKM2003.136.TSS	TfS 2003, 334	Skat 2003.251
SKM2003.135.TSS	TfS 2003, 320	Skat 2003.239
SKM2003.134.LR	TfS 2003, 314	Skat 2003.240
SKM2003.133.TSS	TfS 2003, 350	Skat 2003.238
SKM2003.132.ØLR	TfS 2003, 322	Skat 2003.247
SKM2003.131.ØLR	TfS 2003, 268	Skat 2003.204
SKM2003.130.ØLR	TfS 2003, 267	Skat 2003.195
SKM2003.129.TSS	TfS 2003, 315	Skat 2003.266
SKM2003.128.LSR	TfS 2003, 291	Skat 2003.235
SKM2003.127.VLR	TfS 2003, 270	Skat 2003.194
SKM2003.126.ØLR	TfS 2003, 248	Skat 2003.196
SKM2003.125.VLR	TfS 2003, 159	Skat 2002.818
SKM2003.124.LSR	TfS 2003, 280	Skat 2003.210
SKM2003.123.HR	TfS 2003, 321	Skat 2003.243
SKM2003.122.ØLR	TfS 2003, 249	
SKM2003.121.ØLR	TfS 2003, 971	Skat 2002.951
SKM2003.120.ØLR	TfS 2003, 307	Skat 2003.135
SKM2003.119.LSR	TfS 2003, 285	Skat 2003.215
SKM2003.118.TSS	TfS 2003, 297	Skat 2003.225
SKM2003.117.LSR	TfS 2003, 287	Skat 2003.235
SKM2003.116.LSR	TfS 2003, 286	Skat 2003.216

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.115.LSR	TfS 2003, 283	Skat 2003.213
SKM2003.114.LSR	TfS 2003, 284	Skat 2003.214
SKM2003.113.LSR	TfS 2003, 281	Skat 2003.211
SKM2003.112.LSR	TfS 2003, 282	Skat 2003.212
SKM2003.111.LSR	TfS 2003, 312	Skat 2003.234
SKM2003.110.LSR	TfS 2003, 295	Skat 2003.223
SKM2003.109.LSR	TfS 2003, 290	Skat 2003.219
SKM2003.108.LSR	TfS 2003, 288	Skat 2003.217
SKM2003.107.LSR	TfS 2003, 289	Skat 2003.218
SKM2003.106.LSR	TfS 2003, 292	Skat 2003.221
SKM2003.105.LSR	TfS 2003, 294	Skat 2003.222
SKM2003.104.LSR	TfS 2003, 293	Skat 2003.237
SKM2003.103.LSR	TfS 2003, 313	Skat 2003.220
SKM2003.102.TSS	TfS 2003, 298	Skat 2003.224
SKM2003.101.TSS	TfS 2003, 265	Skat 2003.198
SKM2003.100.LR	TfS 2003, 296	Skat 2003.201
SKM2003.99.TSS	TfS 2003, 247	Skat 2003.200
SKM2003.98.LR	TfS 2003, 246	Skat 2003.185
SKM2003.97.TSS	TfS 2003, 245	Skat 2003.226
SKM2003.96.HR	TfS 2003, 108	Skat 2003.83
SKM2003.95.HR	TfS 2003, 10	Skat 2003.20
SKM2003.94.HR	TfS 2002, 1035	Skat 2002.921
SKM2003.93.LR	TfS 2003, 253	Skat 2003.191
SKM2003.92.HR	TfS 2003, 220	Skat 2003.179
SKM2003.91.HR	TfS 2003, 266	Skat 2003.177
SKM2003.90.HR	TfS 2003, 221	Skat 2003.178
SKM2003.89.ØLR	TfS 2003, 269	Skat 2003.180
SKM2003.88.ØLR	TfS 2003, 365	Skat 2003.163
SKM2003.87.ØLR	TfS 2003, 366	Skat 2003.183
SKM2003.86.VLR	TfS 2003, 367	Skat 2003.123
SKM2003.85.VLR	TfS 2003, 311	Skat 2003.124
SKM2003.84.ØLR	TfS 2003, 309	Skat 2003.125
SKM2003.83.ØLR	TfS 2003, 310	Skat 2003.206

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.82.VLR	TfS 2003, 272	Skat 2003.207
SKM2003.81.ØLR	TfS 2003, 271	Skat 2002.946
SKM2003.80.VLR	TfS 2003, 273	Skat 2003.208
SKM2003.79.LR	TfS 2003, 254	Skat 2003.188
SKM2003.78.LR	TfS 2003, 255	Skat 2003.192
SKM2003.77.TSS	TfS 2003, 244	Skat 2003.186
SKM2003.76.LR	TfS 2003, 252	Skat 2003.189
SKM2003.75.LR	TfS 2003, 251	Skat 2003.190
SKM2003.74.TSS	TfS 2003, 243	Skat 2003.187
SKM2003.73.TSS	TfS 2003, 219	Skat 2003.166
SKM2003.72.VLR	TfS 2003, 201	Skat 2003.157
SKM2003.71.VLR	TfS 2003, 202	Skat 2003.158
SKM2003.70.ØLR	TfS 2003, 198	Skat 2003.159
SKM2003.69.LR	TfS 2003, 227	Skat 2003.173
SKM2003.68.LR	TfS 2003, 228	Skat 2003.174
SKM2003.67.TSS	TfS 2003, 218	Skat 2003.168
SKM2003.66.LR	TfS 2003, 229	Skat 2003.175
SKM2003.65.TSS	TfS 2003, 217	Skat 2003.167
SKM2003.64.VLR	TfS 2003, 203	Skat 2003.160
SKM2003.63.TSS	TfS 2003, 216	Skat 2003.169
SKM2003.62.HR	TfS 2003, 222	Skat 2003.156
SKM2003.61.ØLR	TfS 2003, 199	Skat 2003.134
SKM2003.60.LR	TfS 2003, 226	Skat 2003.172
SKM2003.59.TSS	TfS 2003, 215	Skat 2003.170
SKM2003.58.TSS	TfS 2003, 214	Skat 2003.171
SKM2003.57.LR	TfS 2003, 194	Skat 2003.151
SKM2003.56.ØLR	TfS 2003, 200	Skat 2003.120
SKM2003.55.LSR	TfS 2003, 206	Skat 2003.138
SKM2003.54.LSR	TfS 2003, 205	Skat 2003.136
SKM2003.53.VLR	TfS 2003, 180	Skat 2003.121
SKM2003.52.LSR	TfS 2003, 184	Skat 2003.137
SKM2003.51.LSR	TfS 2003, 185	Skat 2003.13
SKM2003.50.LSR	TfS 2003, 186	Skat 2003.140

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.49.LSR	TfS 2003, 182	Skat 2003.165
SKM2003.48.LR	TfS 2003, 193	Skat 2003.132
SKM2003.47.LR	TfS 2003, 192	Skat 2003.133
SKM2003.46.LSR	TfS 2003, 190	Skat 2003.145
SKM2003.45.LSR	TfS 2003, 189	Skat 2003.144
SKM2003.44.LSR	TfS 2003, 188	Skat 2003.143
SKM2003.43.LSR	TfS 2003, 183	Skat 2003.126
SKM2003.42.HR	TfS 2003, 133	Skat 2003.96
SKM2003.41.LR	TfS 2003, 169	Skat 2003.131
SKM2003.40.DEP		Skat 2003.199
SKM2003.39.LSR	TfS 2003, 167	Skat 2003.149
SKM2003.38.LSR	TfS 2003, 166	Skat 2003.147
SKM2003.37.LSR	TfS 2003, 165	Skat 2003.146
SKM2003.36.LSR	TfS 2003, 187	Skat 2003.142
SKM2003.35.LSR	TfS 2003, 164	Skat 2003.141
SKM2003.34.LSR	TfS 2003, 163	Skat 2003.130
SKM2003.33.LSR	TfS 2003, 162	Skat 2003.129
SKM2003.32.LSR	TfS 2003, 160	Skat 2003.127
SKM2003.31.LSR	TfS 2003, 191	Skat 2003.150
SKM2003.30.LSR	TfS 2003, 161	Skat 2003.128
SKM2003.29.LSR		Skat 2003.148
SKM2003.28.ØLR	TfS 2003, 156	Skat 2003.22
SKM2003.27.ØLR	TfS 2003, 179	Skat 2003.112
SKM2003.26.HR	TfS 2003, 155	Skat 2003.95
SKM2003.25.LR	TfS 2003, 170	Skat 2003.105
SKM2003.24.ØLR	TfS 2003, 157	Skat 2003.113
SKM2003.23.BR	TfS 2003, 89	Skat 2003.39
SKM2003.22.ØLR		Skat 2003.33
SKM2003.21.TSS	TfS 2003, 130	Skat 2003.99
SKM2003.20.TSS	TfS 2003, 129	Skat 2003.100
SKM2003.19.TSS	TfS 2003, 128	Skat 2003.101
SKM2003.18.DEP	TfS 2003, 147	Skat 2003.102
SKM2003.17.TSS	TfS 2003, 146	Skat 2003.104

## Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

SKM2003.16.VLR	TfS 2003, 138	Skat 2003.84
SKM2003.15.ØLR	TfS 2003, 110	Skat 2003.85
SKM2003.14.TSS	TfS 2003, 127	Skat 2003.103
SKM2003.13.LR	TfS 2003, 114	Skat 2003.14
SKM2003.12.VLR	TfS 2003, 88	Skat 2003.67
SKM2003.11.DEP	TfS 2003, 148	Skat 2003.89
SKM2003.10.TSS	TfS 2003, 126	Skat 2003.90
SKM2003.9.ØLR	TfS 2003, 109	Skat 2003.65
SKM2003.8.LSR	TfS 2003, 145	Skat 2003.88
SKM2003.7.LR	TfS 2003, 113	Skat 2003.92
SKM2003.6.VLR	TfS 2003, 139	Skat 2003.66
SKM2003.5.VLR	TfS 2003, 181	Skat 2003.26
SKM2003.4.HR	TfS 2003, 204	Skat 2003.31
SKM2003.3.HR	TfS 2003, 134	Skat 2003.64
SKM2003.2.HR	TfS 2003, 65	Skat 2003.63
SKM2003.1.TSS	TfS 2003, 106	Skat 2003.91



## ***Henvisninger 2004; SKM - TfS***

Nedenstående liste vil blive opdateret i Momsvejledning 2005-2.

SKM2004.524.LR	TfS 2004,
SKM2004.523.TSS	TfS 2004,
SKM2004.522.LR	TfS 2004,
SKM2004.521.TSS	TfS 2004,
SKM2004.520.LR	TfS 2004,
SKM2004.519.LR	TfS 2004,
SKM2004.518.ØLR	TfS 2004, 925
SKM2004.517.ØLR	TfS 2005, 16
SKM2004.516.ØLR	TfS 2004, 904
SKM2004.515.VLR	TfS 2004,
SKM2004.514.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.513.VLR	TfS 2004,
SKM2004.512.VLR	TfS 2004,
SKM2004.511.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.510.VLR	TfS 2004,
SKM2004.509.VLR	TfS 2004,
SKM2004.508.VLR	TfS 2004,
SKM2004.507.VLR	TfS 2004, 905
SKM2004.506.LSR	TfS 2004,
SKM2004.505.LSR	TfS 2004,
SKM2004.504.LSR	TfS 2004,
SKM2004.503.LSR	TfS 2004,
SKM2004.502.LSR	TfS 2004,
SKM2004.501.LSR	TfS 2004,
SKM2004.500.LSR	TfS 2004,
SKM2004.499.LSR	TfS 2004,
SKM2004.498.LSR	TfS 2004,
SKM2004.497.LSR	TfS 2005, 19
SKM2004.496.LSR	TfS 2005, 17
SKM2004.495.LSR	TfS 2005, 18

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.494.LSR	TfS 2004,
SKM2004.493.LSR	TfS 2004,
SKM2004.492.LSR	TfS 2004,
SKM2004.491.LSR	TfS 2004,
SKM2004.490.LSR	TfS 2004,
SKM2004.489.LSR	TfS 2004,
SKM2004.488.LSR	TfS 2004,
SKM2004.487.LSR	TfS 2004,
SKM2004.486.LSR	TfS 2004,
SKM2004.485.LSR	TfS 2004,
SKM2004.484.LSR	TfS 2004,
SKM2004.483.LSR	TfS 2004,
SKM2004.482.LSR	TfS 2004, 928
SKM2004.481.LSR	TfS 2004,
SKM2004.480.LSR	TfS 2004, 927
SKM2004.479.TSS	TfS 2005, 11
SKM2004.478.ØLR	TfS 2004, 883
SKM2004.477.HR	TfS 2004, 882
SKM2004.476.HR	TfS 2004, 881
SKM2004.475.ØLR	TfS 2004, 859
SKM2004.474.VLR	TfS 2004, 906
SKM2004.473.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.472.ØLR	TfS 2004, 845
SKM2004.471.ØLR	TfS 2004, 884
SKM2004.470.HR	TfS 2005, 12
SKM2004.469.ØLR	TfS 2004, 860
SKM2004.468.ØLR	TfS 2004, 847
SKM2004.467.HR	TfS 2004, 561
SKM2004.466.LR	TfS 2004,
SKM2004.465.TSS	TfS 2004, 901
SKM2004.464.TSS	TfS 2004, 900
SKM2004.463.LR	TfS 2004, 910
SKM2004.462.LR	TfS 2004, 911

SKM2004.461.ØLR	TfS 2004, 846
SKM2004.460.HR	TfS 2004, 823
SKM2004.459.ØLR	TfS 2004, 848
SKM2004.458.VLR	TfS 2004, 825
SKM2004.457.TSS	TfS 2004, 899
SKM2004.456.LR	TfS 2004, 912
SKM2004.455.HR	TfS 2004, 822
SKM2004.454.VLR	TfS 2004, 826
SKM2004.453.LSR	TfS 2004, 926
SKM2004.452.LSR	TfS 2004, 908
SKM2004.451.LSR	TfS 2004, 861
SKM2004.450.LSR	TfS 2004, 886
SKM2004.449.ØLR	TfS 2004, 824
SKM2004.448.LSR	TfS 2004, 448
SKM2004.447.LSR	TfS 2004, 907
SKM2004.446.TSS	TfS 2004, 843
SKM2004.445.LSR	TfS 2004, 888
SKM2004.444.LSR	TfS 2004, 909
SKM2004.443.LSR	TfS 2004, 865
SKM2004.442.LSR	TfS 2004, 864
SKM2004.441.HR	TfS 2004, 804
SKM2004.440.LSR	TfS 2004, 887
SKM2004.439.LSR	TfS 2004, 862
SKM2004.438.TSS	TfS 2004, 842
SKM2004.437.LR	TfS 2004, 849
SKM2004.436.LR	TfS 2004, 851
SKM2004.435.LR	TfS 2004, 834
SKM2004.434.LR	TfS 2004, 835
SKM2004.433.LSR	TfS 2004, 866
SKM2004.432.VLR	TfS 2004, 788
SKM2004.431.ØLR	TfS 2004, 807
SKM2004.430.LSR	TfS 2004, 810
SKM2004.429.LSR	TfS 2004, 812

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.428.LSR	TfS 2004, 863
SKM2004.427.LSR	TfS 2004, 811
SKM2004.426.LSR	TfS 2004, 829
SKM2004.425.LSR	TfS 2004, 830
SKM2004.424.LSR	TfS 2004, 828
SKM2004.423.LSR	TfS 2004, 813
SKM2004.422.LSR	TfS 2004, 814
SKM2004.421.LSR	TfS 2004, 809
SKM2004.420.LSR	TfS 2004, 831
SKM2004.419.LSR	TfS 2004, 827
SKM2004.418.LSR	TfS 2004,
SKM2004.417.LSR	TfS 2004, 808
SKM2004.416.LR	TfS 2004, 832
SKM2004.415.LR	TfS 2004, 833
SKM2004.414.DEP	TfS 2004,
SKM2004.413.ØLR	TfS 2004, 785
SKM2004.412.VLR	TfS 2004, 789
SKM2004.411.ØLR	TfS 2004, 715
SKM2004.410.LR	TfS 2004, 850
SKM2004.409.HR	TfS 2004,
SKM2004.408.VLR	TfS 2004, 755
SKM2004.407.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.406.VLR	TfS 2004,
SKM2004.405.LSR	TfS 2004, 775
SKM2004.404.LSR	TfS 2004, 771
SKM2004.403.LSR	TfS 2004, 765
SKM2004.402.LSR	TfS 2004, 768
SKM2004.401.LSR	TfS 2004, 773
SKM2004.400.LSR	TfS 2004, 766
SKM2004.399.LSR	TfS 2004, 763
SKM2004.398.LSR	TfS 2004, 769
SKM2004.397.LSR	TfS 2004, 793
SKM2004.396.LSR	TfS 2004, 774

SKM2004.395.LSR	TfS 2004, 772
SKM2004.394.LSR	TfS 2004, 794
SKM2004.393.LSR	TfS 2004, 791
SKM2004.392.LSR	TfS 2004, 776
SKM2004.391.LSR	TfS 2004, 792
SKM2004.390.LSR	TfS 2004, 764
SKM2004.389.LSR	TfS 2004, 767
SKM2004.388.LSR	TfS 2004, 790
SKM2004.387.LSR	TfS 2004, 770
SKM2004.386.HR	TfS 2004, 762
SKM2004.385.VLR	TfS 2004, 717
SKM2004.384.HR	TfS 2004, 753
SKM2004.383.VLR	TfS 2004, 756
SKM2004.382.ØLR	TfS 2004, 754
SKM2004.381.ØLR	TfS 2004, 786
SKM2004.380.ØLR	TfS 2004, 725
SKM2004.379.VLR	TfS 2004, 736
SKM2004.378.TSS	TfS 2004, 732
SKM2004.377.HR	TfS 2004, 734
SKM2004.376.LR	TfS 2004, 738
SKM2004.375.BR	TfS 2004,
SKM2004.374.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.373.HR	TfS 2004, 703
SKM2004.372.ØLR	TfS 2004, 679
SKM2004.371.LR	TfS 2004, 739
SKM2004.370.TSS	TfS 2004, 726
SKM2004.369.ØLR	TfS 2004, 712
SKM2004.368.TSS	TfS 2004, 722
SKM2004.367.VLR	TfS 2004, 737
SKM2004.366.HR	TfS 2004, 702
SKM2004.365.ØLR	TfS 2004, 714
SKM2004.364.HR	TfS 2004, 711
SKM2004.363.TSS	TfS 2004, 709

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.362.TSS	TfS 2004, 700
SKM2004.361.TSS	TfS 2004, 699
SKM2004.360.ØLR	TfS 2004, 648
SKM2004.359.VLR	TfS 2004, 650
SKM2004.358.VLR	TfS 2004, 562
SKM2004.357.HR	TfS 2004,
SKM2004.356.HR	TfS 2004,
SKM2004.355.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.354.ØLR	TfS 2004, 484
SKM2004.353.ØLR	TfS 2004, 468
SKM2004.352.VLR	TfS 2004, 289
SKM2004.351.ØLR	TfS 2004, 330
SKM2004.350.TSS	TfS 2004, 718
SKM2004.349.LR	TfS 2004, 689
SKM2004.348.TSS	TfS 2004, 677
SKM2004.347.LR	TfS 2004, 690
SKM2004.346.LR	TfS 2004, 691
SKM2004.345.LR	TfS 2004, 666
SKM2004.344.LR	TfS 2004, 669
SKM2004.343.LR	TfS 2004, 665
SKM2004.342.LR	TfS 2004, 668
SKM2004.341.TSS	TfS 2004, 676
SKM2004.340.TSS	TfS 2004, 692
SKM2004.339.LR	TfS 2004, 670
SKM2004.338.LR	TfS 2004, 667
SKM2004.337.TSS	TfS 2004, 675
SKM2004.336.VLR	TfS 2004, 651
SKM2004.335.VLR	TfS 2004, 570
SKM2004.334.VLR	TfS 2004, 575
SKM2004.333.TSS	TfS 2004, 693
SKM2004.332.ØLR	TfS 2004, 569
SKM2004.331.VLR	TfS 2004, 624
SKM2004.330.HR	TfS 2004, 517

SKM2004.329.BR	TfS 2004,
SKM2004.328.BR	TfS 2004, 688
SKM2004.327.BR	TfS 2004, 664
SKM2004.326.VLR	TfS 2004, 682
SKM2004.325.VLR	TfS 2004, 683
SKM2004.324.VLR	TfS 2004,
SKM2004.323.ØLR	TfS 2004, 681
SKM2004.322.ØLR	TfS 2004, 660
SKM2004.321.VLR	TfS 2004, 662
SKM2004.320.ØLR	TfS 2004, 661
SKM2004.319.VLR	TfS 2004, 663
SKM2004.318.ØLR	TfS 2004, 654
SKM2004.317.VLR	TfS 2004, 684
SKM2004.316.VLR	TfS 2004,
SKM2004.315.ØLR	TfS 2004, 655
SKM2004.314.ØLR	TfS 2004, 656
SKM2004.313.VLR	TfS 2004, 685
SKM2004.312.VLR	TfS 2004, 686
SKM2004.311.VLR	TfS 2004, 687
SKM2004.310.VLR	TfS 2004, 572
SKM2004.309.ØLR	TfS 2004, 544
SKM2004.308.HR	TfS 2004, 622
SKM2004.307.ØLR	TfS 2004, 586
SKM2004.306.ØLR	TfS 2004, 547
SKM2004.305.ØLR	TfS 2004, 649
SKM2004.304.VLR	TfS 2004, 652
SKM2004.303.ØLR	TfS 2004, 543
SKM2004.302.ØLR	TfS 2004, 518
SKM2004.301.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.300.VLR	TfS 2004, 571
SKM2004.299.VLR	TfS 2004, 573
SKM2004.298.ØLR	TfS 2004, 568
SKM2004.297.HR	TfS 2004, 542

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.296.HR	TfS 2004, 541
SKM2004.295.VLR	TfS 2004, 574
SKM2004.294.VLR	TfS 2004, 631
SKM2004.293.ØLR	TfS 2004,
SKM2004.292.TSS	TfS 2004, 558
SKM2004.291.LR	TfS 2004, 626
SKM2004.290.TSS	TfS 2004, 560
SKM2004.289.LSR	TfS 2004, 641
SKM2004.288.TSS	TfS 2004, 559
SKM2004.287.LSR	TfS 2004, 635
SKM2004.286.LSR	TfS 2004, 636
SKM2004.285.LSR	TfS 2004, 638
SKM2004.284.LSR	TfS 2004, 634
SKM2004.283.LSR	TfS 2004, 563
SKM2004.282.LSR	TfS 2004, 625
SKM2004.281.LSR	TfS 2004, 633
SKM2004.280.LSR	TfS 2004, 637
SKM2004.279.LSR	TfS 2004, 639
SKM2004.278.LSR	TfS 2004, 640
SKM2004.277.VLR	TfS 2004, 548
SKM2004.276.HR	TfS 2004, 533
SKM2004.275.TSS	TfS 2004, 583
SKM2004.274.LR	TfS 2004, 593
SKM2004.273.TSS	TfS 2004, 620
SKM2004.272.TSS	TfS 2004, 582
SKM2004.271.ØLR	TfS 2004, 585
SKM2004.270.TSS	TfS 2004, 581
SKM2004.269.ØLR	TfS 2004, 534
SKM2004.268.LR	TfS 2004, 578
SKM2004.267.TSS	TfS 2004, 619
SKM2004.266.ØLR	TfS 2004, 546
SKM2004.265.ØLR	TfS 2004, 545
SKM2004.264.ØLR	TfS 2004, 497



SKM2004.263.DEP	TfS 2004, 526
SKM2004.262.LR	TfS 2004, 551
SKM2004.261.LR	TfS 2004, 577
SKM2004.260.VLR	TfS 2004, 498
SKM2004.259.HR	TfS 2004, 482
SKM2004.258.ØLR	TfS 2004, 466
SKM2004.257.HR	TfS 2004, 411
SKM2004.256.TSS	TfS 2004, 496
SKM2004.255.LSR	TfS 2004, 503
SKM2004.254.LSR	TfS 2004, 525
SKM2004.253.LSR	TfS 2004, 592
SKM2004.252.LSR	TfS 2004, 519
SKM2004.251.LSR	TfS 2004, 504
SKM2004.250.LSR	TfS 2004, 505
SKM2004.249.LSR	TfS 2004, 550
SKM2004.248.LSR	TfS 2004, 508
SKM2004.247.LSR	TfS 2004, 507
SKM2004.246.LSR	TfS 2004, 500
SKM2004.245.LSR	TfS 2004, 521
SKM2004.244.LSR	TfS 2004, 501
SKM2004.243.LSR	TfS 2004, 506
SKM2004.242.LSR	TfS 2004, 242
SKM2004.241.LSR	TfS 2004, 523
SKM2004.240.LSR	TfS 2004, 502
SKM2004.238.LSR	TfS 2004, 522
SKM2004.238.ØLR	TfS 2004, 483
SKM2004.237.LSR	TfS 2004, 524
SKM2004.236.LSR	TfS 2004, 499
SKM2004.235.LSR	TfS 2004, 549
SKM2004.234.LSR	TfS 2004, 520
SKM2004.233.HR	TfS 2004, 430
SKM2004.232.ØLR	TfS 2004, 467
SKM2004.231.LSR	TfS 2004, 488

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.230.TSS	TfS 2004, 516
SKM2004.229.ØLR	TfS 2004, 448
SKM2004.228.LR	TfS 2004, 471
SKM2004.227.ØLR	TfS 2004, 449
SKM2004.226.VLR	TfS 2004, 452
SKM2004.225.VLR	TfS 2004, 535
SKM2004.224.BR	TfS 2004, 536
SKM2004.223.ØLR	TfS 2004, 485
SKM2004.222.VLR	TfS 2004, 416
SKM2004.221.VLR	TfS 2004, 486
SKM2004.220.ØLR	TfS 2004, 431
SKM2004.219.ØLR	TfS 2004, 398
SKM2004.218.LR	TfS 2004, 472
SKM2004.217.LR	TfS 2004, 470
SKM2004.216.VLR	TfS 2004, 414
SKM2004.215.VLR	TfS 2004, 415
SKM2004.214.ØLR	TfS 2004, 397
SKM2004.213.ØLR	TfS 2004, 372
SKM2004.212.DEP	TfS 2004, 427
SKM2004.211.TSS	TfS 2004, 428
SKM2004.210.HR	TfS 2004, 393
SKM2004.209.ØLR	TfS 2004, 395
SKM2004.208.ØLR	TfS 2004, 396
SKM2004.207.ØLR	TfS 2004, 373
SKM2004.206.TSS	TfS 2004, 426
SKM2004.205.ØLR	TfS 2004, 412
SKM2004.204.ØLR	TfS 2004, 353
SKM2004.203.ØLR	TfS 2004, 354
SKM2004.202.VLR	TfS 2004, 433
SKM2004.201.VLR	TfS 2004, 357
SKM2004.200.LR	TfS 2004, 401
SKM2004.199.VLR	TfS 2004, 434
SKM2004.198.VLR	TfS 2004, 332

SKM2004.197.LR	TfS 2004, 403
SKM2004.196.LR	TfS 2004, 402
SKM2004.195.ØLR	TfS 2004, 587
SKM2004.194.ØLR	TfS 2004, 588
SKM2004.193.VLR	TfS 2004, 590
SKM2004.192.VLR	TfS 2004, 591
SKM2004.191.VLR	TfS 2004, 453
SKM2004.190.VLR	TfS 2004, 454
SKM2004.189.ØLR	TfS 2004, 487
SKM2004.188.TSS	TfS 2004, 425
SKM2004.187.VLR	TfS 2004, 331
SKM2004.186.ØLR	TfS 2004, 355
SKM2004.185.LSR	TfS 2004, 377
SKM2004.184.LSR	TfS 2004, 399
SKM2004.183.LSR	TfS 2004, 375
SKM2004.182.LSR	TfS 2004, 376
SKM2004.181.LSR	TfS 2004, 400
SKM2004.180.LSR	TfS 2004, 374
SKM2004.179.ØLR	TfS 2004, 358
SKM2004.178.ØLR	TfS 2004, 329
SKM2004.177.VLR	TfS 2004, 360
SKM2004.176.LR	TfS 2004, 404
SKM2004.175.LR	TfS 2004, 380
SKM2004.174.LR	TfS 2004, 378
SKM2004.173.LR	TfS 2004, 379
SKM2004.172.LR	TfS 2004, 341
SKM2004.171.DEP	TfS 2004, 344
SKM2004.170.HR	TfS 2004, 307
SKM2004.169.ØLR	TfS 2004, 310
SKM2004.168.ØLR	TfS 2004, 311
SKM2004.167.VLR	TfS 2004, 359
SKM2004.166.ØLR	TfS 2004, 255
SKM2004.165.TSS	TfS 2004, 328

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.164.TSS	TfS 2004, 343
SKM2004.163.LR	TfS 2004, 339
SKM2004.162.HR	TfS 2004, 308
SKM2004.161.LR	TfS 2004, 338
SKM2004.160.TSS	TfS 2004, 326
SKM2004.159.ØLR	TfS 2004, 272
SKM2004.158.BR	TfS 2004, 334
SKM2004.157.VLR	
SKM2004.156.ØLR	TfS 2004, 273
SKM2004.155.LR	TfS 2004, 340
SKM2004.154.VLR	TfS 2004, 275
SKM2004.153.VLR	TfS 2004, 276
SKM2004.152.ØLR	
SKM2004.151.ØLR	TfS 2004, 239
SKM2004.150.ØLR	TfS 2004, 313
SKM2004.149.ØLR	
SKM2004.148.TSS	TfS 2004, 294
SKM2004.147.TSS	TfS 2004, 295
SKM2004.146.LR	TfS 2004, 438
SKM2004.145.LR	TfS 2004, 293
SKM2004.144.HR	TfS 2004, 236
SKM2004.143.VLR	TfS 2004, 277
SKM2004.142.ØLR	TfS 2004, 238
SKM2004.141.LR	TfS 2004, 342
SKM2004.140.VLR	TfS 2004, 240
SKM2004.139.VLR	TfS 2004, 258
SKM2004.138.ØLR	TfS 2004, 256
SKM2004.137.TSS	TfS 2004, 327
SKM2004.136.LSR	TfS 2004, 291
SKM2004.135.VLR	TfS2004, 241
SKM2004.134.LSR	TfS 2004, 337
SKM2004.133.LSR	TfS 2004, 290
SKM2004.132.LSR	TfS 2004, 259

SKM2004.131.LSR	TfS 2004, 362
SKM2004.130.LSR	TfS 2004, 260
SKM2004.129.LSR	TfS 2004, 335
SKM2004.128.LSR	TfS 2004, 292
SKM2004.127.LSR	TfS 2004, 278
SKM2004.126.LSR	TfS 2004, 336
SKM2004.125.LSR	TfS 2004, 314
SKM2004.124.LSR	TfS 2004, 279
SKM2004.123.LSR	TfS 2004, 361
SKM2004.122.ØLR	TfS 2004, 254
SKM2004.121.DEP	TfS 2004, 280
SKM2004.120.ØLR	TfS 2004, 356
SKM2004.119.ØLR	TfS 2004, 237
SKM2004.118.VLR	TfS 2004, 215
SKM2004.117.ØLR	TfS 2004, 312
SKM2004.116.HR	TfS 2004, 162
SKM2004.115.VLR	TfS 2004, 213
SKM2004.114.LR	TfS 2004, 264
SKM2004.113.LR	TfS 2004, 263
SKM2004.112.TSS	TfS 2004, 351
SKM2004.111.TSS	TfS 2004, 252
SKM2004.110.HR	TfS 2004, 136
SKM2004.109.VLR	TfS 2004, 214
SKM2004.108.HR	TfS 2004, 135
SKM2004.107.ØLR	TfS 2004, 257
SKM2004.106.HR	TfS 2004, 309
SKM2004.105.TSS	TfS 2004, 234
SKM2004.104.LR	TfS 2004, 266
SKM2004.103.HR	TfS 2004, 180
SKM2004.102.ØLR	TfS 2004, 274
SKM2004.101.ØLR	TfS 2004, 436
SKM2004.100.ØLR	TfS 2004, 417
SKM2004.99.VLR	TfS 2004, 420

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.98.VLR	TfS 2004, 418
SKM2004.97.ØLR	TfS 2004, 588
SKM2004.96.ØLR	TfS 2004, 437
SKM2004.95.VLR	TfS 2004, 632
SKM2004.94.VLR	TfS 2004, 419
SKM2004.93.BR	TfS 2004, 421
SKM2004.92.ØLR	TfS 2004, 435
SKM2004.91.LR	TfS 2004, 226
SKM2004.90.LR	TfS 2004, 262
SKM2004.89.LR	TfS 2004, 261
SKM2004.88.ØLR	TfS 2004, 182
SKM2004.87.HR	TfS 2004, 179
SKM2004.86.ØLR	TfS 2004, 212
SKM2004.85.ØLR	TfS 2004, 183
SKM2004.84.ØLR	TfS 2004, 193
SKM2004.83.VLR	TfS 2004, 184
SKM2004.82.ØLR	TfS 2004, 181
SKM2004.81.TSS	TfS 2004, 251
SKM2004.80.TSS	TfS 2004, 250
SKM2004.79.LR	TfS 2004, 221
SKM2004.78.DEP	TfS 2004, 227
SKM2004.77.LR	TfS 2004, 222
SKM2004.76.LR	TfS 2004, 265
SKM2004.75.TSS	TfS 2004, 203
SKM2004.74.TSS	TfS 2004, 205
SKM2004.73.TSS	TfS 2004, 206
SKM2004.72.LR	TfS 2004, 202
SKM2004.71.HR	TfS 2004, 163
SKM2004.70.VLR	TfS 2004, 150
SKM2004.69.LSR	TfS 2004, 217
SKM2004.68.LR	TfS 2004, 173
SKM2004.67.HR	TfS 2004, 146
SKM2004.66.HR	TfS 2004, 116

SKM2004.65.ØLR	TfS 2004, 138
SKM2004.64.LR	TfS 2004, 224
SKM2004.63.LSR	TfS 2004, 201
SKM2004.62.LSR	TfS 2004, 196
SKM2004.61.LSR	TfS 2004, 198
SKM2004.60.LSR	TfS 2004, 218
SKM2004.59.LSR	TfS 2004, 167
SKM2004.58.LSR	TfS 2004, 165
SKM2004.57.LSR	TfS 2004, 199
SKM2004.56.LSR	TfS 2004, 220
SKM2004.55.LSR	
SKM2004.54.LSR	TfS 2004, 169
SKM2004.53.LSR	TfS 2004, 200
SKM2004.52.LSR	TfS 2004, 155
SKM2004.51.LSR	TfS 2004, 152
SKM2004.50.LSR	TfS 2004, 168
SKM2004.49.LSR	TfS 2004, 154
SKM2004.48.LSR	TfS 2004, 166
SKM2004.47.LSR	TfS 2004, 171
SKM2004.46.LSR	TfS 2004, 151
SKM2004.45.LSR	TfS 2004, 219
SKM2004.44.LSR	TfS 2004, 197
SKM2004.43.LSR	TfS 2004, 170
SKM2004.42.LSR	TfS 2004, 153
SKM2004.41.LR	TfS 2004, 172
SKM2004.40.LR	TfS 2004, 157
SKM2004.39.ØLR	TfS 2004, 118
SKM2004.38.HR	TfS 2004, 137
SKM2004.37.TSS	TfS 2004, 228
SKM2004.36.LR	TfS 2004, 223
SKM2004.35.LR	TfS 2004, 185
SKM2004.34.LR	TfS 2004, 158
SKM2004.33.TSS	TfS 2004, 204

## Henvisninger 2004; SKM - TfS

SKM2004.32.LR	TfS 2004, 156
SKM2004.31.ØLR	TfS 2004, 119
SKM2004.30.VLR	TfS 2004, 140
SKM2004.29.HR	TfS 2004, 164
SKM2004.28.LR	TfS 2004, 141
SKM2004.27.ØLR	TfS 2004, 120
SKM2004.26.ØLR	TfS 2004, 139
SKM2004.25.LR	TfS 2004, 225
SKM2004.24.TSS	TfS 2004, 114
SKM2004.23.VLR	TfS 2004, 121
SKM2004.22.HR	TfS 2004, 117
SKM2004.21.ØLR	TfS 2004, 96
SKM2004.20.VLR	TfS 2004, 194
SKM2004.19.ØLR	TfS 2004, 77
SKM2004.18.VLR	TfS 2004, 98
SKM2004.17.VLR	TfS 2004, 123
SKM2004.16.VLR	TfS 2004, 78
SKM2004.15.TSS	TfS 2004, 115
SKM2004.14.TSS	TfS 2004, 94
SKM2004.13.TSS	TfS 2004, 95
SKM2004.12.VLR	TfS 2004, 122
SKM2004.11.VLR	TfS 2004, 124
SKM2004.10.TSS	TfS 2004, 93
SKM2004.9.LR	TfS 2004, 87
SKM2004.8.LR	TfS 2004, 126
SKM2004.7.ØLR	TfS 2004, 147
SKM2004.6.ØLR	TfS 2004, 149
SKM2004.5.VLR	TfS 2004, 99
SKM2004.4.ØLR	TfS 2004, 64
SKM2004.3.ØLR	TfS 2004, 216
SKM2004.2.LSR	TfS 2004, 125
SKM2004.1.LSR	TfS 2004, 63



# *Emneregister*

## A

Abonnementsafgift F.1.2

Acontobeløb G.1.6.5.1, N.2.4, Q.1.3.3

Additionsmetoden A.2.1.3

Administration, fast ejendom D.11.8

Administrationsydelse D.4.2.3

Administrative bødeforlæg V.4.1

-, fortrydelse V.4.1

Advokater C.1.3, D.11.10, D.11.11, E.3, I.1.3

-, bestyrelsehonorer L.1.1

-, fast ejendom Q.1.2.1

Aerobic D.11.3

Afbetalingstillæg G.1.2.5

Afgiftsforhøjelse P.1.4

Afgiftsfri butikker I.1.10, I.1.13

Afgiftsfritagelse, ambassader mv. K.1.2

Afgiftsoplag D.9.3, I.1.11, M.1.1.1

Afgiftsoplag, fraførsel G.7.4

Afgiftspligtige personer C.1.1, K.1.1

Afgrænsning, hobby-erhverv C.1.4.1

Afmeldelse M.6

Afprøvning af varer I.3.2

Afregningsbilag F.1.2, N.2.2.4, N.2.5

Afrunding G.1.1

## Emneregister

Afskrivning, acontobeløb G.1.6.5.1

Afslutning af konti N.5.2.4

Afspænding D.11.3

Aftagelse af sorte varer og ydelser V.2.10

Aftenskoleundervisning D.11.3

Agentprovision G.1.2.4

Agenturer K.1.4

A-indkomst C.1.3, Q.1.4.2.5

Akkord G.1.6.1.2

-, frivillig G.1.6.1.3

Aktiebogsadministration D.11.11

Aktiedividender J.2.1.1

Aktier D.11.11, M.1.5

Aktieselskab C.1.2

-, under stiftelse M.1.1

Aktiver D.6.1

Akvarieudstilling D.11.6

Alkoholholdige drikkevarer I.1.1.3

Almennyttig karakter D.11.2

Almennyttige boligselskaber D.11.8

Almennyttige formål D.11.18, D.11.19

Alternativ behandling D.11.1

Amatøridrætsarbejde D.11.18, D.11.19

Amatørsports- og idrætsforening D.11.5

Ambassader K.1.2

Ambulancekørsel D.11.15

Amtskommune D.7

Amtsrådsforeningen D.7

Analyseinstitutter

- , private C.2.3

Andele D.11.11

Andelsbeviser D.11.11

Andelsbolig D.11.4

- , byggeri Q.1.2.5.1

Andelsboligforening D.11.8, Q.1.2.5.1

Anden egentlig sundhedspleje D.11.1

Anden fast ejendom end bygninger J.2.2.5, Q.1.3.3.1, Q.1.4.5.4, Q.1.5.1

Andre momspligtige personer C.2

Andre varer, midlertidig indførsel I.3.1.1.2

Angivelse P.1.1

Angivelsesfrister P.1.2

Angivelsesmåde N.4.3

Anlægsaktiver J.1.1.1

Anlægsarbejder D.4.2.4, Q.1.5.1

Anlægsudgifter, fast ejendom J.2.2.5

Anmeldelse, registrering M.1.1

Anmeldelsesblanket M.1.1

Annonceindtægter D.11.16

Annullering af handel G.1.5

Anpartsselskab C.1.2

## Emneregister

- , under stiftelse M.1.1

Anskaffelse, personbil J.3.1.7, J.3.5

Anskaffelse, vare-og lastvogne J.2.4

Ansvar

- , personligt V.2.11

Ansvarsbetingelser V.2.11

Ansvarssubjekt V.2.11

Antenneydelser C.1.4.2

Antikviteter K.1.2, O.1.2, R.3.4, R.4,

Antikviteter, indførsel G.7.2

Arbejdsformidling D.11.3.1

Arbejdskraft, levering af E.3

Arbejdsløshedskasser D.11.2

Arbejdstøj, fradrag J.1.1.1

Arbejdsudleje E.3

Arbejdsydelser M.1.4.1

- , på varer, der udføres I.1.2.2

Arkitekter

- , selvstændig virksomhed C.1.3

- , ydelser Q.1.3.3.2

Arrangementets varighed D.11.18

Arrangørens regning D.11.18

- , status D.11.18

Arv, indførsel I.3.2

Asylansøgere M.5.1

Auktion K.1.2

Auktionsholdere C.1.4, N.5.3

Auktionssalg N.2.3.1

Auktionssalær G.1.2.4

Autoriseret medicinalperson D.11.1

Aviser I.1.8, N.5.2.2.2

## **B**

Baccarat D.11.12

Bagatelgrænse J.4.2.4

Baller P.3

Bareboat charter I.1.4

Bankgaranti P.5.2.1

Bankospil D.11.12

Basarer D.11.12

Bedemandsvirksomhed D.11.17

Bedriftssundhedstjeneste D.11.1

Begravelse, indførelse I.3.2

Behandlingshjem D.11.1

Belønninger, indførelse I.3.2

Benzinregninger N.2.3.3

Beregning af omsætning J.2.1.1

-, reguleringsbeløb J.4.2.3

Beregningsregel, brugte personbiler R.5

-, brugte varer R.4

Beskatnings- og fradragstidspunktet F

## Emneregister

Beskatningssted E.1

Beskikket forsvarer V.4.5

Beskyttelse af ophavsret I.3.2

Bespisning D.4.2.2, K.1.3

Bestillingskontorer D.11.15

Bestyrelseshonorarer, advokater L.1.1

Betaling, fremmed valuta G.1.1

Betalingsmiddel D.11.11, F.1.3

Betalingsoversigter F.1.2, N.2.3.10

Betalingspligtig person E.3, L

- , hovedregel L.1.1

- , installering og montering L.1.2.2

Betalingsregler P.1

Betalingsregnskabet N.5.2.2.1

Betalingsstandsning F.1.2, G.1.6.2

Betalingstidspunkt F.1.3

Betingede rabatter G.1.4

Betingelser, eftergivelse X.1.1

- , henstand X.2.1

Biblioteker D.11.6

Biler D.9, J.3.1.7, J.3.5

Bilforhandlere J.3.5, Q.2.2.2

Bilradio D.2.3

Biludlejere J.3.4, J.3.5, Q.2.2.2

Biludlejning J.3.4, J.3.5, Q.2.2.1

B-indkomst C.1.3

Biograf D.11.6

Biomkostninger G.1.2.2

Bistand til udviklingslandene I.1.2.1

Bistand ved eftersyn T.3.2

Bisættelser D.11.17

Bitransaktioner, fast ejendom J.2.1.1

Bjærgning I.1.4

Blade D.11.13, I.1.2.1

Bladhuse M.1.4.1

Bladkiosk I.1.8

Blandede leverancer D.2.3, G.1.1, N.2.3

Blandet anvendelse, indkøb J.2.1.1

Blandet brug, lokaler J.2.2.4

Blinde I.3.2, M.3.2.2

Blod D.11.1

Blomsterpark D.11.6

Bogføring N.5.2.1.1

-, generelle regler N.5.1.1

-, elektronisk medie N.5.4

Bolig D.4.2.2, D.5.4, J.3.1.2, Q.1.5.1

-, indehaver eller personale J.2.2.2

Boligformål M.5.1

Boligretssager D.11.8

Boligselskaber D.11.8, D.11.13

## Emneregister

Bondegårdsferie D.11.8

Bortfald af eftergivelse X.4

Bortforpagtning D.11.8, Q.1.2.3

Bowlingbaner D.11.5, D.11.8

Brancheforeninger C.1.4.2

Brandsikring D.11.8

Brevforsendelser D.11.13

Broafgifter, fradrag

- , personmotorkøretøjer Q.2.2.1
- , Storebæltsbroen J.1.1
- , Øresundsbroen J.1.1

Brugsforeninger D.11.13

Brugsrettigheder D.11.11

Brugte biler N.5.3, R.5, Q.2.3

Brugte varer D.9, D.11.18, N.2.3.1,  
N.5.3, R.3.1, R.4, R.4.1.2

- , indsamlinger D.11.18

Brugtmoms R.1

- , individuelle metode R.1, R.4.1
- , periodevise metode R.1, R.4.1

Brønde D.11.8, D.11.9

Bugsering I.1.4

Bundgrænse, registrering M.1 M.3.1

Bureauer D.11.6

Buskørsel D.11.15



Busselskab K.1.3

Busser D.11.15, K.1.1, K.1.3

-, købsmoms J.3.1.7

-, udenlandske S.2

Bustransport E.3

Butikscenter C.1.4.2

Byfester D.11.12

Byggeadministration D.4.2.4, Q. 1.3.2.1

Byggearbejder M.1.4.1, Q.1

Byggemodning D.4.2.4, M.5, Q.1.2.2.1

Byggemoms Q.1

Byggeri D.5, Q.1

-, for egen regning D.5.2, G.2.3, Q.1.2, Q.1.4

-, for fremmed regning Q.1.2, Q.1.3

-, med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning  
Q.1.4.2.6

-, til eget brug D.4.2.4, D.5.4, Q.1.2, Q.1.4

-, til salg eller udlejning D.5.3, Q.1.2, Q.1.4

Byggevirksomhed D.5, G.2.3, Q.1

Byttehandel D.6.1, G.2.2, J.1.4, N.2.3.7, Q.1.3.2.2

Bødeansvar

-, juridiske personer V.2.11

-, objektivi V.2.11

Bødeforelæg, administrative V.3.1

Bødestraf V.2.2

Bøger, blade mv. I.1.2.1

## Emneregister

Børnehaver D.4.2.2, D.11.2

Både D.9.1

Bådpladser D.11.8

### C

Cafeteriaer D.11.2

Cafeteriavirksomhed D.11.18

Campingpas D.11.10

Campingpladser D.11.8

Charter I.1.4

Charterselskab K.1.3

Checks D.11.11

-, falske G.1.6.4

Computerspil D.11.12

Containere I.3.1.1.1

Copy-Dan D.11.4

Cykler D.11.15

-, købsmoms J.3.1.7

### D

Dagcentre D.11.2

Daglige kasseopgørelser N.5.3

Danida I.1.2.1

Danmark, momssats H

Danmarks Nationalbank I.1.6

Dans D.11.3

Dansk Røde Kors D.11.2

Dansk momsområde B.1

Dataavis I.1.8

Databehandling E.3

Datatipskuponer D.11.12

Debitor, tab G.1.6

-, regulering G.1.6.4

Dekoncetrerede opgaver K

Delebiler C.1.4.2

Delregistrering C.3, M.1.4

Deltagergebyr D.11.5

Delvis betaling F.1.3

Delvis fradragsret J.2

-, opgørelse J.2.1.4

Demonstrationsbåd D.9.1

Demonstrationskøretøjer Q.2.11

Den Europæiske Rumorganisation (ESA)I.1.1.5, K.1.2

Dentalvirksomhed D.11.1

Depositum/indskud D.11.8, G.1.1, G.1.2.3

Destinationsprincippet A.2.1.3

Destrueres under toldkontrol I.3.1.4

Detailhandlere C.1.3

Diplomater K.1.2, I.1.1.5, Q.2.12

-, indførsel I.3.7

Diplomater mv., leverancer til I.1.1.5

Diplomatiske repræsentationer K.1.2

## Emneregister

Direktoratet for Vejtransport K.1.3

Dispachør D.11.10

Distriktsblad I.1.8

Dokumentation J.1.2.6, M.1.1, N.5.2.1.2

Dokumenter, indførelse I.3.2

Dommerkendelse ved ransagning V.4.4

Drift

-, personbiler J.3.1.7, Q.2

-, vare- og lastvogne J.2.4, Q.2

Driftsmidler D.6.2, D.6.3, D.11.5.1, D.11.8, D.12, J.1.1.1, K.1.4

-, salg D.2.2

-, til eksport I.1.2.1

Driftsudgifter

-, personbiler J.3, Q.2

-, vare- og lastvogne J.2.4.2, Q.2

Drikkepenge G.1.2.1

Dyrlæge E.3., E.3

Dyrskuer D.11.6

Dødsboer G.1.6.1.1

## E

Edb-opbevaring N.6.1.1

-, ydelser D.4.2.3, E.3

Efterbetaling T.4

Efterbetalingsfaktura N.2.2.3

Eftergivelse G.1.6.1.6, X.1

- , bortfald X.4

Eftersyn T.1

- , hos andre T.2

Eftersynsretten, omfang T.1

Egen kantine J.3.2

Egen Kørselsafdeling D.11.16

Egen regning, byggeri D.5, Q.1.2, Q.1.4

Eget forbrug D.4.2.1, G.2.1

Ejendomsmæglere D.11.10, F.1.2, F.1.3

Ejendomsmæglersalær F.1.2, F.1.3

Ejendomsmæglerydelser F.1.2, F.1.3

Ejendomsret D.2.1, D.3.2, F.1.1

Ejerforeninger C.1.4.2, D.11.8

Ejerlejlighed D.11.8

Ejerlejlighedsforening D.11.4

Eksport N.5.2

- , af driftsmidler I.1.2.1

- , af maskiner I.1.2.1

Eksportmomsordningen M.1.4

Eksportsalg J.4.1.3.3

Eksportvirksomhed M.1.4.1

Elektricitet D.11.8

Elektronisk medie N.2.6.1

Elektronisk overførsel N.2.3.11

Elektroniske ydelser E.3.1.11

## Emneregister

Emballage G.1.2.2

-, udlån af G.1.2.2

Endelig afgørelse, straf V.4.3

Endelig indførsel I.3.2

Energibesparende foranstaltninger D.11.8

Engangsvederlag G.1.1

Engroshandel C.1.3

Enkeltledsavgift A.2.1.1

Enkeltmandsfirma C.1.2

Entréindtægt D.11.5, D.11.18

Entreprisesum F.1.2, Q.1.3.3

Ergoterapeut D.11.1

Erhvervelser D.9, E.4, F.2, G.6, I.2, L.2, O.1.1, Q.2.1

Erhvervestidspunktet F.2

Erhvervslejemål M.5.1

Erhvervsmæssig brug K.1.1

-, karakter K.1.3

-, passagerkørsel K.1.1

Erhvervsmæssig udlejning, momspligt ved opførsel mv. med henblik på Q.1.4.2.6

Erhvervsmæssig udlejning, frivillig registrering for M.5.1

Erindringskrivelser N.4.4, P.5.1.1

Erklæring M.5.1.1

Erstatninger J.5

-, modtager J.5.1.3

Erstatningsbeløb G.1.1, Q.1.3.2.5

Erstatningskrav D.4.2.1, J.5.1.2.2

ESA K.1.2, I.1.1.5

EU's momsområde B.2

-, 8. momsdirektiv K.1.1

EU-erhvervelser G.6, N.5.2

-, registrering M.2

EU-harmonisering, punktafgiftspligtige varer I.1.1.3

EU-institutioner I.1.1.5

EU-kommissionen I.1.1.5, K.1.2

EU-leverancer N.5.2

Euro G.1.1

EU-vareleverance F.1.5

## **F**

Factoring G.1.6.3

Fagblade D.11.4

Fagmesser D.11.12

Faktura F.1.2

Fakturabestemmelser, brugtmomsordningen, R.4.3

Fakturaindhold N.2.3

Fakturakrav N.2.3, Q.2.2.1

Fakturering i euro N.2.3, N.5.1

Fakturering med moms L.5

Faktureringsbestemmelser N.2

Faktureringspligt N.2.2

Faktureringstidspunktet F.1.2, F.2, N.2.3

## Emneregister

Faldskærmsudspring D.11.3

Falske checks G.1.6.4

Farmaceutiske produkter I.3.2

Fast ejendom D.2.2, D.4.2.4, D.11.5.1, D.11.8, D.11.9, J.2.1.1, J.2.2, M.1.4.1, Q.1

-, bortforpagtning M.5

-, definition M.5

-, erhvervsmæssig udlejning M.5.1

-, frivillig registrering M.5, Q.1.2.2.1, Q.1.2.3.1

-, indkøb J.2

-, salg M.5

-, udlejning M.5

-, ydelser E.3

Fast forretningssted E.3, M.1.3

-, ydelser E.3

Fastsatte forskrifter, overtrædelse V.2.7

Fastsættelse af afgiftstilsvar, frist for T.4.3

Fastsættelse af godtgørelse af afgift, frist for T.4.3

Fejlagtig angivelse K.1.6

Feriebolig D.11.8, D.11.16

Feriehjem D.4.2.2

Filial M.1.3

-, overførsel af varer til G.6

Filmforevisning D.11.6

Finansielle aktiviteter D.11.11, E.3, K.1.4

Finansieringsselskab D.6.2, G.1.6.3



- , tilbagetagelse J.6.2

Finansieringstillæg G.1.2.5

Finansieringsvirksomhed D.11.8

Fiskeri M.1.1, M.1.4.1

Fiskeriret D.11.8

Fjernsalg E.2.2.2, N.5.3

Fjernsalg, momsregistrering M.1.3

Fjernsynsudsendelser D.11.6

Fjernsælger

- , udenlandsk M.1.3

Flerledsafgift A.2.1.2

Fly D.9.1, M.1.4.1

- , (bortset fra sportsfly) I.1.2.3

- , købsmoms J.3.1.7

- , levering af varer E.2.3

- , salg af I.1.4

- , udlejning I.1.4

- , udstyr og ydelser til I.1.3

Flygtninge M.5.1

Fly og skibe, proviant I.3.1.2

- , reparationsarbejder mv I.1.5

- , udenrigsfart I.1.3

Flyselskaber K.1.3

Flyttegods I.3.2

Flyttegodtgørelse D.11.8

## Emneregister

Flyveopvisning D.11.6

Flyveskoler I.1.4

FN I.1.1.5

Fodboldkampe D.11.5.2

Fogedforretning D.11.8

-, forgæves G.1.6.1.4

Fogedsager D.11.8

Fond C.1.2, C.1.4

Forbrugsforeningen af 1886 G.1.3.1

Forbrugslandet D.9.2

Fordringer D.11.11

-, overdragne G.1.6.3

Foredragsvirksomhed D.11.7

Foreløbig

-, fastsættelse P.1.4

-, opgørelse J.2.1.1.1

-, prøvelse M.6

Foreninger C.1.2, C.1.4.2, D.11.4, D.11.18

-, henstand X.3

Foreningsblade D.11.4, D.11.18, I.1.8

Forfaldstidspunktet F.1.2

Forfattervirksomhed D.11.7

Forgæves fogedforretning G.1.6.1.4

Forhandler D.6.2

Forhandlerrettigheder D.6.2

Forkortet momsperiode

-, fritagelse P.5.1.3

Forlystelse D.11.5, D.11.6

Formidler D.11.10, M.1.4.1

Formidling

-, i eget navn D.3.3

-, i fremmed navn D.3.3, I.1.7

-, egen regning D.3.3

-, fremmed regning D.3.3

-, af arbejdskraft D.3.3

-, af ydelser D.3.1, D.3.3

Formidlingshonorar D.3.3

Formidlingsvirksomhed D.11.8

Formidlingsydelser D.3.3, E.3, E.3, I.1.7

Formkrav, faktura N.2.1

Forpligtelser til undladelse E.3

Forrentningsbetingelser F.1.3

Forretningsmæssig disposition

-, reel M.1.4.1

Forsamlingshuse G.1.1.3

Forsendelse E.2.2, G.1.2.2

Forsendelse

-, købers risiko J.5.1.1

-, ringe værdi I.3.2

-, sælgers risiko J.5.1.1

## Emneregister

- , transportvirksomhedens  
risiko J.5.1.1  
Forsendelsesomkostninger, indførsel G.7.1  
Forsent afgivet angivelse P.1.4  
Forsikring G.1.2.2, K.1.4  
Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed D.11.10, K.1.4  
Forsikringsagentur D.11.10  
Forsikringsmægler D.11.10  
Forsikringsomkostninger, indførsel G.7.1  
Forsikringsselskaber D.11.10, K.1.4  
-, eftersyn T.2.4  
Forsikringsvirksomhed D.11.10, K.1.4  
Forskningsinstitut  
-, statsfinansieret C.2.3  
Forskudsvis udbetaling P.8  
Forsvar, traktatlige forpligtelser I.3.8  
Forsvarerbistand V.4.5  
Forsvarsmateriel K.1.2  
Forsyningsvirksomheder, offentlige C.2.2,  
Forsæt V.1  
Forsætlig overtrædelse V.2.8  
Forsæt til afgiftsunddragelse V.3.2  
Forsøgsdyr I.3.2  
Fortjeneste

- , ulovlig V.2.11

Fortoldningsangivelsen K.1.6

Fortoldningstidspunktet F.3

Fortrydelsesret K.1.6

Forudbetaling F.1.3

Forureningsskader I.1.3

Forvaltning af værdipapirer E.3

Forventede tab, fradrag for G.1.6.2

Forædling F.3

- , aktiv D.10, F.3

- , passiv G.7.3

Forældelse af strafansvar V.5

Fotokopier D.11.6

Fradrag J

- , brugtmoms R.5

- , ikke-konstaterede tab G.1.6.1.7

Fradragsret J

- , byggeri for egen regning Q.1.4.5

- , frivillig registrering M.5.1.1

- , motorkøretøjer Q.2

Fraførsel G.7.4

Fremmed kantine J.3.2

Fremmed valuta N.2.3, N.5.1

- , betaling i G.1.1

Fremskyndet tilbagebetaling P.1.3

## Emneregister

Fremstillingsvirksomhed C.1.3

Frihavnen, fraførsel G.7.4

Frilager D.9.3, F.3, I.1.9, M.1.1.2

Frimærker D.11.14, N.5.2.2.2

Fristregler T.4.3

Fritagelse for registrering M.3

Fritagelser D.11

Fritagelsesattest I.1.1.5

Fritidshjem D.4.2.2

-, købsmoms J.3.1.4

Frivillig registrering D.11.8, M.5

-, akkord G.1.6.1.3

-, ordning, brugtmoms R.1

-, sikkerhedsstillelse P.5.1.6

Fuld fradragsret J.1.1

Fusion G.1.6.4

Fysioterapeuter D.11.1

Fysioterapi D.11.1

Fysiske personer, henstand X.3

Fællesantenneforeninger D.11.4

Fællesregistrering C.3, L.7, M.1.5

Fællesskabsforsendelse D.10, K.1.1

Færdselsstyrelsen K.1.3

Færebilletter G.1.1, Q.2.2.1

Færgeoverfart D.11.15

Færger, købsmoms J.3.1.7

Førstedagskuverter D.11.13

Førstegangssalg, kunstværker M.3.2

## **G**

Galopløb D.11.5

Garagepladser D.11.8

Garantibeløb G.1.1 Q.1.3.3.3

Garantier G.1.1

Garantiforpligtelser D.11.10

Garantireparation D.2.4

Garantistillelse D.11.11

Gas D.2.2, D.11.8

Gaveforsendelser I.1.2.1

Gaver D.2.4, D.4.2.1, D.4.2.2, D.11.5, D.11.12, K.1.3

Gebyr D.11.8, D.11.11, D.11.12, N.4.4, P.5.1.7

-, for sen betaling G.1.2.2

Genbrugsbutikker D.11.19

Generel forbrugsbeskatning A.2

Generel straffebestemmelse V.2.1

Genforsikringskontrakter K.1.4

Gennemsnitsvederlaget S.2.2

Genoptagelse T.4.3

Gentagelsesvirkning V.4.3

Gevinst for øje D.11.3

Giroindbetalingskort F.1.2

## Emneregister

Global Refund DK A/S I.1.2.1.1

Goder

-, immaterielle C.1.4

-, materielle C.1.4

Godsregistrering K.1.6

Godtgørelse K, K.1.3, K.1.5

-, erhvervmæssig brug K.1

-, indførsel uden for EU K.1.6

Godtgørelsesordning I.1.2.1.1, K.1.2, K.1.3

Golfbane M.5.1

Golfklub M.5.1

Golfudstyr D.11.5

Goodwill D.6.2

Gravning af grav D.11.17

Gravsted D.11.17

Grov uagtsomhed V.1, V.3.2

Grundejerforening D.11.8

Grundstødning I.1.3

Grænsenummerplader I.1.2.1

Grænseoverskridende ydelser E.3

Grænsepladebiler Q.2.13

Guld D.11.21, I.1.6

Gymnastik D.11.3

Gældsbreve D.11.11

Gældssanering G.1.6.1.6



Gæstgiverier D.11.8

## **H**

Halmfyringsanlæg J.2.2.3

Handicappede I.3.2

Hangarafgifter I.1.3

Harmoniserede punktafgifter I.1.1.3

Hegn D.11.8, Q.1.2.2

Heilpraktikere D.11.1

Helcharter I.1.4

Henstand G.1.6.1.6, X.2

-, klage X.5

Herberger D.11.2

Herværende repræsentant M.1.3, N.2.3.5, N.2.3

Historisk baggrund A.1

Hjemmehjælp

-, varig C.2.3

Hjemmehjælpsydelse D.11.2

Hjemmeservice G.1.1.1.2

Hobbyvirksomhed C.1.4.1

Hospitalsbehandling D.11.1

Hotel - og restaurationsregninger K.1.2

Hotel- og restaurationsydelse D.4.2.2, J.3.2, Y.2.3

Hoteller D.11.8, D.11.16

Hotellophold D.4.2.1, J.3.1.6, K.1.3

Hovedvirksomhed M.1.4.1

## Emneregister

Humanitære organisationer K, K.1.5

Husleje M.5.1

Hyrevognskørsel D.11.15

Hædersbevisning I.3.2

Hæftelse, oplag I.1.11

-, betalingspligtige personer L.6

Håndværksarbejde D.4.2.4

Hårde hvidevarer D.2.3

### I

IAPSO I.1.2.1

Idrætsarrangement D.11.5.2

Idrætsforening D.11.5, M.5.1

Igangværende byggearbejder F.1.2

Ikke-konstaterede tab, fradrag G.1.6.1.7

Ikrafttrædelsesbestemmelser Y.1

IMF I.1.1.5

Immaterielle aktiver D.6.2

-, goder C.1.4

-, rettigheder C.1.4, D.2.3

-, overdragelser af rettigheder E.3

Import I.3, L.4

Importafgifter D.8

Importmoms D.10, F.3, G.7, J.1.2.3, K.1.6, O, P.4, R.2, R.4.1.1

Importvirksomheder P.5.1.2

Impressarioer D.11.6

Incommingbureauer D.11.16

Indbetalingskort F.1.2, N.2.3.8

Indenrigspersonbefordring K.1.3

Indførsel D.10, F, F.3, G.7.1, I.3, K, K.1.1, K.1.2, P.4

-, almen interesse I.3.2

-, arv I.3.2

-, begravelse I.3.2

-, dokumenter I.3.2

-, forsendelsesomkostninger G.7.1

-, forsikringsomkostninger G.7.1

-, handelsmæssig aktivitet I.3.2

-, midlertidig D.10

-, motorkøretøjer I.3.2

-, personlig karakter I.3.2

-, varer til andet EU-land I.3.4

-, varer til afprøvning I.3.2

-, varer til brug for statsoverhoveder I.3.2

-, varer til brug ved transport I.3.2

-, ydelser I.3.6

-, ægteskab I.3.2

Indgående afgift N.5.2, O.1.2

Individuelle købs-/salgspriser R.4.1

Indkøb, blandet anvendelse J.2

-, delvis privat J.2.1.2

-, fast ejendom J.2.2

## Emneregister

- , visse tilkørselsveje J.2.3

Indkøbsforeninger G.1.6.4

Indre marked I.1.1, I.3.2.1

- , andre varer I.3.2.1

- , transportmidler I.3.2.1

Indsamling D.11.18

Indskud F.1.3, G.1.2.3

Informationsvirksomhed D.11.16

Ingen fradragsret J.3

Inkassovirksomhed D.11.11, G.1.6.1.7

Inseminør E.3.4.3

Insolvenserklæring G.1.6.1.4

Installation N.2.3.6, N.5.3

Installationsarbejde D.9

- , skibe og fly I.1.5

Installering E.2.2.1, L.1.2.2

Instrumenter I.3.2

Interessentskab C.1.2

Intern

- , handel M.1.5

- , omsætning M.1.5

Internationale organisationer I.1.1.5, K.1.2

Internationalt kontrolsamarbejde T.5

Investeringsfonde D.11.11

Investeringsforeninger D.11.11

Investeringsgoder D.6.3, I.3.2, J.4, K.1.4, N.5.2.1.3, Q.2.10, Y.2.4

-, regulering af M.5.1.2

-, salg J.2.1.1, J.4.1.3.3

-, ændret anvendelse J.4.1.3.1, J.4.1.3.2

Investeringsgodebegrebet J.4.1.2

INZO-dommen C.1.4, M.6

## **J**

Jagtret D.11.8

Journaler N.5.1

Journalistvirksomhed D.11.7

Jubilæumsplatter D.11.18

Judosport D.11.3

Julekort D.11.18

Julemærker D.11.18

Juleplatter D.11.18

Juridiske og fysiske personer C.1.2

Juridiske personer M.2, V.2.11,

-, henstand X.3

## **K**

Kalkuleret salgspris D.8

Kantiner G1.1.3, M.3.2.1

-, egen J.3.2

-, fremmed J.3.2

-, fængsler G.1.1.3

-, sygehuse G.1.1.3

## Emneregister

Kapsejlads D.9.1

Karruseller D.11.6

Kassedifferencer D.2.4

Kassekladde N.5.3

Kassekredit D.11.11

Kasseregnskabet N.5.2.2.1

Kassestrimler N.5.1

Kataloger D.11.6

Katastroferamte I.3.2

Kiosker D.11.2

Kioskvirksomhed D.11.18

Kirkeligt arbejde D.11.18

Kirker D.11.19

Kiropraktik D.11.1

Kladder N.5.1

Klargøring af fly I.1.5

Knallerter, købsmoms, J.3.1.7

Koda D.11.4

Kommissionsaftaler D.2.1, D.3.1

Kommissionshandel F.1.4

Kommunalt værk C.2.2

Kommune D.7

Kommunernes Landsforening D.7

Komponistvirksomhed D.11.7

Koncernforbundne selskaber

-, fællesregistrering M.1.5

Koncerter D.11.6

Konkurrencefordrejning D.11.20

Konkurrenceforvridning C.1.4.2

Konkurrenceklausuler E.3

Konkurs- og dødsboer, forventede tab G.1.6.2

Konkursboer G.1.6.1.1

-, fortsat drift af G.1.6.4

Konnossementer D.11.11

Konsignation F.1.4

Konsortiebyggeri G.1.6.4

Konstaterede tab, fradrag G.1.6.1

Konsulenter C.1.3

Konsulentvirksomhed D.11.10

Konsulentydelse D.11.1

Konsulære repræsentationer K.1.2

Kontaktlinser D.11.1

Kontingent C.1.4.2

Kontingentafgiftsoplag I.1.12

Konto for EU-erhvervelser N.5.2

-, EU-leverancer N.5.2

Kontogebyrer, stormagasiner G.1.2.5

Kontokurantkonti D.11.11

Kontoringe G.1.6.4

Kontoudtog D.11.11

## Emneregister

Kontrakter D.3.2

-, tidsbegrænsede D.3.2

Kontrol- og regnskabsbestemmelser K.1.3, K.1.4

Kontrolbestemmelser T

Kontrolaftersyn T.1

Kosmetiske operationer D.11.1

Kost D.4.2.2, J.3.1.1

-, virksomhedens indehaver J.3.1.1

Kreditbegrænsning P.5.1

Kreditgarantier D.11.11

Kreditkort D.11.11, N.2.3.9

-, gebyr G.1.3.2

-, provision af G.1.2.4

Kreditkøbsaftaler D.11.11, G.1.2.5, J.2.1.1

Kreditkøbstillæg G.1.2.5

Kreditmetoden A.2.1.3

Kreditnota N.2.1, N.2.2.3, N.2.3.13

Kulturelle aktiviteter D.11.6

Kulturelt materiale I.3.2

Kunder, eftersyn T.2.2

Kunst og kultur, leveringssted E.3

Kunsthåndværk I.1.4

Kunstgenstande M.3.2.3, O.1.2, R.3.2, R.4, R.4.1.1,

-, indførsel G.7.2

Kunstnere M.3.2.3



- , salg af egne værker G.5  
Kunstneres salg D.11.7  
Kunstsøjtøløb D.11.6  
Kunstværker I.3.2  
- , førstegangssalg M.3.2.3  
Kurcenter D.11.1  
Kursavancer J.2.1.1  
Kurser D.11.3.1  
Kursfastsættelse, pantebreve G.1.6.5  
Kursuslokaler D.11.8  
Kursusvirksomhed D.4.2.2, D.11.3  
- , erhvervmæssig J.3.3  
Kvalitetskontrol, lægemidler I.3.2  
Køb af ydelser fra udlandet E.3  
- , andre EU-lande N.5.2.3  
- , fra EU-lande J.1.2.4  
- , fra private N.2.3.1  
- , uden for EU J.1.2.4  
Købekontrakter D.3.2, D.11.11, N.2.3  
Københavns Frihavn D.9.3, F.3, I.1.9, M.1.1.2  
Købsmoms J.1.2, K.1.6, N.5.2.1, O.1.2, Q.1.4.5  
Købsmomskonto N.5.2  
Køreskoler J.3.5, Q.2.2.2  
Køreundervisning D.11.3  
Køreteknisk anlæg D.11.8

## Emneregister

Kørsel J.2.4.1, Q.2.4.2

### L

Ladningskontrol I.1.3

Lagerleje D.9.3

Lageropgørelse N.6, N.6.2

Landbrug M.1.1, M.1.4.1

Landbrug/fiskeri N.4.2.1

Landbrugsvarer, indførsel G.7.1

Last- og varevogne J.2.4

Lastning, ydelser E.3

Leasing, personbiler E.3, J.3.4, N.2.3

Leasingselskab D.6.2

Legemsøvelser D.11.3

Leje, vare- og lastvogne J.2.4, J.2.4.3

Lejeforhold D.3.2

Lejeforhøjelser D.11.8

Lejekontrakter D.3.2, D.11.11

Lejemål M.5.1.2

Lejlighedsvis kørsel S.2.3.4

-, registrering P.3

Leverancer F, I.I, M.I, O.1.1

-, reelle M.1.4.1

-, til EU-lande I.1.1

-, uden for EU I.1.2

Leverandører, brugtmoms R.2

-, eftersyn T.2.1

Levering D.2.1

-, af kost D.11.2

-, af varer E.2

-, af ydelser E.3

Leveringssted E

-, erhvervelse E.4

-, fast ejendom Q.1.2.1

-, fly E.2.3

-, skib E.2.3

-, tog E.2.3

-, udlejning af motorkøretøjer Q.2.9

-, varer E.2

-, ydelser E.3

Leveringstidspunktet F11, F.1.2, F1.4, F.1.5, J.1.2, Q.1.3.3, Q.1.4.4

Liberale erhverv C.1.3

Licensrettigheder D.2.3, E.3

Ligestilling med indenlandsk salg I.3.3

Likvidation, frivillig C.1.6.1.3

Likvidationsakkord C.1.6.1.2

Listesystemet I.2, N.4

Lodsning, ydelser E.3

Lodsedler D.11.12

Lokalaviser i.1.8

Lokaler, blandet brug J.2.2.4

## Emneregister

- , ikke virksomheden J.2.2.2

- , udlejning J.2.2.2

Loppemarkeder D.11.12, D.11.16

Lotterier D.11.12

Lotto D.11.12

Luftfartsselskab K.1.3

Luftfragtaftaler I.1.2.3

Luftgynger D.11.6

Lufthavnsvirksomhed I.1.3

Lydavis I.1.8

Lykkehjul D.11.6, D.11.12

Lysskilte D.11.15

Lystfartøjer I.1.2.1, I.1.2.2, I.1.3, I.1.4, M.1.4.1

- , definition I.1.4

- , uden for EU I.1.2.1

Læger C.1.2, C.1.3

Lægevirksomhed D.11

Løbende driftsudgifter J.1.1.1

- , leverancer N.2.3.8

Lønindholdelse P.2.2

Lønmodtagere C.1.3

Løsøregenstande D.11.5.1, D.11.8

Lån D.11.8

Låne- eller opsparingsforhold F.1.3

Lånedokumentet F.1.3

Långivning D.11.11

## M

Mad- og drikkevarer G.1.1.3

Mandskabsvogne, købsmoms J.3.1.7

Markedsordninger G.7.1

Marketenderier G.1.1.3, M.3.2.1

Maskiner D.6.2, D.6.3

-, til eksport I.1.2.1

Materielle goder C.1.4

Medarbejderaktier M.1.5

Medarbejdertelefoner J.2.3.

Medlemsrabatter G.1.3.1

Medvirken til momssvig V.2.10

Mellemhandler I.2

Merværdiafgiftsprincippet A.5.1

Midlertidig anvendelse D.8

-, brug af maskiner mv. til eksport I.1.2.1

-, indførsel D.8, I.3.1.1

-, indførsel, fraførsel G.7.4

Midlertidig overførsel D.8, I.1.1.4

-, udstillinger P.3

Mineralolier I.1.1.3

Misbrugere D.11.1

Mobile bygninger D.11.8

Moderermælksstatning S.1

## Emneregister

Modernisering D.4.2.4, D.5.3.1, D.5.4.1, D.11.8, Q.1.4.2.3

Moderselskab M.1.5

Modregning D.2.4, P.7

Modtagerlandet F.1.5

Momsafregning, udenlandske busser S.2

Momsangivelse

-, urigtig V.2.1

Momsbekendtgørelsen K, K.1.1

Momsbeløbet K.1.6

Momsens indførsel A.4

Momsens neutralitet A.3.2

Momsforhøjelse P.1.4

Momsfradrag K.1.4

Momsfri foreninger C.1.4.2, D.11.4

Momsfrihed K.1.6

-, endelig indførsel I.3.2

Momsfritagelser I

-, motorkøretøjer Q.2.1

-, NATO I.1.14

-, varer I.1.1.1

Momsgodtgørelse K, K.1.4, K.1.6, M.1.4.1

Momsgrundlaget G

-, blandede leverancer G.1.1

-, brugtmoms R.4, R.4.1.1, R.4.1.2, R.4.2

-, byggevirkksomhed D.5.5., G.2.3, Q.1.3.2, Q.1.4.3

- , byttehandel G.2.2, Q.1.3.2.2
- , genindførsel G.7.3
- , motorkøretøjer Q.2
- , omfanget G.1.2
- , udtagning G.2.1
- Momshæleri V.2.6
- Momsområder B
- Momsperiode F
- , ændring P.1.2.4
- Momspligtens indtræden F
- Momspligtige
- , foreninger C.1.4.2
- , personer C.1, C.1.1, Q.1.2.6, Q.1.4.2.1
- , personer, andre C.2
- , transaktioner D.1, Q.1.2.4
- , ydelser D.2.3
- Momsregistrering M, Q.1.2.7
- Momssats H
- Momssystemet generelt A.5
- Momstilsvaret K.1.1, O
- Momsudbetaling
- , forskudsvis M.1.4.1
- Momsunddragelse V.2.1
- Montering E.2.2.1, L.1.2.2, N.2.3.6, N.5.3
- Monteringsarbejde D.9

## Emneregister

Moratorium G.1.6.1.2

Moteller D.11.16

Motorbåd D.9.1

Motorcykler D.11.15

Motorkøretøjer D.4.2.2, D.9.1, I.3.2

-, flyttegods I.3.2

-, uden for EU I.1.2.1

Motorløb D.11.5.2

Motorsvæveplaner I.1.4

Museer D.11.6

Museumskort D.11.6

Musikere D.11.7

Mælk D.11.1

Mødelokaler D.11.8

Mønter D.11.11

Målerpasning D.11.8

**N**

NATO, forsvar I.3.8

-, personel, indførsel I.3.7

-, infrastrukturprogrammer K.1.2

-, momsfrigørelse I.1.14

-, styrker K.1.2

Naturalafflønning D.4.2.2, J.3.1.3

Naturalier D.2.4

Nedrivning af bygninger, fradrag J.1.1.1



Negativ moms, tilbagebetaling M.6

Negativt afgiftstilsvær P.7

Normalbøder V.3.2

Nul-sats I

Nummerering N.2.3

Nummerplader

-, udlæg for G.1.3.2

Nybyggeri D.11.8

Nye motorkøretøjer

-, erhvervelse Q.2.6

-, salg Q.2.6

Nye transportmidler D.9.1, I.1.1.2, N.3, V.2.4

Nyregistrerede virksomheder P.1.2.3

Nægtelse af registrering P.5.3

Næring, momspligt ved opførsel mv. med henblik på salg som led i Q.1.4.2.6

Nødvendigt udstyr, fly og skibe I.1.3

## O

Objektive kriterier P.5.1.4.1

Objektivt bødeansvar V.2.11

Obligationer D.2.2, P.5.2.1

OECD I.1.1.5

Offentlige

-, baller P.3

-, forsyningsvirksomheder D.7, C.2.2

-, indsamlinger D.11.18

## Emneregister

- , institutioner D.7, D.11.2, Q.1.4.2
- , institutioner, andre C.2.3
- , spildevandsanlæg C.2.2
- Offentlig transport C.2.2
- Officerer, udenlandske K.1.2
- Officielle publikationer I.3.2
- Olieleverancer F.1.3
- Olieselskaber F.1.3
- Ombygning D.5.3.1, D.5.4.1, D.11.8, Q.1.4.2.3
- , lystfartøj I.1.2.2
- Ombytning G.1.5
- Omdannelse G.7.3
- Omfakturering V.2.9
- Omladning, ydelser E.3.7
- Omprioritering D.11.8
- Omsætningsfordelingen K.1.4
- Opbevaring, fakturakopi N.2.6
- Opbevaringsbokse D.11.8
- Opbevaringspligt N.6.1
- Opbevaringssted N.6.1
- Opførelse D.11.8
- , bygninger J.2.2.1, Q.1.4.2.2
- , fast ejendom D.5.3, D.5.4, M.5.2, Q.1.4.2.2
- Opgørelse, momstilsvaret O
- , tab G.1.6.5

Ophavsrettigheder D.2.3

Opholds- og standpladsafgifter I.1.3

Oplagte varer F.3, I.1.9, M.1.1.2

Oplysninger

- , fortielse af V.1
- , urigtige V.1
- , vildledende V.1

Oplysningspligt T.3.1

Oplysningsmateriale til turistformål I.3.2

Oplæggelse I.1.9

Oprettelse af oplag I.1.11

Oprettelsesafgifter G.1.2.3

Opsparingsøjemed F.1.3

Optiker D.11.1

Opvisningskamp D.11.5.2

Ordener, indførsel I.3.2

Ordensforskrift M.1.2

Organer D.11.1

Organisationer, internationale K.1.2

Organisationers udlejning D.11.8

Originalfakturaer K.1.1

Overdragelse D.2.1, D.6.2

- , driftsmidler J.4.1.3.5
- , reguleringsforpligtelse J.4.1.4.1
- , rettigheder E.3

## Emneregister

- , varer D.3.1
- , varelager N.2.3.13
- , vederlagsfrit D.4.2
- , virksomhed D.6.2, G.1.6.3
- Overførsel af varer D.8, D.9.2, F.1.5, N.5.2.3
- Overførsler I.1.1.4
- Overgangsbestemmelser i.3.2.1, Y.1
- Overgangsregler I.3.2.1
- Overnatning D.4.2.2
- Overpris D.11.14
- Overskuddets anvendelse D.11.18
- Overskydende moms P.8
- Oversættelse D.11.7
- Overtrædelse af lovforpligtelsen V.2.2
  - , fastsatte forskrifter V.2.7
  - , forsætlig V.2.8
  - , forsøg V.3.2
  - , gentagelse V.3.2
  - , medvirken V.3.2
  - , ordensforskrifter V.3.2
- P**
- Pakkearrangementer D.11.16
- Pakker D.11.13
- Pakkerejser D.11.6
- Paller I.3.1.1.1

Pantebreve D.11.11

-, kursfastsættelse G.1.6.5

Panthaverdeklarerationer G.1.2.5

Parkeringsafgift D.11.8, G.1.1

Parkeringspladser D.11.8

Parthaver D.7

Passagerkørsel D.11.15

Passiv kapitalanbringelse J.2.1.1

Patenter, udlæg G.1.3.2

Patentrettigheder D.2.3, E.3

PBS-betalingsoversigt F.1.2, N.2.3.10

PC, køb og videresalg C.2.3

Pengeinstitutter D.11.11, K.1.4, M.1.5

-, eftersyn T.2.3

Pensionskasser D.11.10, D.11.11

Periodens momstilsvær O

Periodevise opgørelsesmetoder R.4.2

Periodiske posteringer N.5.1

Personale, udtagning D.4.2

Personaleudgifter J.1.1.1

Personer

-, juridiske C.1.1

-, fysiske C.1.1

Personbefordring D.11.15

Personbiler D.11.15, J.3.1.7, K.1.3

## Emneregister

- , brugte R.5

Personlig indsats C.1.4.1

Personlige ejendele, indførsel I.3.2

Personlige forhold, strafnedsættelse V.3.3

Pilotuddannelse D.11.3

Plejehjem G.1.1

- , minibus D.2.4., D.6.1

Plejhjemssydelser C.2.3, D.11.2

Plejeservice D.11.1

Politi, samarbejde T.3.2

Portoudgifter

- , udlæg for G.1.3.2

Postadresse M.1.3

Postboks D.11.13

Postkassetømning D.11.13

Postordre

- , udlæg for portoudgifter G.1.3.2

Postydelser D.11.13

Prisafslag G.1.4

Prisangivelse N.2.3

Privat anvendelse J.2.1.2

- , indkøb J.2

Privat brug D.4.2, D.4.2.1, D.4.2.3

Privat salg af transportmiddel C.2.1

Privatbaner D.11.13

Private K.1.6

-, effekter C.1.4

-, formål C.1.4.1

-, køb og salg D.9

Processuelle regler V.4

Produktionsrettigheder D.6.2

Produktionsskoler D.11.3

Professionelle idrætsudøvere D.11.5.2

Projektering D.4.2.4, D.5, Q.1

Projekteringsarbejde D.11.8

Proviant I.1.3, I.1.10, I.3.1.2

Provision D.11.10, D.11.12, D.11.16, G.1.2.2, G.1.2.4

Provianteringsvirksomhed I.1.10

Præmieindtægter K.1.4

Psykologer D.11.1

Psykoterapi D.11.1

Punktafgifter F.1.5, G.1.6.5.2, I.1.1.3

Punktafgiftsfritagelsesattest I.1.1.5

Punktafgiftspligtige varer F.1.5, M.1.3, M.2

Påbud, undladelse V.2.5

Pålæg om sikkerhedsstillelse P.6

## **R**

Rabatter G.1.3.1

-, betingede G.1.4

-, ubetingede G.1.3.1

## Emneregister

Radio- tvspredningstjenester E.3.1.10

Ransagning T.3.2, V.4.4

Ratebeløb N.2.4, Q.1.3.3

Reagensmidler 1.3.2

Realkreditinstitutter D.11.11

Registrering M

-, byggeri Q.1.2.7, Q.1.4.6

-, EU-erhvervelser M.2

-, med tilbagevirkende kraft M.5.4

-, valgfri M.2

Registreringsafgift G.1.2.1

Registreringsanmeldelse M.1.1

Registreringsansøgning M.5.4

Registreringsbevis M.1.1

Registreringsgrænse M.1.1

Registreringsmeddelelse D.6.2

Registreringsnummer N.2.3.4

Registreringspligt i EU-lande E.2.2.2

Registreringspligtig virksomhed K.1.1

Registreringstidspunkt M.5.4

Regnskab K.1.3

-, oplag I.1.11

-, særskilt M.1.4

Regnskabsbestemmelser N.5, R.4.3

-, byggeri for egen regning Q.1.4.7



Regulering K.1.6

-, debtors moms G.1.6.4

-, af købsmoms M.5.1.2

Reguleringsbeløb, eksempel J.4.2.3

Reguleringsforpligtelse M.5.2, N.6.1, Q.1.2.8, Y.2.8

-, overdragelse J.4.1.4.1

Reguleringsperiode J.4.2.1

Reguleringssituationer J.4.1.3

Rejsebureau D.3.3, D.11.10, D.11.16

Rejsebureauvirksomhed D.11.16

Rejsecharter I.1.4

Rejsegods I.1.2.1.1

Rejseklubber D.11.16

Reklame D.2.4, D.4.2.1, D.11.5.2, G.2.2

Reklameindtægter D.11.5

Reklameplads D.11.8

Reklametryksager I.3.2

Reklameudgifter J.1.1.1

Reklameydelse C.1.4.2, D.11.18,

E.3.1.2

Remburser D.11.11

Rengøring C.2.3, D.11.2

Rengøringsarbejde D.7

Renovation C.2.2

Rentabilitet C.1.4.1

## Emneregister

Renteindtægter J.2.1.1

Renter G.1.3.3, G.1.6.5.1, J.2.1.1, P.2.2, T.4.4

Rentetillæg G.1.2.5

Reparation D.4.2.4, D.5.1, D.5.2.2, D.5.3.3, D.11.8, Q.1

- , vedligeholdelse af bygninger J.2.2.3

Reparationsarbejde D.8, E.3, I.1.1.4

- , fast ejendom D.11.8, Q.1.4.2.4

- , lystfartøj I.1.2.2

- , skibe og fly I.1.5

Reparationsudgifter

- , fast ejendom J.2.2.5

- , vare- og lastvogne J.2.4.2

Repræsentant M.1.3

Repræsentation D.4.2.2, D.4.2.1, K.1.3

- , købsmoms J.3.1.5

Restancegebyr D.11.8

Restanceinddrivelse Y.2.5

Restaurationsydelser D.4.2.2, K.1.3

- , købsmoms J.3.1.5

Retsplejeloven V.4.2

Retssager D.11.8, E.3

Rettidig betaling P.1

Returnering K.1.6

Returvarer G.1.5, I.3.1.3

Revisorer C.1.3, D.11.11, E.3.1.3

Revisorfejl V.3.3

Revyforestilling D.11.6

Ringe værdi I.3.2

Roulette D.11.12

Royalty D.2.3, E.3.1.1, G.1.1

Rustvogn Q.2.14

Rutekørsel K.1.3

-, til udlandet K.1.3

Råderet D.2.1, F.1.1.

Rådets direktiv nr. 91/680/EØF af 16.12.1991, I.1.1

Rådets forordning (EF) nr. 31/96 af 10. januar 1996 I.1.1.5

Rådgivere C.1.3

Rådgiverfejl V.3.3

Rådgivning D.11.8

Rådgivningsvirksomhed E.3.1.3

Rådgivningsydelse E.3.1.3, M.1.4.1

Råvarer I.1.11

## S

Sagkyndig vurdering E.3

Salg, aktiver D.6.1

-, andre EU-lande N.2.3.4

-, driftsmidler D.2.2, D.12, J.2.1.1

-, fast ejendom J.2.1.1, J.4.1.3.4

-, af husdyr D.6.2

-, indenfor EU, brugtmoms R.4.1.1

## Emneregister

- , lande uden for EU, brugtmoms R.4.1.2
- , luftfartøjer I.1.4
- , ydelser, udlandet E.3
- , velgørende D.11.18
- , private N.2.2.1
- , skibe I.1.4
- Salgsmoms N.5.2.2, O.1.1
- Salgsmomskonto N.5.2
- Samarbejde med andre myndigheder T.3
- Samhandel mellem EU-lande I.1.1
- Samler C.1.4.1
- Samlerobjekter D.11.11, I.3.2, O.1.2, M.3.3, R, R.3.3, R.4, R.4.1.1
- , indførsel G.7.2
- Samlet køb og salg R.4.2
- Sanktioner V.3
- , generelt V.3.1
- , bundgrænse v.3.1
- , formodningsregel V.3.1
- Sejlbåd D.9.1
- Sektorisk opdeling J.2.1.3
- Sekundærbolig, indførsel I.3.2
- Selskaber
- , beskeden kapital P.5.2.3
- , henstand X.3
- Selskabslokaler D.11.8

Selvanmeldelse V.3.3

Selvejende institutioner D.11.2

Selvstændig

-, erhvervsdrivende C.1.3

-, økonomisk virksomhed C.1.3

Seperate regnskaber R.4.3.2

Servering G.1.1.3

Servicecentre D.3.3

Sikkerhedsstillelse D.11.11, G.1.1, G.1.2.3, I.3.1.1.2., J.4.1.4.2, M.1.2, P.5.2, Y.2.1, Y.2.7

-, manglende V.2.8

Simpel uagtsomhed V.1

Skadelidte virksomheders indkøb J.5.1.2.1

Skader J.5

-, registrerede virksomheder J.5.1.2.3

-, udbedret af virksomheden selv J.5.1.2.2

Skadesadministration D.11.10

Skadesløserklæringer D.11.11

Skatteforvaltningerne, bistand T.3.3

Skattestyrelsesloven T.4.3

Skatteregnskab D.11.8

Skibe M.1.4.1

-, levering af varer E.2.3

-, losning og lastning I.1.3

-, salg af I.1.4

-, udenrigsfart I.1.3

## Emneregister

- , udlejning I.1.4

Skibe og fly, proviant I.1.10, I.3.1.2

- , reparationsarbejde mv. I.1.5

Skibsmæglere I.1.2.3

Skibsværft I.1.5, M.1.4.1

Skiftende arbejdssteder J.2.4.1

Skolemateriale, indførsel I.3.2

Skolemælksordning G.1.4

Skrabespil D.11.12

Skønnets udøvelse J.2.1.2.1

Skønsmæssig ansættelse K.1.6, T.4.2

- , fradragsret J.2.1.2

Slutseddel F.1.2, N.2.3

Social

- , bistand C.2.3, D.11.2

- , forsorg C.2.3, D.11.2

Software D.2.3

Solidarisk hæftelse L.6, M.1.1, M.1.3, M.1.5

Sommerfester D.11.16

Sommerhuse D.4.2.2, D.11.8, D.11.16

- , købsmoms J.3.1.4

Sommerhusudlejning D.3.3

Specielle ydelser, leveringssted E.3

Speditører, udlæg G.1.3.2

Spil D.11.12

Spildevandsanlæg, offentlige C.2.2

Spilleautomater D.11.12

Spillekasinoer D.11.12

Spillemærker D.11.12

Spillende trænere D.11.5.2

Sponsorbidrag D.11.5.2, D.11.16

Sponsorindtægter D.11.5.2

Sportsaktiviteter D.11.5

Sportsanlæg D.11.5

Sportsarrangement D.11.5.2

Sportsfaciliteter D.11.5.1

Sportsfly I.1.4, M.1.4.1

Stadepladsafgift D.11.15

Stadepladser D.11.8

Stadionanlæg M.5.1

Staldplads D.11.8

Standardsatser G.3

Standardsoftware D.2.3

Standplads D.11.8

Startafgifter I.1.3

Statsoverhoved I.3.2

Stempelafgifter, udlæg G.1.3.2

Stempelmærker I.3.2

Storebæltsbroen N.2.3.3

Strafbarhedsbetingelser V.1

## Emneregister

Straf, generelt V.2.1

Straffebestemmelser V

Strafnedsættelsesgrunde V.3.3

-, generelt V.3.3

-, selvanmeldelse V.3.3

-, rådgiverfejl V.3.3

-, revisorfejl V.3.3

-, personlige forhold V.3.3

Streamers D.11.15

Styrketræning D.11.3

Subtraktionsmetoden A.2.1.3

Succession D.6.2

Summariske posterings N.5.1

Sundhedssektoren D.11.1

Supplerende regler, busser S.2.3

Svig M.6

Svæveplaner I.1.4

Sygesikringsordning D.11.1

Symbolske priser D.11.2

Syn og skøn U.4

-, udlæg G.1.3.2

Synsprøver D.11.1

Sælgers tilbagetagelse J.6.1

Særlige afregningsregler P.9

-, fakturaer, brugte varer R.4.3.1



-, konti N.5.2

-, turistordninger I.1.2.1.1

Særordning, elektroniske ydelser U

Særregler, regnskab N.5.3

Særskilt betaling G.1.2.2

Særskilt regnskab M.1.4

### T

Tab på debitorer G.1.6

-, mindre fordringer G.1.6.1.7

-, opgørelse af G.1.6.5

-, punktafgifter G.1.6.5.2

Tab, overdragne fordringer, fradrag G.1.6.3

Taksation D.11.10

Tandlæger C.1.2

Tandlæge- og dentalvirksomhed D.11.1

Tax- Free International/Eurocard Denmark I.1.2.1.1

Taxasammenslutninger D.11.15

Teaterforestillinger D.11.6

Teknisk bistand D.11.8

Telefoner J.2, J.2.3

Telekommunikationsydelser E.3.5, E.3.1.9

Telekort F.1.3

Teleselskaber F.1.3

Teleydelser E.3.1.9

-, udlæg for G.1.3.2

## Emneregister

Terapeutiske stoffer fra mennesker I.3.2

Tidsbegrænsede kontrakter D.3.2

Tidscharter I.1.4

Tidsmæssige krav, registrering M.1.2

Tidsskrifter D.11.13

Tilbagebetaling G.1.5, K.1.1, K.1.6,  
-, negativ moms M.6  
-, transportmidler N.3.2

Tilbagekøb G.1.5

Tilbageregulering D.6.2

Tilkørselsveje J.2, J.2.3

Tilpasning G.7.3

Tilsidesættelse af vilkår V.2.3

Tilskud D.2.4, G.1.1.1, G.1.1.2, J.2.1.1, M.5.1  
-, momsfrie G.1.1.1.1  
-, momspligtige G.1.1.1.2  
-, tilskud i øvrigt G.1.1.2

Tilslutningsafgifter G.1.2.3  
-, vandværk G.1.2.3

Time-share D.11.8

Tipning D.11.12

Tipsforhandlere D.11.12

Tjenesteforhold C.1.3

Tjenesteydelser D.2.3, K.1.2

Tobaksvarer I.1.1.3

Tog, levering af varer E.2.3

Told G.1.2.1

-, indførsel G.7

Told- og afgiftsfri butikker I.1.13

Told- og afgiftsoplag L.3

Toldfri varer, genindførsel fra 3. land G.7.3

Toldfrihed K.1.2

Toldfritagelse I.3.1.1

Toldgodtgørelse K, K.1.6

Toldkreditordningen P.4

Toldkvitteringer K.1.1

Toldloven F.3

Toldoplag F.3, M.1.1.2

-, betalingspligtige personer L.3

-, fraførsel G.7.4

-, procedure I.1.11

Toldordning D.10

-, fraførsel G.7.4

Toldskyld I.3.1.4

Toldværdi, ved indførsel G.7.1

Tolkeydelser D.11.1, D.11.2

Tombola D.11.12

Torvestade N.5.3

Totalisator D.11.5, D.11.12

Trafikselskab D.6.2

## Emneregister

Transaktioner K.1.1

Transferindtægter D.11.5

Transitvarer K.1.6

Translatørvirksomhed D.11.7

Transport, passagerer K.1.3

- , varer E.2.2

Transportmidler D.9.1, F.1.5, I.3.1.1.1, K.1.3

- , brugte R.3.1

- , EU-lande I.3.2.1

- , Finland, Sverige, Østrig I.3.2.1

- , nye C.2.1, I.1.1.2

- , til EU-lande C.2.1

- , udlejning E.3, E.3

- , undladt anmeldelse V.2.4

Transportskader J.5.1.1

Transportvirksomheder K, K.1.3

Transportydelser E.3, I.1.2.3, K.1.1, M.1.4.1, N.2.3.2

- , udlæg G.1.3.2

Travløb D.11.5

Trekantshandel I.2, L.1.2.1, N.4.2.3

Tryksager I.3.2

Træer D.11.8

Træner D.11.5

Træning af heste D.11.5

Tupperwareforhandler C.1.3

Turistbrochurer D.11.16

Turistbureauer D.3.3

Turistkontor D.11.16

Turistforeninger D.11.16

Turistkørsel, udenlandske busser S.2

Turistordninger I.1.2.1.1

Tvangsakkord G.1.6.1.2

Tvangsauktion G.1.6.1.5, J.4.1.3.3

Tvangsmæssig tilbagetagelse, driftsmidler J.6

Tvungen sikkerhedsstillelse P.5.2

Tøjforretning M.1.3

## U

U-landshjælp D.11.18, D.11.19

Uagtsomhed

-, grov V.1

-, simpel V.1

Uanmeldt eftersyn T.1

Uberettiget kredit V.3.2

Ubetingede rabatter G.1.3.1

Udbringningsgebyr I.1.8

Udbytter J.2.1.1

Uddannelsesmæssigt materiale I.3.2

Udenlandske

-, busser S.2

-, fiskefartøjer I.1.2.3

## Emneregister

- , virksomheder K.1.1, M.3.1
- , virksomheder, registrering M.1.3
- Udenrigsdestination K.1.3
- Udenrigspersonbefordring K.1.3
- Udenrigsrejse K.1.3
- Udenrigsterminalen K.1.3
- Udførsel K.1.1
- , privatpersoner I.1.2.1
- , rejsegods I.1.2.1.1
- , via ambassader uden for EU I.1.2.1
- , via IAPSO I.1.2.1
- , via Udenrigsministeriet I.1.2.1
- Udførselsdokumentation K.1.6
- Udgående afgift N.5.2, N.5.2.2, O.1.1
- Udlejning D.5, D.11.5.1, D.11.8, M.5.4
- , arbejdskraft E.3
- , fast ejendom D.11.8, Q.1.2.3
- , luftfartøjer I.1.4
- , løsørengstande E.3
- , skibe I.1.4
- , sportsfaciliteter D.11.5.1
- , staldplads G.1.1
- , transportmidler E.3, E.3, M.1.4.1
- Udlejningsbiler G.4
- Udlejningsaftale M.5.1

Udlejningsvirksomhed G.4

Udlæg G.1.3.2, J.2.1.1, Q.1.3.2.3

Udnyttelse, ydelser E.3

Udskydelse af leveringstidspunktet F.2

Udstedelse

-, af kørekort C.2.3

-, af pas C.2.3

Udstedelsesdato N.2.3

Udstilling D.11.6, I.3.2, P.3

Udstillingsmøbler D.4.2.1

Udstyr I.1.3, I.3.2

Udtagning D.4.2, D.6.3, J.1.3

-, af aktiver D.6

-, byggeri Q.1.5

-, driftsmidler G.2.4

-, momsgrundlaget G.2.1

-, motorkøretøjer Q.2.10

Udvindingsret D.11.8

Udøvelse af skøn J.2.1.2.1

Ulovlig fortjeneste V.2.11

Ultralette fly I.1.4

UN/FAO I.1.2.1

Underholdning D.4.2.2, D.11.5, K.1.3, M.1.4.1

-, købsmoms J.3.1.5

-, leveringssted E.3

## Emneregister

Underholdningsarrangementer D.11.16

Underleverandører D.11.3.1

- , eksterne M.1.4.1

Underslæb G.1.6.4

Undervisning D.11.3

- , i legemsøvelser D.11.3

- , leveringssted E.3

Undervisningsvirksomhed D.11.3

Undladt anmeldelse, erhvervelse V.2.4

Undladt at efterkomme påbud V.2.5

Undtagelser, betalingspligtige personer L.1.2

- , fristregler T.4.3

- , leverancer I.1.1.4

- , listesystemet N.4.2

Ungdomsklubber D.11.2

Uretmæssig opkrævning N.2.3.13

**V**

Vagtordning J.2.4.1

Valgfri registrering M.4

Valuta D.11.11

Vand D.2.2, D.11.8

Vandlande D.11.6

Vandrekort D.11.10

Vare- og lastvogne J.2, J.2.4

Vareafgift I.1.2.3



Varebørser I.1.11

Vareforsendelser I.3.2

Vareforsikring K.1.4

Varelager D.6.2

Vareleverance F.1.3

Varemærkerettigheder D.2.3

Vareprøver D.4.2.1

Varer I.1.2.1

- , erhvervelser I.2

- , leverancer I.1.1.1

- , til brug ved transport I.3.2

Varieteforestilling D.11.6

Varighed, velgørende D.11.18

Varme D.2.1, D.11.8

Varmeregnskab D.11.8

Varmluftballon I.1.4

Vask C.2.3, D.11.2

Vederlag G.1.1.1, G.1.1.2

Vedligeholdelse D.4.2.4, D.5.1, D.5.2, D.5.2.2, D.5.3.2, D.11.8

Vedligeholdelse af veje J.2.2.5

- , visse tilkørselsveje J.2.3

Vedligeholdelsesarbejde D.11.8

- , skibe og fly I.1.5

Vedligeholdelsesudgifter, fast ejendom J.2.2.5

- , vare- og lastvogne J.2.4.2

## Emneregister

Vejledning D.11.8

Vekselerer C.1.3, D.11.11

Vekselgebyr D.11.11

Velgørende arrangement D.11.18

- , formål D.11.18

- , institution D.2.4

Velgørende foreninger D.11.22

Verdensbanken I.1.1.5

Videnskab, leveringssted E.3

Videnskabeligt materiale I.3.2

Videreforgandlere, brugtmoms R.1, R.2

Vikarbureau D.3.3

- , plejepersonale D.11.1

Vindmøller D.4.2.1, G.2.1

Vinduespolering C.2.3, D.11.2

Virkning af sektoropdeling J.2.1.3

Virksomheder

- , ikke registreret N.2.3.12

- , leverancer M.1.1

- , udenlandske M.3.1

Virksomhedseftersyn T.1

Virksomhedsoverdragelse D.6.2, R.2, G.1.6.3, J.4.1.3.5

Visse ydelser L.1.2.3

Voldgiftssager, leveringssted E.3

Vuggestuer D.4.2.2

-, købsmoms J.3.1.4

Vurdering D.11.10

Væddemål D.11.12

Værdi af eget arbejde D.4.2.4, Q.1.4.2, Q.1.5.1

Værdipapirer D.11.11

Værelsesanvisning D.11.16

Værelsesudlejning D

Værksted M.1.3

Værktøj I.3.2

Værtindehonorar G.1.2.4

## **Y**

Ydelser, indførsel I.3.6

-, fast ejendom M.1.4.1

-, leveringssted E.3

Yoga D.11.3

## **Z**

Zoologiske haver D.11.6

## **Æ**

Ægteskab, indførsel I.3.2

Ændrede registreringsforhold M.1.2

Ændring af afgiftstilsvar, frist for T.4.3

Ændring af godtgørelse af afgift, frist for T.4.3

## **Ø**

Øjenlæger D.11.1

Økonomisk virksomhed C.1.4, D.2.1

## Emneregister

-, foreninger C.1.4.2

Øresundsbroen J.1.1