

Lønsumsafgiftsvejledningen 2004 - 3

Indholdsfortegnelse

Begreber	7
A Kort om lønsumsafgiften	8
B Afgiftspligtige virksomheder	9
B.1 Afgiftspligtige virksomheder	9
B.1.1 Momsfrie leverancer	9
B.1.1.1 Sundhedspleje	10
B.1.1.2 Undervisning	13
B.1.1.3 Sport	14
B.1.1.4 Kulturelle aktiviteter	14
B.1.1.5 Udlejning, bortforpagtning og administration af fast ejendom	15
B.1.1.6 Forsikringsvirksomhed	15
B.1.1.7 Finansielle aktiviteter	15
B.1.1.8 Lotterier og spil mv.	17
B.1.1.9 Personbefordring	18
B.1.1.10 Rejsebureauvirksomhed og turistkontorers informationsvirksomhed	19
B.1.1.11 Bedemandsvirksomhed	19
B.1.1.12 Selvstændige grupper	19
B.1.2 Anden økonomisk virksomhed	20
B.1.3 Avisimport og avisproduktion	21
B.1.4 Undtagelser fra afgiftspligten	22
B.1.4.1 Amatørsport - § 1, stk. 2, nr. 1	22
B.1.4.2 Folkeoplysende voksenundervisning mv. - § 1, stk. 2, nr. 1	23
B.1.4.3 Undervisning ved folkehøjskoler mv. - § 1, stk. 2, nr. 2	23
B.1.4.4 Undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse - § 1, stk. 2, nr. 3	24
B.1.4.5 Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom - § 1, stk. 2, nr. 4	24
B.1.4.5.1 Viceværter	24
B.1.4.6 Persontransport direkte til eller fra udlandet - § 1, stk. 2, nr. 5	24
B.2 Registrering	25
B.2.1 Anmeldelse til registrering - § 2, stk. 1	25
B.2.2 Registreringsbevis - § 3, stk. 1	26
B.2.3 Registreringsfrist - § 3, stk. 2	26
B.2.4 Udenlandske virksomheder - § 3, stk. 3	26
B.2.5 Del- og fællesregistrering - § 3, stk. 4	27
B.2.5.1 Delregistrering	27
B.2.5.2 Fællesregistrering	28
B.2.6 Fritagelse for registrering	28
B.2.6.1 Registreringsgrænse på 80.000 kr. - § 2, stk. 2	28
B.2.6.2 Offentlige virksomheder - § 2, stk. 3	29
B.2.6.3 Virksomheder uden ansatte - § 2, stk. 4	29
B.3 Afgiftsfritagelser - § 2a	30

B.3.1	Religiøse samfund - § 2a, nr. 1	30
B.3.2	Virksomheder, som overvejende finansieres af offentlige midler - § 2a, nr. 2	30

C Afgiftsgrundlaget 33

C.1 Lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2 33

C.1.1	Den finansielle sektor - § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2)	33
C.1.1.1	Afgrænsning af virksomheder inden for den finansielle sektor	34
C.1.1.2	Virksomheder med både momspligtige og momsfrie (finansielle) aktiviteter	35
C.1.1.3	Virksomheder med momsfrie aktiviteter udover salg af finansielle ydelser	37
C.1.2	Lotterier, Tipstjenesten og lign. - § 4, stk. 2, nr. 2 (metode 1)	38
C.1.3	Turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed - § 4, stk. 2, nr. 3 (metode 1)	38
C.1.4	Organisationer, fonde, foreninger m.fl. - § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1)	38

C.2 Avissalg - § 4, stk. 5 (metode 3) 39

C.3 Lønsum +/- over-/underskud - § 4, stk. 1 (metode 4) 39

C.3.1	Opgørelse af over-/underskud	40
-------	------------------------------	----

C.4 Sektoropdeling - § 4, stk. 4 42

C.4.1	Momspligtige og lønsumsafgiftspligtige aktiviteter - bek. § 4	43
C.4.1.1	Afgiftsgrundlaget er lønsummen med tillæg af 90 pct - bek. § 4, stk. 2	43
C.4.1.2	Afgiftsgrundlaget er lønsummen +/- over-/underskud - bek. § 4, stk. 3	43
C.4.1.3	Skønmæssig fordeling - bek. § 4, stk. 4	44
C.4.2	Forskellige lønsumsafgiftspligtige aktiviteter - bek. § 4, stk. 5	45

D Lønsum 46

D.1 Begrebet lønsum - bek. § 3, stk. 1 46

D.2 Ansatte 49

D.3 Periodisering - bek. § 3, stk. 2 52

D.4 Naturalier - § 4, stk. 3 53

D.4.1	Personer omfattet af ferieloven	53
D.4.2	Personalegoder	54

E Afgiftssats 55

E.1 Afgiftssatser 55

E.1.1	Den finansielle sektor - § 5, stk. 2 (metode 2)	55
E.1.2	Lotterier, turistkontorer, organisationer, fonde m.fl. - § 5, stk. 3 (metode 1)	55
E.1.3	Aviser - § 5, stk. 4 (metode 3)	56

Indholdsfortegnelse

E.1.4	Lønsum +/- over-/underskud - § 5, stk. 1 (metode 4)	56
F Opgørelse og betaling		58
F.1 Generelt		58
F.2 Angivelsesregler - generelt - bek. § 5		58
F.3 Opgørelsesperiode - hovedregel - § 6		58
F.3.1	Angivelse og betaling - § 6, stk. 3	58
F.4 Opgørelsesperiode - § 6 a, stk. 1 (metode 4)		59
F.4.1	Foreløbige kvartalsangivelser - § 6 a, stk. 1 og 2	59
F.4.2	Årsangivelse - § 6 b, stk. 1	60
F.4.2.1	Personligt ejede virksomheder - § 6 b, stk. 2	61
F.4.2.2	Ikke personligt ejede virksomheder - § 6 b, stk. 3	62
F.4.2.3	Opgørelse af den endelige afgift - § 6 b, stk. 4	63
F.4.3	Tilbagebetaling af for meget betalt afgift - § 6 b, stk. 4	64
F.4.4	Regulering af afgiftsgrundlag - bek. § 6	64
F.4.5	Indehaverens dødsfald - § 6 b, stk. 5	64
F.5 Virksomheder med blandede aktiviteter - § 6 c		65
F.6 Foreløbig fastsættelse		65
F.7 Lejlighedsvis registrering - § 9		66
F.8 Kreditbegrænsning - § 10		66
F.9 Angivelse og betaling ved indehaverens dødsfald - § 10, stk. 2 og 3		66
F.10 Sikkerhedsstillelse		67
F.11 Efterbetaling af afgift		68
F.11.1	Urigtig angivelse	68
F.11.2	Skønmæssig ansættelse	69
F.12 Renter og gebyrer		69
F.13 Hæftelse for afgift - § 12		70
F.14 Lønindeholdelse		70
F.15 Eftergivelse og henstand		71
F.15.1	Eftergivelse	72
F.15.2	Henstand	72
G Regnskabsbestemmelser		74
G.1 Regnskabs indhold - bek. § 7		74
G.2 Løbende regnskabsførelse - bek. § 8		74
G.3 Opbevaring af regnskabet - bek. § 9		74

H Kontrolbestemmelser	75
H.1 Eftersyn i virksomhederne § 14, stk. 1	75
H.1.1 Bistand fra virksomhedsindehaveren mv. § 14, stk. 2	76
H.1.2 Udlevering af virksomhedens regnskabsmateriale mv. § 14, stk. 3	76
H.2 Bistand fra de kommunale skattemyndigheder § 14, stk. 2 og 3	76
H.2.1 Politiets bistand	76
H.2.2 Ransagning	76
I Klageadgang	78
J Straffebestemmelser	79
J.1 Generelle bemærkninger	79
J.2 Straffeområdet - § 18	79
J.3 Sanktioner	81
J.3.1 Generelt	81
J.3.2 Normalbøder	82
J.3.3 Strafnedsettelsesgrunde	83
J.4 Processuelle regler	84
J.4.1 Forsvarerbistand	86
J.5 Forældelse af strafansvar	86
K Ikrafttrædelsesbestemmelser	88
K.1 Ministerbemyndigelse - § 20	88
K.2 Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser - § 21	88
K.2.1 Lovændringer efter lovens ikrafttræden	88
K.2.2 Lov nr. 892 af 21/12 1991	88
K.2.3 Lov nr. 364 af 14/5 1992	88
K.2.4 Lov nr. 376 af 18/5 1994	88
K.2.5 Lov nr. 423 af 14/6 1995	89
K.2.6 Lov nr. 1204 af 27/12 1996	89
K.2.7 Lov nr. 1223 af 27/12 1996	89
K.2.8 Lov nr. 442 af 10/6 1997	89
K.2.9 Lov nr. 889 af 3/12 1997	89
K.2.10 Lov nr. 1098 af 29/12 1997	89
K.2.11 Lov nr. 1056 af 23/12 1998	90
K.2.12 Lov nr. 380 af 2/6 1999	90
K.2.13 Lov nr. 165 af 15/3 2000	90
K.2.14 Lov nr. 461 af 31/5 2000	90
K.2.15 Lov nr. 1029 af 22/11 2001	90
K.2.16 Lov nr. 1299 af 20/12 2000	90
K.2.17 Lov nr. 392 af 6/6 2002	91

Indholdsfortegnelse

K.3. Lovens anvendelsesområde - § 22	91
<i>Bilag 1: Bekendtgørelse af lov om afgift af lønsum mv. (LBK nr. 739 af 3. september 2002)</i>	92
<i>Bilag 2: Bekendtgørelse om afgift af lønsum mv. (BEK 431 af 5. juni 1999)</i>	100
<i>Emneregister</i>	104

Begreber

Følgende forkortelser anvendes i vejledningen:

Forkortelser mv.

- Afgift: Bruges i vejledningen om lønsumsafgiften.
- Bek: Bekendtgørelse.
- Dep: Skatteministeriet, Departementet.
- H: Højesteretsdom.
- TfS: Tidsskrift for Skatter og Afgifter.
- UfR: Ugeskrift for Retsvæsen.
- VLD: Vestre Landsrets dom.
- ØLD: Østre Landsrets dom.
- SKM: Skatteministeriets meddelelser.

Paragrafhenvisningerne i vejledningen er, hvor intet andet er anført, henvisninger til de relevante paragraffer i lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002 om afgift af lønsum mv.

Når der i teksten henvises til lønsumsafgiftsbekendtgørelsen, er der tale om Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 431 af 5. juni 1999.

Når der i teksten henvises til opkrævningsloven, er der tale om lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter mv., som senest er ændret ved lov nr. 1058 af 17. december 2002.

Henvisninger til andre afsnit i vejledningen sker ved angivelse af det pågældende afsnits punktbetegnelse, f.eks. B.1.4.2.1. Henvisninger til Momsvejledningen sker ved angivelse af MV samt det pågældende afsnits punktbetegnelse, f.eks. MV J.2.4.

Henvisninger til afgørelser sker på følgende måde:

TfS 2000,155: Tidsskrift for Skatter og Afgifter, årgang og løbenummer.

SKM2001.20.LSR: Skatteministeriets meddelelse, årgang, løbenummer og institution.

A Kort om lønsumsafgiften

I 1989 vedtog man den første lov om lønsumsafgift. Loven, der trådte i kraft den 1. juli 1990, sigtede alene mod den finansielle sektor. I forbindelse med omlægningen af det tidligere arbejdsmarkedsbidrag blev der med virkning fra 1. januar 1992 vedtaget en udvidelse af lønsumsafgiftslovens anvendelsesområde. Ved denne udvidelse blev den afgiftspligtige kreds af virksomheder udvidet til at omfatte alle virksomheder med momsfri aktiviteter, der tidligere var omfattet af ambien.

Dette betyder, at virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter merværdiafgiftslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 8, nr. 10-12, nr. 15-17 og nr. 20, (med enkelte undtagelser), og virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven, skal betale lønsumsafgift. Herudover skal virksomheder, der udgiver eller importerer aviser betale afgift.

Hovedregel

Hovedreglen er, at afgiften beregnes af virksomhedens samlede lønsom med tillæg af overskud eller fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i indkomståret. For visse virksomheder, herunder virksomheder indenfor den finansielle sektor, beregnes afgiften af virksomhedens samlede lønsom med et tillæg på 90 pct. af lønsommen. For udgivelse eller import af aviser er afgiftsgrundlaget værdien af virksomhedens salg af aviser.

B Afgiftspligtige virksomheder

Dette afsnit handler om de afgiftspligtige virksomheder. Afsnittet beskriver endvidere bestemmelserne om registrering af virksomheder, herunder en række undtagelser til registreringspligten, samt regler om udenlandske virksomheders registreringsforhold.

B.1 Afgiftspligtige virksomheder

Efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, (lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002) skal der betales en afgift til statskassen af de afgiftspligtige virksomheder.

Som afgiftspligtig virksomhed anses virksomheder, der mod vederlag leverer en række varer og ydelser, der er momsfrie efter momslovens § 13. Virksomheder med anden økonomisk virksomhed er også omfattet af loven i det omfang, de mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven. Som afgiftspligtige virksomheder anses tillige virksomheder, der udgiver eller importerer aviser.

Offentlige virksomheder er undtaget fra registreringspligten, jf. lovens § 2, stk. 3.

Det er ikke alle virksomheder, der mod vederlag leverer momsfrie varer og ydelser efter momslovens § 13, der er lønsumsafgiftspligtige.

Afgiftspligten omfatter kun virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, som er fritaget efter momslovens

- § 13, stk. 1, nr. 1 (sundhedspleje),
- § 13, stk. 1, nr. 3 (undervisning),
- § 13, stk. 1, nr. 5 (sport, dog ikke amatørsport),
- § 13, stk. 1, nr. 6 (kulturelle aktiviteter),
- § 13, stk. 1, nr. 8 (dog kun administration af fast ejendom),
- § 13, stk. 1, nr. 10 (forsikringsvirksomhed),
- § 13, stk. 1, nr. 11 (finansielle aktiviteter),
- § 13, stk. 1, nr. 12 (lotterier og spil),
- § 13, stk. 1, nr. 15 (personbefordring, dog undtaget persontransport direkte til og fra udlandet),
- § 13, stk. 1, nr. 16 (rejsebureauvirksomhed),
- § 13, stk. 1, nr. 17 (bedemandsvirksomhed) og
- § 13, stk. 1, nr. 20 (selvstændige grupper).

De aktiviteter, som kan henføres til momslovens

- § 13, stk. 1, nr. 2 (social forsorg og bistand),
- § 13, stk. 1, nr. 7 (kunstnerisk virksomhed),
- § 13, stk. 1, nr. 9 (salg af fast ejendom),
- § 13, stk. 1, nr. 13 (Post Danmarks omdeling af breve),

Afgiftspligtig virksomhed

B.1.1 Momsfrie leverancer

Uden for lønsumsafgiftsloven

B.1.1.1

- § 13, stk. 1, nr. 14 (salg af frimærker),
- § 13, stk. 1, nr. 18 (afholdelse af velgørende arrangementer),
- § 13, stk. 1, nr. 19 (genbrugsbutikker),
- § 13, stk. 1, nr. 21 (investeringsguld) og
- § 13, stk. 1, nr. 22 (almenvelgørende foreninger)

er ikke lønsumsafgiftspligtige, idet de falder uden for lovens anvendelsesområde.

Organisationers og foreningers aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, falder også uden for lovens anvendelsesområde, men mange af disse foreninger m.v. bliver opfanget af lønsumsafgiftslovens bestemmelse om anden økonomisk virksomhed, jf. afsnit B.1.2.

B.1.1.1 Sundhedspleje

Afgiftspligten påhviler alle virksomheder, der leverer varer og ydelser i forbindelse med sundhedspleje, som er momsfrie efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Dette gælder dog ikke offentlige virksomheder, der i henhold til lovens § 2, stk. 3, er undtaget fra registreringspligten.

Lønsumsafgiftspligtig sundhedspleje er hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed. Som en generel definition kan de ydelser, som er omfattet af bestemmelsen, karakteriseres ved, at de leveres i nær tilknytning til behandling af personer.

Ved hospitalsbehandling forstås alle ydelser præsteret af hospitaler i forbindelse med behandlinger.

Landsskatteretten har i SKM2002.163.LSR fastholdt den hidtidige praksis, hvorefter Statens Serum Instituts salg af laboratorieundersøgelser (human diagnostik) er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Analyseydelserne blev anset som en integreret del af hospitals- og lægeydelser.

Lægeerklæringer, der afgives vedrørende en patient, som lægen har undersøgt og/eller behandlet som led i et læge-patientforhold, er fritaget for momspligten. Lægeerklæringer eller udtalelser afgivet af en læge eller tandlæge, der virker som konsulent for f.eks. et forsikringselskab, er derimod momspligtige ydelser, medmindre der rent faktisk er tale om, at den pågældende læge m.v. deltager i eller har ansvaret for en patientbehandling.

Det forhold, at en læge m.v. har set patienten f.eks. for at vurdere, om forsikringselskabet bør dække en skade, medfører ikke, at der er tale om et læge-patientforhold, jf. TfS 2000, 361.

Lønsumsafgiftspligten påhviler tandlæger, dentallaboratorier og praktiserende tandteknikere, der fremstiller aftagelige og faste tanderstatninger.

Lægeklinikker mv. skal vurderes som en helhed. Det betyder, at også den administrative del af klinikens virksomhed anses som omfattet af lønsumsafgiftsloven, jf. TfS 1994, 81 og TfS 1995, 319.

Klinikfællesskaber

Mange læger, tandlæger mv. indgår i et klinikfællesskab. Aftalen om klinikfællesskabet kan have forskellig udformning og indhold.

Som eksempel på et sådant klinikfællesskab kan nævnes et klinikfællesskab, hvor den enkelte læge, der indgår i klinikfællesskabet, er registreret i henhold til lønsumsafgiftsloven. Der er ingen indtægter i klinikfællesskabet, hvilket betyder, at fællesskabet konstant kører med underskud. Klinikfællesskabet er således ikke lønsumsafgiftsregistreret, idet afgiftsgrundlaget ikke overstiger 80.000 kr. årligt.

Klinikfællesskabet forestår det administrative, såsom telefonpasning, rengøring og andre fælles administrationsopgaver. Endvidere udgiftsføres alle fællesomkostninger i klinikken, så som husleje, kontorartikler samt aflønning af evt. fælles personale.

Omkostningsdækningen sker ved, at hver læge indskyder et beløb. I deres egen skatteopgørelse fratrækker lægerne deres respektive indskud. De lønudgifter, der afholdes i klinikfællesskabet, skal medgå i afgiftsgrundlaget for den enkelte læge, med den respektive andel lægen har dækket via sit indskud i fællesskabet.

I en anden form for klinikfællesskab er det alene klinikfællesskabet, der er registreret, og ikke den enkelte læge. Er klinikfællesskabet et interessentskab, har Told- og Skattestyrelsen afgjort, at interessentskabet kan opgøre afgiftsgrundlaget efter reglerne i lovens § 4, stk. 1.

Det vil sige, at interessentskabet kan opgøre overskuddet efter principperne om skattepligtig indkomst, selv om et interessentskab ikke efter de skattemæssige regler er at anse som en juridisk enhed. Interessentskaberne kan opgøre overskuddet uden medregning af skattemæssige afskrivninger, dog således at der ikke ved afgiftsgrundlagets beregning medgår afskrivninger ud over de skattemæssige maksimale afskrivninger, jf. TfS 1992, 480.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 omfatter også anden egentlig sundhedspleje. Dette begreb dækker over kiropraktorer, fysioterapeuter, psykologer og under visse forudsætninger også alternative behandlere. Se Momsvejledningen, afsnit D.11.1 for en nærmere afgrænsning af anden egentlig sundhedspleje.

Anden egentlig sundhedspleje

Momsnævnet har i 1989 truffet afgørelse om, at børnepsykologisk bistand er momsfrigtaget som anden egentlig sundhedspleje, hvilket betyder, at børnepsykologisk bistand er lønsumsafgiftspligtig.

Børnepsykologisk bistand

Zoneterapeutisk behandling, som udføres af zoneterapeuter, der opfylder bestemte uddannelseskriterier, anses med virkning fra 1. juli 1999 som momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. De pågældende zoneterapeuter er fra samme tidspunkt omfattet af afgiftspligten efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, jf. TfS 1999, 477.

Zoneterapeut

B.1.1.1

Alternative behandlinger

Behandlinger, som udføres af alternative behandlere, der opfylder bestemte uddannelseskrav, kan anses som anden egentlig sundhedspleje, det vil sige behandlingen er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten efter lovens § 1, stk. 1, jf. TfS 1999, 736.

Heilpraktikere

Behandlinger, som udføres af heilpraktikere, der opfylder bestemte uddannelseskrav, kan anses som momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og virksomheden er dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten efter lovens § 1, stk. 1, jf. TfS 1999, 833.

Psykoterapeut

Behandlinger inden for det psykoterapeutiske område, som udføres af alternative behandlere, der opfylder bestemte uddannelseskrav, kan anses som anden egentlig sundhedspleje. Det vil sige, at behandlingen er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 og dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten efter lovens § 1, stk. 1, jf. TfS 1999, 889.

Pleje-ydelser

Der er truffet afgørelse om, at pleje-ydelser, der leveres af sygeplejevikarbureauer til borgere i private hjem, er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Ydelserne udføres af autoriserede medicinalpersoner, især sygeplejersker. Arbejdsområderne omfatter lægeordnede sygeplejeopgaver og almindelig sygepleje. Der kan enten være tale om, at en kommune bevilliger ydelserne til aflastning i private hjem, eller at den private borger selv betaler for ydelserne, jf. TfS 2000, 258. Ydelserne er dermed omfattet af lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1.

Social forsorg og bistand

Social forsorg og bistand, som er fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, er ikke omfattet af lønsumsafgiftspligten. I praksis sondres mellem social forsorg og bistand på den ene side og sundhedspleje på den anden side.

Momsnævnet har i en afgørelse, offentliggjort i TfS 1996, 230, fastslået, at levering af ydelser i tilknytning til behandling af en psykisk lidelse - i den konkrete sag autisme - ikke falder ind under bestemmelsen om anden egentlig sundhedspleje, men derimod under momslovens fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 2 om social forsorg og bistand.

Derved er leverancerne ikke omfattet af afgiftspligten efter lønsumsafgiftsloven. De omhandlede ydelser bestod i undersøgelser med henblik på vejledning til etablering af undervisning/behandling, rådgivning/vejledning og kursusvirksomhed for pårørende og fagfolk samt forskning.

I TfS 2000, 905 fandt Landsskatteretten ud fra en konkret vurdering, at en ergoterapeuts aktiviteter med undersøgelser og behandlinger af børn var momsfritaget i henhold til § 13, stk. 1, nr. 2.

I SKM2001.213.LSR blev en virksomhed, der ydede rådgivningsvirksomhed mv. til unge i henhold til lov om social service, og som var udpeget hertil af kommunen, anset berettiget til afgiftsfritagelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 2.

I SKM2002.43.LSR fandt Landsskatteretten, at en efterskoles hovedydelse var undervisning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Efterskolen tog sig af børn og unge med særlige vanskeligheder. Selve undervisningen til de kommunalt anbragte elever kunne ikke karakteriseres som social forsorg og bistand, og det socialpædagogiske element kunne ikke anses for en særskilt ydelse i forhold til undervisningsydelsen. Sagen er indbragt for domstolene.

I SKM2002.64.LSR blev en forening, der leverede socialrådgiverydelser, anset for lønsumsafgiftspligtig. Foreningen bestod af 6 lokale fagforeninger, og formålet var gennem ansættelse af socialrådgivere at yde socialrådgiverfaglig bistand/vejledning til fagforeningernes medlemmer. Retten fandt ikke, at den leverede rådgivning vedrørende spørgsmål inden for sociallovgivningen kunne karakteriseres som social forsorg og bistand omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, og foreningens leverancer blev anset for omfattet af lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 1. pkt., 2. led om anden økonomisk virksomhed.

Der henvises i øvrigt til Momsvejledningens afsnit om social forsorg og bistand, se Momsvejledningen D.11.2.

Plejefunktioner på døgninstitutioner er omfattet af momslovens bestemmelse om social forsorg og bistand og er dermed ikke omfattet af lønsumsafgiftspligten. Derimod er rengøringen momspligtig, jf. TfS 1995, 94, som vedrørte moms på plejehjemsydelser m.v.

Plejefunktioner

Begrebet social forsorg og bistand i momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, omfatter også arbejdsløshedskassers virke i form af at sikre medlemmerne økonomisk bistand i tilfælde af ledighed. Denne aktivitet er derfor fritaget for lønsumsafgift, jf. TfS 1991, 439. Varetages a-kassernes virksomhed af en fagforening, kan den del af lønsummen, som vedrører a-kassen, holdes uden for afgiftspligten.

Arbejdsløshedskasser

Om fagforeninger, se afsnit B.1.2.

Lønsumsafgiftspligten omfatter virksomheders levering af de varer og ydelser, der er momsfrie efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 (undervisning).

B.1.1.2 Undervisning

Ved lov nr. 392 af 6. juni 2002 blev lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2, ændret, således at afgiftspligten fra 1. juli 2002 ikke omfatter virksomheders aktiviteter vedrørende:

- folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksomhed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven,
- undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler, husholdningsskoler og håndarbejdsskoler, når der hertil modtages statstilskud og
- undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud.

B.1.1.3

I henhold til lovens § 2, stk. 3 er offentlige virksomheder undtaget fra registreringspligten, se afsnit B.2.6.2.

Endvidere er virksomheder som overvejende finansieres af offentlige midler fritaget for at betale lønsumsafgift, jf. lovens § 2a, nr. 2, se afsnit B.3.2.

Lønsumsafgiftspligten omfatter ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv., idet sådan kursusvirksomhed er momspligtig.

Om afgrænsning af momsfrigatelsen henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.3.

B.1.1.3 Sport

Lønsumsafgiftspligten omfatter som udgangspunkt virksomheder, der mod vederlag leverer ydelser, der er momsfrie efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 5. Efter denne bestemmelse er ydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af virksomheder, der ikke drives med gevinst for øje, til fordel for sports- og idrætsudøvere samt opkrævning af entré ved sportsarrangementer momsfri.

Lønsumsafgiftspligten omfatter dog ikke motorløb og arrangementer, hvor der deltager professionelle sports- og idrætsudøvere. Hvis der er tale om fodboldkampe, er det en betingelse for ikke at være omfattet af lønsumsafgiftspligten, at der deltager professionelle på begge hold. Aktiviteterne er derimod momspligtige.

Ren amatørsport, der hovedsaglig finansieres ved medlemskontingenter, er fritaget for lønsumsafgift, jf. § 1 stk. 2, nr. 1. Se nærmere afsnit B.1.4.1.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 5, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.5.

B.1.1.4 Kulturelle aktiviteter

Afgiftspligten påhviler virksomheder med kulturelle aktiviteter, der er momsfrie efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6. Dette gælder dog ikke offentlige virksomheder, der i henhold til lovens § 2, stk. 3, er fritaget for registreringspligt, se afsnit B.2.6.2.

Endvidere er virksomheder som overvejende finansieres af offentlige midler fritaget for at betale lønsumsafgift, jf. lovens § 2a, nr. 2, se afsnit B.3.2.

Afgiftspligten omfatter virksomheder, der har kulturelle aktiviteter så som biblioteker, museer, zoologiske haver og lign. Herved omfattes store dele af det kulturelle område af afgiftspligten, bortset fra den mere forlystelsesbetonede del af kulturlivet. Denne del er momspligtig, og er således ikke omfattet af afgiftspligten efter lønsumsafgiftsloven.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.6.

Lønsumsafgiftspligten påhviler virksomheder med udlejning, bortforpagtning og administration af fast ejendom, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Afgiftspligten omfatter dog ikke virksomheder, der har aktiviteter vedrørende udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 4. Se afsnit B.1.4.5.

Det er således kun virksomheder, der administrerer fast ejendom, der i realiteten er lønsumsafgiftspligtige. 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. For så vidt angår den nærmere afgrænsning af administrators opgaver henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.8

Lønsumsafgiftspligten omfatter virksomheder med momsfrie leverancer efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 (forsikringsvirksomhed). Afgiftspligten omfatter dermed forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, når disse udføres af forsikringsmæglere og -formidlere.

En forsikringsmægler er omfattet af afgiftspligten for den del af dennes virksomhed, som er omfattet af momslovens fritagelsesbestemmelse, jf. TfS 1996, 751.

Vurderings- og taksationsydelser m.v., der udføres for forsikringsselskaber og andre, er momspligtige og derfor ikke omfattet af lønsumsafgiftspligten.

Momsnævnet har i en afgørelse, der er offentliggjort i TfS 1995, 868, fastslået, at forsikringsselskabers hjemtransport af syge for egen regning er fritaget for moms som forsikringsvirksomhed. Denne virksomhed er derfor afgiftspligtig efter lønsumsafgiftsloven.

Se i øvrigt afsnit B.1.4.6 om forsikringsselskabers hjemtransport af syge for fremmed regning.

For så vidt angår afgrænsningen af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.10.

Den formidlings-/stiftelsesprovision, som en bilforhandler, radio/TV-forhandler, møbelforretning m.fl. modtager for tegning af forsikringer, er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10. Virksomheden er dermed lønsumsafgiftspligtig af denne aktivitet.

Afgiftspligten omfatter virksomheder med levering af momsfrie finansielle ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11. Afgiftspligten påhviler dermed virksomheder med:

a Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån.

B.1.1.5 Udlejning, bortforpagtning og administration af fast ejendom

B.1.1.6 Forsikringsvirksomhed

Provision

B.1.1.7 Finansielle aktiviteter

B.1.1.7

- b Sikkerheds- og garantistillelse, herunder forhandlinger herom, samt forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten.
- c Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer.
- d Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, bortset fra samlerobjekter.
- e 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.
- f Forvaltning af investeringsforeninger.

For en nærmere beskrivelse af de ydelser, der henhører under punkterne a-f henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.11.

Låneforening

En låneforening, der havde til formål gennem afdelinger, finansieret af forskellige institutioner, at yde lån til dens medlemmer, blev anset som lønsumsafgiftspligtig. Medlemmerne betalte et månedligt kontingent som bidrag til foreningens administration. Momsnævnet traf, jf. TfS 1991, 200, afgørelse om, at låneforeningen var lønsumsafgiftspligtig, med henvisning til, at alle virksomheder, uanset organisationsform, inden for den finansielle sektor er omfattet af pligten til at betale lønsumsafgift.

Opkøb af pantebreve

Et selskab opkøbte pantebreve med henblik på at opnå fortjeneste ved forrentning heraf. Vestre Landsret fandt, at den virksomhed, som selskabet drev, ikke kunne anses som levering af ydelser mod vederlag. Selskabet var derfor ikke afgiftspligtig efter lønsumsafgiftsloven. Vestre Landsrets dom, er offentliggjort i TfS 1999, 956.

Det er Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at dommen som er offentliggjort i TfS 1999, 956 angiver retstilstanden på området og at TfS 1998, 245 ikke længere kan anses for at være gældende ret, jf. SKM2001.265.TSS.

Investeringsvirksomhed

Et selskab, der drev investeringsvirksomhed med investering i aktier, obligationer og finansielle instrumenter, ansås ikke for lønsumsafgiftspligtig, jf. SKM2001.238.LSR.

Udviklingselskab

Et udviklingselskab, der investerer i porteføljevirkomheder, er ikke omfattet af lønsumsafgiftspligten, eftersom selskabet ikke leverer ydelser mod vederlag, jf. SKM2001.266.TSS.

Selskabets indtægter i form af udbytte fra investeret aktie- og anpartskapital i porteføljevirkomheder, renteindtægter fra ansvarlig lånekapital i porteføljevirkomheder og renteindtægter fra overskudslikviditet, som er placeret i obligationer mv., anses ikke oppebåret som resultatet af økonomisk virksomhed med finansielle transaktioner, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Landsskatteretten har fastslået, at virksomheder, som afvikler hidtidig finansiel virksomhed, også er lønsumsafgiftspligtige i afviklingsperioden, jf. TfS 1998, 717. Det er uden betydning, om virksomheden forinden har fået inddraget licensen til at drive finansiel virksomhed, og at virksomheden er under konkursbehandling.

Afvikling af virksomhed

Den formidlings-/stiftelsesprovision, som en bilforhandler, radio/TV-forhandler, møbelforretning, ejendomsmægler m.fl. modtager fra et finansieringsselskab, er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a. Virksomhederne er dermed lønsumsafgiftspligtige af aktiviteterne.

Provision

Afgiftspligten omfatter virksomheder, der forestår lotterier og lign. samt spil om penge, herunder spil på totalisator eller anden lignende måde, som er momsfrie efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 12.

**B.1.1.8
Lotterier og spil mv.**

Som lotterier og lign. anses

Lotteri og lignende

- salg af lodsedler,
- tombola,
- amerikansk lotteri,
- bankospil,
- tipping,
- lotto,
- skrabespil,
- forskellige former for oddsspil mv.
- totalisatorspil

Opremsningen er ikke udtømmende.

Spil om penge omfatter kun de spil, hvor gevinsten udbetales i form af penge, som for eksempel

Spil om penge

- roulette,
- baccarat,
- black jack
- visse spillemaskiner.

Andre spil, hvor gevinsten udbetales i form af gaver, spillemærker og lign., samt morskabsspil som f.eks. computerspil, er momspligtige.

Afgiftspligten omfatter ikke virksomheders omsætning på basarer, byfester, loppemarkeder og lign., herunder lykkeshjul, fiskedamme, skydeboder, roulettespil, spilleautomater og salgsboder, jf. UfR 1970.463 H.

Undtagelser

Momsnævnet har i en afgørelse, der er offentliggjort i TfS 1996, 516, fastslået, at afholder en idrætsforenings støttekreds bankospil er det afgiftspligtigt efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, idet bankospil må henføres til momsfrigagelsesbestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 12.

B.1.1.9

Gevinstgivende spilleautomater

Den 1. januar 2001 trådte lov om gevinstgivende spilleautomater (spilleloven) i kraft. Loven (lovbekendtgørelse nr. 631 af 25. juli 2002) omfatter alle gevinstgivende spilleautomater, der i dag er opstillet i spillehaller, private spilleklubber, på forlystelsessteder og i restauranter mv. Dog er spilleautomater opstillet i kasinoer ikke omfattet af spilleloven.

De virksomheder, der ønsker at opstille gevinstgivende spilleautomater, skal have en tilladelse fra Spillemyndigheden. Tilladelsen kan gives til restauranter med alkoholbevilling, private spillehaller samt spillehaller med offentlig adgang, herunder spillehaller i omrejsende tivolier, byfester mv.

Afbemærkningerne til lovforslaget følger det, at spilleautomatmarkedet bliver lønsumsafgiftspligtigt. Det skønnes, at de fleste restauratører ikke vil skulle betale lønsumsafgift som følge af bagatelgrænsen på 80.000 kr. i afgiftsgrundlag. Spillevirksomheder med ansatte vil derimod typisk skulle betale lønsumsafgift.

Automatoperatør

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2001.267.TSS besvaret en henvendelse fra en brancheforening om den momsmæssige behandling af det beløb, som en automatoperatør oppebærer fra en kontantspilsautomat. Det fremgår heraf, at såfremt automatoperatøren har tilladelse til drift af gevinstgivende spilleautomater, er han omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 12, for de spilleautomater, der er omfattet af tilladelsen.

Operatøren er således afgiftspligtig efter lønsumsafgiftsloven. Den andel af overskuddet, som tilfalder den virksomhed, hvor spilleautomaterne fysisk er opstillet (restauration/spillehal), anses som betaling for ydelser (servicering af spillerne mv.), der er en integreret del af det momsfri spil, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 12. Restauranten/spillehallen er derfor afgiftspligtig efter lønsumsafgiftsloven.

Når det er restaurationen/spillehallen, der har tilladelse til drift af gevinstgivende spilleautomater, er denne omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 12 og er dermed afgiftspligtig efter lønsumsafgiftsloven.

Automatoperatøren skal derimod betale moms af det vederlag, han modtager fra tilladelsesindehaveren for udlejning af automaterne.

De virksomheder, der som følge af den nye spillelov bliver omfattet af lønsumsafgiftsplikten, skal opgøre afgiftsgrundlaget efter lovens § 4, stk. 2, nr. 2, dvs. på grundlag af lønsummen med tillæg af 90 pct., se C.1.2.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 12, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.12.

B.1.1.9 Personbefordring

Afgiftsplikten omfatter som udgangspunkt virksomhed med leverancer af personbefordring, der er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15.

Afgiftsplikten omfatter dermed transport af personer med alle former for transportmidler, bortset fra turistbuskørsel, som er momspligtig.

Afgiftspligten omfatter dog ikke persontransport, når transporten sker direkte til eller fra udlandet, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 5. Se nærmere afsnit B.1.4.6.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.15.

Lønsumsafgiftspligten omfatter rejsebureauvirksomhed, turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed og lign., der er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 16.

Der gælder dog en undtagelse for den del, som vedrører formidling af udlejning af fast ejendom og formidling af persontransport direkte til eller fra udlandet. Se nærmere afsnit B.1.4.5 og B.1.4.6.

Et bureau, der arrangerede kør-selv-ferier mv., blev af Landsskatteretten anset for at drive moms fritaget rejsebureauvirksomhed, jf. TfS 2000, 155. Bureauet var dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.16.

Lønsumsafgiftspligten omfatter virksomheder med ydelser i nær tilknytning til bisættelser, som er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 17.

Landsskatteretten har fastslået, at alle ydelser, som leveres af begravelsesforretninger i forbindelse med bisættelser og begravelser, er omfattet af afgiftspligten, jf. TfS 1998, 694.

Afgiftspligten omfatter således virksomheder, der leverer ydelser i form af f.eks. 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 orgelspil og anden musik og sang i kapellet. Afgiftspligten omfatter endvidere ordning af papirer og assistance i forbindelse med bisættelser.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 17, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.17.

Afgiftspligten omfatter virksomheder, der har leverancer, der er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 20 (selvstændige grupper).

Afgiftspligten påhviler således ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige. Ydelserne skal være præsteret med henblik på,

B.1.1.10 Rejsebureauvirksomhed og turistkontorers informationsvirksomhed

Kør-selv-ferie

B.1.1.11 Bedemandsvirksomhed

B.1.1.12 Selvstændige grupper

B.1.2

at yde gruppernes medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

For så vidt angår den nærmere afgrænsning af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, henvises til Momsvejledningen, se MV D.11.20.

B.1.2 Anden økonomisk virksomhed

Der skal i henhold til lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 1. pkt., 2. led betales lønsumsafgift af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven.

2-ledet bestemmelse

Bestemmelsen indeholder to elementer. Der skal dels være tale om anden økonomisk virksomhed, dels tale om en levering af ydelser mod vederlag, som ikke er momspligtige. Der vil typisk være tale om virksomheder, der ikke forestår salg af ydelser i almindelig forstand.

Ved anden økonomisk virksomhed forstås f.eks. organisationer, foreninger, fonde, selskaber m.fl., der mod kontingent eller lignende vederlag varetager administrative opgaver eller fælles økonomiske, herunder faglige, formål for medlemmerne. Det er uden betydning, om der arbejdes med gevinst for øje.

Fonde og foreninger

Fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, om foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil, er ikke omfattet af lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 1. pkt. Visse fonde, foreninger m.fl. omfattes dog af bestemmelsen om anden økonomisk virksomhed, således at disse alligevel er omfattet af lønsumsafgiftspligten, jf. § 1, stk. 1, 1. pkt.

Anden økonomisk virksomhed omfatter ikke alle de foreninger mv., der er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Fonde og foreninger, som kun yder støtte til forskning og forsøg inden for de sundhedsmæssige, sociale, videnskabelige og andre almennyttige områder, er således ikke omfattet af lønsumsafgiften.

Leverer fonden mv. ydelser mod vederlag til indskyderne (medlemmerne), skal den registreres for denne del af virksomheden.

Fagforeninger

Kontingentbetaling til en faglig sammenslutning betragtes som vederlag for ydelser, jf. TfS 1998, 529 ØLD og TfS 1998, 530 ØLD. I disse to domme fandt Østre Landsret, at to faglige foreninger, som begge var partipolitisk neutrale fagforeninger, var omfattet af begrebet anden økonomisk virksomhed og dermed pligtig til at betale lønsumsafgift af den del af foreningernes virksomhed, der ikke var arbejdsløshedskasse.

Arbejdsløshedskasser er ikke omfattet af lønsumsafgiftsplikten, jf. afsnit B.1.1.1.

I SKM2002.64.LSR blev en forening, der leverede socialrådgiverydelser, anset for lønsumsafgiftspligtig. Foreningen bestod af 6 lokale fagforeninger, og formålet var gennem ansættelse af socialrådgivere at yde socialrådgiver-faglig bistand/vejledning til medlemmerne. Foreningens leverancer blev anset for omfattet af lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 1. pkt., 2. led om anden økonomisk virksomhed.

Afgiftsplikten efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, 2. led omfatter også organisationer, der ikke har afsætning af ydelser i dette ords egentlige betydning.

Politiske foreninger

Politiske foreninger og partier er omfattet af lønsumsafgiftsplikten som anden økonomisk virksomhed, idet kontingentbetalingen betragtes som vederlag for en ydelse. Se endvidere afsnit B.3.2.

Danmarks Jægerforbund skal betale lønsumsafgift, som anden økonomisk virksomhed, af de aktiviteter, der er nævnt i forbundets vedtægter, jf. TfS 1999, 662.

Danmarks Jægerforbund

Vicevært ydelser til medlemmer af grundejer-, ejerlejligheds- og andelsboligforeninger er omfattet af lønsumsafgiftsplikten som anden økonomisk virksomhed, jf. TfS 1994, 554 og SKM2001.302.LSR. Se endvidere afsnit B.1.4.5.1.

Vicevært

Holdingselskaber, der varetager ledelsesopgaver for og plejer kapitalinteresser i datterselskaber med finansiell virksomhed er lønsumsafgiftspligtige, idet sådanne selskaber driver anden økonomisk virksomhed, jf. TfS 1995, 867. Der er ikke afgørende, om der er aftalt et egentligt vederlag mellem selskaberne.

Holdingselskaber

Et uddannelsessekretariat blev ikke anset for omfattet af afgiftsplikten som anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, jf. SKM2001.262.LSR. Landsskatteretten fandt, at der ikke er fornødent grundlag for at antage, at begrebet levering mod vederlag skal fortolkes forskelligt i momsloven og lønsumsafgiftsloven, når Styrelsen i TfS 1999, 275 havde fundet, at de aktiviteter, som klageren udøvede ikke kunne karakteriseres som levering af ydelser mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1, og derfor faldt udenfor momslovens anvendelsesområde.

Uddannelsessekretariat

Efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, sidste pkt., er virksomheder, der udgiver eller importerer aviser til videresalg tillige omfattet af afgiftsplikten.

**B.1.3
Avisimport og avisproduktion**

Ved afgørelse af om en publikation skal anses for en avis i lønsumsafgiftslovens forstand, lægges der vægt på om avisen er momsfrataget efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 14, se MV I.1.8.

B.1.4

Ved import af aviser forstås i denne forbindelse køb af aviser i udlandet, herunder EU-lande, Færøerne og Grønland.

Detailhandlere, som kiosker og lign., der kun sælger aviser købt af danske bladhus eller danske underleverandører, er ikke omfattet af afgiftspligten.

B.1.4 Undtagelser fra afgiftspligten

Efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2, (lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002) omfatter afgiftspligten ikke virksomheder, der udøver aktiviteter vedrørende:

- folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksomhed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven, samt amatørsport i øvrigt, jf. § 1, stk. 2, nr. 1.
- undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler, husholdningsskoler og håndarbejdsskoler, når der hertil modtages statstilskud, jf. § 1, stk. 2, nr. 2.
- undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud, jf. § 1, stk. 2, nr. 3.
- udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, jf. § 1, stk. 2, nr. 4.
- persontransport, når transporten sker direkte til eller fra udlandet, jf. § 1, stk. 2, nr. 5.

Før 1. juli 2002

Bestemmelsen er ændret ved lov nr. 392 af 6. juni 2002, der trådte i kraft den 1. juli 2002. Før denne dato omfattede afgiftspligten ikke virksomheder, der udøvede aktiviteter vedrørende:

- amatørsport
- udlejning og bortforpagtning af fast ejendom
- persontransport, når transporten sker direkte til eller fra udlandet.

B.1.4.1 Amatørsport - § 1, stk. 2, nr. 1

Undtagelsen for amatørsport omfatter alene den rene amatøridræt, som hovedsagelig finansieres ved medlemskontingenter, og som er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 5. Det er ikke nødvendigt, at sporten er organiseret under et forbund, men der lægges vægt på, om aktiviteten vil kunne optages i et forbund.

Momsnævnet har fastslået, at en idrætsunions aktiviteter i form af rådgivning, vejledning, oplysnings- og uddannelsesvirksomhed, koordinering og varetagelse af medlemsforeningernes interesser, kan anses som en integreret del af amatørsportbegrebet, jf. TfS 1994, 479.

Amatørsportbegrebet dækker dermed over alle aktiviteter, der har nær tilknytning til amatørsport, uanset om aktiviteterne finder sted i de enkelte klubber eller i specialforbundene.

Amatørsport er en del af den frie folkeoplysende virksomhed, og var også i den gældende lovgivning før 1. juli 2002 undtaget fra afgiftspligten. Den del af aktiviteterne, som efter ovenstående praksis anses for at være en integreret del af amatørsportsbegrebet, er imidlertid ikke omfattet af folkeoplys-

ningsloven. Ved lov nr. 392 af 6. juni 2002 er aktiviteterne blevet omfattet af lovens § 1, stk. 2, nr. 1 (amatørsport i øvrigt).

Landsskatteretten har anset et selskab for lønsumsafgiftspligtig ved udlejning af bowlingbaner, jf. SKM2003.572.LSR. Retten lagde til grund, at selskabets aktiviteter med udlejning af bowlingbaner var fritaget for moms efter den dagældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 5, og derfor som udgangspunkt var lønsumsafgiftspligtig efter hovedreglen i lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1. For så vidt angår undtagelsesbestemmelsen i lovens § 1, stk. 2 fandt retten, at bestemmelsen alene vedrører ren amatøridræt, som hovedsagligt finansieres ved medlemskontingenter og således må fortolkes indskrænkende. Undtagelsesbestemmelsen kan derfor kun omfatte sportsklubber, -foreninger og lignende, hvis aktiviteter alene har dyrkelse af amatøridræt til formål, og hvis indtægter fuldt ud anvendes til aktiviteter med amatørsport.

Danmarks Jægerforbund skal betale lønsumsafgift af de aktiviteter, der er nævnt i forbundets vedtægter. De aktiviteter, som fremgår af Jægerforbundets vedtægter, kan ikke anses for omfattet af momslovens fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 5 og dermed kan forbundets aktiviteter heller ikke henføres til begrebet amatørsport i lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 1, idet jagt på levende dyr ikke anses for en sportsgren. Aktiviteterne bliver herved lønsumsafgiftspligtige som anden økonomisk virksomhed, jf. TfS 1999, 662.

Danmarks Jægerforbund

Momsnævnet har fastslået, at afholder en idrætsforenings støttekreds bankospil, kan det ikke anses som en integreret del af amatørsport, jf. TfS 1996, 516.

Støttekredse

Sådanne aktiviteter er i stedet momsfrie efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 12 (lotterier og spil), se afsnit B.1.1.8, og virksomheder med disse aktiviteter er dermed lønsumsafgiftspligtige. Momsnævnet lagde vægt på, at en støttekreds afholdelse af bankospil ikke har anden forbindelse med sportsudøvelsen end den økonomiske støtte.

Fra 1. juli 2002 omfatter afgiftspligten ikke virksomheders aktiviteter vedrørende folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksomhed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven.

B.1.4.2 Folkeoplysende voksenundervisning mv. - § 1, stk. 2, nr. 1

Med undtagelsen i lovens § 1, stk. 2, nr. 1, fritages den frie folkeoplysende virksomhed for at betale lønsumsafgift uanset størrelsen af de offentlige tilskud.

Fra 1. juli 2002 omfatter afgiftspligten ikke virksomheders aktiviteter vedrørende undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler, husholdningsskoler og håndarbejdstskoler, når der hertil modtages statstilskud.

B.1.4.3 Undervisning ved folkehøjskoler mv. - § 1, stk. 2, nr. 2

Der skal herefter ikke betales lønsumsafgift af skolernes undervisning i henhold til lov om frie kostskoler, hvortil der ydes statstilskud.

B.1.4.4

B.1.4.4 Undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse - § 1, stk. 2, nr. 3

Fra 1. juli 2002 omfatter afgiftspligten ikke virksomheders aktiviteter vedrørende undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud.

Skoler, hvis virksomhed består i undervisning svarende til folkeskolens, og som får statslige tilskud hertil i henhold til lovgivningen om frie grundskoler og frie kostskoler, ligestilles herefter med offentlige skoler på dette område.

B.1.4.5 Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom - § 1, stk. 2, nr. 4

I momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, fritages udlejning, bortforpagtning og administration af fast ejendom fra momspligten. Med undtagelsen i lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 2, nr. 4, for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, er det således kun administration af fast ejendom, der er lønsumsafgiftspligtig. Se også afsnit B.1.1.5.

Formidling af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder ferie-huse, er ligeledes undtaget fra afgiftspligten, jf. TfS 1996, 752 og TfS 1998, 285.

Grundejer-, ejerlejligheds- og andelsboligforeninger er lønsumsafgiftspligtige som anden økonomisk virksomhed, da de fungerer som administrationselskaber, der afsætter ydelser mod vederlag til medlemmerne.

B.1.4.5.1 Viceværter

Ved afgrænsning af, om en vicevært ydelse knytter sig til lønsumsafgiftsfri udlejning eller lønsumsafgiftspligtig administration af fast ejendom, skelnes der mellem

- udlejningsejendomme
- andre ejendomme.

Udlejningsejendomme

Løn til viceværter (ejendomsfunktionærer) i boligselskaber, ejendomsaktieselskaber og hos andre udlejere kan holdes uden for afgiftspligten, idet arbejdsydelsen anses som en integreret del af den fritagne udlejning af den faste ejendom.

For boligselskaber, som normalt er opdelt i et antal afdelinger, der hver ejer en eller flere ejendomme, er selve administrationen ofte samlet for hele selskabet. Denne administration betragtes som administration af fast ejendom og er derfor afgiftspligtig.

Andre ejendomme

Vicevært ydelser, som anvendes i grundejer-, ejerlejligheds- og andelsboligforeninger, er en del af administrationen af den faste ejendom, hvorfor sådanne ydelser er omfattet af lønsumsafgiftspligten som anden økonomisk virksomhed, jf. TfS 1994, 554 og SKM2001.302.LSR, se afsnit B.1.2.

B.1.4.6 Persontransport direkte til eller fra udlandet - § 1, stk. 2, nr. 5

Efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, skal der betales lønsumsafgift af momsfri persontransport, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Som udgangspunkt er f.eks. rutekørsel med bus, taxakørsel og transport med tog og fly dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten.

Efter § 1, stk. 2, nr. 5, er den del af persontransporten, som sker direkte til eller fra udlandet imidlertid fritaget for afgiftspligten. Udlandet i denne sammenhæng er både EU-lande og tredielande, herunder Færøerne og Grønland.

Som persontransport til og fra udlandet anses også forsikringsselskabers hjemtransport af syge for fremmed regning, jf. TfS 1995, 868.

Persontransport til og fra udlandet omfatter også kørsel med rustvogn, når kørslen er grænseoverskridende, jf. TfS 1988, 593.

Persontransport til og fra en boreplatform, som står uden for 12-sømilegrænsen, anses også for transport til og fra udlandet, jf. SKM2003.201. TSS.

Fritagelsen gælder efter fast praksis også for formidling af sådanne ydelser. Rejsebureauers aktiviteter vedrørende formidling af persontransport til og fra udlandet anses derved for omfattet af fritagelsen, jf. TfS 1990, 519. Det samme gælder rejsebureauagenter.

Rejsebureauagenter, der sælger rejser på provisionsbasis, skal ikke medregne den del af provisionsindtægten, der vedrører afgiftsfri persontransport, til afgiftsgrundlaget, jf. TfS 1990, 519.

Rejsebureauagenter

Ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget henvises der til afsnit C.4.1.2.

B.2 Registrering

► Anmeldelse og 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 virksomhedsforhold, træffes afgørelse ligeledes af den regionale told- og skattemyndighed. Der henvises §§ 1-4 i bekendtgørelse nr. 508 af 10. juni 2004 om virksomhedsregistrering i en række skatte- og afgiftslove.

Klager over afgørelse om registrering behandles af Told- og Skattestyrelsen, jf. § 5 i bekg. om virksomhedsregistrering.

Afgørelserne registreres i ToldSkats Erhvervssystem, jf. § 6 i bekg. om virksomhedsregistrering ◀.

Pligten til at lade sig registrere indtræder på det tidspunkt, hvor det er åbenbart, at afgiftsgrundlaget vil overstige registreringsgrænsen på 80.000 kr. årligt.

B.2.1 Anmeldelse til registrering - § 2, stk. 1

B.2.2

Vedrørende sikkerhedsstillelse ved registrering henvises til afsnit F.10.

Interessentskaber

Interessentskaber betragtes i relation til lønsumsafgiftsloven som én virksomhed. Det samme gælder også lægehuse, hvor virksomheden drives som et.

Selskab under stiftelse

Såfremt et aktieselskab under stiftelse eller anpartsselskab under stiftelse anmeldes til registrering, skal der gives personlige oplysninger om stifterne, som alle skal underskrive registreringsanmeldelsen, da de hæfter solidarisk for afgiften, indtil selskabet er stiftet, anmeldt og registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Anmeldelsesblanket

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 give forskellige former for oplysninger om ejerforhold, aktiviteter, virksomhedens startdato, ansatte og lign. ► 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 findes de blanketter, som virksomhederne skal bruge. Anmeldelse af ny virksomhed skal sendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Postboks 600, 0900 København C. Oplysning om ændringer eller ophør sendes til Selskabs- og Erhvervsstyrelsen, Postboks 610, 0900 København C ◀.

B.2.2 Registreringsbevis - § 3, stk. 1

Ved registreringen får virksomheden et registreringsbevis, hvor virksomhedens CVR-nr./SE-nr. er anført. Hvis virksomheden i forvejen er registreret for moms, A-skat eller lignende får virksomheden ikke et nyt CVR-nr./SE-nr.

B.2.3 Registreringsfrist - § 3, stk. 2

Anmeldelse til registrering skal ske senest 8 dage før, virksomheden påbegyndes.

Pligten til at lade sig registrere indtræder på det tidspunkt, hvor det er åbenbart, at afgiftsgrundlaget vil overstige registreringsgrænsen på 80.000 kr. årligt.

Ophører en virksomhed med at drive afgiftspligtig virksomhed, skal der ske afmeldelse fra registrering for lønsumsafgift.

Ændringer i en virksomheds registreringsforhold (f.eks. ejerforhold, beliggenhed, ansvarlig ledelse eller ophør) skal senest 8 dage efter ændring ► meddeles til Selskabs- og Erhvervsstyrelsen, jf. B.2.1 ◀.

B.2.4 Udenlandske virksomheder - § 3, stk. 3

Udenlandske virksomheder, der har afgiftspligtige aktiviteter i Danmark, skal på lige fod med danske virksomheder anmeldes til registrering. Det er uden betydning, om virksomheden er regnskabspligtig og skattepligtig i Danmark.

Har den afgiftspligtige virksomhed ikke filial eller lignende her i landet, skal den registreres ved en herværende repræsentant. Repræsentanten kan være

en person, der er bosiddende her i landet. Personen skal ikke nødvendigvis være dansk statsborger, men skal være myndig.

Den pågældende repræsentant hæfter solidarisk for afgiften sammen med den udenlandske virksomhed, jf. løsumsafgiftslovens § 12.

Repræsentanten kan også være en virksomhed, der har forretningssted her i landet. Som eksempel på et forretningssted kan nævnes en filial, et kontor, en fabrik, en butik eller et værksted.

Udenlandske bankers repræsentationskontorer i Danmark, som rådgiver om låneoptagelse og anbringelse, og som formidler kontakt til det udenlandske hovedkontor, skal registreres.

Repræsentationskontorer

Begrundelsen herfor er, at repræsentationskontorenes virksomhed er en integreret del af de momsfrie finansielle aktiviteter, selv om de egentlige bank- og finansieringsforretninger sker uden for Danmark. Det er aktiviteterne her i landet, der er afgørende for registreringspligten.

Dette er også fastslået af Landsskatteretten i SKM2003.238.LSR, hvor retten endvidere bemærker, at det ikke er afgørende for afgiftspligten, om leveringsstedet for ydelserne efter momslovens regler er Danmark.

Efter denne bestemmelse kan ministeren fastsætte nærmere regler om fællesregistrering af flere virksomheder og om delregistrering af virksomheder, der har samme ejer. Denne bemyndigelse er udnyttet i løsumsafgiftsbekendtgørelsens kapitel 2 (bekendtgørelse nr. 431 af 5. juni 1999).

B.2.5 Del- og fællesregistrering - § 3, stk. 4

Virksomheder, der har samme ejer (dvs. virksomheder, der drives af den samme fysiske eller juridiske person), registreres som udgangspunkt under ét, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 1. Det betyder, at ejeren skal afregne løsumsafgiften samlet for alle sine virksomheder.

B.2.5.1 Delregistrering

Virksomhederne kan dog efter anmodning blive registreret hver for sig (delregistreret), såfremt der føres særskilt regnskab for hver enkelt virksomhed. Hver enkelt virksomhed vil herefter blive betragtet som selvstændig.

Anmodning om delregistrering skal fremsættes over for ► Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. B.2.1 ◀.

Når ToldSkat vurderer, om en ansøgning om delregistrering kan imødekommes, lægges der vægt på, om:

- virksomheden udadtil tilkendegiver sig som en selvstændig virksomhed.
- virksomheden fører selvstændigt regnskab.
- virksomheden også sælger/køber ydelser til/fra andre virksomheder.
- der sker fakturering og betaling til/fra den registrerede virksomhed.

B.2.5.2

B.2.5.2 Fællesregistrering

Fællesregistrering betyder, at selvstændige erhvervsvirksomheder, der ikke har samme ejer, registreres under ét, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Virksomheder, der er registreret under ét, betragtes som én virksomhed, og de fællesregistrerede virksomheder hæfter solidarisk for betalingen af lønsumsafgiften, jf. lovens § 12.

Styrelsen har i SKM2002.33.TSS svaret, at virksomheder, der er fællesregistreret efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt, og som udøver lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, skal registreres under et, jf. lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 2, stk. 2, 1. pkt.

Virksomheder, der er registreret under et, betragtes som en virksomhed, jf. lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 2, stk. 2, 3. pkt. Dette er også fastslået af Landsskatteretten i SKM2001.212.LSR.

Reglerne om fællesregistrering kan opdeles i en skal-regel og en kan-regel:

Skal-regel

Virksomheder, der er fællesregistreret efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt. og som har aktiviteter, der er afgiftspligtige efter lønsumsafgiftsloven, *skal* også efter lønsumsafgiftsloven registreres under ét, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 2. Der er ikke mulighed for at fravælge fællesregistreringen. Momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt. giver mulighed for, at to eller flere afgiftspligtige personer, der både driver virksomhed, der er registreringspligtig efter momsloven og virksomhed, der ikke er registreringspligtig efter momsloven, kan fællesregistreres. Der er i momsloven opstillet nærmere betingelser for denne fællesregistrering. Disse gennemgås nøjere i Momsvejledningen, se nærmere MV M.1.5.

Kan-regel

Virksomheder, der alene udøver aktiviteter, som er pligtige efter lønsumsafgiftsloven, og som ikke har samme ejer, *kan* efter anmodning registreres under ét.

Anmodningen skal fremsættes over for ► Selskabs- og Erhvervsstyrelsen, jf. B.2.1 ◀

B.2.6 Fritagelse for registrering

B.2.6.1 Registreringsgrænse på 80.000 kr. - § 2, stk. 2

Virksomheder, hvor afgiftsgrundlaget efter lovens § 4 ikke overstiger 80.000 kr. årligt, det vil sige over en 12-måneders periode, skal ikke registreres efter lønsumsafgiftsloven. Disse virksomheder er dermed fritaget for at betale lønsumsafgift.

Afgiftsgrundlagets opgørelse gennemgås nærmere i afsnit C, men det kan her kort nævnes, at afgiftsgrundlaget kan være

- virksomhedens lønsum + 90 pct. (af lønsummen).
- virksomhedens lønsum +/- over- eller underskud.

- værdien af virksomhedens avissalg.

De 80.000 kr. er alene en bagatelgrænse for registrering. Der er således ikke tale om et bundfradrag for registrerede virksomheder.

Virksomheden, der har en begrundet forventning om, at afgiftsgrundlaget det kommende år ikke vil overstige 80.000 kr., kan lade sig afmelde fra registrering. Stiger afgiftsgrundlaget efterfølgende igen, skal virksomheden dog igen anmelde sig til registrering. Det er således i princippet muligt at til- og afmelde virksomheden hvert år - afhængig af det forventede afgiftsgrundlag.

Virksomheder, der er registreret, skal betale lønsumsafgift, uanset afgiftsgrundlaget i et enkelt år ikke overstiger 80.000 kr.

Det bemærkes, at bagatelgrænsen på de 80.000 kr. svarer til en årlig lønudgift på 42.106 kr. for virksomheder der opgør afgiftsgrundlaget som virksomhedens lønsum + 90 pct. (metode 1 eller 2).

Efter denne bestemmelse er alle offentlige virksomheder undtaget fra registreringspligten. Den offentlige sektor er hermed fritaget for at betale lønsumsafgift.

B.2.6.2 Offentlige virksomheder - § 2, stk. 3

Som offentlige virksomheder anses statslige, amtskommunale, fælleskommunale og kommunale institutioner.

En lignende fritagelsesbestemmelse findes i lovens § 2a, nr. 2 for virksomheder, som overvejende finansieres af offentlige midler. Se afsnit B.3.2.

En række virksomheder, som ikke beskæftiger lønnet arbejdskraft, er fritaget for registrering og dermed for at betale lønsumsafgift.

B.2.6.3 Virksomheder uden ansatte - § 2, stk. 4

Fritagelsen gælder alene de virksomheder, som udelukkende skal beregne lønsumsafgiften på grundlag af virksomhedens lønsum, jf. § 4 stk. 2. Omkring begrebet lønsum henvises til afsnit D.

Bestemmelsen er en naturlig konsekvens af, at virksomheder uden ansatte, som skal beregne lønsumsafgift udelukkende på grundlag af lønsummen, vil have et afgiftsgrundlag på 0 kr. En registrering ville dermed bevirke, at disse virksomheder altid ville indsende nul-angivelser.

Bestemmelsen gælder derimod ikke for de virksomheder, som skal opgøre afgiften på et andet grundlag, dvs. efter lovens § 4, stk. 1 (lønsum +/- over-/underskud) eller stk. 5 (værdien af virksomhedens salg af aviser).

Disse virksomheder skal altid registreres, hvis afgiftsgrundlaget efter § 4 overstiger bagatelgrænsen på 80.000 kr., uanset der ikke er beskæftiget lønnet arbejdskraft i virksomheden.

B.3

B.3 Afgiftsfritagelser - § 2a

Efter denne bestemmelse kan skatteministeren bestemme, at følgende virksomheder, der er omfattet af registreringspligten, kan fritages for at betale afgift:

- religiøse samfund, jf. § 2a, nr. 1.
- virksomheder, som overvejende finansieres af offentlige midler, jf. § 2a, nr. 2.

Bemyndigelsen er udnyttet i § 1 i lønsumsafgiftsbekendtgørelsen.

B.3.1 Religiøse samfund - § 2a, nr. 1

Omfanget af afgiftsfritagelsen for religiøse samfund er fastlagt i bekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Afgiftsfritagelsen gælder trossamfund, som er anerkendt i henhold til kongelig resolution.

Fritagelsen gælder desuden trossamfund, som Kirkeministeriet har meddelt vielsesbemyndigelse.

Endelig gælder fritagelsen også folke- og frikirkelige organisationer og missionselskaber, frie kirkelige organisationer, private og selvejende kirkelige institutioner, frimenigheder og frikirker.

Afgiftsfritagelsen gælder kun for de aktiviteter, der vedrører den religiøse interessevaretagelse. Et anerkendt trossamfund vil således ikke kunne fritages for at betale lønsumsafgift af f.eks. rejsebureauaktiviteter.

B.3.2 Virksomheder, som overvejende finansieres af offentlige midler - § 2a, nr. 2

Efter lovens § 2a, nr. 2, kan virksomheder, som overvejende finansieres af offentlige midler fritages for lønsumsafgift.

I bekendtgørelsens § 1, stk. 2, er det fastlagt, at bestemmelsen finder anvendelse på institutioner, hvis driftsudgifter dækkes af offentlige tilskud med mindst 50 pct. Fritagelsen gælder dog kun så længe betingelsen er opfyldt.

Sektorisk opdeling

Efter bekendtgørelsens § 1, stk. 3, kan institutioner, der har forskellige aktiviteter, og hvor der alene ydes offentlige tilskud til en eller flere af disse aktiviteter, vælge at opgøre tilskudsprocenten for den eller de tilskudsberettigede aktiviteter.

Bestemmelsen har virkning fra 1. januar 1999.

Fritagelsen for at betale afgift omfatter kun de aktiviteter, hvis driftsudgifter dækkes af offentlige tilskud med minimum 50%.

Det er en betingelse, at institutionen fører et særskilt regnskab for de tilskudsberettigede aktiviteter, der kan danne grundlag for opgørelsen af tilskudsprocenten og kontrollen hermed.

Endvidere skal institutioner, der ønsker at benytte sig af adgangen til at opgøre tilskudsprocenten alene for de tilskudsberettigede aktiviteter, give de statslige told- og skattemyndigheder meddelelse herom senest i forbindelse med regnskabsaflægningen for det pågældende regnskabsår.

For de ikke tilskudsberettigede aktiviteter skal der svares afgift efter retningslinjerne i § 4, se afsnit C.

Ved afgørelse af, om en virksomhed overvejende finansieres af offentlige midler, ses på alle tilskud og lign., som virksomheden modtager fra det offentlige. I konkrete sager skal det derfor afgøres, om de eksisterende indtægter kan betragtes som tilskud fra det offentlige. Der skal således tages stilling til, om den konkrete betaling fra det offentlige ydes med henblik på en modydelse. Såfremt der er ydet en modydelse, foreligger der ikke et tilskud som nævnt i bekendtgørelsens § 1, stk. 2.

Som offentlige tilskud anses tilskud fra FN, EU, stat, amt og kommune.

Beløb betragtes kun som tilskud, hvis de gives uden at være betaling for en konkret modydelse. Af denne grund er beløb, som institutioner opkræver for afholdelse af kurser, lejrskoleophold og lign., ikke offentlige tilskud.

Modydelse

En højskole modtog fra kommuner fakturerede beløb vedrørende ophold for konkrete elever. De betalte beløb til højskolen vedrørte konkret betaling for ophold og undervisning af en bestemt adfærdsvanskelig ung, som kommunen havde foranlediget anbragt på højskolen.

Landsskatteretten fandt, at beløbene ikke kunne karakteriseres som offentlige tilskud, men må anses som betaling for en konkret modydelse, nemlig højskolens undervisning mv. af den anbragte unge, jf. SKM2001.45.LSR.

Landsretten har i en dom i SKM2002.393.VLR stadfæstet Landsskatterettens kendelse. Højesteret har i en dom i SKM2003.299.HR stadfæstet landsrettens dom.

I SKM2002.43.LSR har Landsskatteretten anset beløb betalt af kommuner til en efterskole for at være en konkret betaling for ophold og undervisning af en bestemt elev, som kommunen har foranlediget anbragt på skolen. Beløbene kunne ikke karakteriseres som offentlige tilskud, men blev anset som betaling for en konkret modydelse, nemlig skolens undervisning mv. af den anbragte unge. Vestre Landsret har i en dom i SKM2003.279.VLR stadfæstet Landsskatterettens kendelse.

Det er også en forudsætning for at godkende et beløb som et offentligt tilskud, at beløbet gives direkte til institutionen.

Direkte betaling

Direkte statstilskud (både refusionstilskud og rammetilskud) til drift af en institution - f.eks. folkehøjskoler - betragtes således som offentlige tilskud.

B.3.2

Statstilskud, der gives i henhold til kapitel 3 i lov om erhvervsskoler, skal betragtes som et offentligt tilskud i lønsumsafgiftslovens forstand.

Statstilskuddet kan ikke anses som betaling for en konkret modydelse i lønsumsafgiftslovens forstand, jf. SKM2001.337.TSS.

Elevtilskud

Betaling i form af elevtilskud betragtes derimod ikke som offentlige tilskud, idet disse tilskud ydes til eleverne og ikke til institutionen.

Det samme er gældende ved tilskud til løn til ansatte, herunder langtidsledige og militærnægtere. Her knytter tilskuddet sig til de ansatte og ikke til institutionen. Ydes der derimod støtte fra en kommune til en skole, ud fra en ikke fastsat takst, betragtes dette som et tilskud.

Entreindtægter fra besøgende, der repræsenterer offentlige institutioner (f.eks. folkeskoler), betragtes heller ikke som offentlige tilskud, idet tilskuddet er givet til de besøgende og ikke til den institution, som modtager betalingen i næste led.

Bestemmelsen finder kun anvendelse på halvoffentlige virksomheder. Egentlige offentlige virksomheder er fritaget for lønsumsafgift efter lovens § 2, stk. 3. Se afsnit B.2.6.2.

Politiske foreninger

Politiske foreninger og partier er omfattet af lønsumsafgiftsplikten som anden økonomisk virksomhed, idet kontingentbetalingen betragtes som vederlag for en ydelse.

I henhold til lovbekendtgørelse nr. 831 af 20. september 2001 om økonomisk støtte til politiske partier mv. (partistøtteloven) modtager politiske partier støtte fra det offentlige.

Af loven fremgår det, at partistøtten skal bruges til dækning af administrative udgifter, hvilket betyder, at støtten efter lønsumsafgiftsloven kan betragtes som tilskud, idet der ikke ydes en konkret modydelse.

De politiske foreninger, hvis driftsudgifter dækkes af offentlig støtte med mindst 50 pct, vil således være fritaget for lønsumsafgift.

C Afgiftsgrundlaget

Lønsumsafgiftslovens § 4 fastsætter afgiftsgrundlaget, det vil sige hvilket beløb, der skal lægges til grund ved beregning af lønsumsafgift. Afgiftsgrundlaget afhænger af virksomhedens art og aktiviteter.

Der findes 4 metoder til beregning af lønsumsafgiften. Metoderne bliver omtalt nedenfor. For en nærmere beskrivelse henvises der til afsnit D og E.

Metoderne er:

- 1 3,08 pct. af lønsummen + 2,5 pct. af 90 pct. af lønsummen.
- 2 5,08 pct. af lønsummen + 4,5 pct af 90 pct. af lønsummen.
- 3 2,5 pct. af værdien af virksomhedens avissalg.
- 4 3,08 pct. af (lønsummen +/- virksomhedens over-/underskud).

C.1 Lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2

I henhold til lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, skal følgende virksomheder opgøre afgiftsgrundlaget som virksomhedens lønsum med tillæg af 90 pct.:

- Virksomheder inden for den finansielle sektor, jf. § 4, stk. 2, nr. 1.
- Lotterier, Tipstjenesten og lign., jf. § 4, stk. 2, nr. 2.
- Turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed, jf. § 4, stk. 2, nr. 3.
- Organisationer, fonde, foreninger m.fl., jf. § 4, stk. 2, nr. 4.

Afgiftssatsen varierer dog afhængig af opgørelsesmetoden.

Begrebet lønsum er beskrevet nærmere i afsnit D.1.

Den finansielle sektor omfatter som udgangspunkt virksomheder (uanset organisationsform) med aktiviteter som nævnt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 og nr. 11.

Det er dog en betingelse, at den finansielle aktivitet kan anses for virksomhedens hovedaktivitet, se afsnit C.1.1.1, C.1.1.2 og C.1.1.3.

En forening, der foretog risikovurderinger mv. for forsikringselskaber, ansås for at drive finansiell virksomhed. Foreningen var omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2), om virksomheder indenfor den finansielle sektor og ikke af § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1), jf. SKM2001.20.LSR.

En bank var fællesregistreret efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt. Fællesregistreringen omfattede 40 selskaber, herunder et selskab, som indkøbte, producerede og solgte edb-tydelser til andre selskaber i fællesregistreringen og til 3. mand. Fællesregistreringen skulle betragtes som en virksomhed,

C.1.1 Den finansielle sektor - § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2)

C.1.1.1

således af edb-selskabet var lønsumsafgiftspligtig efter samme metode som resten af fællesregistreringen (metode 2), jf. SKM2001.212.LSR.

I SKM2003.238.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at en fransk banks repræsentationskontor i Danmark, der foretager opsøgende salgsarbejde, identificerer potentielle kunder, informerer om bankens produkter og formidler kontakt til det udenlandske hovedkontor, er omfattet af lønsumsafgiftspligten i henhold til lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, og at kontoret skal opgøre afgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2), da den af kontoret udøvede virksomhed må anses for en integreret del af de af banken udøvede momsfrie finansielle aktiviteter.

Provision

Den formidlings-/stiftelsesprovision, som en bilforhandler, radio/TV-forhandler, møbelforretning, ejendomsmægler m.fl. modtager fra et finansieringsselskab, er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a. Formidlings-/stiftelsesprovision, som modtages for tegning af forsikringer, er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10.

Virksomheder med disse aktiviteter er dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten. Lønsumsafgift i forbindelse med sådan formidlingsvirksomhed beregnes i henhold til lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1, (lønsummen +/- over-/underskud, metode 4), når der ikke er tale om virksomhed inden for den finansielle sektor, se afsnit C.3.

C.1.1.1 Afgrensning af virksomheder inden for den finansielle sektor

Den finansielle sektor omfatter som udgangspunkt alle virksomheder, der leverer finansielle ydelser mod vederlag. Finansielle ydelser er aktiviteter vedrørende:

- forsikring,
- ind- og udlån,
- kreditformidling,
- pensionsopsparring,
- investeringsforvaltning,
- betalingsformidling samt
- handel med værdipapirer og valuta, herunder handel med finansielle kontrakter, f.eks. futures (terminskontrakter) og optioner (købs- og salgsretter).

Den finansielle sektor omfatter virksomheder som:

- forsikringsvirksomhed, herunder forsikringsmæglere
- banker,
- sparekasser,
- andelskasser,
- realkreditinstitutter,
- pensionskasser,
- børsrådgivningselskaber,
- pantebrevshandlere,
- vekselere,
- finansieringsfonde,

- investeringsforeninger og -selskaber samt
- andre virksomheder med finansielle aktiviteter.

Virksomheder inden for den finansielle sektor omfatter imidlertid kun virksomheder, hvor salget af finansielle ydelser udgør en væsentlig del af virksomhedens samlede omsætning. Virksomheder med finansielle biaktiviteter anses ikke som virksomheder inden for den finansielle sektor i lønsumsafgiftslovens henseende.

I cirkulære nr. 186 af 29. oktober 1992 om afgift af lønsum m.v. har skatteministeren fastsat retningslinier for afgrænsningen af virksomheder inden for den finansielle sektor.

Af dette cirkulære fremgår, at der i tvivlstilfælde lægges afgørende vægt på virksomhedens hovedaktivitet, men det har også betydning, hvor stor en andel af den samlede omsætning, der stammer fra finansiell virksomhed, ligesom der lægges vægt på, om virksomheden over for offentligheden karakteriseres som en finansiell virksomhed.

Er indtægterne fra finansiell virksomhed over 50 pct. af den samlede omsætning, anses virksomheden normalt for finansiell.

Ved opgørelse af den finansielle omsætning og den samlede omsætning medregnes ikke indtægter fra passiv kapitalanbringelse. Som eksempler på sådanne indtægter, kan nævnes renteindtægter fra indestående i pengeinstitutter, udbytter, kursavancer, obligationer, aktier og pantebreve, samt renteindtægter fra købe- og afbetalingskontrakter, som er indgået som følge af virksomhedens salg af varer og momspligtige ydelser (egenproduktion). Endvidere anses enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber, eller mellem søsterselskaber normalt ikke for at være salg af finansiell tjenesteydelse. Der henvises til Momsvejledningen, se Momsvejledningen afsnit J.2.1.1.

Virksomheder, som både har momspligtige aktiviteter og momsfrit salg af finansielle ydelser, skal foretage en konkret vurdering af, om virksomheden skal betragtes som en finansiell virksomhed i relation til lønsumsafgiftsloven.

Ved vurderingen af, om salget af de finansielle ydelser har en sådan karakter og et sådant omfang, at virksomheden skal betragtes som en finansiell virksomhed, lægges der afgørende vægt på, om den finansielle aktivitet kan anses som virksomhedens hovedaktivitet.

I overvejelserne indgår størrelsen af virksomhedens fradragsret for indgående moms af fællesomkostninger. Virksomheder, der ud over det momsfri salg har momspligtige aktiviteter, vil have delvis fradragsret for indgående moms af fællesomkostninger. Den delvise fradragsret beregnes på grundlag af det momspligtige salgs andel af virksomhedens samlede omsætning.

C.1.1.2 Virksomheder med både momspligtige og momsfrie (finan- sielle) aktiviteter

C.1.1.2

Derudover kan det indgå i vurderingen, om virksomheden over for offentligheden fremtræder som en finansiel virksomhed.

Udgør virksomhedens momspligtige salg mindre end halvdelen af den samlede omsætning, og fradragsretten som følge af virksomhedens momsfrie finansielle aktiviteter derfor er under 50 pct., vil virksomheden almindeligvis være omfattet af lovens § 4, stk. 2, nr. 1, som en finansiel virksomhed (metode 2).

Anses virksomheden derimod for at være en ikke-finansiel virksomhed, idet fradragsretten overstiger 50 pct., vil virksomheden være omfattet af lovens § 4, stk. 1. Afgiftsgrundlaget er således virksomhedens lønsum +/- over-/underskud (metode 4). Er virksomheden organiseret som fond, forening m.v. skal virksomheden dog opgøre afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1).

Finansielle indtægter hidrørende fra forskellige former for passiv kapitalanbringelse betragtes ikke som vederlag for salg af finansielle tjenesteydelser og begrænser således ikke fradragsretten. Som eksempler på sådanne indtægter kan nævnes visse renteindtægter - f.eks. fra indestående i pengeinstitutter, udbytter, kursavancer, obligationer, aktier og pantebreve samt renteindtægter fra købe- og afbetalingskontrakter, som er indgået som følge af virksomhedens salg af varer og momspligtige ydelser (egenproduktion). Endvidere anses enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber eller mellem søsterselskaber normalt ikke for at være salg af en finansiel tjenesteydelse.

Eksempel

Et leasingsselskab har foruden leasingindtægter, renteindtægter som følge af udlånsvirksomhed på grundlag af kontrakter, der er oprettet af og tiltransporteret fra en autoforhandler. Endvidere har selskabet renteindtægter og kursavancer fra overskudslikviditet (passiv kapitalanbringelse).

De finansielle indtægter fra fremmede fordringer vil medføre en begrænsning af momsfradragsretten. Bliver fradragsretten som følge af finansieringsvirksomheden på under 50 pct., betragtes virksomheden som en finansiel virksomhed. Beregningsgrundlaget er den del af lønsummen, der kan henføres til den finansielle virksomhed. Er fradragsretten derimod over 50 pct., betragtes virksomheden ikke som finansiel virksomhed. Beregningsgrundlaget er den del af lønsummen med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af virksomheden, der kan henføres til denne aktivitet.

Beregning af fradragsprocenten:

Leasingsselskabet har en samlet årlig omsætning på 8,3 mio. kr. bestående af:

- a leasingindtægter (momspligtige ydelser) 5,0 mio. kr.
- b renteindtægter fra salg af finansielle ydelser 3,0 mio. kr.
- c renteindtægter og kursavancer fra overskudslikviditet 0,3 mio. kr.

Selskabet skal ikke medregne renteindtægter og kursavancer fra overskudslikviditeten ved opgørelsen af den omsætning, der anvendes ved beregningen af den delvise fradragsret.

Fradragsprocenten bliver:

$$\frac{5.000.000 (a) \times 100}{8.000.000 (a + b)} = 62,5 \text{ pct.} \sim 63 \text{ pct.}$$

Selskabet i eksemplet vil altså ikke blive betragtet som en finansiel virksomhed, og skal derfor betale lønsumsafgift af den del af lønsummen med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan henføres til denne aktivitet, jf. lovens § 4, stk. 1, samt § 5, stk. 1 (metode 4). Se endvidere afsnittene C.3 og E.1.4.

Fremkommer der ved beregning af fradragsprocenten decimaler, oprundes fradragsprocenten til nærmeste hele tal.

En finansiel koncern med fællesregistreringer skulle ikke medregne resultatdele vedr. anparten i behold til omsætningen i forbindelse med beregningen af koncernens delvise fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1 (fradragsprocenten var hermed større end 50 pct.). Da resultatet af anparten i behold hverken skal tages i betragtning ved beregning af fradragsretten for indgående moms af fællesomkostninger eller medregnes i fællesregistreringens salg af finansielle ydelser ved vurderingen af, om fællesregistreringen skal beregne lønsumsafgift efter hovedreglen (metode 4) eller undtagelsen for virksomheder i den finansielle sektor (metode 2), kunne fællesregistreringens finansielle aktivitet ikke betegnes som hovedaktiviteten, og lønsumsafgiften skulle dermed opgøres efter hovedreglen i lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), jf. SKM2001.99.LSR.

For virksomheder, som ud over salg af finansielle ydelser har andre ikke-momspligtige aktiviteter, foretages en konkret vurdering af, om virksomheden skal betragtes som finansiel virksomhed i relation til lønsumsafgiftsloven.

I disse tilfælde skal salget af finansielle ydelser ligeledes udgøre en væsentlig del af virksomhedens samlede omsætning, før virksomheden kan betragtes som en finansiel virksomhed.

Ved vurderingen lægges der vægt på, hvor stor en andel af den samlede omsætning, der hidrører fra finansiel virksomhed. Er denne over 50 pct. af den samlede omsætning, betragtes virksomheden almindeligvis som en finansiel virksomhed, jf. ovenstående afsnit.

Betragtes virksomheden som en finansiel virksomhed, skal virksomheden ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget foretage en sektoropdeling i henhold til lovens § 4, stk. 4, 2. pkt. Virksomheden skal svare afgift af den finansielle

C.1.1.3 Virksomheder med momsfrie aktiviteter udover salg af finansielle ydelser

C.1.2

del af virksomheden efter lovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2) og af den øvrige del af virksomheden efter lovens § 4, stk. 1, (metode 4).

C.1.2 Lotterier, Tiptjenesten og lign. - § 4, stk. 2, nr. 2 (metode 1)

Lotterivirksomheder, Tiptjenesten og lign. virksomheder skal opgøre afgiftsgrundlaget på grundlag af lønsummen med tillæg af 90 pct.

Tilsvarende skal virksomheder, der som følge af spilleloven (lov nr. 631 af 25. juli 2002) bliver omfattet af lønsumsafgiftspligten, opgøre afgiftsgrundlaget på grundlag af lønsummen med tillæg af 90 pct.

Tipsforhandlere, detailhandlere m.fl., hvis virksomhed er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 12, og som sælger lotterisedler og lign. skal ikke selvstændigt betale lønsumsafgift. Er detailhandleren derimod den egentlige udbyder af et momsfrit spil mv., skal detailhandleren betale lønsumsafgift af denne aktivitet.

C.1.3 Turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed - § 4, stk. 2, nr. 3 (metode 1)

Afgiftsgrundlaget for turistkontores oplysnings- og informationsvirksomhed er lønsummen med tillæg af 90 pct.

Rejsebureauer, der ellers er omfattet af den samme fritagelsesbestemmelse i momsloven som turistkontorer, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, skal ikke anvende dette afgiftsgrundlag til opgørelse af lønsumsafgiften. Disse virksomheder er i stedet som udgangspunkt omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), se afsnit C.3.

C.1.4 Organisationer, fonde, foreninger m.fl. - § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1)

Virksomheder, som er organiseret i de nedenfor nævnte virksomhedsformer, skal, jf. § 4, stk. 2, nr. 4 som udgangspunkt opgøre afgiftsgrundlaget som lønsummen med tillæg af 90 pct. (metode 1), uanset hvilke aktiviteter de udfører, medmindre hovedaktiviteten er finansiel. Det gælder bl.a.:

- organisationer
- fonde
- foreninger
- almennyttige boligselskaber
- loger
- selvejende institutioner mv.

Som eksempel på hvilke aktiviteter, der kan udøves i de nævnte organisationsformer, kan nævnes museumsaktiviteter, undervisningsaktiviteter, fagforeningsaktiviteter og andre foreningsaktiviteter mv.

Det er uden betydning, om virksomheden drives kommercielt. Momsnævnet har således fastslået, at en fond, der driver et museum, skal opgøre afgiftsgrundlaget som lønsummen med tillæg af 90 pct., jf. TfS 1997, 373.

En fond, der driver erhvervmæssig virksomhed med ejendomsadministration, skal ligeledes opgøre lønsumsafgiftsgrundlaget som lønsummen med tillæg af 90 pct., jf. SKM2001.152.LSR. Fonden var omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1) og ikke af § 4, stk. 1 (metode 4).

En forening, der foretog risikovurderinger mv. for forsikringselskaber, ansås for at drive finansiel virksomhed. Foreningen var omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2), om virksomheder indenfor den finansielle sektor og ikke af § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1), jf. SKM2001.20.LSR.

En låneforening, der havde til formål gennem afdelinger, finansieret af forskellige institutioner, at yde lån til dens medlemmer, blev anset som lønsumsafgiftspligtig. Medlemmerne betalte et månedligt kontingent som bidrag til foreningens administration. Momsnævnet traf afgørelse om at låneforeningen var lønsumsafgiftspligtig, idet alle virksomheder uanset organisationsform inden for den finansielle sektor er omfattet af pligten til at betale lønsumsafgift, jf. TfS 1991, 200. Foreningen skal således opgøre afgiftsgrundlaget efter lovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2).

Låneforening

C.2 Avissalg - § 4, stk. 5 (metode 3)

Afgiftsgrundlaget for virksomheder, der udgiver eller importerer aviser, er værdien af virksomhedens salg af aviser.

Til værdien skal medregnes såvel den indenlandske som den udenlandske omsætning, jf. TfS 1998, 660.

Værdien af friabonnementer skal ikke medregnes til afgiftsgrundlaget, jf. SKM2003.169.LSR. Et selskab havde leveret fri avis til 500 medarbejdere og pensionerede medarbejdere. Selskabet havde ikke medtaget værdien af friabonnementerne i lønsumsafgiftsgrundlaget. Landsskatteretten finder ikke, at udtrykket "salg" ud fra en almindelig sproglig forståelse af ordet i sig selv kan antages også at omfatte momslovens udtagningsbegreb.

Ved afgørelse af om en publikation skal anses for en avis i lønsumsafgiftslovens forstand, lægges der vægt på om avisen er momsfristaget efter § 34, stk. 1, nr. 14, se Momsvejledningen afsnit I.1.8.

C.3 Lønsum +/- over-/underskud - § 4, stk. 1 (metode 4)

Denne bestemmelse er lovens hovedregel.

Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i indkomståret (med visse reguleringer).

Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2003-18 fastslået, at det alene er overskud eller underskud fra driften af virksomheden, der skal indgå i afgiftsgrundlaget. Overskud eller underskud opstået i forbindelse med afståelse af virksomhed, herunder goodwill, skal således ikke indgå i afgiftsgrundlaget. Se også afsnit C.3.1.

C.3.1

Årets samlede afgiftstilsvær kan ikke blive negativt, selv om virksomhedens underskud er større end lønsummen.

De virksomheder, der skal anvende dette grundlag, er virksomheder, der ikke er nævnt i lovens § 4, stk. 2 (se afsnit C.1) og stk. 5 (se afsnit C.2). Det kan f.eks. være følgende virksomheder, når de ikke drives i de organisationsformer, der er nævnt i § 4, stk. 2, nr. 4 (se afsnit C.1.4):

- læger
- tandlæger, tandteknikere og dentallaboratorier
- fysioterapeuter, kiropraktorer, akupunktører, ergoterapeuter, psykologer, psykoanalytikere, samt andre, der udfører sundhedspleje, herunder private klinikker og sanatorier
- kulturelle virksomheder
- virksomheder, der udfører administration af fast ejendom, f.eks. advokater
- private skoler og kurser
- rejsebureauer
- virksomheder, der udfører persontransport her i landet, såsom taxavognmænd og vognmænd med rutekørsel
- alternative behandlere
- bedemænd
- ejendomsmæglere

Provision

Den formidlings-/stiftelsesprovision, som en bilforhandler, radio- og TV-forhandler, møbelforretning, ejendomsmægler m.fl. modtager fra et finansieringsselskab, er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a. Formidlings-/stiftelsesprovision, som modtages for tegning af forsikringer, er momsfri efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10.

Virksomheder med disse aktiviteter er dermed lønsumsafgiftspligtige. Lønsumsafgiften beregnes i henhold til lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), for så vidt der ikke er tale om virksomhed inden for den finansielle sektor, se afsnit C.1.1. Lønsumsafgiften opgøres således på grundlag af lønsummen med tillæg eller fradrag af virksomhedens over-/underskud, for den del, der relaterer sig til provisionen.

C.3.1 Opgørelse af over-/underskud

Virksomhedens overskud eller underskud skal opgøres efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst før fradrag for henlæggelse til konjunkturudligning efter virksomhedsskattelovens § 22b, jf. lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1, 2. pkt.

Reguleringer

Til dette overskud eller underskud tillægges renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld. Herefter fratrækkes de rente- og udbytteindtægter samt kursgevinster på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af virksomhedens over- eller underskud, jf. § 4, stk. 1, 3. pkt.

Virksomhedsordningen

Virksomheder omfattet af virksomhedsordningen opgør virksomhedens skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. virksomhedsskatteloven § 6, stk. 1. Bortset fra bestemmelsen om rentepri-

odisering i virksomhedsskattelovens § 6, stk. 2, findes der ingen særlige regler om indkomstopgørelsen i virksomhedsskatteloven.

Klinikfællesskaber, der er etableret som et I/S, kan opgøre overskuddet efter principperne om skattepligtig indkomst, selv om et interessentskab ikke efter de skattemæssige regler er at anse som en juridisk enhed, se afsnit B.1.1.1.

Klinikfællesskaber

Spørgsmålet om hvorvidt goodwill skal medregnes i afgiftsgrundlaget efter lovens § 4, kan eksempelvis opstå når en virksomhed afhændes og der er fortjeneste eller tab ved salg af goodwill.

Goodwill

Goodwill har i tidens løb været både skattepligtigt og skattefrit. I forbindelse med den nye afskrivningslov, lov nr. 433 af 26. juni 1998, blev bestemmelserne om goodwill i ligningsloven ophævet. Alle bestemmelser om goodwill findes herefter i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og stk. 6.

Goodwill skal medregnes i afgiftsgrundlaget ved beregningen af lønsumsafgiften i det omfang, goodwillen skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

Told- og Skattestyrelsen har i TSS-cirkulære 2003-18 taget stilling til, hvorvidt goodwill skal medregnes i afgiftsgrundlaget efter lovens § 4, når en virksomhed afhændes og der er fortjeneste eller tab ved salg af goodwill. Styrelsen har ved afgørelse af 21. januar 2003 ændret ovennævnte praksis, og finder herefter, at det alene er overskud eller underskud fra driften af virksomheden, der skal indgå i afgiftsgrundlaget. Overskud eller underskud opstået i forbindelse med afståelse af virksomhed, herunder goodwill, skal således ikke indgå i afgiftsgrundlaget.

I SKM2003.398.TSS har Told- og Skattestyrelsen præciseret retningslinjerne for forståelsen af TSS-cirkulære 2003-18. Af cirkulæret fremgår det, at det alene er overskud eller underskud fra driften af virksomheden, der skal indgå i afgiftsgrundlaget, jf. lønsumsafgiftslovens § 4, og at overskud eller underskud opstået i forbindelse med afståelse af virksomhed ikke skal indgå i afgiftsgrundlaget, jf. lønsumsafgiftslovens § 4.

Vurderingen af, om der er tale om et egentligt salg af virksomhed eller salg af aktiver m.m. foretages på grundlag af skattelovgivningens regler herom. Reglerne er beskrevet i Ligningsvejledningen, Erhvervsdrivende, afsnit E.I.

Hvis en virksomhed sælges i løbet af indkomståret skal der dels opgøres et over/underskud fra driften af virksomheden i henhold til skattelovgivningens regler herom og dels skal der opgøres en avance eller et tab i forbindelse med salget i henhold til afskrivningsloven og de respektive avancebeskatningslove, herunder en opgørelse for goodwill, jf. afskrivningslovens § 40.

Det opgjorte over/underskud fra driften af virksomheden skal indgå i afgiftsgrundlaget, jf. lønsumsafgiftslovens § 4.

C.4

Den opgjorte avance eller tab i forbindelse med salget skal ikke indgå i afgiftsgrundlaget, jf. lønsumsafgiftslovens § 4. Det er uden betydning for medtagelsen i afgiftsgrundlaget om der tidligere har været foretaget afskrivninger eller ej på de aktiver m.m., der nu realiseres.

Medarbejdende ægtefælle

Grundlaget for henlæggelse til konjunkturudligning opgøres før overførsel af en del af overskuddet til beskatning hos en medarbejdende ægtefælle, jf. TfS 1994, 541.

Dette betyder, at overskuddet til medarbejdende ægtefælle ikke kan fratrækkes i beregningsgrundlaget for lønsumsafgiften.

Udenlandsk omsætning

Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort som anført medregnes ikke overskud eller underskud, som hidrører fra virksomhed i udlandet, jf. § 4, stk. 1, sidste pkt.

Lønsumsafgift og administrationsgodtgørelse

Acontobetalingerne og den endelige årsregulering af lønsumsafgiften skal ikke anses som en driftsudgift ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til brug for beregningen af lønsumsafgiften, idet det er en forudsætning for beregningen af afgiften, at afgiften holdes uden for selve beregningsgrundlaget, jf. TfS 1995, 443. Se også SKM2003.51.LSR, hvor en alment praktiserende læge ikke var berettiget til at fratække selve lønsumsafgiften ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for lønsumsafgift, uagtet at det ikke fremgår direkte af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1.

Administrationsgodtgørelse (lov nr. 893 af 21. december 1991, som er ophævet med virkning fra og med indkomståret 2001) skal heller ikke indgå i beregningen, idet godtgørelsen først beregnes efter opgørelse af lønsumsafgiften, og derved i sagens natur ikke er endelig kendt ved beregningen, jf. TfS 1995, 443.

Indgår lønsumsafgiften og administrationsgodtgørelsen i det opgjorte overskud/underskud, skal der således reguleres herfor, forinden lønsumsafgiften beregnes.

Sygedagpenge

Landsskatteretten har i SKM2003.416.ØLR afsagt dom om, at der ikke skal betales arbejdsmarkedsbidrag af sygedagpenge til en selvstændig erhvervsdrivende i virksomhedsskatteordningen. Styrelsen vurderer i øjeblikket dommens lønsumsafgiftsmæssige konsekvenser for opgørelsen af over-/underskud for selvstændige erhvervsdrivende.

C.4 Sektoropdeling - § 4, stk. 4

Virksomheder, der både udøver lønsumsafgiftspligtige aktiviteter - bortset fra avissalg - og andre aktiviteter, skal på grundlag af en sektoropdeling af virksomheden foretage en fordeling af virksomhedens lønsum og over- eller underskud, der vedrører den lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden henholdsvis den øvrige del af virksomheden. Virksomheden opdeles således i sektorer. Bestemmelsen sikrer, at virksomheden kun betaler lønsumsafgift af den lønsumsafgiftspligtige del af aktiviteterne.

For virksomheder, som både skal opgøre afgiftsgrundlaget på grundlag af lønsummen med tillæg af 90 pct. og på grundlag af lønsummen +/- over-/underskud, skal der foretages en tilsvarende fordeling.

Skatteministeren har i medfør af en bemyndigelse i loven, jf. § 4, stk. 4, fastsat nærmere regler for sektoropdelingen i bekendtgørelsen, jf. bekendtgørelsens § 4.

C.4.1 Momspligtige og lønsumsafgiftspligtige aktiviteter - bek. § 4

Afgiftsgrundlaget for de virksomheder, der skal opgøre afgiftsgrundlaget som lønsummen med tillæg af 90 pct., beregnes af den del af virksomhedens lønsum, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden.

Har virksomheden ansatte, der både udøver aktiviteter i den lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden og andre aktiviteter, skal der ske en fordeling af den ansattes lønsum på grundlag af det faktisk anvendte tidsforbrug i henholdsvis den afgiftspligtige del af virksomheden og den øvrige del af virksomheden.

Kan virksomheden ikke foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af lønsummen, der skønsmæssigt vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden. Om den skønsmæssige vurdering se afsnit C.4.1.3.

Afgiftsgrundlaget for virksomheder, der skal opgøre afgiftsgrundlaget på grundlag af lønsummen +/- over-/underskud, er den del af virksomhedens lønsum med tillæg af virksomhedens overskud eller med fradrag af virksomhedens underskud, der vedrører den lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden.

C.4.1.1 Afgiftsgrundlaget er lønsummen med tillæg af 90 pct - bek. § 4, stk. 2

Lønsummen, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden, opgøres på den i afsnit C.4.1.1 nævnte måde.

Den del af virksomhedens overskud eller underskud, der skal medregnes til afgiftsgrundlaget, opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Fører virksomheden ikke et særskilt sektorregnskab for den afgiftspligtige del af virksomheden, eller kan virksomhedens regnskaber i øvrigt ikke tilrettelægges på en sådan måde, at fordelingen af virksomhedens overskud eller underskud fremgår af regnskabet, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af overskuddet eller underskuddet, der skønsmæssigt vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden. Om den skønsmæssige vurdering se afsnit C.4.1.3.

C.4.1.2 Afgiftsgrundlaget er lønsummen +/- over-/underskud - bek. § 4, stk. 3

Persontransport direkte til og fra udlandet er som nævnt under afsnit B.1.4.6 fritaget for lønsumsafgiftspligten efter lovens § 1, stk. 2, nr. 5.

Rejsebureauagenter

C.4.1.3

Det betyder bl.a., at rejsebureauagenter, der sælger rejser på provisionsbasis, ikke skal medregne den del af provisionsindtægten, der vedrører afgiftsfri persontransport (direkte til eller fra udlandet), til afgiftsgrundlaget, jf. TfS 1990, 519.

For sådanne indtægter kan rejsebureauagenter ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget bruge en af rejsearrangøren (turoperatøren) oplyst procentfordeling for henholdsvis afgiftspligtige og afgiftsfrie transportydelser. Det gælder dog kun, når rejsearrangørens fortjeneste indgår i den billetpris, der afregnes med agenten, og den billetpris, der reelt afregnes til flyselskaber eller anden transportør - dvs. det salg, der er fritaget for afgift - ikke kan udledes af fakturaen, og det ikke er muligt at udarbejde specifikationer, som gør det muligt at kontrollere fordelingen mellem afgiftspligtige og afgiftsfrie provisioner vedrørende persontransport.

Told- og Skattestyrelsen har tilladt (TfS 1990, 519), at rejsebureauagenter, der handler på provisionsbasis, principielt skal opgøre salget som værdien af de modtagne provisioner. Afgiftsfri provisioner vedrørende persontransport direkte til og fra udlandet skal ikke medregnes ved opgørelsen af salget, hvis de specificeres i regnskabet. En procentvis opdeling af provisionerne anses ikke for at være en tilstrækkelig specifikation, idet det ikke er muligt at kontrollere de enkelte provisionsafregninger. Styrelsen har dog tilladt, at agenterne fordeler afgiftspligtige og afgiftsfrie provisioner på grundlag af rejsearrangørernes oplysninger.

Tilladelsen er givet under forudsætning af, at

- rejsearrangørerne for hver agent fører regnskab med udstedte fakturaer samt de til et rejsearrangement indkøbte produkter. De indkøbte produkter opdeles i afgiftspligtige og afgiftsfrie produkter,
- rejsearrangørerne periodisk, (dog som minimum ved udløbet af et kvartal) for hver agent laver en opgørelse over fordelingen af afgiftspligtige og afgiftsfrie provisioner, og
- rejsearrangørerne periodisk (dog som minimum ved udløbet af et kvartal) sender en opgørelse til agenten. Opgørelsen skal indeholde oplysninger om opgørelsesperioden, reference til fakturanumre, som er medtaget i opgørelsen, samt størrelsen af afgiftspligtige og afgiftsfrie provisioner.

C.4.1.3 Skønmæssig fordeling - bek. § 4, stk. 4

Ved vurderingen af, om den skønmæssige fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud er foretaget på rimelig måde, vil en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, som udgangspunkt blive lagt til grund.

Landsskatteretten har ved kendelse offentliggjort i SKM2003.572.LSR, ud fra en konkret vurdering fundet, at afgiftsgrundlaget skulle opgøres efter et skøn med udgangspunkt i en omsætningsfordeling. Retten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte det af regionen udøvede skøn over lønsumsafgiftsgrundlaget. Retten fandt det ikke tilstrækkelig godtgjort, at de ansatte har anvendt 5 minutter pr. time på bowlingaktiviteterne.

Afviger virksomhedens skøn fra denne fordeling efter omsætning og kan virksomheden ikke på anden måde sandsynliggøre den foretagne fordeling, kan told- og skatteregionen pålægge virksomheden at føre et særskilt sek-
torregnskab for den lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden.

Virksomheder, der både skal opgøre afgiftsgrundlaget som lønsummen med tillæg af 90 pct. (§ 4, stk. 2) og lønsummen +/- over-/underskud (§ 4, stk. 1) skal opgøre afgiftsgrundlaget på grundlag af en tilsvarende fordeling som ovenfor efter afsnit C.4.1.

Denne situation kan eksempelvis forekomme, når en virksomhed både udøver finansielle aktiviteter, hvor de finansielle ydelser er af et sådant omfang, at virksomheden for denne del skal benytte afgiftsgrundlaget i lovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2), og momsfri kursusvirksomhed, hvor aktiviteterne er omfattet af lovens § 4, stk. 1 (metode 4).

I SKM2002.33.TSS har styrelsen i en konkret sag udtalt, at såfremt en forening og et selskab er fællesregistreret efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt., skal afgiftsgrundlaget for foreningsdelen opgøres efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 4 (metode 1), mens afgiftsgrundlaget for selskabsdelen skal opgøres efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), jf. lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 4. Situationen var den, at foreningen var omfattet af lønsumsafgiftspligten som anden økonomisk virksomhed. Selskabet udøvede momsfrigitte rejsebureauaktiviteter, og var dermed omfattet af lønsumsafgiftspligten.

C.4.2 Forskellige lønsums- afgiftspligtige aktivi- teter - bek. § 4, stk. 5

D Lønsum

Reglerne om afgrænsning af lønsummen er fastlagt i kapitel 3 i lønsumsafgiftsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 431 af 5. juni 1999) og lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 3 (naturalier)(lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002).

D.1 Begrebet lønsum - bek. § 3, stk. 1

Til virksomhedens lønsum medregnes enhver form for løn, som virksomhedens ansatte har erhvervet inkl. alle tillæg, uanset om de indgår i lønnen eller ydes særskilt. For naturalier gælder dog særlige regler, se afsnit D.4.

Løn

Som løn anses bl.a.:

- års-, måneds-, 14-dages-, uge-, dag- og timeløn
- akkordfortjeneste
- gratialer
- honorarer
- bonus
- provision
- tantieme
- pensionsbidrag
- ATP-bidrag, både lønmodtager- og arbejdsgiverandel
- AM-bidrag, lønmodtagerandel
- bidrag til den særlige pensionsopsparing (SP-bidrag)
- andre former for vederlag.

Tillæg

Som tillæg anses bl.a.:

- takstregulering
- anciennitetstillæg
- skifteholdstillæg
- feriegodtgørelse og ferietillæg
- alders- og dyrtidstillæg
- lignende former for tillæg.

Feriepenge og ret til ferie med løn

Feriepenge og ret til ferie med løn (afsat feriepenge) er en del af virksomhedens lønudgift og skal derfor medregnes til lønsummen, se afsnit D.3.

En persons løn skal medregnes til lønsummen, hvis lønnen er A-indkomst og hvis modtageren er omfattet af ATP. Det er dog ikke afgørende, om der indeholdes A-skat, hvorfor f.eks. løn, der noteres på frikort, skal medregnes til lønsummen. Der kan endvidere være tilfælde, hvor modtageren ikke er omfattet af ATP, og hvor lønnen skal medregnes til lønsummen, jf. afsnit D.2.

Løn og tillæg opgøres som bruttobeløb.

Momsnævnet har fastslået, at forsikringsselskabers udbetaling af provision til kredsbestyrere og forsikringsagenter skal medregnes til lønsummen, jf. TFS 1993, 313.

Arbejdsgiveres egenbetaling af AM-bidrag skal ikke medregnes til lønsummen, idet indbetalingerne ikke kan anses som løn til de ansatte, men derimod er et bidrag til staten. Dog blev arbejdsgiveres egenbetaling af AM-bidrag ophævet med virkning fra 1. januar 2000.

AM-bidrag

Det midlertidige pensionsbidrag, der blev indført pr. 1. januar 1998 og som pr. 1. januar 1999 blev afløst af det særlige pensionsbidrag, anses som løn, idet bidraget på et senere tidspunkt kommer den ansatte til gode.

SP-bidrag

Arbejdstagers samt arbejdsgivers andel til ATP skal medregnes til afgiftsgrundlaget.

ATP-bidrag

ATP-kompensation, der ydes til private arbejdsgivere, der er registreret efter momsloven eller lønsumsafgiftsloven, kan ikke reducere afgiftsgrundlaget.

Bestyrelshonorarer og andre honorarer, som udbetales til personer, der modtager vederlag for udført arbejde, men hvor honorarmodtageren hverken kan anses som lønmodtager eller som selvstændig erhvervsdrivende, skal ikke medregnes til afgiftsgrundlaget. Se også SKM2001.415.TSS.

Honorarer

I SKM2003.436.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at vederlag til den generalforsamlingsvalgte formand og kasserer i et fagforbunds afdeling skulle medregnes i lønsumsafgiftsgrundlaget, da de pågældende i lønsumsafgiftsmæssig henseende må karakteriseres som eller sidestilles med ansatte. Se også afsnit D.2.

I SKM2003.507.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at vederlag udbetalt til en (lands)formand og en (lands)næstformand i en fagforening ikke var lønsumsafgiftspligtigt, da vederlaget var ydet for udførelse af egentligt bestyrelsesarbejde. Se også afsnit D.2.

Fratrædelsesgodtgørelse skal ikke medregnes til lønsummen, jf. TFS 1993, 565.

Fratrædelsesgodtgørelse

I relation til lønsumsafgiften er fratrædelsesgodtgørelse afgrænset til at dække beløb, som en ansat får udover sin løn i opsigelsesperioden. Der vil som regel være tale om et beløb, den ansatte ikke har krav på at modtage, men alene får udbetalt fordi arbejdsgiveren frivilligt har besluttet dette i forlængelse af arbejdsforholdets ophør.

Det er dog ikke i sig selv afgørende, om den ansatte har krav på godtgørelsen. Det afgørende er, at beløbet vedrører tiden efter opsigelsesvarslets eller ansættelsesforholdets ophør. Det er dermed af afgørende betydning, at godtgørelsen har karakter af kompensation for et indtægtstab, som den fratræ-

D.1

dende medarbejder vil lide i perioden umiddelbart efter ansættelsesforholdets ophør.

Udbetalingstidspunktet har ingen betydning.

Udbetalinger for tiden indtil opsigelsesperiodens udløb, og som den ansatte har krav på i følge kontrakt eller lovgivning, anses som løn. Sådanne udbetalinger er derfor omfattet af de almindelige regler for løn.

Hvis den pågældende i løbet af den aftalte eller lovfæstede opsigelsesperiode tiltræder et nyt job, betragtes den pågældende ikke længere som ansat i virksomheden. Det overskydende beløb skal derfor ikke betragtes som løn.

Godtgørelse efter regning (udlæg)

Såfremt lønmodtagerens udgifter i forbindelse med arbejdet refunderes af arbejdsgiveren efter regning, holdes udgifterne helt uden for lønsummen.

Det gælder ligeledes for godtgørelse af rejse- og befordringsudgifter, såfremt godtgørelsen ikke overstiger de satser, der er fastsat af Ligningsrådet i medfør af ligningsloven.

Andre godtgørelser, f.eks. skattepligtig flyttegodtgørelse, der udbetales af arbejdsgiveren, for udgifter, som lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, medregnes derimod til lønsummen.

"Løn" til indehaver

Indehavere af personligt ejede virksomheder, herunder interessentskaber, betragtes ikke som ansatte, hvorfor der i denne sammenhæng ikke er tale om udbetaling af løn. Beløb hævet af indehavere kan derfor hverken medregnes til lønsummen, eller modregnes i virksomhedens overskud.

Løntilskud fra det offentlige

Generelle løntilskud fra det offentlige kan ikke modregnes i den løn, som virksomheden udbetaler til den ansatte, når der er præsteret en arbejdsydelse. Det er således den samlede løn, som den ansatte modtager, der skal medregnes til lønsummen.

Refusioner

Refusioner fra det offentlige til virksomheden i forbindelse med ansattes sygdom og barsel kan modregnes i virksomhedens lønsum. Dette skyldes, at virksomheden ikke har modtaget nogen arbejdsydelse fra den ansatte.

Lønrefusion i forbindelse med elevs skoleophold og refusion af orlovsydelse i forbindelse med medarbejderes orlov til børnepasning, uddannelse og sabbat kan ligeledes modregnes ved beregning af lønsummen. Modregning er dog betinget af, at der er udbetalt løn i den pågældende fraværperiode.

Pensioner

Løbende betalinger til pensionsordninger til ansatte skal medregnes til lønsummen.

Betalinger til kapitalpensioner, pensionsforsikringer, ATP mv., skal medregnes med både arbejdsgiver- og lønmodtagerandelen.

Momsnævnet har fastslået, at pensionsforpligtelser over for tidligere ansatte ikke skal medregnes til lønsummen, når pensionsudbetalingen først sker efter ansættelsesforholdets ophør, jf. TfS 1995, 867. Det gælder selv om pensionsforpligtelsen ydes i forbindelse med et tidligere ansættelsesforhold.

Yder arbejdsgiveren den ansatte et lån, hvor det ydede lån eftergives succesivt under forudsætning af, at ansættelsesforholdet vedvarer, anses eftergivelsesbeløbet som et tillæg til lønnen, således at det skal medregnes til lønsummen.

Lån

Moder- og datterselskaber inden for samme koncern skal registreres hver for sig, medmindre virksomhederne er fællesregistreret efter momsloven. I så fald skal der også ske fællesregistrering efter lønsumsafgiftsloven med opgørelse af en samlet lønsum. Om fællesregistrering henvises til afsnit B.2.5.2.

Moder/datterselskaber

Er selskaberne registreret hver for sig, skal lønsummen opgøres særskilt for hvert selskab. Det enkelte selskab skal til lønsummen kun medregne den løn, som selskabet udbetaler til sine ansatte.

Hvis en ansat i datterselskabet også modtager løn fra moderselskabet, skal moderselskabet medregne denne lønudbetaling til selskabets lønsum. Det forudsættes herved, at der er tale om en lønudbetaling, dvs. at der er også eksisterer et lønmodtagerforhold i forhold til moderselskabet. Denne løn skal så ikke medregnes til datterselskabets lønsum.

D.2 Ansatte

Der skal betales lønsumsafgift af enhver form for løn til ansatte, jf. bekendtgørelsens § 3, stk. 1. Vederlag til personer, der ikke kan betragtes som ansatte, kan dermed holdes uden for lønsummen.

Ved afgørelsen af om en person er ansat i virksomheden, lægges der vægt på, om den pågældende:

Ansats i virksomhed?

- skal have indeholdt A-skat af lønnen, det vil sige at lønnen er A-indkomst.
- skal have indeholdt AM-bidrag af lønnen.

Det er ikke afgørende, om der rent faktisk betales A-skat.

Pligten til at indholde A-skat i henhold til kildeskattelovens bestemmelser afhænger blandt andet af, om den pågældende:

Pligt til at indeholde A-skat

- er underlagt virksomhedens instrukser, tilsyn og kontrol.
- i overvejende grad arbejder for virksomheden.
- har en aftale om løbende arbejdsydelser.
- er omfattet af anden lovgivning, der regulerer lønmodtagerforhold, f.eks. ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring og lov om ATP.

D.2

Omfattet af ATP-loven For at være omfattet af lov om ATP skal den ansatte være mellem 16 og 66 år og arbejde mindst 9 timer pr. uge, 18 timer pr. 14. dag eller 39 timer pr. måned.

Det forhold, at en person ikke er omfattet af ferieloven og ATP, er dog ikke altid ensbetydende med, at den pågældende ikke kan anses for at være ansat. Eksempelvis kan ATP ikke anvendes som kriterium, hvis årsagen til, at en person ikke er omfattet af ATP, er, at en social konvention regulerer forholdet. Endvidere er det uden betydning, at der ikke indbetales ATP for de pågældende, når det alene skyldes, at de ansattes arbejdsforpligtelse er af begrænset omfang. Det samme gælder manglende udbetaling af feriepenge, når dette beror på selskabets egen misfortolkning af reglerne i ferieloven, jf. TfS 1993, 313.

Ferieloven Ferieloven kan f.eks. ikke anvendes som kriterium, hvis den pågældende er ansat som direktør. Der kan forekomme sådanne ledende stillingskategorier, som f.eks. direktører, at de ikke anses for at være i et tjenesteforhold, og derfor heller ikke er omfattet af ferieloven. I forhold til lønsumsafgiftsloven betragtes direktører dog som ansatte, hvorfor deres løn mv. skal medregnes til lønsummen.

Løn til indehaveren af en virksomhed skal kun medregnes til lønsummen, hvis virksomheden ikke er personligt ejet. Indehavere af personligt ejede virksomheder, herunder interessentskaber, betragtes ikke som ansatte i virksomheden, jf. afsnit D.1.

Bestyrelsesmedlemmer Bestyrelsesmedlemmer i selskaber og foreninger anses normalt ikke som ansatte.

I SKM2003.436.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at vederlag til den generalforsamlingsvalgte formand og kasserer i et fagforbunds afdeling skulle medregnes i lønsumsafgiftsgrundlaget, da de pågældende i lønsumsafgiftsmæssig henseende må karakteriseres som eller sidestilles med ansatte.

Landsskatteretten udtaler at spørgsmålet om, hvorvidt en person kan betragtes som ansat, findes at måtte afhænge af en bedømmelse af arbejdsforholdets og vederlagets karakter. Hvis forholdet efter en sådan bedømmelse må sidestilles med et ansættelsesforhold, findes vederlaget at skulle indgå i lønsumsafgiftsgrundlaget, uanset personen er valgt af en generalforsamling til at udføre arbejdsopgaven.

Det er antaget, at bestyrelsesmedlemmer normalt ikke kan anses som ansatte i lønsumafgiftslovens forstand. Dette må imidlertid forudsætte, at det arbejde de pågældende udfører, kan karakteriseres som egentligt bestyrelsesarbejde, hvorved må forstås deltagelse i beslutninger om den overordnede ledelse af virksomheden.

Landsskatteretten finder ikke, at det arbejde de pågældende personer udfører som henholdsvis formand og kasserer kan karakteriseres som sådant

egentligt bestyrelsesarbejde, men må anses som udførelse af de opgaver, afdelingen i henhold til foreningens love skal varetage.

Henset hertil samt henset til, at de pågældende personer i henhold til forbundets love er fastlønnede, har 6 måneders opsigelse, modtager løn under ferie, at det er bestemt, at funktionærlovens bestemmelser skal gælde og at vederlaget udbetales som A-indkomst, ligesom der tillige er foretaget indbetalinger til Arbejdsmarkedets tillægspension, finder retten, at de pågældende i lønsumsafgiftsmæssig henseende må karakteriseres som eller sidestilles med ansatte, hvorfor vederlaget til disse skal indgå i lønsumsafgiftsgrundlaget. Se også afsnit D.1.

I SKM2003.507.LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at vederlag til (lands)formand og (lands)næstformand i en fagforening ikke var lønsumsafgiftspligtigt, da det arbejde som formanden og næstformanden udfører, må karakteriseres som egentligt bestyrelsesarbejde. Se også afsnit D.1.

Momsnævnet har truffet afgørelse om, at anpartshavere skal betragtes som ansatte, når de pågældende udfører konsulentarbejde, som må anses for udført i et tjenesteforhold, jf. TfS 1996, 751.

Anpartshavere

Momsnævnet har fastslået, at de kredsbestyrere og forsikringsagenter, der sikrer forsikringsselskabers tilgang af nye forsikringer og vedligeholdelse af allerede tegnede forsikringer, betragtes som ansatte, uanset de kommer fra andre forsikringsselskaber, jf. TfS 1993, 313.

Kredsbestyrere og forsikringsagenter

Hvis der allerede foreligger en afgørelse fra skatteforvaltningen eller Told-Skat om, at en ansat er lønmodtager, følges denne afgørelse også i forhold til lønsumsafgiften.

Forsikringsformidlere kunne ikke anses for lønmodtagere ud fra en samlet vurdering af selskabets virke, jf. SKM2002.239.LSR. Landsskatteretten vurderede, at formidlerne i skattemæssig henseende ikke kunne anses for at være i et tjenesteforhold. Vurderingen blev foretaget på baggrund af de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 (til personskatteloven). Selskabet er derfor ikke pligtigt at indeholde A-skat mv. i provisioner udbetalt til de pågældende formidlere, og dermed skulle provisionerne ikke medregnes i lønsumsafgiftsgrundlaget.

Forsikringsformidlere

Løn til ansatte, der er beskæftiget i filialer mv. i udlandet, og for hvilke virksomheden betaler ATP-bidrag, skal medregnes til lønsummen.

Ansatte i udlandet

Landsretten har i en dom i SKM2002.339.ØLR ikke anset en assurandørs indkomst fra et forsikringsselskab som indkomst erhvervet som led i selvstændig erhvervsvirksomhed, men som lønmodtagerindkomst.

Lønmodtagerbegrebet

Efter en samlet vurdering af sagsøgerens ansættelsesforhold fandt Landsretten, at ansættelseaftalen indeholdt diverse instruktionsbeføjelser over for assurandøren, samt at assurandøren i et vist omfang var undergivet ferieloven og funktionærloven. Derudover var assurandøren omfattet af forsik-

D.3

ringsselskabets pensionsordning og gruppelevsfor sikring, og hans omkostninger ved arbejdet blev helt eller i det væsentlige dækket ved månedlige omkostningstillæg.

For den nærmere afgrænsning af lønmodtagerbegrebet og A-indkomst henvises til ToldSkat's juridiske vejledning Indholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag, afsnit B.1.1.1.

D.3 Periodisering - bek. § 3, stk. 2

Efter § 3, stk. 2, i bekendtgørelsen skal lønnen medregnes på det tidspunkt, hvor virksomheden skal udgiftsføre lønudgiften.

Dette skal forstås således, at løn skal medregnes på det tidspunkt, hvor den er erhvervet.

Erhvervelses- tidspunktet

Erhvervelsestidspunktet er det tidligste tidspunkt, hvor virksomheden efter de skatteretlige regler kan fradrage udgiften i regnskabet.

Det afgørende for periodiseringen er virksomhedens skattemæssige forhold. Der er herved ens regler for den skattemæssige og den lønsumsafgiftsmæssige periodisering af løn.

Det forhold, at det er erhvervelsestidspunktet, der afgør, hvornår virksomheden udgiftsfører lønudgiften, betyder imidlertid ikke, at det er lønmodtagerens skattemæssige forhold, der skal fokuseres på. Det er dermed uden betydning, hvornår der skal indeholdes A-skat.

Bagudlønnede

For så vidt angår bagudlønnede, skal lønnen medregnes til afgiftsgrundlaget på det tidspunkt, hvor lønnen udbetales. For bagudlønnede, der får lønnen udbetalt f.eks. ultimo marts skal lønnen medregnes til afgiftsgrundlaget i januar kvartal.

Forudlønnede

Løn, der er forudbetalt, skal medregnes til lønsummen i den faktiske indtjeningsmåned. Det vil sige, at selv om løn for f.eks. januar udbetales i slutningen af december, skal lønnen først indgå i afgiftsgrundlaget for januar kvartal i det efterfølgende år.

Feriepenge

Skyldige feriepenge og ret til ferie med løn skal medregnes på det tidspunkt, hvor virksomheden efter de skattemæssige regler har udgiftsført beløbene med virkning for den skattepligtige indkomst.

Regulering af feriepengeforpligtelsen skal medregnes i grundlaget for beregning af lønsumsafgiften, jf. SKM2001.269.LSR.

I SKM2002.322.TSS har Told- og Skattestyrelsen på baggrund af SKM2001.269.LSR fastsat retningslinjer for den lønsumsafgiftsmæssige behandling af feriepengeforpligtelsen.

Feriepengeforpligtelsen kan løbende modregnes i afgiftsgrundlaget i det efterfølgende indkomstår. Til gengæld medregnes hele feriepengeforpligtelsen, og ikke kun reguleringen heraf, til afgiftsgrundlaget ultimo indkomståret.

D.4 Naturalier - § 4, stk. 3

Ved opgørelse af lønsummen skal aflønning i naturalier medregnes til lønsummen i det omfang, de berettiger til feriegodtgørelse efter ferieloven.

Naturalier skal herefter medregnes i det omfang, der er tale om et indkomstskattepligtigt vederlag, som lønmodtageren efter arbejdsforholdet har retligt krav på at oppebære. Heri ligger, at godet skal berettige til feriegodtgørelse, men det betyder også, at det er det beløb, som berettiger til feriegodtgørelse, som skal medregnes til lønsummen.

Foruden den kontante løn indgår således vederlag i form af kost og logi eller andre naturalier i det omfang, lønmodtageren har et retligt krav herpå, som en del af vederlaget. I det omfang dette er tilfældet, skal naturalierne medregnes i lønsummen.

Naturalier, som en arbejdsgiver udelukkende yder efter eget skøn og som ikke direkte er vederlag for arbejde, kan holdes uden for beregningen af lønsummen. Det drejer sig f.eks. om julegaver, udskænkning af kaffe samt andre såkaldte frynsegoder - uanset om disse ydelser måtte være indkomstskattepligtige for modtageren.

For al naturalaflønning gælder, at betaling fra den ansatte kan modregnes ved opgørelse af det beløb, der skal medgå til lønsummen. Denne kan dog aldrig blive negativ.

Aflønning i naturalieydelser skal medregnes i det omfang aflønningen berettiger til feriegodtgørelse. Indkomstskattepligtige naturalieydelser berettiger til feriegodtgørelse, når ydelserne udbetales til lønmodtagere i ferielovens forstand.

Der kan forekomme sådanne ledende stillingskategorier, at der ikke foreligger et tjenesteforhold, hvilket fører til, at den pågældende leder ikke opfattes som lønmodtager efter ferieloven.

Ved bedømmelsen heraf er en konkret vurdering af stillingens karakter og dens lønmæssige placering afgørende, hvorimod den formelle omstændighed, at den pågældende er anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ikke nødvendigvis tillægges afgørende betydning.

For hovedaktionærer, som modtager naturalieydelser, skal ydelserne medregnes til lønsummen, medmindre hovedaktionæren ikke anses som lønmodtager i ferielovens forstand.

Medarbejderbetaling

D.4.1 Personer omfattet af ferieloven

Ledende stillinger

Hovedaktionærer

D.4.2

Spørgsmål om, hvorvidt en person er omfattet af ferieloven, henhører under Beskæftigelsesministeriet, Arbejdsdirektoratet.

D.4.2 Personalegoder

Naturalier indgår som udgangspunkt i beregningsgrundlaget for feriegodtgørelse, uanset fremtrædelsesform, når de er indkomstskattepligtige. Det indebærer, at værdien af kost og logi, fri bil, telefon, sommerhus, lystbåd mv. betragtes som en del af vederlaget og indgår i beregningsgrundlaget for feriegodtgørelse.

Betaling fra lønmotager

Præsteres der fra lønmodtagerens side en vis betaling for disse goder, eksempelvis en beskeden husleje for bolig, vil differencen i forhold til godets markedsværdi indgå i vederlaget og dermed i beregningsgrundlaget.

Uden for beskatning og dermed beregningsgrundlaget for feriegodtgørelse holdes visse goder uden nævneværdig værdi, så som arbejdsgiverfinansierede kunstforeninger, lejlighedsgaver og lign.

Grundbeløb

Personalegoder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har stillet til rådighed af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder overstiger et grundbeløb på 3.000 kr. årligt, jf. ligningslovens § 16, stk. 3. Beløbet reguleres efter personskattelovens § 20, således at det udgør 4.900 kr. i 2004.

Arbejdsgiverbetalt deltagelse i kurser, konferencer og lign., som også rummer et ikke ubetydeligt turistmæssig islæt, vil i skatteretlig henseende blive betragtet som løntillæg, der således også skal indgå i beregningsgrundlaget for lønsummen.

Fri kost og logi

Vedrørende fri kost og logi er der i ferielovens § 26, et beregningsprincip, hvorefter de af ligningsmyndighederne anvendte standardiserede satser som udgangspunkt lægges til grund ved afgørelsen af godets værdi. Hvis værdien ved aftale mellem arbejdsgiver og den ansatte er fastsat til et højere beløb, anvendes dog denne værdi ved beregningen af virksomhedens lønsum.

Firmabil, telefon

Personalegoder, som hel eller delvis fri bil og telefon, skal medregnes til afgiftsgrundlaget

Øvrige personalegoder

Øvrige personalegoder som f.eks. lystbåd, sommerhus, helårsbolig, visse personalelån, skal medregnes i det omfang de berettiger til feriepenge/feriegodtgørelse efter ferieloven. Personalegoderne medtages til afgiftsgrundlaget med de standardiserede satser, der er fastsat efter ligningsloven, medmindre højere værdier er aftalt.

E Afgiftssats

E.1 Afgiftssatser

Der findes i lønsumsafgiftsloven en række afgiftssatser. Hvilken sats virksomheden skal anvende afhænger af,

- hvilke aktiviteter, der er i virksomheden, og
- hvilken virksomhedsform, virksomheden drives i.

Reglerne om afgiftsgrundlag og afgiftssatser findes i lønsumsafgiftslovens §§ 4 og 5. For så vidt angår nærmere om opgørelse og fastsættelse af afgiftsgrundlaget henvises der til afsnit C.

For virksomheder omfattet af lovens § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2), er

- afgiftssatsen 5,08 pct. af den del af afgiftsgrundlaget, der udgøres af virksomhedens lønsum med tillæg af 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen, jf. § 5, stk. 2. Omregnet udgør afgiftssatsen 9,13 pct. af lønsummen.

Denne sats er gældende for opgørelsesperioder, der påbegyndes den 1. januar 2000. Nedenfor vises satserne for årene 1996-2000. Afgiftssatserne afhænger af, hvornår lønsumsafgiftens opgørelsesperiode påbegyndes.

År	Satser
1996	4,50 pct. af lønsummen + 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen Omregnet udgør afgiftssatsen 8,55 pct. af lønsummen
1997	4,66 pct. af lønsummen + 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen Omregnet udgør afgiftssatsen 8,71 pct. af lønsummen
1998	4,82 pct. af lønsummen + 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen Omregnet udgør afgiftssatsen 8,87 pct. af lønsummen
1999	4,87 pct. af lønsummen + 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen Omregnet udgør afgiftssatsen 8,92 pct. af lønsummen
2000	5,08 pct. af lønsummen + 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen Omregnet udgør afgiftssatsen 9,13 pct. af lønsummen

For virksomheder omfattet af lovens § 4, stk. 2, nr. 2 - 4, er

- afgiftssatsen 3,08 pct. af den del af afgiftsgrundlaget, der udgøres af virksomhedens lønsum med tillæg af 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen, jf. § 5, stk. 3. Omregnet udgør afgiftssatsen 5,33 pct. af lønsummen.

E.1.1 Den finansielle sektor - § 5, stk. 2 (metode 2)

E.1.2 Lotterier, turistkontorer, organisationer, fonde m.fl. - § 5, stk. 3 (metode 1)

E.1.3

Denne sats er gældende for opgørelsesperioder, der påbegyndes den 1. januar 2000. Nedenfor vises afgiftssatserne for årene 1996-2000. Afgiftssatserne afhænger af, hvornår lønsummens opgørelsesperiode påbegyndes.

1996:

2,50 pct. af lønsummen + 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen
Omregnet udgør afgiftssatsen 4,75 pct. af lønsummen

1997:

2,66 pct. af lønsummen + 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen
Omregnet udgør afgiftssatsen 4,91 pct. af lønsummen

1998:

2,82 pct. af lønsummen + 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen
Omregnet udgør afgiftssatsen 5,07 pct. af lønsummen

1999:

2,87 pct. af lønsummen + 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen
Omregnet udgør afgiftssatsen 5,12 pct. af lønsummen

2000:

3,08 pct. af lønsummen + 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen
Omregnet udgør afgiftssatsen 5,33 pct. af lønsummen

E.1.3

Aviser - § 5, stk. 4 (metode 3)

For virksomheder, der udgiver eller importerer aviser er

- afgiften 2,5 pct. af værdien af virksomhedens salg af aviser, jf. § 5, stk. 4 og § 4, stk. 5.

E.1.4

Lønsum +/- over-/underskud - § 5, stk. 1 (metode 4)

For virksomheder, der er omfattet af lovens § 4, stk. 1, (se afsnit C.3), er

- afgiftssatsen 3,08 pct. af afgiftsgrundlaget, jf. § 5, stk. 1, som beregnes på grundlag af lønsummen med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud i indkomståret.

Denne sats er gældende for opgørelsesperioder, der påbegyndes den 1. januar 2000. Er virksomhedens indkomstår forskelligt fra kalenderåret, skal virksomhederne ved den endelige angivelse anvende den afgiftssats, der var gældende ved indkomstårets begyndelse. Nedenfor vises afgiftssatserne for årene 1996-2000.

År	Afgiftssats
1996	2,50 pct.
1997	2,66 pct.
1998	2,82 pct.
1999	2,87 pct.
2000	3,08 pct.

Opgørelse

Virksomheder, som skal anvende disse afgiftssatser, skal hvert kvartal indsende en foreløbig opgørelse på grundlag af lønsummen og efter udløbet af virksomhedens indkomstår, en endelig opgørelse reguleret i forhold til virksomhedens endelige afgiftsgrundlag, dvs. korrigeret for over-/underskud.

For virksomheder, der ikke anvender kalenderåret som indkomstår (opgørelsesperiode), skal den årlige regulering (den endelige opgørelse) foretages på grundlag af den afgiftssats, der gælder ved opgørelsesperiodens (indkomstårets) begyndelse.

En virksomhed har indkomstår 1. juli - 30. juni. Lønsummen udgør hvert kvartal 100.000 kr. Overskuddet i det pågældende indkomstår er 500.000 kr.

Eksempel:

Det betyder, at virksomheden for indkomståret 1999/2000 indsender 2 kvartalsangivelser, hvor afgiftssatsen 2,87 pct. anvendes (juli og oktober kvartal 1999). I hvert af de pågældende kvartaler angives således 2.870 kr. i a conto lønsumsafgift.

Herudover indsender virksomheden 2 kvartalsangivelser med afgiftssatsen 3,08 pct. (januar og april kvartal 2000). I hvert af de pågældende kvartaler angives 3.080 kr. i a conto lønsumsafgift.

Ved den endelige opgørelse skal virksomheden opgøre den endelige afgift på grundlag af indkomstårets samlede lønsum +/- over-/underskud. Ved beregningen anvendes en afgiftssats på 2,87 pct. Lønsum med tillæg af overskud udgør samlet for året 900.000 kr. svarende til en lønsumsafgift på (2,87 pct. af 900.000 kr.) = 25.830 kr.

Herfra trækkes de 4 a conto angivelser på 11.900. Rest at betale ved den endelige angivelse: 13.930 kr.

F Opgørelse og betaling

F.1 Generelt

Reglerne for opgørelse og indbetaling af lønsumsafgiften findes i lønsumsafgiftslovens kap 3. Reglen om angivelse af lønsumsafgiften findes i lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 5. Opgørelsesperioden og indbetalingstidspunktet for afgiften afhænger af, hvilket afgiftsgrundlag virksomheden skal anvende efter lovens § 4, se afsnit C.

F.2 Angivelsesregler - generelt - bek. § 5

Angivelserne skal indgives på en blanket (indbetalingskort) udsendt af den regionale told- og skattemyndighed. Afgiften anføres i de rubrikker, der fremgår af angivelsen. Beløbet skal angives i hele kr.

Virksomheder, der ikke har modtaget indbetalingskortet ved udløbet af den opgørelsesperiode, som angivelsen knytter sig til, skal selv rette henvendelse til den regionale told- og skattemyndighed for at få indbetalingskortet.

Virksomheden skal indsende angivelse for hver opgørelsesperiode, selv om der ikke skal indbetales afgift, f.eks. fordi afgiftsgrundlaget er nul.

F.3 Opgørelsesperiode - hovedregel - § 6

Opgørelsesperioden er kvartalet for virksomheder, der skal opgøre afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 2, nr. 2-4 (metode 1), § 4, stk. 5 (metode 3) og § 4, stk. 1 (metode 4), jf. lønsumsafgiftslovens § 6, stk. 1.

Med virkning fra den 1. april 2001 er opgørelsesperioden måneden for virksomheder, der skal opgøre afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 2, nr. 1 (metode 2), jf. lønsumsafgiftslovens § 6, stk. 2 og opkrævningslovens § 2, stk. 1.

Der gælder særlige regler for de virksomheder, som skal opgøre afgiftsgrundlaget efter lovens § 4, stk. 1 (metode 4). Se nærmere herom afsnit C.3 og F.4.

F.3.1

Angivelse og betaling - § 6, stk. 3

Forfaldsdato

Afgiften forfalder til betaling den 1. i den måned, hvor fristen for indbetaling udløber. Dette følger af opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Sidste rettidige indbetalingsdag

Registrerede virksomheder skal senest 15 dage efter udløbet af hver opgørelsesperiode indsende afgiftsangivelsen. Denne dag er også sidste rettidige indbetalingsdag.

Angivelses og betalingsfristerne følger af opkrævningslovens § 2, stk. 2.

Angivelsen skal indeholde oplysning om afgiftsgrundlaget samt afgiftens størrelse.

Angivelsen skal være underskrevet af virksomhedens ansvarlige ledelse, dvs. den, der tegner virksomheden eller en af virksomheden dertil befuldmægtiget. Fuldmagtsforholdet skal kunne dokumenteres over for ToldSkat ved forevisning af en fuldmagtserklæring eller lign.

Er sidste rettidige indbetalingsdag en lørdag, søndag eller helligdag, udskydes fristen til førstkommande hverdag. Dette følger af opkrævningslovens § 2, stk. 3.

Såfremt afgiften for en opgørelsesperiode er under 50 kr., kan indbetaling af beløbet undlades. Afgiften vil ikke blive modregnet på et senere tidspunkt. Angivelsen skal dog stadig indsendes. Dette følger af opkrævningslovens § 2, stk. 6.

Minimumsindbetaling

F.4 Opgørelsesperiode - § 6 a, stk. 1 (metode 4)

Virksomheder, som skal opgøre afgiftsgrundlaget på grundlag af lønsummen +/- over-/underskud, skal opgøre og betale afgift 5 gange årligt. De 4 angivelser er foreløbige kvartalsangivelser, mens den 5. angivelse er en årsangivelse, hvor den endelige beregnede afgift opgøres og indbetales. Denne fremgangsmåde skyldes, at disse virksomheders endelige afgiftsgrundlag først kan fastlægges ved udløbet af indkomståret, da over-/underskud først kendes på dette tidspunkt.

F.4.1 Foreløbige kvartal- angivelser - § 6 a, stk. 1 og 2

For virksomheder, der opgør afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 1 (metode 4), skal der foretages en foreløbig opgørelse og indbetaling af afgiften alene på grundlag af virksomhedens lønsum. Opgørelsesperioden for den foreløbige opgørelse er kvartalet. Den endelige opgørelse og indbetaling af afgiften på grundlag af virksomhedens samlede afgiftgrundlag skal foretages efter reglerne i § 6 b, se afsnit F.4.2.

§ 6 a, stk. 1

Virksomhederne skal efter udløbet af hver opgørelsesperiode angive virksomhedens lønsum og afgiftens størrelse.

§ 6 a, stk. 2

Afgiften forfalder til betaling den 1. i den måned, hvor fristen for indbetaling udløber, dvs. den 1. i måneden efter kvartalets udløb, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Forfaldsdato

Virksomheden skal indgive kvartalsangivelsen til den regionale told- og skattemyndighed senest 15 dage efter kvartalets udløb, dvs. henholdsvis den 15. januar, 15. april, 15. juli og 15. oktober, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 2.

Angivelsesfrist

F.4.2

Angivelsen skal være underskrevet af virksomhedens ansvarlige ledelse, jf. opkrævningslovens § 3, stk. 1.

Indbetalingsfrist

Virksomheden skal indbetale lønsumsafgiften senest 15 dage efter kvartalets udløb (identisk med angivelsesfristen), jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Er sidste rettidige indbetalingsdag en lørdag, søndag eller helligdag, udskydes fristen til førstkommande hverdag, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 3.

Minimumsindbetaling

Såfremt afgiften for en opgørelsesperiode (et kvartal) er under 50 kr., kan indbetaling af beløbet undlades. Angivelsen skal dog stadig indsendes. Afgiften vil ikke blive modregnet på et senere tidspunkt, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 6.

F.4.2

Årsangivelse - § 6 b, stk. 1

§ 6 b, stk. 1

Den foreløbige opgørelse og indbetaling af afgift efter § 6 a skal reguleres i forhold til virksomhedens samlede afgiftsgrundlag efter § 4, stk. 1. Reguleringen skal foretages efter udløbet af virksomhedens indkomstår. Ved den endelige opgørelse og indbetaling af afgiften er opgørelsesperioden virksomhedens indkomstår.

Virksomheder skal ved indbetaling af den endelige afgift (årsangivelsen) fratække tidligere betalt afgift, dvs. de beløb, som er indbetalt på kvartalsangivelserne.

De foreløbige opgørelser og indbetalinger af lønsumsafgiften (kvartalsangivelserne) skal reguleres i forhold til virksomhedens samlede afgiftsgrundlag. Det samlede afgiftsgrundlag udgør virksomhedens lønsum +/- virksomhedens over-/underskud, jf. § 4, stk. 1.

Reguleringen foretages ved udløbet af virksomhedens indkomstår.

Ved den endelige opgørelse og indbetaling af afgiften er opgørelsesperioden virksomhedens indkomstår.

Har virksomheder i indkomståret haft overskud af selvstændig erhvervsvirksomhed, skal virksomheden betale yderligere afgift af dette overskud. Har der derimod været underskud i indkomståret, skal virksomheden tilsvarende have tilbagebetalt afgift. Tilbagebetalingen kan højst udgøre de angivne og indbetalte a conto beløb, jf. § 6 b.

Se endvidere afsnit F.4.3 vedrørende tilbagebetaling af for meget betalt afgift.

F.4.2.1 Personligt ejede virksomheder -§ 6 b, stk. 2

Angivelsesfrist

Personligt ejede virksomheder, herunder interessentskaber, skal i henhold til lønsumsafgiftslovens § 6 b, stk. 2, senest den 15. august angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse. Hvis der er mindre end 5 måneder fra indkomstårets udløb og til den førstkommende 15. august, udskydes angivelsesfristen til den 15. august i det efterfølgende år.

Indkomstår:	Betalings- og angivelsesfrist
1. februar - 31. januar	15. august samme år
1. marts - 28/29. februar	15. august samme år
1. april - 31. marts	15. august efterfølgende år
1. maj - 30. april	15. august efterfølgende år
1. juni - 31. maj	15. august efterfølgende år
1. juli - 30. juni	15. august efterfølgende år
1. august - 31. juli	15. august efterfølgende år
1. september - 31. august	15. august efterfølgende år
1. oktober - 30. september	15. august efterfølgende år
1. november - 31. oktober	15. august efterfølgende år
1. december - 30. november	15. august efterfølgende år
1. januar - 31. december	15. august efterfølgende år

Angivelsen skal være underskrevet af virksomhedens ansvarlige ledelse.

Afgiften forfalder til betaling den 1. i den måned, hvor fristen for indbetaling udløber, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Forfaldsdato

Fristen for indbetaling af lønsumsafgift er sammenfaldende med angivelsesfristen, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Indbetalingsfrist

Er sidste rettidige indbetalingsdag en lørdag, søndag eller helligdag, udskydes fristen til førstkommende hverdag, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 3.

Det er kun differencen mellem den endeligt opgjorte afgift og de kvartalsvise indbetalinger, der skal indbetales. Se afsnit F.4.2.3.

Såfremt afgiften for årsopgørelsen er under 50 kr., kan indbetaling af beløbet undlades, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 6.

Minimumsindbetaling

Angivelsen skal dog stadig indsendes.

F.4.2.2

F.4.2.2

Ikke personligt ejede virksomheder - § 6 b, stk. 3

Angivelsesfrist

Andre virksomheder end personligt ejede skal i henhold til lønsumsafgiftslovens § 6b, stk. 3, senest den 15. i den ottende måned efter udløbet af den måned, hvor indkomståret udløber, angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse.

Indkomstår:	Angivelse og betaling senest:
1. januar - 31. december	15. august samme år
1. februar - 31. januar	15. september samme år
1. marts - 28/29. februar	15. oktober samme år
1. april - 31. marts	15. november samme år
1. maj - 30. april	15. december samme år
1. juni - 31. maj	15. januar efterfølgende år
1. juli - 30. juni	15. februar efterfølgende år
1. august - 31. juli	15. marts efterfølgende år
1. september - 31. august	15. april efterfølgende år
1. oktober - 30. september	15. maj efterfølgende år
1. november - 31. oktober	15. juni efterfølgende år
1. december - 30. november	15. juli efterfølgende år

Angivelsen skal være underskrevet af virksomhedens ansvarlige ledelse.

Forfaldsdato

Afgiften forfalder til betaling den 1. i den måned, hvor fristen for indbetaling udløber, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Indbetalingsfrist

Fristen for indbetaling af lønsumsafgift er sammenfaldende med angivelsesfristen, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 4.

Er sidste rettidige indbetalingsdag en lørdag, søndag eller helligdag, udskydes fristen til førstkommande hverdag, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 3.

Det er kun differencen mellem den endeligt opgjorte afgift og de kvartalsvise indbetalinger, der skal indbetales. Se afsnit F.4.2.3.

Minimumsindbetaling

Såfremt afgiften for årsopgørelsen er under 50 kr., kan indbetaling af beløbet undlades, jf. opkrævningslovens § 2, stk. 6.

Angivelsen skal dog stadig indsendes.

Ved den endelige opgørelse skal virksomheden medregne såvel lønsummen som over-/underskud til afgiftsgrundlaget. Fra den endelige afgift trækkes herefter den afgift, som virksomheden har angivet a conto (de foreløbige kvartalsangivelser) for det aktuelle indkomstår.

F.4.2.3 Opgørelse af den endelige afgift - § 6 b, stk. 4

Såfremt virksomheden anvender flere metoder til beregning af lønsumsafgiften for flere dele af virksomheden, skal der til afgiftsgrundlaget kun medregnes den del af lønsummen, og over-/underskud, som vedrører de aktiviteter, der er omfattet af § 4, stk. 1 (metode 4).

Har virksomheden et indkomstår, der ikke følger kalenderåret, men dog indeholder hele kvartaler, er det a conto angivelserne for disse 4 kvartaler, der skal fratrækkes ved den endelige opgørelse for indkomståret.

Skærer virksomhedens indkomstår midt i en måned, må det analogt følge af lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 3, stk. 2, at lønnen skal henføres til den halvdel, hvor lønnen for den pågældende måned udgiftsføres.

I årsangivelsen skal der ved opgørelsen af den endelige afgift anvendes den afgiftssats, der var gældende ved indkomstårets begyndelse.

En virksomhed har indkomstår fra 1/7 1998 - 30/6 1999.

Eksempel

Det betyder, at for indkomståret 1998/99 anses a conto angivelserne for 3. og 4. kvartal 1998 samt 1. og 2. kvartal 1999 for at høre til dette indkomstår. Det er dermed indbetalingerne for disse kvartaler, der skal fratrækkes ved indbetaling af den endelige afgift.

En virksomhed har indkomstår fra 1/6 1998 - 31/5 1999.

Eksempel

Virksomheden kvartalsangiver:

1/4 1998 - 30/6 1998 = 2. kvartal

1/7 1998 - 30/9 1998 = 3. kvartal

1/10 1998 - 31/12 1998 = 4. kvartal

1/1 1999 - 31/3 1999 = 1. kvartal

1/4 1999 - 30/6 1999 = 2. kvartal

På grund af det forskudte regnskabsår skal kun lønnen i den sidste måned i 2. kvartal 1998 medtages. Tilsvarende skal lønnen kun medtages med 2 måneder som a conto angivet i 2. kvartal 1999.

Hvis der eksempelvis er angivet 40.000 kr. i 2. kvartal 1999, og beløbet fordeles med 10.000 kr. for april, 17.000 for maj og 23.000 for juni måned, anses de 27.000 kr. (10.000 + 17.000 kr.) for at være a conto angivet i indkomståret 1998/1999. Tilsvarende vil de sidste 23.000 kr. skulle medregnes som a conto angivet for det efterfølgende indkomstår, dvs. 1999/2000.

F.4.3

Hvis det er første gang, der skal indsendes en årsangivelse, skal den første periode kun gå fra det tidspunkt, hvor virksomheden påbegyndte de lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og til det tidspunkt, hvor indkomståret udløber.

F.4.3 Tilbagebetaling af for meget betalt afgift - § 6 b, stk. 4

Overstiger virksomhedens a conto afgiftsindbetalinger den endeligt opgjorte afgift, tilbagebetales den for meget indbetalte afgift. Dette sker senest 3 uger efter modtagelsen af angivelsen, forudsat at angivelsen er indsendt rettidigt, jf. opkrævningslovens § 12, stk. 1 og 2.

Udbetaling

Kan den regionale told- og skattemyndighed på grund af virksomhedens forhold (f.eks. ferielukning, bortrejse eller mangelfuldt regnskab) ikke kontrollere afgiftsgrundlaget for den pågældende periode, kan udbetalingsfristen afbrydes. Først når virksomhedens forhold ikke længere hindrer kontrol, indtræder 3 ugers fristen igen, jf. opkrævningslovens § 12, stk. 3.

Udbetalingen sker kun, hvis angivelserne for de forudgående afgiftsperioder er modtaget af den regionale told- og skattemyndighed, jf. opkrævningslovens § 12, stk. 4.

Modregning

Krav på tilsvarende og eventuelle renter for tidligere perioder modregnes ved udbetalingen, selv om kravet ikke er forfaldent, jf. opkrævningslovens § 12, stk. 4.

Minimumsbeløb

Tilbagebetalingsbeløb under 50 kr. udbetales ikke, jf. opkrævningslovens § 12, stk. 1.

F.4.4 Regulering af afgifts- grundlag - bek. § 6

For virksomheder, hvor der efter indgivelse af endelig angivelse sker ændringer i virksomhedens opgørelse af overskud eller underskud, f.eks. i forbindelse med den skattemæssige ligning, skal den indbetalte afgift reguleres i overensstemmelse hermed.

F.4.5 Indehaverens døds- fald - § 6 b, stk. 5

Virksomheder, som efter lønsumsafgiftslovens § 6 a først skal foretage en foreløbig opgørelse af afgiften på grundlag af lønsummen, skal efter udløbet af virksomhedens indkomstår foretage en endelig opgørelse reguleret i forhold til virksomhedens samlede afgiftsgrundlag, dvs. korrigeret for over-/underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ved den endelige opgørelse og indbetaling af afgiften er opgørelsesperioden virksomhedens indkomstår.

Efter dødsboskatteloven vil der som udgangspunkt ikke i det år, hvor indehaveren afgår ved døden, blive foretaget en skatteansættelse for mellemprioden, dvs. perioden fra udløbet af det seneste indkomstår og indtil dødsdagen.

For ikke at pålægge boet at udarbejde en selvangivelse for mellemprioden alene for at kunne opgøre den endelige lønsumsafgift, er der mulighed for, at boet kan undlade at foretage en endelig opgørelse og indbetaling af afgiften, når indehaveren af en registreret virksomhed dør.

Virksomhedens foreløbige angivelser og indbetalinger af den afgift, som vedrører perioden fra afslutningen af virksomhedens seneste indkomstår og indtil dødsfaldet, er således endelige. Manglende angivelser og indbetalinger for tidligere indkomstår skal fortsat indsendes og indbetales.

Arvingerne eller bobestyreren kan dog vælge at foretage en endelig opgørelse og angive virksomhedens afgiftsgrundlag og afgift for denne periode, når virksomhedens foreløbige afgiftsindbetaling overstiger den endelige afgift. Det vil typisk dreje sig om de tilfælde, hvor virksomheden har haft underskud i mellemprioroden.

Opgørelsen af mellempriorodeindkomsten skal i så fald ske efter reglerne i dødsboscatteloven.

Vælger boet at foretage endelig opgørelse og angivelse, vil tilbagebetaling ske efter lønsumsafgiftslovens almindelige regler, som omtalt i afsnit F.4.3.

Se endvidere afsnit F.9.

F.5 Virksomheder med blandede aktiviteter - § 6 c

Virksomheder, som grundet blandede aktiviteter, både skal betale lønsumsafgift efter lovens § 4, stk. 1, og § 4, stk. 2, er omfattet af de regler, som er beskrevet i dette afsnit.

Såfremt virksomheden anvender flere metoder til beregning af lønsumsafgiften for flere dele af virksomheden, skal der til lønsummen kun medregnes den del af lønnen, som vedrører de aktiviteter, der er omfattet af den pågældende bestemmelse/metode.

Vedrørende opgørelse, angivelse og betaling af lønsumsafgiften for virksomheder omfattet af § 4, stk. 1 (metode 4), benyttes reglerne fastsat i § 6 a og § 6 b. Der henvises i øvrigt til afsnit F.4.

Vedrørende opgørelse, angivelse og betaling af lønsumsafgiften for virksomheder omfattet af lovens § 4, stk. 2 (metode 1 eller 2), benyttes reglerne fastsat i § 6. Der henvises i øvrigt til afsnit F.3 .

Skærer indkomståret i et kvartal, skal de foreløbige a conto angivelser for de kvartaler, hvor året skærer, fordeles. Det sker på den i afsnit F.4.2.3 beskrevne måde.

F.6 Foreløbig fastsættelse

Er angivelsen for en afregningsperiode ikke modtaget inden udløbet af fristen, kan den regionale told- og skattemyndighed foretage en foreløbig fastsættelse af virksomhedens tilsvær til et skønsmæssigt beløb, jf. opkrævningslovens § 4, stk. 1.

F.7

Hvis lønsumsafgiften er foreløbigt fastsat betales en afgift på 800 kr., jf. opkrævningslovens § 4, stk. 2.

Såfremt en virksomhed i 4 på hinanden følgende afregningsperioder for det samme registreringsforhold har fået foretaget en foreløbig fastsættelse af virksomhedens tilsvær, kan virksomhedens registrering inddrages, for så vidt angår det pågældende registreringsforhold, medmindre virksomheden inden inddragelsen indgiver de manglende angivelser. Den regionale told- og skattemyndighed skal dog forinden inddragelsen meddele virksomheden, at registreringen vil blive inddraget, såfremt de manglende angivelser ikke indgives inden 14 dage. Meddelelsen skal gives virksomheden ved rekommanderet brev.

Den regionale told- og skattemyndighed kan i medfør af opkrævningslovens § 8, stk. 1, nr. 1 meddele fritagelse for betaling af afgift for foreløbig fastsættelse af tilsvær, der pålægges efter opkrævningslovens § 4, stk. 2, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt.

F.7 Lejlighedsvis registrering - § 9

For afgiftspligtige virksomheder, der kun drives i en kortere periode, kan den regionale told- og skattemyndighed fastsætte afgiftsperioden til det tidsrum, i hvilken virksomheden drives. Den regionale told- og skattemyndighed kan endvidere for sådanne virksomheder, der kun drives lejlighedsvis, forkorte fristerne for indsendelse af angivelse og indbetaling af afgiften.

F.8 Kreditbegrænsning - § 10

Såfremt en virksomhed gentagne gange ikke har indbetalt afgiften rettidigt, kan den regionale told- og skattemyndighed ifølge LAL § 10, stk. 1, forkorte opgørelsesperioden samt fristen for angivelse og indbetaling af afgiften.

Det samme gælder, hvis virksomheden eller dens indehaver:

- ved udlæg er fundet ude af stand til at betale sin gæld,
- har standset sine betalinger,
- er under frivillig akkord eller likvidation eller
- er under konkursbehandling, eller der er åbnet forhandling om tvangsakkord

Hvis indehaveren af virksomheden dør, og der udstedes proklama, skal arvingerne eller bobestyreren senest 30 dage efter bekendtgørelse af proklama foretage angivelse for perioden fra afgiftsperiodens begyndelse og indtil dødsdagen, jf. LAL § 10, stk. 2.

F.9 Angivelse og betaling ved indehaverens dødsfald - § 10, stk. 2 og 3

Denne bestemmelse fastsætter regler for, hvordan arvingerne eller bobestyreren skal forholde sig i den situation, hvor indehaveren af en registreret

virksomhed dør, og der udstedes proklama efter § 81 i lov om skifte af dødsboer.

Såfremt indehaveren af en registreret virksomhed dør, og der udstedes proklama, skal arvingerne eller bobestyreren senest 30 dage efter bekendtgørelse af proklama indsende en angivelse. Angivelsen skal dække perioden fra afgiftsperiodens begyndelse og indtil dødsdagen.

Kvartalsangivelse - stk. 2

Dør virksomhedens indehaver den 1. maj 1999, og bekendtgøres proklama i boet den 17. maj, skal boet senest den 16. juni 1999 angive lønsumsafgiften for perioden 1. april - 1. maj 1999.

Eksempel:

Såfremt indehaveren af en registreret virksomhed dør, og der udstedes proklama, omfattes indbetaling af endelig afgift (årsopgørelsen) ikke af proklamaet, når

Årsangivelse - stk. 3

- der er tale om et tidligere afsluttet indkomstår,
- angivelsesfristen ikke er udløbet og
- angivelse ikke er sket ved dødsfaldet

Er alle tre betingelser ikke opfyldt, omfattes indbetalingen af afgiften af proklamaet, jf. § 83, stk. 2, nr. 4, i lov om skifte af dødsboer.

Bestemmelsen er indsat, fordi opgørelsen af den endelige afgift forudsætter en forudgående opgørelse af den skattepligtige indkomst. I dødsboskattelovens § 87, stk. 5, er det fastsat, at skattekrav ikke prækluderes, medmindre skattekravet er opgjort ved proklamaets udstedelse.

F.10 Sikkerhedsstillelse

Ved registrering efter lønsumsafgiftsloven er der efter opkrævningslovens § 11, stk. 2, mulighed for at kræve sikkerhed ved registrering, når en fysisk eller juridisk person inden for de seneste 5 år har været ejer af eller medlem af bestyrelsen eller direktionen i en anden virksomhed, der er gået konkurs eller konstateret insolvent, hvorved ToldSkat har et ikke fuldt sikret tilgodehavende eller har lidt et tab på mere end 50.000 kr. bestående af skatter og afgifter opkrævet i henhold til opkrævningsloven.

Personen skal enten være ejer af virksomheden eller være medlem af virksomhedens bestyrelse eller direktion, eller personen skal reelt drive virksomheden og være knyttet til ejeren på samme måde som fastsat i aktieselskabslovens § 115, stk. 1, 2. pkt.

For en nærmere gennemgang af regler om sikkerhedsstillelse ved registrering henvises til momsvejledningens afsnit P.5.2.2.

Af lovens § 10a fremgår, at opkrævningslovens § 11a, stk. 1, 2, 4 og 5, finder anvendelse ved registrering af en virksomhed i henhold til lønsumsafgiftsloven. Opkrævningslovens § 11a indebærer, at registrering af selskaber og lignende virksomheder med begrænset ansvar skal stille sikkerhed, hvis

F.11

selskabets formue opgjort efter selskabsskattelovens § 14, stk. 2-7, ikke er over 125.000 kr. på registreringstidspunktet.

Sikkerhed skal stilles for et beløb svarende til forskellen mellem 125.000 kr. og selskabets formue med fradrag af 15.000 kr., medmindre selskabet efter reglerne i opkrævningslovens § 11 pålægges at stille sikkerhed for et højere beløb.

Foreninger som anført i opkrævningslovens § 11a, stk. 3, og som registreres efter lønsumsafgiftsloven, er efter § 10a ikke undtaget fra kravet om sikkerhedsstillelse. Registreringspligten indtræder først, når afgiftsgrundlaget for disse foreninger overstiger 80.000 kr., jf. LAL § 2, stk. 2.

For en nærmere gennemgang af reglerne om sikkerhed ved registrering af selskaber henvises til momsvejledningens afsnit P.5.2.3.

Efter opkrævningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, litra a, skal en virksomhed stille sikkerhed, når den inden for de seneste 12 afregningsperioder ikke rettidigt har indbetalt 4 gange, og virksomheden er i restance vedrørende skatter og afgifter, for hvilke den er registreret, samt eventuelt selskabsskatter, med et beløb, der overstiger 25.000 kr. For at pålægge virksomheden at stille sikkerhed i denne situation kræves det også, at virksomheden ikke indbetaler denne restance senest den 10. hverdag fra modtagelsen af en erindringsskrivelse fra ToldSkat, hvorved virksomheden underrettes om, at den ved fortsat manglende betaling pålægges at stille sikkerhed.

Har en virksomhed inden for de seneste 12 afregningsperioder ikke rettidigt indbetalt 4 gange, kan virksomheden også pålægges at stille sikkerhed, hvis virksomheden ikke rettidigt har indsendt selvangivelse, jf. opkrævningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, litra b.

Virksomheden kan også pålægges at stille sikkerhed, hvis virksomhedens kapitalgrundlag, herunder den lovpligtige kapital i selskaber, er trukket ud af virksomheden, jf. opkrævningslovens § 11, stk. 1, nr. 2.

Sikkerhed efter OPKL § 11, stk. 1 og 2, stilles for et beløb, der svarer til virksomhedens restancer med skatter eller afgifter mv., der opkræves efter denne lov, samt det forventede gennemsnitlige tilsvarende i en 3-måneders periode. Det gennemsnitlige tilsvarende beregnes for igangværende virksomheder på baggrund af det senest afleverede årsregnskab. Sikkerhedsstillelsen for selskabsskatter beregnes med udgangspunkt i beregnet acontoskat for indeværende regnskabsår reduceret med eventuelle acontobetalingen.

F.11 Efterbetaling af afgift

Efterbetalingsreglerne følger af opkrævningslovens § 5.

F.11.1 Urigtig angivelse

Konstateres det, at en virksomhed har afgivet urigtig afgiftsangivelse, således, at virksomheden har betalt for lidt i afgift, afkræves virksomheden det

skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkravet, jf. opkrævningslovens § 5, stk. 1.

Kan virksomhedens regnskaber ikke anses for egnede som grundlag for en opgørelse af den afgift, som virksomheden skal betale, kan ToldSkat foretage en skønsmæssig ansættelse af afgiftsgrundlaget.

F.11.2 Skønsmæssig ansættelse

Reglen omfatter alle tilfælde, hvor det konkrete tilsvarende ikke kan opgøres på grundlag af regnskabet.

Dette følger af opkrævningslovens § 5, stk. 2.

F.12 Renter og gebyrer

Betales lønsumsafgiften ikke rettidigt, skal der betales en månedlig rente for hver påbegyndt måned med tillæg af 0,8 procentpoint fra forfaldsdagen, jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1. Den månedlige rente er variabel og fastsættes efter fremgangsmåden i opkrævningslovens § 7, stk. 2.

Renter

Indtil den 1. september 2001 har renten været fastsat til 1,3 pct. pr. påbegyndt måned.

I bekendtgørelse nr. 714 af 2. august 2001 er det fastsat, at variabel morarente træder i kraft den 1. september 2001. Renten blev fastsat til 1,1 pct. pr. påbegyndt måned for renter, der påløber fra og med den 1. september 2001 til den 1. januar 2002, se SKM2001.317.TSS.

Fra den 1.1.2002 til 31.12.2002 har renten været fastsat til 1,0 pct.pr. påbegyndt måned, jf. TSS-cirkulære 2001-42.

For 2003 er den variable rente efter opkrævningslovens § 7, stk. 2 opgjort til 0,2 pct. Renten incl. det i opkrævningslovens § 7, stk. 1 nævnte tillæg på 0,8 procentpoint er herefter fortsat 1,0 pct. pr. påbegyndt måned, jf. TSS-cirkulære 2002-39.

For 2004 er den variable rente efter opkrævningslovens § 7, stk. 2 også opgjort til 0,2 pct. Renten incl. det i opkrævningslovens § 7, stk. 1 nævnte tillæg på 0,8 procentpoint er herefter fortsat 1,0 pct. pr. påbegyndt måned, jf. TSS-cirkulære 2003-39.

Der skal betales et gebyr på 65 kr. for erindringskrivelser vedrørende betaling af lønsumsafgift, jf. opkrævningslovens § 6.

Rykkergebyr

Det fremgår af § 8 i opkrævningsloven, at de regionale told- og skattemyndigheder, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, kan meddele fritagelse for betaling af

Fritagelse for betaling af renter, gebyrer mv.

1 afgift for foreløbig fastsættelse af tilsvarende, der pålægges efter § 4, stk. 2, jf. afsnit F.6

F.13

- 2 gebyr for erindringsskrivelse, der pålægges efter § 6, jf. ovenstående
- 3 renter, der pålægges efter § 7.

Fordringer til ToldSkat (f.eks. vedrørende lønsumsafgift mv.) registreres i Det Centrale Fordringsregister, som Told- og Skattestyrelsen er dataansvarlig myndighed for. De registrerede fordringer har til formål at danne grundlag for modregning og udlæg, og de registrerede oplysninger vil blive slettet i registeret, når fordringerne er indfriet. Oplysningerne i registeret stilles til rådighed for andre offentlige myndigheder, såsom kommuner og politimyndigheder m.fl.

F.13 Hæftelse for afgift - § 12

For betaling af lønsumsafgift hæfter den, der som ejer, forpagter eller lign. driver virksomheden for egen regning.

Fællesregistrering

Er flere virksomheder, der ikke har samme ejer, fællesregistreret efter § 3, stk. 4, hæfter de pågældende solidarisk for betaling af afgiften vedrørende de virksomheder, der er omfattet af den pågældende fællesregistrering.

Bestemmelsen om fællesregistrering er nærmere omtalt i afsnit B.2.5.2.

Herboende repræsentant

Er en udenlandsk virksomhed repræsenteret ved en herværende repræsentant efter § 3, stk. 3, hæfter denne og virksomheden solidarisk for betaling af afgiften.

Bestemmelsen om herboende repræsentant er nærmere omtalt i afsnit B.2.4.

F.14 Lønindeholdelse

I opkrævningslovens § 14 er der hjemmel til at foretage lønindholdelse for ikke betalt lønsumsafgift mv. Reglerne om lønindholdelse reguleres af kildeskattelovens § 73.

Der kan foretages indeholdelse i løn mv. for restancer hos den pågældende efter reglerne for inddrivelse af personlige skatter i kildeskatteloven. Lønindeholdelse kan ske for ubetalte afgifts- og rentebeløb, afgiftsforhøjelser, administrative bøder samt gebyrer, under forudsætning af, at skyldneren hæfter personligt.

Det maksimale, der kan forlanges indeholdt, er 20 pct. af lønudbetalingen efter, at der i denne er sket fradrag af A-skat efter kildeskattelovens §§ 46 og 49, jf. kildeskattelovens § 73, stk. 3. Foretages lønindholdelse med en procentsats mellem 15 og 20 pct., skal den regionale told- og skattemyndighed i hver enkelt tilfælde foretage en nærmere vurdering af, at der overlades skyldneren de nødvendige midler. Til brug for denne vurdering skal den regionale told- og skattemyndighed have aktuelle oplysninger, som entydigt peger på, at en sådan lønindholdelse vil være forsvarlig.

Beregningsgrundlaget efter kildeskattelovens § 73, skal ikke medtage beløb, der efter sin art ikke udbetales, dvs. arbejdsmarkedsbidrag, fri bil og telefon, kost og logi samt arbejdsgiverens pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19 samt ATP-bidrag og SP-bidrag.

Hvis der ikke indeholdes A-skat, f.eks. fordi skyldneren har frikort eller udelukkende optjener B-indkomst, er beregningsgrundlaget bruttoløn.

Andre fradrag i lønnen, f.eks. fagforeningskontingenter og lign. kan ikke fratrækkes før lønindeholdelsen.

Pålæg om lønindeholdelse til dækning af skyldige afgiftsbeløb m.v. gives af den pågældende told- og skatteregion. Pålægget sendes skriftligt til den indeholdelsespligtige (arbejdsgiveren) sammen med en skriftlig vejledning om den praktiske fremgangsmåde.

Indeholdte beløb forfalder til betaling den 1. i den kalendermåned, der følger efter indeholdelsen, og skal indbetales senest den 15. i forfaldsmåned. Er sidste rettidige indbetalingsdag en lørdag, søndag eller helligdag, forlænges fristen til den nærmest følgende hverdag.

Skatteministeren er bemyndiget til at fastsætte nærmere regler om fremgangsmåden i forbindelse med lønindeholdelse, herunder om bødestraf for overtrædelse af reglerne. Ministeren har fastsat disse retningslinier for lønindeholdelse i kapitel 10 i bekendtgørelse nr. 980 af 16. november 2001 om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer m.v.

F.15 Eftergivelse og henstand

Reglerne om eftergivelse og henstand i opkrævningsloven finder tilsvarende anvendelse på afgift, renter, gebyrer og administrative bøder efter lønsumsafgiftsloven.

Reglerne finder ligeledes anvendelse på beløb, som personer er pligtige til at betale som erstatning for selskabers manglende betaling af afgift.

Reglerne om eftergivelse og henstand fremgår af § 15 i opkrævningsloven, lov nr. 169 af 15. marts 2000.

Henstand og eftergivelse kan normalt kun gives til fysiske personer, jf. opkrævningslovens § 15, stk. 4.

Fysiske personer

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. stk. 8. I praksis skal bestemmelsen forstås således, at der kan ske eftergivelse i f.eks. de tilfælde, hvor der er tale om myndighedsfejl, livstruende sygdom, force majeure eller lignende situationer.

F.15.1

Selskaber mv.

Når forholdene i ganske særlig grad taler for det, kan selskaber, foreninger, selvejende institutioner, fonde eller lign. dog også opnå henstand eller eftergivelse, jf. opkrævningslovens § 15, stk. 8. Dette, sammenholdt med gælds-saneringsreglerne, viser, at der er betydelig snævrere adgang til eftergivelse for juridiske personer end for fysiske personer.

F.15.1

Eftergivelse

Betingelser

I opkrævningslovens § 15, stk. 1 er der mulighed for at eftergive tilsvær, renter, gebyrer og administrative bøder, 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 omstændigheder i øvrigt taler derfor.

Der er ligeledes adgang til at eftergive beløb, som f.eks. direktører dømmes til at betale som erstatning for et selskabs manglende betaling af afgift, jf. stk. 2.

Ved vurdering af skyldnerens forhold og omstændighederne i øvrigt 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. stk. 3.

Såfremt 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.

Bortfald eller nedsættelse af gælden

Eftergivelse af afgiften mv. kan ske ved bortfald eller nedsættelse af skyldnerens gæld. I forbindelse med nedsættelse, kan der træffes bestemmelse om henstand med eller afdragsvis betaling af den ikke eftergivne del af gælden. I henstands- og afdragsperioden sker der ingen forrentning af gælden, jf. stk. 5.

Bortfald af eftergivelse

Eftergivelse kan bortfalde, hvis skyldneren i forbindelse med eftergivelsessagen har gjort sig skyldig i svigagtig forhold eller groft tilsidesætter sine forpligtelser i forbindelse med afvikling af den ikke eftergivne del af gælden, jf. stk. 6.

F.15.2

Henstand

Der kan gives henstand med de samme beløb, som kan eftergives.

Opkrævningsloven giver mulighed for at opnå henstand, hvis skyldneren ikke kan godtgøre, at denne ikke er i stand til og inden for de nærmeste år ingen udsigt har til at kunne opfylde sine gældsforpligtelse, jf. opkrævningslovens § 15, stk. 7 (se afsnit F.15.1).

De kriterier, der taler henholdsvis for og imod eftergivelse, anvendes også ved vurdering af, om der kan bevilliges henstand.

G Regnskabsbestemmelser

Lønsumsafgiftslovens § 20 indeholder en bemyndigelse til skatteministeren, som kan fastsætte nærmere regler til gennemførelse af loven, herunder regnskabsbestemmelser.

Denne bemyndigelse har skatteministeren benyttet i lønsumsafgiftsbekendtgørelsen, nr. 431 af 5. juni 1999, kapitel 6.

G.1 Regnskabets indhold - bek. § 7

Virksomheder, der er registreret efter lønsumsafgiftsloven, skal føre et regnskab, således at de beløb, der lægges til grund for beregningen af afgiften for hver opgørelsesperiode, fremgår af regnskabet.

Regnskabet skal føres i det almindelige forretningsregnskab. Regnskabet skal føres på en klar og overskuelig måde, og det skal indeholde sådanne specifikationer, at det kan danne grundlag for regionernes kontrol med beregningen af lønsumsafgiften.

Virksomhederne skal føre et regnskab over den samlede lønsum. Dele af lønsummen, som ikke skal medregnes til afgiftsgrundlaget, skal fremgå særskilt af regnskabet eller af en opgørelse for den enkelte periode.

Bogføringen for en opgørelsesperiode skal omfatte beløb, som skal medregnes til lønsummen i den pågældende periode.

G.2 Løbende regnskabsførelse - bek. § 8

Virksomhedens regnskab for en opgørelsesperiode skal være ført, inden angivelsen indsendes.

De statslige told- og skattemyndigheder kan kræve, at virksomhedens bogføring efter en frist på mindst 14 dage skal være ajourført for opgørelsesperioder, for hvilke fristen for indsendelse af angivelse er overskredet.

G.3 Opbevaring af regnskabet - bek. § 9

Virksomhederne skal opbevare regnskabet, regnskabsbilag og andet regnskabsmateriale, i 5 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår.

Det materiale, der skal opbevares, er således bl.a. årsregnskaber, regnskabsbøger, journaler, kladdebøger, løtbladebøger med tilhørende bilag, ordrebøger, lagerbøger, ugesedler og arbejdssedler.

Anvendes EDB ved lønanvisning, kan samlister med oplysning om indholdet af hver enkelt lønbilag træde i stedet for kopier af de nævnte bilag.

H Kontrolbestemmelser

Dette afsnit omhandler ToldSkats adgang til at foretage eftersyn i medfør af lønsumsafgiftslovens §§ 14 og 15.

H.1 Eftersyn i virksomhederne § 14, stk. 1

ToldSkat har til opgave at sikre, at afgiften bliver angivet og afregnet korrekt. Til brug ved denne kontrol har ToldSkat i medfør af § 14 i lønsumsafgiftsloven adgang til uden retskendelse til enhver tid mod behørig legitimation at foretage eftersyn i lokaler, der benyttes af den registreringspligtige virksomhed. Eftersyn i privatboligen kan kun finde sted i det omfang, at lokaler i privatboligen anvendes til brug for den registreringspligtige virksomhed.

Udover eftersyn i virksomhedens lokaler har ToldSkat adgang til at foretage gennemsyn af alt regnskabsmateriale, herunder dokumenter af enhver art, der kan have betydning for beregningen af afgiften. Retten til eftersyn gælder også for elektronisk lagrede oplysninger, således at ToldSkat har en direkte adgang til at koble sig på virksomhedens edb-anlæg.

Som hovedregel skal et eftersyn aftales på forhånd med virksomhedsindehaveren eller den daglige ansvarlige leder af virksomheden, og eftersynet skal ske til mindst mulig gene for virksomheden, herunder at eftersynet finder sted inden for virksomhedens normale åbningstid, medmindre andet er aftalt med virksomheden.

Uanmeldt eftersyn i en virksomhed kan dog efter et konkret skøn finde sted såfremt kontrolformålet ville forspildes, hvis eftersynet blev varslet på forhånd. Dette skøn kan bl.a. bygge på:

Uanmeldt eftersyn

- om ToldSkat tidligere forgæves har forsøgt at få en aftale om eftersyn i stand med den pågældende virksomhed
- om det af hensyn til eftersynets karakter findes hensigtsmæssigt at kunne konstatere de ansattes tilstedeværelse i virksomheden
- om der er en særlig risiko for, at den pågældende virksomhed kan have interesse i at bortskaffe regnskabsmateriale mv. inden eftersynet
- om den pågældende virksomhedstype er i en særlig risikogruppe i lønsumsafgiftsmæssig henseende, eller
- om den pågældende virksomhed gentagne gange har undladt at indsende regnskaber mv. eller undladt efter anmodning at fremkomme med supplerende oplysninger uden, at ToldSkat af den grund har en konkret mistanke om strafbare forhold i virksomheden.

Såfremt der foreligger en konkret mistanke om strafbare forhold i virksomheden, kan kontrolbestemmelserne i §§ 14 og 15 ikke bringes i anvendelse, men sagen må overdrages til politiet med henblik på politimæssig efterforskning efter reglerne i retsplejeloven.

H.1.1

Ikke registreret virksomhed

Virksomhedsbegrebet i § 14 omfatter alle registreringspligtige virksomheder uanset om disse er behørigt registreret som lønsumsafgiftspligtige.

H.1.1

Bistand fra virksomhedsindehaveren mv. § 14, stk. 2

Virksomhedsindehaveren og de i virksomheden beskæftigede personer har pligt til at yde ToldSkat fornøden hjælp og vejledning ved eftersynet.

H.1.2

Udlevering af virksomhedens regnskabsmateriale mv. § 14, stk. 3

Virksomhedens regnskabsmateriale mv. skal efter anmodning udleveres eller indsendes til ToldSkat. Befinder regnskabsmateriale mv. sig hos tredjemand fx. revisor eller advokat, har denne pligt til at udlevere regnskabsmateriale mv. til ToldSkat, også selvom tredjemand har tilbageholdelsesret over materialet. ToldSkat skal i såfald drage omsorg for, at materialet mv. tilbageleveres den pågældende tredjemand, såfremt betingelserne for at udøve tilbageholdelsesret fortsat er tilstede.

H.2 Bistand fra de kommunale skattemyndigheder § 14, stk. 2 og 3

De kommunale skattemyndigheder skal give ToldSkat alle oplysninger af betydning for kontrollen med opkrævningen af afgiften, som de under den skattemæssige kontrol bliver opmærksomme på. ToldSkat kan endvidere pålægge de kommunale skattemyndigheder i forbindelse med den skattemæssige kontrol at indhente oplysninger af betydning for kontrollen med opkrævningen af afgiften, jf. § 15, stk. 2 og 3.

H.2.1

Politiets bistand

Politiet kan i medfør af § 15, stk. 1, yde ToldSkat bistand til gennemførelse af eftersynet i virksomheden efter § 14, stk. 1.

Politiets bistand består om nødvendigt i at gennemtvinge adgangen til virksomhedens lokaler eller i øvrigt at overvinde andre fysiske forhindringer for eftersynets gennemførelse. Politiet afgør selv, hvorledes bistanden skal ydes. Politiets bistand kan rekvireres forud for eftersynets begyndelse, såfremt ToldSkat har en begrundet formodning om, at adgangen til virksomheden vil blive nægtet, eller at der under eftersynet kan opstå problemer af en sådan karakter, at politiets tilstedeværelse kan være påkrævet fra begyndelsen af eftersynet.

H.2.2

Ransagning

Ransagning efter retsplejelovens §§ 793 - 800 adskiller sig fra eftersyn i virksomheden ved, at der skal foreligge en konkret mistanke om strafbare overtrædelser af lønsumsafgiftsloven, og at der er hjemlet frihedsstraf for disse overtrædelser. Ransagning kan som hovedregel alene finde sted på grundlag af en retskendelse og omfatter alene de i kendelsen nævnte lokaliteter. Ransagning adskiller sig endvidere fra et kontroleftersyn på følgende punkter:

- politiet leder og har ansvaret for ransagningen
- politiet foretager under ransagningen efterforskningsskridt, herunder beslaglæggelse af bevismateriale og anden bevissikring

- ransagningen indebærer en sigtelse for overtrædelse af lønsumsafgiftslovens § 18, stk. 3.

I Klageadgang

Skatteministeren kan bemyndige de statslige told- og skattemyndigheder til at træffe afgørelse efter lønsumsafgiftsloven. Derudover fastsætter ministeren regler for adgangen til at påklage de trufne afgørelser, samt hvornår afgørelserne ikke kan indbringes for en højere administrativ myndighed.

De nærmere regler for klageadgangen fremgår af lønsumsafgiftsloven, opkrævningsloven og af bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning (sagsudlægningsbekendtgørelsen).

De regionale told- og skattemyndigheder træffer afgørelse i 1. instans i alle sager på lønsumsafgiftsområdet, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 6, stk. 1. Myndighedens afgørelse kan herefter påklages til enten Told- og Skattestyrelsen eller Landsskatteretten.

Told- og Skattestyrelsen

For så vidt angår afgørelser, der kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, er styrelsen den endelige administrative klageinstans, og disse klager følger reglerne i sagsudlægningsbekendtgørelsen.

En klage til Told- og Skattestyrelsen skal indgives til den regionale told- og skattemyndighed, der har truffet afgørelse i sagen. Klagen skal være modtaget af myndigheden senest 3 måneder efter, at klageren har modtaget den afgørelse, der klages over, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 20.

Efter modtagelsen af klagen udarbejder den regionale told- og skattemyndighed en sagsfremstilling over afgørelsen og sender denne sammen med klagen og sagens øvrige bilag til Told- og Skattestyrelsen, Østbanegade 123, 2100 København Ø.

Landsskatteretten

Efter lønsumsafgiftslovens § 17 træffer Landsskatteretten afgørelse i sager vedrørende:

- 1 Spørgsmål om afgrænsningen af afgiftspligtige virksomheder efter § 1, § 2, stk. 3, og § 2 a.
- 2 Spørgsmål om afgiftsgrundlaget efter § 4.

Det følger af opkrævningsloven, lovbekendtgørelse nr. 289 af 28. april 2003, § 16, stk. 2, at Landsskatteretten påkender klager over ToldSkat's afgørelser i 1. instans vedrørende skønsmæssig ansættelse efter § 5, stk. 2.

Der er tale om en udtømmende opregning af sager, hvilket medfører, at alle andre sager end de ovennævnte kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Der henvises i øvrigt til Vejledning om processuelle regler på ToldSkats område, hvor der findes en detaljeret beskrivelse af sagsbehandlingsreglerne, klagebehandling - herunder i Landsskatteretten - domstolsprøvelse, henstand i forbindelse med klage, omkostningsgodtgørelse, forældelse mv.

J Straffebestemmelser

J.1 Generelle bemærkninger

Forudsætningen for straf efter lønsumsafgiftsloven er, at straffelovens almindelige betingelser er opfyldt. Det gælder særligt strafbarhedsbetingelserne.

Straffebestemmelserne i lønsumsafgiftsloven er tæt forbundet med de øvrige straffebestemmelser i både skattelovgivningen, momsloven og andre afgiftslove, og hovedområdet er således, dels den forsætlige eller groft uagtsomme afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgiftskontrollen, og dels den forsætlige eller groft uagtsomme fortielse af oplysninger for afgiftskontrollen.

Det er kun den forsætlige eller groft uagtsomme handlemåde der er strafbar.

J.2 Straffeområdet - § 18

Lønsumsafgiftslovens § 18 er formuleret som en generel straffebestemmelse og anvendes i tilfælde, hvor der inden for lovens område forsægtligt eller groft uagtsomt er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger eller er fortiet oplysninger. Under bestemmelsen falder blandt andet unddragelse af lønsumsafgift som følge af urigtige angivelser, jf. § 18, stk. 1, nr. 1.

Der er bødestraf for at overtræde følgende forpligtigelser, der er omfattet af § 18, stk. 1, nr. 2:

§ 2, stk. 1 Registreringspligt af afgiftspligtige virksomheder hvis afgiftsgrundlag overstiger 80.000 kr.

§ 3, stk. 2 Anmeldelsespligt senest 8 dage før virksomheden påbegyndes, samt pligt til at anmelde ændringer i registreringsforholdene senest 8 dage efter, at ændringen er sket.

§ 3, stk. 3 Pligt til at lade udenlandske virksomheder registrere ved en person der er bosiddende her i landet, eller ved en virksomhed, der har fast forretningssted her i landet.

§ 6 a, stk. 2 Pligt for virksomheder, der opgør afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 1, til efter udløbet af hver afgiftsperiode at angive virksomhedens lønsum og afgiftens størrelse - er siden den 1. januar 2001 nærmere udmøntet i opkrævningslovens § 2, stk. 1 og 2.

§ 6 b, stk. 2 Pligt til for personligt ejede virksomheder at angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse til told- og skatteregionen senest den 15. august, der følger mindst 5 måneder efter indkomstårets udløb. Angivelsen skal være underskrevet af den ansvarlige ledelse.

§ 6 b, stk. 3 Pligt til for andre virksomheder end personligt ejede at angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse til told- og skatteregionen senest den 15. i den ottende måned efter udløbet af den måned, hvori indkomståret udløber. Angivelsen skal være underskrevet af den ansvarlige ledelse.

§ 10, stk. 2 Pligt til for arvingerne eller bobestyreren i et dødsbo at foretage angivelse efter § 6, stk. 2, eller § 6 a, stk. 2 for perioden fra afgiftsperiodens begyndelse og indtil dødsdagen. Denne angivelse skal foretages senest 30 dage efter bekendtgørelse af proklama efter § 81 i lov om skifte af dødsboer.

§ 14, stk. 2 Pligt til for virksomheden at være told- og skatteregionen behjælpelige ved eftersyn af virksomhedens lokaler.

§ 14, stk. 3 Pligt til efter anmodning fra told- og skatteregionen at indsende eller udlevere materiale til regionen.

§ 15, stk. 3, 2. pkt. Pligt til efter anmodning at give skattemyndighederne oplysninger, der er af betydning for kontrollen med opkrævede afgiftsbeløb, og som er indhentet i forbindelse med den skattemæssige kontrol.

§ 21, stk. 2 Pligt til i forbindelse med lønsumsafgiftslovens ikrafttræden den 1. juli 1990 at anmelde virksomheden til registrering senest den 1. juni 1990.

Overtrædelse af fastsatte forskrifter - § 18, stk. 2

I forskrifter, der er udstedt i medfør af lønsumsafgiftsloven, kan der fastsættes bødestraf for den, der med forsæt eller ved grov uagtsomhed overtræder bestemmelserne i forskrifterne, medmindre højere straf er forskyldt efter lovens § 18, stk. 3.

I § 10 i bekendtgørelsen har ministeren fastsat reglerne om bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder en række af bestemmelserne i bekendtgørelsen. Det drejer sig om følgende forhold:

§ 2, stk. 3 Undlader at anmelde over for regionen, at der er sket ændringer, som indebærer, at virksomhedens afregningsform ændres.

§ 3, stk. 1, 2. pkt. Undlader at medregne løn til ansatte, som er beskæftiget i filialer m.v. i udlandet, for hvilke virksomheden betaler ATP-bidrag.

§ 7 Undlader at føre regnskabet som angivet i § 7.

§ 8, stk. 1 Undlader at føre regnskabet, inden angivelsen indsendes.

§ 9, stk. 1 Undlader at opbevare regnskabsmaterialet i 5 år efter udløbet af et regnskabsår.

Desuden straffes med bøde den, der undlader at efterkomme et pålæg om at føre sektorregnskab efter § 4, stk. 4, 2. pkt., eller et pålæg om, at ajourføre virksomhedens bogføring for opgørelsesperioder, for hvilke fristen for indsendelse af angivelsen er overskredet, jf. § 8, stk. 2.

Bestemmelserne i lønsumsafgiftslovens § 18, stk. 4, (bødeansvar for juridiske personer) finder tilsvarende anvendelse.

Den, der overtræder ovennævnte bestemmelser med forsæt til at unddrage statskassen afgift straffes med bøde eller fængsel indtil 2 år.

Forsætlig overtrædelse - § 18, stk. 3

Bestemmelsen om bødeansvar for juridiske personer (selskaber mv.) blev ændret på grund af en ændring i straffeloven (lovbekendtgørelse nr. 648 af 8. december 1997 med senere ændringer), som medførte, at der heri blev indsat almindelige regler for juridiske personers strafansvar.

Bødeansvar for juridiske personer - §18, stk. 4

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.

J.3 Sanktioner

Den administrative bødekompetence - dvs. kompetencen til at afslutte en straffesag uden at politi og domstole involveres - omfatter:

J.3.1 Generelt

- 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

J.3.2

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 tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2, i lønsumsafgifts- og/eller skattesager svarende til én gang den samlede forsætlige unddragelse.

Hvis unddragelsen er begået i et selskab mv., og selskabets ledelse (f.eks. direktøren) har gjort sig skyldig i forsætlig 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.

J.3.2

Normalbøder

Forsæt til afgiftsunddragelse

Hvis der ved overtrædelsen foreligger forsæt til afgiftsunddragelse, beregnes bøden således:

Til og med 30.000 kr.:

1 gang det unddragne afgiftsbeløb

Over 30.000 kr. og til og med 100.000 kr.:

30.000 kr. + 2 gange den del af det unddragne afgiftsbeløb som overstiger 30.000 kr.

Grov uagtsomhed

Hvis afgiftsunddragelsen anses for sket ved grov uagtsomhed, fastsættes bøden til halvdelen af de ovenfor under forsæt nævnte satser.

Overtrædelse af ordensforskrifter

For visse overtrædelser af mere ordensmæssig karakter, dvs., at de ikke vedrører et unddraget afgiftsbeløb, er der fastsat særlige lave bødesatser af størrelser mellem 500 kr. og 5.000 kr.

Flere indehavere

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.

Forsøg

Ved forsøg, som forudsætter et forsætligt forhold, fastsættes normalbøden til halvdelen af bøden for fuldbyrdet overtrædelse.

Forsøg forekommer sjældent ved overtrædelse af lønsumsafgiftsloven, idet der normalt foreligger fuldbyrdet overtrædelse, men eksempelvis foreligger der forsøg på urigtig angivelse i tilfælde, hvor der konstateres forsætlige fejl i et lønsumsafgiftsregnskab, hvor fristen for angivelsen af afgiften ikke er

overskredet, og hvor angivelsen endnu ikke er indsendt til de statslige told- og skattemyndigheder.

Ved gentagelse i unddragelsessager forhøjes normalbøden med 25 pct.

Gentagelse

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.

Medvirken

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.

J.3.3 Strafmedsættelses- grunde

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.

Generelt

Det er en forudsætning for at opnå status som selvanmelder, at den pågældende frivilligt har anmeldt sig selv.

Selvanmeldelse

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 skatteun-

J.4

ddragelsen 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.

Rådgiverfejl/revisorfejl

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.

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.

Virksomhedens ophør mv.

Hvis den registrerede virksomhed er ophørt f.eks. i forbindelse med konkurs eller lign. og indehaveren nu er folkepensionist eller lønmodtager, kan bøden i tilfælde af grov uagtsomhed 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.

J.4 Processuelle regler

Siden den 1. januar 2001 følger nedenstående ikke længere direkte af lønsumsafgiftsloven, idet der ved lov nr. 165 af 15. marts 2000 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove er indsat et nyt stk. 5 til lønsumsafgiftslovens § 18.

Det følger herefter af § 18, stk. 5, at §§ 18 og 19 i lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter mv. (opkrævningsloven) finder tilsvarende anvendelse på sager om overtrædelse af denne lov.

Hvis en overtrædelse af lønsumsafgiftsloven ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, kan skatteministeren (eller den, han bemyndiger dertil) tilkendegive den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, såfremt den pågældende erkender sig skyldig i overtrædelsen. Den pågældende skal erklære sig rede til inden for nærmere angivet frist at betale den bøde, der fremgår af bødeforelægget. Fristen kan efter anmodning forlænges.

Administrative bødeforelæg - § 18, stk. 5, jf. § 18 i opkrævningsloven

Bestemmelsen giver således mulighed for, at visse overtrædelser af lønsumsafgiftsloven kan afgøres administrativt.

Told- og Skattestyrelsen er af skatteministeren bemyndiget til at afgøre spørgsmål om overtrædelse af lønsumsafgiftsloven og de bekendtgørelser, der er udstedt i medfør af loven. Denne bemyndigelse er dog for de fleste sagers vedkommende blevet videredelegeret til regionerne.

Der er efter vedtagelsen af et bødeforelæg en mulighed for fortrydelse. Såfremt den pågældende senest 6 måneder efter at have vedtaget bødeforelægget meddeler, at han fortryder, annulleres bødeforelægget, og sagen tilføres indbragt for domstolene.

Siden den 1. januar 2001 følger reglerne om administrative bødeforelæg af opkrævningslovens § 18.

I § 18, stk. 2 i opkrævningsloven er det bestemt, at retsplejelovens § 930, jf. § 926 om tiltalerejsning finder tilsvarende anvendelse med hensyn til bødeforlæggene.

Tiltalerejsning - § 18, stk. 2, i opkrævningsloven

Derfor skal bødeforlægget indeholde de angivelser, som retsplejeloven kræver ved udfærdigelse af anklageskrifter.

§ 18, stk. 3, i opkrævningsloven indeholder regler om, at afgørelsen, er endelig, såfremt bøden betales i rette tid, eller den efter vedtagelsen bliver inddrevet eller afsonet. Herefter har den administrative afgørelse samme virkning som en afgørelse truffet af domstolene.

Afgørelsen er endelig - § 18, stk. 3, i opkrævningsloven

Ransagning i sager om overtrædelse af lønsumsafgiftslovgivningen skal ske i overensstemmelse med reglerne i retsplejeloven om ransagning i sager, der kan medføre frihedsstraf.

Ransagning - § 18, stk. 5, jf. § 19 i opkrævningsloven

Dette følger siden 1. januar 2001 af opkrævningslovens § 19.

Der kræves således som udgangspunkt dommerkendelse.

Der henvises i øvrigt til bestemmelserne i retsplejelovens kapitel 73 om ransagning samt afsnit H.2.2.

J.4.1

J.4.1 Forsvarerbistand

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 afgiftslovgivningen 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 anskaffet 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 tiltalte 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 imidlertid ikke uden ToldSkats samtykke udlevere materialet til den tiltalte eller andre. Hvis hensynet til sagens opklaring eller tredjemand undtagelsesvis påkræver det, kan disse regler om aktindsigt fraviges.

Retsplejelovens regler om vederlag til offentlige og valgte forsvarer 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 offentliges udgifter 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 omkostningerne.

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.

J.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 lønsumsafgiftslovens ordensbestemmelser, at forældelsesfristen for disse er 2 år.

Vedrørende sager om unddragelse af lønsumsafgift er forældelsesfristen i intet tilfælde mindre end 5 år, jf. straffelovens § 93, stk. 2, 2. pkt., der omhandler strafansvar for overtrædelser, hvorved nogen unddrager sig betaling af told og afgifter til det offentlige, eller som er egnede til at medføre, at nogen uberettiget fritages for betaling af sådanne beløb.

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 unkladelse er ophørt.

Dette betyder, at for handlingsforbrydelser begynder forældelsesfristen den dag, da den strafbare handling foretages.

For unkladelsesforbrydelser begynder forældelsesfristen den dag, da den strafbare unkladelse ophører. Hvis den strafbare unkladelse aldrig ophører, er en unkladelsesforbrydelse i princippet uforældelig.

Efter straffelovens § 94, stk. 5, afbrydes forældelsesfristen ved ethvert rettergangsskridt, hvorved den pågældende sigtes for overtrædelsen.

I de tilfælde, hvor told- og skattemyndighederne har kompetencen til at afslutte en sag, afbryder told- og skattemyndighedernes sigtelse af den pågældende forældelsesfristen, jf. straffelovens § 94, stk. 5, 3 pkt.

K Ikrafttrædelsesbestemmelser

K.1 Ministerbemyndigelse - § 20

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler til gennemførelse af loven, herunder regnskabsbestemmelser samt foreskrive kontrolforanstaltninger.

K.2 Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser - § 21

Loven om lønsumsafgift for virksomheder inden for den finansielle sektor trådte i kraft den 1. juli 1990, og de virksomheder, der var omfattet af registreringspligten, skulle anmeldes til registrering hos told- og skatteregionen senest den 1. juni 1990.

K.2.1 Lovændringer efter lovens ikrafttræden

Visse af de nedenstående lovændringer er mere udførligt beskrevet i indledningen eller i de enkelte afsnit, og der henvises derfor til disse steder i vejledningen.

K.2.2 Lov nr. 892 af 21/12 1991

Med denne lov blev den afgiftspligtige kreds af virksomheder udvidet til at omfatte alle de momsfri aktiviteter, der tidligere var omfattet af ambien, og det var således ikke længere kun den finansielle sektor, der var lønsumsafgiftspligtig.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1992.

K.2.3 Lov nr. 364 af 14/5 1992

Ved lov nr. 364 af 14/5 1992 blev lønsumsafgiftsloven ændret så kredittiden for kvartalsangivelser blev ændret fra 3 måneder og 20 dage til 3 måneder og 15 dage.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1993.

K.2.4 Lov nr. 376 af 18/5 1994

Ved lov nr. 376 af 18/5 1994 blev lønsumsafgiftsloven ændret som følge af ændringer i momsloven. De afgiftspligtige virksomheder efter lønsumsafgiftsloven var indtil dette tidspunkt afgrænset i lønsumsafgiftslovens § 1, blandt andet ved en henvisning til momslovens § 2, stk. 3. Ved ændringen af lønsumsafgiftsloven blev denne henvisning ændret til en række specifikke numre i momslovens § 13.

Ved lovændringen bortfaldt også 2 af skatteministerens bemyndigelser. Dels en bemyndigelse til at bestemme, at offentlige virksomheder skulle registreres og dels en bemyndigelse til at bestemme, at andre virksomheder end halv offentlige virksomheder og religiøse samfund ikke skulle betale afgift.

Endelig indeholdt lovændringen visse præciseringer omkring lønindeholdelse og videregivelse af oplysninger.

Lovændringerne trådte i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende og med virkning fra den 1. juli 1994.

Ved lov nr. 423 af 14/6 1994 om neutralisering af nedsættelse af arbejds-markedsbidrag og ATP-betaling blev afgiftssatserne og afgiftsgrundlaget forhøjet for en række virksomheder. Forhøjelsen gennemføres over en årrække og er først helt gennemført for indkomståret 2000.

K.2.5
Lov nr. 423 af 14/6
1995

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1997.

Ved lov nr. 1204 af 27/12 1996 blev der skabt mulighed for, at bøder, der afgøres administrativt, kan inddrives ved udpantning og lønindeholdelse.

K.2.6
Lov nr. 1204 af 27/12
1996

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1997.

Ved lov nr. 1223 af 27/12 1996 blev lønsumsafgiftsloven ændret som følge af ændringer i dødsboskifteloven. Efter de nye dødsboskifteregler skal krav anmeldes inden 8 uger efter bekendtgørelse af proklama. Som følge heraf blev der indsat bestemmelser i loven omkring afregning for dødsboer.

K.2.7
Lov nr. 1223 af 27/12
1996

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1997.

Ved lov nr. 442 af 10/6 1997 bortfaldt bestemmelsen i lønsumsafgiftslovens § 2a, stk. 3, om at skatteministeren kunne bestemme, at virksomheder, der afholdt arrangementer, hvis overskud fuldt ud anvendtes til velgørende eller på anden måde almennyttige arrangementer, kunne fritages.

K.2.8
Lov nr. 442 af 10/6
1997

Baggrunden herfor var, at sådanne virksomheder ikke var omfattet af afgiftspligten i lovens § 1, hvorfor bestemmelsen var overflødig.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. juli 1997.

Ved lov nr. 889 af 3/12 1997 blev angivelses- og betalingsfristen for de kvartalsvise opgørelsesperioder for lønsumsafgift nedsat fra 3 måneder og 15 dage til 15 dage. Som en konsekvens af denne ændring bortfaldt samtidig hermed også den særlige regel om samtidig afregning for en tidligere opgørelsesperiode, når indehaveren af en registreret virksomhed dør, og der udstedes proklama efter § 81 i lov om skifte af dødsboer.

K.2.9
Lov nr. 889 af 3/12
1997

Derudover blev afgiftsgrundlaget ændret for de virksomheder, der hidtil skulle opgøre afgiftsgrundlaget som lønsummen med tillæg af investerings-fondsgrundlaget. Efter lovændringen er afgiftsgrundlaget for disse virksomheder i stedet lønsummen med tillæg af konjukturudligningsgrundlaget.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1998.

Ved lov nr. 1098 af 29/12 1997 om ændret klagestruktur blev en del af Told- og Skattestyrelsens hidtige kompetence til at behandle klagesager som 2. instans overflyttet til Landsskatteretten.

K.2.10
Lov nr. 1098 af 29/12
1997

K.2.11

Lovændringerne trådte i kraft den 1. april 1998.

K.2.11

Lov nr. 1056 af 23/12 1998

Ved lov nr. 1056 af 23/12 1998 blev den danske lovgivning, som følge af euroens indførelse i en række EU-lande, tilpasset, således at regnskabet herfter kunne føres i fremmed valuta efter reglerne i bogføringeloven og årsregnskabsloven.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 1999.

K.2.12

Lov nr. 380 af 2/6 1999

Lov nr. 380 af 2/6 1999 vedrører myndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse. Se endvidere afsnit H.

Lovændringerne trådte i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

K.2.13

Lov nr. 165 af 15/3 2000

Lov nr. 165 af 15. marts 2000 er en konsekvensændring som følge af opkrævningsloven, jf. lov nr. 169 af 15. marts 2000. Loven skal derfor ses i sammenhæng med opkrævningsloven, som er et led i regeringens fortsatte arbejde for forenklinger for erhvervslivet.

Dette betyder, at fristen for indlevering af angivelser samt for betaling fremover ikke direkte vil fremgå af lønsumsafgiftsloven, men derimod af opkrævningsloven. Der henvises til afsnit F.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 2001.

K.2.14

Lov nr. 461 af 31/5 2000

Lov nr. 461 af 31/5 2000 vedrører sikkerhedsstilling ved anmeldelse til registrering for virksomheder, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, jf. stk. 6 eller § 2, stk. 1 eller stk. 4. Disse regler er indsat i lovens § 10a. Se endvidere afsnit F.11.

Lovændringerne trådte i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Efter lov nr. 461 § 6 følger det endvidere, at § 10a i lønsumsafgiftsloven fra den 1. januar 2001 erstattes af § 11a i lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter mv.

K.2.15

Lov nr. 1029 af 22/11 2001

Ved lov nr. 1029 af 22/11 2000 blev hæftestraffen afskaffet.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. juli 2000.

K.2.16

Lov nr. 1299 af 20/12 2000

Ved lov nr. 1299 af 20/12 2000 blev kredittiden for virksomheder, der opgør afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 2, nr. 1 (den finansielle sektor - metode 2) afkortet. Ændringen har virkning for afgiftsperioder, der påbegyndes den 1. april 2001 eller senere.

I henhold til opkrævningslovens § 2, stk. 1, skal disse virksomheder anvende kalendermåneden som afregningsperiode.

Lov nr. 392 af 6/6 2002 om fritagelse for fri folkeoplysende virksomhed og undervisning i børnehaveklasse og 1. - 10. klasse. Lovændringen trådte i kraft 1. juli 2002.

K.2.17

**Lov nr. 392 af 6/6
2002**

K.3. Lovens anvendelsesområde - § 22

Lønsumsafgiftsloven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Bilag 1: Bekendtgørelse af lov om afgift af lønsum mv. (LBK nr. 739 af 3. september 2002)

Bekendtgørelse af lov om afgift af lønsum mv. (Lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002)

(lønumsafgiftsloven)

Herved bekendtgøres lov om afgift af lønsum m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 674 af 15. september 1998 med de ændringer, der følger af § 8 i lov nr. 1056 af 23. december 1998, § 30 i lov nr. 380 af 2. juni 1999, § 1 i lov nr. 165 af 15. marts 2000, §§ 2 og 5 i lov nr. 461 af 31. maj 2000, § 28 i lov nr. 1029 af 22. november 2000, § 2 i lov nr. 1299 af 20. december 2000 og lov nr. 392 af 6. juni 2002.

I. Afgiftspligtige virksomheder

§ 1. Der betales en afgift til statskassen af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter merværdiafgiftslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 8, nr. 10-12, nr. 15-17 og nr. 20, jf. dog nedenfor stk. 2, og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter merværdiafgiftsloven. Der betales tillige afgift af virksomheder, der udgiver eller importerer aviser.

*Stk. 2.*⁸⁾ Afgiftspligten efter stk. 1, 1. pkt., omfatter ikke virksomhedens aktiviteter vedrørende:

- 1) folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende for- eningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksom- hed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven, samt amatørsport i øvrigt,
- 2) undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler, husholdningsskoler og håndarbejdsskoler, når der hertil modtages statstilskud,
- 3) undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud,
- 4) udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.
- 5) persontransport, når transporten sker direkte til eller fra udlandet.

§ 2. Virksomheder, der er afgiftspligtige, skal anmeldes til registrering hos told- og skatteregionen, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Virksomheden skal kun registreres, såfremt afgiftsgrundlaget efter § 4 overstiger 80.000 kr. årligt.

Stk. 3. Offentlige virksomheder er undtaget fra registreringspligten.

Stk. 4. Virksomheder omfattet af § 1, stk. 1, 1. pkt., der opgør afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 2, skal kun anmeldes til registrering, hvis de beskæftiger lønnet arbejdskraft.

§ 2 a. Skatteministeren kan bestemme, at følgende virksomheder omfattet af registreringspligten kan fritages for at betale afgift:

- 1) Religiøse samfund.
- 2) Virksomheder, som overvejende finansieres af offentlige midler.

§ 3. Told- og skatteregionen udsteder et bevis til virksomheder, der er registreret efter § 2.

Stk. 2. Anmeldelse til registrering skal ske senest 8 dage før, virksomheden påbegyndes. Ændringer i registreringsforholdene skal anmeldes senest 8 dage efter, at ændringen er sket.

Stk. 3. Såfremt en virksomhed ikke har filial eller lignende her i landet, skal den registreres ved en person, der er bosiddende her i landet, eller ved en virksomhed, der har forretningssted her i landet.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om fællesregistrering af flere virksomheder og om delregistrering af virksomheder, der har samme ejer.

II. Afgiftsgrundlag og afgiftssats

§ 4. Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i indkomståret opgjort efter reglerne i 2.-4. pkt., jf. dog stk. 2 og 5. Virksomhedens overskud eller underskud opgøres efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst før fradrag for henlæggelse til konjunkturudligning efter virksomhedsskattelovens § 22 b. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. pkt. tillægges renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld og fradrages rente- og udbytteindtægter samt kursgevinst på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af virksomhedens overskud eller underskud. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. og 3. pkt. medregnes ikke overskud eller underskud, der hidrører fra virksomhed i udlandet.

Stk. 2. Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum med tillæg af 90 pct. for følgende virksomheder:

- 1) Virksomheder inden for den finansielle sektor, der omfatter virksomheder med aktiviteter vedrørende forsikring, ind- og udlån, kreditformidling, pensionsopsparing, investeringsforvaltning, betalingsformidling samt handel med værdipapirer eller valuta.
- 2) Lotterier, Tipstjenesten og lign. Til disse virksomheders afgiftsgrundlag medregnes også lotterikollektioner og indleveringssteder for tips m.v., for

så vidt angår virksomheden med lodsedler, tips m.v.

3) Turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed.

4) Organisationer, fonde, foreninger, herunder almennyttige boligselskaber, loger m.v.

Stk. 3. Ved opgørelsen af lønsummen skal aflønning i naturalier medregnes til lønsummen i det omfang, de berettiger til feriegodtgørelse efter ferieloven.

Stk. 4. Virksomheder, der både udøver aktiviteter efter § 1, stk. 1, 1. pkt., og andre aktiviteter, skal på grundlag af en sektoropdeling af virksomheden foretage en fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden henholdsvis den øvrige del af virksomheden. For virksomheder, der både skal opgøre afgiftsgrundlaget efter stk. 1 og stk. 2, skal der foretages en tilsvarende fordeling. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter 1. og 2. pkt.

Stk. 5. For virksomheder, der udgiver eller importerer aviser, er afgiftsgrundlaget værdien af virksomhedens salg af aviser.

§ 5. For virksomheder omfattet af § 4, stk. 1, er afgiften 3,08 pct. af afgiftsgrundlaget.

Stk. 2. For virksomheder, omfattet af § 4, stk. 2, nr. 1, er afgiften 5,08 pct. af den del af afgiftsgrundlaget, der udgøres af virksomhedens lønsum, med tillæg af 4,50 pct. af 90 pct. af lønsummen.

Stk. 3. For virksomheder omfattet af § 4, stk. 2, nr. 2, 3 eller 4, er afgiften 3,08 pct. af den del af afgiftsgrundlaget, der udgøres af virksomhedens lønsum, med tillæg af 2,50 pct. af 90 pct. af lønsummen.

Stk. 4. For virksomheder omfattet af § 4, stk. 5, er afgiften 2,50 pct. af afgiftsgrundlaget.

III. Opgørelse og indbetaling af afgiften

§ 6. Opgørelsesperioden er kvartalet, jf. dog §§ 6 a og 6 b.

Stk. 2.⁷⁾ § 2, stk. 1, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. finder tilsvarende anvendelse for virksomheder, der er omfattet af § 4, stk. 2, nr. 1.

Stk. 3.^{3) 7)} Virksomheder skal efter udløbet af hver opgørelsesperiode angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse.

§ 6 a. For virksomheder, der opgør afgiftsgrundlaget efter § 4, stk. 1, skal der foretages en foreløbig opgørelse og indbetaling af afgiften alene på grundlag af virksomhedens lønsum. Opgørelsesperioden for den foreløbige opgørelse er kvartalet. Den endelige opgørelse og indbetaling af afgiften på

grundlag af virksomhedens samlede afgiftsgrundlag skal foretages efter reglerne i § 6 b.

*Stk. 2.*³⁾ Virksomhederne skal efter udløbet af hver opgørelsesperiode angive virksomhedens lønsum og afgiftens størrelse.

§ 6 b.³⁾ Den foreløbige opgørelse og indbetaling af afgift efter § 6 a skal reguleres i forhold til virksomhedens samlede afgiftsgrundlag efter § 4, stk. 1. Reguleringen skal foretages efter udløbet af virksomhedens indkomstår. Ved den endelige opgørelse og indbetaling af afgiften er opgørelsesperioden virksomhedens indkomstår.

Stk. 2. Personligt ejede virksomheder skal senest den 15. august, der følger mindst 5 måneder efter indkomstårets udløb, til told- og skatteregionen angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse. Angivelsen skal være underskrevet af virksomhedens ansvarlige ledelse.

Stk. 3. Andre virksomheder end personligt ejede skal senest den 15. i den ottende måned efter udløbet af den måned, hvori indkomståret udløber, angive afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse. Angivelsen skal være underskrevet af virksomhedens ansvarlige ledelse.

*Stk. 4.*³⁾ Virksomheder skal ved indbetaling af afgift efter denne bestemmelse fratække tidligere indbetalt afgift efter § 6 a vedrørende virksomhedens indkomstår. Såfremt virksomhedens foreløbige afgiftsindbetaling efter § 6 a overstiger den endeligt opgjorte afgift, finder § 12 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. tilsvarende anvendelse.

*Stk. 5.*³⁾ Dør indehaveren af en registreret virksomhed, skal der ikke foretages en endelig opgørelse og indbetaling af afgift efter stk. 1. Virksomhedens foreløbige angivelser og indbetalinger af afgift efter § 6 a, stk. 1, der vedrører perioden fra afslutning af virksomhedens seneste indkomstår og indtil dødsfaldet, er endelige. Arvingerne eller bobestyreren kan dog vælge at foretage en endelig opgørelse og angive virksomhedens afgiftsgrundlag og afgift for denne periode, når virksomhedens foreløbige afgiftsindbetaling efter § 6 a overstiger den endelige afgift. Tilbagebetaling af afgift sker efter reglerne i stk. 4.

*Stk. 6.*³⁾ Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om administrationen af stk. 2 og 3.

§ 6 c. For virksomheder omfattet af § 4, stk. 4, 2. pkt., gælder reglerne i § 6 a og § 6 b for afgift, der beregnes efter § 4, stk. 1. Reglerne i § 6 gælder for afgift, der beregnes efter § 4, stk. 2.

§ 7.³⁾ (Ophævet)

§ 8.³⁾ (Ophævet)

§ 9. For virksomheder, der kun drives i kort tid, kan told- og skatteregionen fastsætte, at opgørelsesperioden er det tidsrum, i hvilket virksomheden drives. Regionen kan endvidere for sådanne virksomheder forkorte fristerne for indsendelse af angivelse og indbetaling af afgift.

§ 10. Såfremt en virksomhed gentagne gange ikke har indbetalt afgiften rettidigt, kan told- og skatteregionen forkorte opgørelsesperioden samt fristen for angivelse og indbetaling af afgiften. Det samme gælder:

- 1) Såfremt virksomheden eller dens indehaver:
 - a) ved udlæg er fundet ude af stand til at betale sin gæld,
 - b) har standset sine betalinger,
 - c) er under frivillig akkord eller likvidation eller
 - d) er under konkursbehandling eller der er åbnet forhandling om tvangsakkord.

Stk. 2. Dør indehaveren af en registreret virksomhed, og udstedes der proklama efter § 81 i lov om skifte af dødsboer, skal arvingerne eller bobestyreren senest 30 dage efter bekendtgørelse af proklama foretage angivelse efter § 6, stk. 2, eller § 6 a, stk. 2, for perioden fra afgiftsperiodens begyndelse og indtil dødsdagen.

Stk. 3. Dør indehaveren af en registreret virksomhed, og udstedes der proklama efter § 81 i lov om skifte af dødsboer, omfattes indbetaling af afgift efter § 6 b for et tidligere afsluttet indkomstår, for hvilket angivelsesfristen efter § 6 b, stk. 2, ikke er udløbet, og angivelse ikke er sket ved dødsfaldet, ikke af proklamaet, jf. § 83, stk. 2, nr. 4, i lov om skifte af dødsboer.

§ 10 a.^{4) 5)} Ved anmeldelse til registrering af en virksomhed gælder § 11 A, stk. 1, 2, 4 og 5, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.

§ 11.³⁾ (Ophævet)

§ 12. For betaling af afgift efter denne lov hæfter den, der som ejer, forpagter eller lignende driver virksomheden for egen regning. Er flere virksomheder, der ikke har samme ejer, fællesregistreret, jf. § 3, stk. 4, hæfter de pågældende solidarisk for betaling af afgift vedrørende de virksomheder, der er omfattet af den fælles registrering. Er en udenlandsk virksomhed registreret ved en herværende repræsentant efter § 3, stk. 3, hæfter denne og virksomheden solidarisk for betaling af afgiften.

§ 13.³⁾ (Ophævet)

§ 13 a.³⁾ (Ophævet)

§ 13 b.³⁾ (Ophævet)

IV. Kontrolbestemmelser

§ 14.²⁾ De statslige told- og skattemyndigheder har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til at foretage eftersyn i virksomhederne og til at efterse virksomhedernes forretningsbøger, øvrige regnskabsmateriale samt korrespondance m.v. I det omfang oplysninger som nævnt i 1. pkt. er registreret elektronisk, omfatter myndighedernes adgang til disse oplysninger også en elektronisk adgang hertil.

*Stk. 2.*²⁾ Virksomhedernes indehavere og de i virksomhederne beskæftigede skal yde de statslige told- og skattemyndigheder fornøden vejledning og hjælp ved foretagelsen af de i stk. 1 omhandlede eftersyn.

Stk. 3. Materialet nævnt i stk. 1 skal efter anmodning udleveres eller indsendes til told- og skatteregionen.

§ 15.²⁾ Politiet yder de statslige told- og skattemyndigheder bistand til gennemførelsen af kontrollen efter § 14. Justitsministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom.

Stk. 2. De kommunale skattemyndigheder skal give told- og skatteregionen oplysning om forhold af betydning for kontrollen med opkrævning af afgift, som de under den skattemæssige kontrol bliver opmærksom på.

Stk. 3. Skatteministeren kan pålægge de kommunale skattemyndigheder i forbindelse med den skattemæssige kontrol at indhente oplysninger af betydning for kontrollen med opkrævede afgiftsbeløb. Virksomhederne skal efter anmodning give skattemyndighederne sådanne oplysninger.

V. Klagebestemmelser

§ 16. Skatteministeren kan bemyndige de statslige told- og skattemyndigheder til at træffe afgørelser efter denne lov. Ministeren kan fastsætte regler om adgangen til at klage over afgørelserne, herunder om at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

§ 17. Landsskatteretten påkender klager over de statslige told- og skattemyndigheders afgørelser i 1. instans af:

- 1) Spørgsmål om afgrænsningen af afgiftspligtige virksomheder efter § 1, § 2, stk. 3, og § 2 a.
- 2) Spørgsmål om afgiftsgrundlaget efter § 4.
- 3)³⁾ (Ophævet)

Stk. 2. Reglerne i skattestyrelseslovens kapitler 3 og 3 A finder anvendelse ved klage til Landsskatteretten efter stk. 1.

§ 17 a. (Ophævet)

VI. Straffebestemmelser

§ 18. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt:

1)³⁾ Afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for kontrollen med opkrævet afgift.

2)³⁾ Overtræder § 2, stk. 1, § 3, stk. 2 eller 3, § 6, stk. 2, § 6 a, stk. 2, § 6 b, stk. 2 eller 3, § 10, stk. 2, § 14, stk. 2 eller 3, § 15, stk. 3, 2. pkt., eller § 21, stk. 2.

3)^{4) 5)} (Ophævet)

Stk. 2. I forskrifter, der udstedes i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder bestemmelser i forskrifterne.

*Stk. 3.*⁶⁾ Den, der begår en af de nævnte overtrædelser med forsæt til at unddrage statskassen afgift, straffes med bøde eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 4. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

*Stk. 5.*³⁾ §§ 18 og 19 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. finder tilsvarende anvendelse på sager om overtrædelse af denne lov.

§ 19.³⁾ (Ophævet)

VII. Ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.

§ 20.¹⁾ Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler til gennemførelse af loven, herunder regnskabsbestemmelser, og foreskrive kontrolforanstaltninger. Regnskabet kan føres i fremmed valuta efter reglerne i bogføringsloven og årsregnskabsloven. Skatteministeren kan fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og angivelse af afgiftstilsvaret i dansk mønt.

§ 21. Loven træder i kraft den 1. juli 1990.

Stk. 2. Registreringspligtige virksomheder skal anmeldes til registrering hos told- og skatteregionen senest den 1. juni 1990.

§ 22. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

Skatteministeriet, den 3. september 2002

Svend Erik Hovmand

/K. Aasberg Karlsen

Officielle noter

- ¹⁾ Indsættelse af § 20, 2. pkt., er sket ved § 8 i lov nr. 1056 af 23. december 1998, der trådte i kraft den 1. januar 1999, jf. lovens § 16.
- ²⁾ Nyaffattelse af § 14, stk. 1 og 2, og § 15, stk. 1, er sket ved § 30 i lov nr. 380 af 2. juni 1999, der trådte i kraft den 4. juni 1999, jf. lovens § 33, stk. 1.
- ³⁾ Nyaffattelse af § 6, stk. 2 (ændret ved note 7 og bliver herefter stk. 3), ophævelse af § 6, stk. 3 og 4, nyaffattelse af § 6 a, stk. 2, ophævelse af § 6 b, stk. 4 og 6-9, (stk. 5 bliver herefter stk. 4, og stk. 10 og 11 bliver stk. 5 og 6), nyaffattelse af § 6 b, stk. 5, (der bliver stk. 4), ændring af § 6 b, stk. 10, (der bliver stk. 5), ophævelse af § 7, § 8, § 11, §§ 13-13b og § 17, stk. 1, nr. 3, og § 19, ændring af § 18, stk. 1, nr. 1 og 2, indsættelse af § 18, stk. 5, er sket ved § 1 i lov nr. 165 af 15. marts 2000, der trådte i kraft den 1. januar 2001, jf. lovens § 47, stk. 1.
- ⁴⁾ Indsættelse af § 10 a og § 18, stk. 1, nr. 3 (ændret ved note 5), er sket ved § 2 i lov nr. 461 af 31. maj 2000, der trådte i kraft den 3. juni 2000, jf. lovens § 7, stk. 1.
- ⁵⁾ Nyaffattelse af § 10 a og ophævelse af § 18, stk. 1, nr. 3, er sket ved § 5 i lov nr. 461 af 31. maj 2000, der trådte i kraft den 1. januar 2001, jf. lovens § 7, stk. 1, 2. pkt.
- ⁶⁾ § 18, stk. 3, er ændret ved § 28 i lov nr. 1029 af 22. november 2000, der trådte i kraft den 1. juli 2001, jf. lovens § 58. Hvis der den 1. juli 2001 eller senere skal idømmes straf for en tidligere begået overtrædelse, for hvilken straf af hæfte indtil 30 dage ville være forskyldt, idømmes fængsel med samme antal dage som tidligere hæfte, jf. lovens § 59.
- ⁷⁾ Indsættelse af § 6, stk. 2, (stk. 2 bliver herefter stk. 3) er sket ved § 2 i lov nr. 1299 af 20. december 2000, der trådte i kraft den 1. januar 2001 og har virkning for afgiftsperioder, der påbegyndes den 1. april 2001 eller senere, jf. lovens § 5, stk. 1 og 3.
- ⁸⁾ Nyaffattelse af § 1, stk. 2, er sket ved lov nr. 392 af 6. juni 2002, der trådte i kraft den 1. juli 2002, jf. lovens § 2.

Bilag 2: Bekendtgørelse om afgift af lønsum mv. (BEK 431 af 5. juni 1999)

Bekendtgørelse om afgift af lønsum mv. (BEK 431 af 5. juni 1999)

(lønumsafgiftsbekendtgørelsen)

I medfør af § 2 a, § 3, stk. 4, § 4, stk. 4, § 6 b, stk. 11, § 18, stk. 2, og § 20 i lov om afgift af lønsum m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 674 af 15. september 1998, fastsættes:

Kapitel 1

Afgiftsfritagelser

§ 1. Trossamfund anerkendt i henhold til kongelig resolution er fritaget for at betale afgift. Det samme gælder trossamfund, som Kirkeministeriet har meddelt vielsebemyndigelse, samt folke- og frikirkelige organisationer og missionselskaber, frie kirkelige organisationer, private og selvejende kirkelige institutioner, frimenigheder og frikirker.

Stk. 2. Institutioner, hvis driftsudgifter dækkes af offentlige tilskud med mindst 50 pct., er fritaget for at betale afgift.

Stk. 3. Såfremt institutionen har forskellige aktiviteter, og der alene ydes offentlige tilskud til en eller flere af disse aktiviteter, kan institutionen vælge at opgøre tilskudsprocenten efter stk. 2 for den eller de tilskudsberettigede aktiviteter. Institutionen skal i så fald føre et særskilt regnskab for de tilskudsberettigede aktiviteter, der kan danne grundlag for opgørelsen af tilskudsprocenten og kontrollen hermed. Institutioner, der ønsker at benytte sig af adgangen til at opgøre tilskudsprocenten alene for tilskudsberettigede aktiviteter, skal give de statslige told- og skattemyndigheder meddelelse herom senest i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for det pågældende regnskabsår. Fritagelsen for at betale afgift omfatter kun de aktiviteter, hvis driftsudgifter dækkes af offentlige tilskud med mindst 50 pct. For de ikke tilskudsberettigede aktiviteter skal der svares afgift på grundlag af en fordeling efter retningslinierne i § 4.

Kapitel 2

Registrering

§ 2. Virksomheder, der har samme ejer, registreres under et. Såfremt der føres særskilt regnskab for de enkelte virksomheder, kan virksomhederne dog efter anmodning registreres hver for sig.

Stk. 2. Virksomheder, der er fælles registreret efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt., og som udøver afgiftspligtige aktiviteter, skal registreres under et.

Virksomheder, der alene udøver afgiftspligtige aktiviteter, og som ikke har samme ejer, kan efter anmodning registreres under et. Virksomheder, der er registreret under et, betragtes som en virksomhed.

Stk. 3. Ændringer, der indebærer, at en virksomheds afregningsform ændres, skal anmeldes overfor de statslige told- og skattemyndigheder senest 8 dage efter, at ændringen er sket.

Kapitel 3

Afgiftsgrundlag og sektoropdeling

§ 3. Til virksomhedens lønsum medregnes enhver form for løn, som virksomhedens ansatte har erhvervet inkl. alle tillæg, uanset om de indgår i lønnen eller ydes særskilt, jf. dog lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 3. Løn til ansatte, der er beskæftiget i filialer m.v. i udlandet, og for hvilke virksomheden betaler ATP-bidrag, skal medregnes i lønsummen.

Stk. 2. Lønnen medregnes på det tidspunkt, hvor virksomheden skal udgiftsføre lønudgiften.

§ 4. Afgiftsgrundlaget for virksomheder, der er omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 4, opgøres efter reglerne nedenfor i stk. 2-5.

Stk. 2. Afgiftsgrundlaget efter stk. 1 for virksomheder, der skal opgøre afgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, beregnes af den del af virksomhedens lønsum, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden. Har virksomheden ansatte, der både udøver aktiviteter i den afgiftspligtige del af virksomheden og andre aktiviteter, skal der ske en fordeling af den ansattes lønsum på grundlag af det faktisk anvendte tidsforbrug i henholdsvis den afgiftspligtige del af virksomheden og den øvrige del af virksomheden. Kan virksomheden ikke foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af lønsummen, der skønsmæssigt vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden.

Stk. 3. Afgiftsgrundlaget efter stk. 1 for virksomheder, der skal opgøre afgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1, er den del af virksomhedens lønsum med tillæg af virksomhedens overskud eller fradrag af virksomhedens underskud, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden. Virksomhedens lønsum opgøres efter reglerne i stk. 2. Den del af virksomhedens overskud eller underskud, der skal medregnes til afgiftsgrundlaget, opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Fører virksomheden ikke et særskilt sektorregnskab for den afgiftspligtige del af virksomheden eller kan virksomhedens regnskaber i øvrigt ikke tilrettelægges på en sådan måde, at fordelingen af virksomhedens overskud eller underskud fremgår af regnskabet, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af overskuddet eller underskuddet, der skønsmæssigt vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden.

Stk. 4. Ved de statslige told- og skattemyndigheders vurdering af, om den skønsmæssige fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud efter stk. 2 og 3 er foretaget på rimelig måde, vil en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, som udgangspunkt blive lagt til grund. Afviger virksomhedens skøn fra denne fordeling efter omsætning og kan virksomheden ikke på anden måde sandsynliggøre den foretagne fordeling, kan de statslige told- og skattemyndigheder pålægge virksomheden at føre et særskilt sektorregnskab for den afgiftspligtige del af virksomheden.

Stk. 5. Afgiftsgrundlaget efter stk. 1 for virksomheder, der både skal opgøre afgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 og 2, opgøres på grundlag af en tilsvarende fordeling som ovenfor efter stk. 2-4.

Kapitel 4

Angivelse

§ 5. Virksomhedens angivelser efter lønsumsafgiftslovens § 6, § 6 a eller § 6 b skal indgives på en blanket udsendt af de statslige told- og skattemyndigheder.

Stk. 2. Virksomheden anfører afgift til indbetaling i de rubrikker, der fremgår af angivelsen. Beløbet skal angives i hele kroner.

Kapitel 5

Regulering af afgiftsgrundlag

§ 6. For virksomheder, hvor der efter indgivelse af endelig angivelse af afgift efter lønsumsafgiftslovens § 6 b sker ændringer i virksomhedens opgørelse af overskud eller underskud f.eks. i forbindelse med den skattemæssige ligning, skal den indbetalte afgift reguleres i overensstemmelse hermed.

Kapitel 6

Regnskabsføring

§ 7. Virksomheder, der er registreret efter lønsumsafgiftsloven, skal føre et regnskab, således at de beløb, der lægges til grund for beregningen af afgiften for hver opgørelsesperiode, fremgår af regnskabet.

Stk. 2. Regnskabet, der skal føres i det almindelige forretningsregnskab, skal føres på en klar og overskuelig måde, og det skal indeholde sådanne specifikationer, at det kan danne grundlag for de statslige told- og skattemyndigheders kontrol med beregningen af afgiften. *Stk. 3.* Virksomhederne skal føre et regnskab over den samlede lønsum. Dele af lønsummen, som ikke skal medregnes til afgiftsgrundlaget, skal fremgå særskilt af regnskabet eller

af en opgørelse for den enkelte periode. Stk. 4. Bogføringen for en opgørelsesperiode skal omfatte beløb, som skal medregnes til lønsummen i den pågældende periode.

§ 8. Virksomhedens regnskab efter § 7 for en opgørelsesperiode skal være ført, inden angivelsen indsendes.

Stk. 2. De statslige told- og skattemyndigheder kan kræve, at virksomhedens bogføring efter en frist på mindst 14 dage skal være ajourført for opgørelsesperioder, for hvilke fristen for indsendelse af angivelse er overskredet.

§ 9. Virksomhederne skal opbevare regnskabet, regnskabsbilag og andet regnskabsmateriale i 5 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår.

Stk. 2. Anvendes edb ved lønanvisning, kan samlelister med oplysning om indholdet af hver enkelt lønbilag træde i stedet for kopier af de nævnte bilag.

Kapitel 7

Straffe- og ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.

§ 10. Den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 2, stk. 3, § 3, stk. 1, 2. pkt., § 7, § 8, stk. 1, eller § 9, stk. 1, undlader at give de statslige told- og skattemyndigheder den i § 1, stk. 3, 3. pkt., nævnte meddelelse, eller undlader at efterkomme et pålæg meddelt efter § 4, stk. 4, 2. pkt., eller § 8, stk. 2, straffes med bøde, medmindre højere straf er forskyldt efter lønsumsafgiftslovens § 18, stk. 3. Bestemmelserne i lønsumsafgiftslovens § 18, stk. 4, og § 19 finder tilsvarende anvendelse.

§ 11. Bekendtgørelsen træder i kraft den 19. juni 1999. Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 742 af 18. december 1997 om afgift af lønsum m.v.

Stk. 2. § 1, stk. 3, har virkning fra 1. januar 1999.

Skatteministeriet, den 5. juni 1999

Ole Stavad

/K. Aasberg Karlsen

Emneregister

Administration, fast ejendom B.1.1.5, E.1.4

Afgiftsfritagelser B.3

-, religiøse samfund B.3.1

-, virksomheder, finansieres af offentlige midler B.3.2

Afgiftsgrundlag C

-, metode 1 C.1.2, C.1.3, C.1.4

-, metode 2 C.1.1

-, metode 3 C.2

-, metode 4 C.3

Afgiftspligtige virksomheder B.1

Afgiftssats E

-, metode 1 E.1.2

-, metode 2 E.1.1

-, metode 3 E.1.3

-, metode 4 E.1.4

Afgørelse efter lønsumsafgiftsloven I

-, 1. instans, De regionale told- og skattemyndigheder I

Afmeldelse B.2.3, B.2.6.1

Akkordfortjeneste D.1

Almennyttige boligselskaber C.1.4, E.1.2

Angivelse, generelt F.2, F.3.1, F.4

-, dødsfald F.4.5, F.9

-, for sent afgivet angivelse F.6

-, foreløbig fastsættelse F.6

-, foreløbige kvartalsangivelser F.4.1

-, regulering F.4.4

-, skønsmæssig ansættelse F.11.2

-, tilbagebetaling F.4.3

-, urigtig angivelse F.4.4, F.11.1

-, år F.4.2, F.9

Ansatte D.2

Arbejdsløshedskasser B.1.1.1, B.1.2

ATP-bidrag og andre bidrag D.1

Automatoperatør B.1.1.8, C.1.2, E.1.2

Avisproduktion, import, salg B.1.3, C.2, E.1.3

Banker, sparekasser, andelskasser B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Bedemandsvirksomhed B.1.1.11, C.3, E.1.4

Beregning af lønsumsafgift C, E

-, metode 1 C.1.2, E.1.2

-, metode 2 C.1.1, E.1.1

-, metode 3 C.2, E.1.3

-, metode 4 C.3, E.1.4

Betaling, generelt F.1

-, dødsfald F.9

-, efterbetaling F.11

-, forfaldsdato F.3.1, F.4.1, F.4.2

-, hæftelse F.13

-, kreditbegrænsning F.8

-, lønindeholdelse F.14

Emneregister

- , minimumsindbetaling F.3.1, F.4.1, F.4.2

- , rettidig indbetalingsdag F.3.1, F.4.1, F.4.2

Bonus D.1

Bortforpagtning, fast ejendom B.1.1.5, B.1.4.2

Børsmæglerselskaber B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Dagløn D.1

Delregistrering B.2.5.1

Dødsfald F.4.5. F.9

Efterbetaling af afgift F.11

Eftergivelse F.15.1

Ergoterapeut B.1.1.1

Fast ejendom B.1.1.5, B.1.4.5

Feriegodtgørelse D.1

Feriepenge, periodisering D.3

Finansielle aktiviteter, ydelser B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Finansielle virksomheder B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Firmabil D.4.2

Fonde B.1.2, C.1.4, E.1.2

Foreninger B.1.2, C.1.1, C.1.4, E.1.2

- , politiske B.3.2

Forsikringsvirksomhed B.1.1.6, C.1.1, E.1.1

Forsvarerbistand J.4.1

Forældelse af strafansvar J.5

Fratrædelsesgodtgørelse D.1

Fysioterapeuter B.1.1.1, C.3, E.1.4

Fællesregistrering B.2.5.2, C.1.1, C.1.1.2

Gratiale D.1

Goodwill C.3.1

Henstand F.15.2

Holdingselskaber B.1.2

Honorarer D.1

Hæftelse for afgift F.13

Højskole B.3.2

Ikrafttrædelsesbestemmelser K.2

Investering B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Klageadgang I

-, domstolsprøvelse I

-, henstand I

-, Landsskatteretten I

-, Told- og Skattestyrelsen I

Klinikfællesskaber B.1.1.1, C.3.1

Kontingentbetaling B.1.2

Kontrolbestemmelser H

-, bistand fra indehaver mv. H.1.1

-, bistand fra andre offentlige myndigheder H.2

-, eftersyn hos virksomhederne H.1

-, omfanget af eftersynet H.1

-, politi H.2.1

-, ransagning H.2.2

-, uanmeldt besøg H.1

Emneregister

- , udlevering H.1.2

- , uregistreret virksomhed H.1

Kulturelle aktiviteter B.1.1.4

Kreditbegrænsning F.8

Leverancer, momsfrie B.1.1

Loger B.1.2, C.1.4, E.1.2

Lotterier, Tiptjenesten og lign. B.1.1.8, C.1.2, E.1.2

Læger B.1.1.1, C.3, E.1.4

Lønindkomst D.1

Lønindeholdelse F.14

Lønsum, afgrænsning af lønsummen D

- , begrebet lønsum D.1

- , fratrædelsesgodtgørelse D.1

- , honorar D.1

- , løn til ansatte D.2

- , personalegoder D.4.2

- , refusioner D.1

Lønsumsafgift A

Låneforening B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Medarbejdende ægtefælle C.3.1

Momsfrie leverancer B.1.1

Museer B.1.1.4

Månedsløn D.1

Naturalier D.4

Offentlige tilskud B.3.2

Offentlige virksomheder, fritagelse B.2.6.2

Opgørelse af lønsumsafgift F

-, angivelse og betaling F.3.1

-, blandede aktiviteter F.5

-, opgørelsesperiode F.3, F.4

Ophør af virksomhed B.2.3, B.2.6.1

Organisationer B.1.2, C.1.4, E.1.2

Pantebreve B.1.1.7

Pensionsbidrag D.1

Personalegoder D.4.2

Persontransport B.1.1.9

-, afgiftsgrundlaget C.3

-, afgiftssats E.1.4

-, til eller fra udlandet B.1.4.6

Plejefunktioner B.1.1.1

Plejeysdelser B.1.1.1

Periodisering D.3, F.3, F.4

Processuelle regler J.4

Provision D.1

-, formidlings-/stiftelsesprovision B.1.1.6, B.1.1.7

Psykologer, psykoanalytikere B.1.1.1, C.3, E.1.4

Realkreditinstitutter B.1.1.7, C.1.1, E.1.1

Refusioner D.1

Registrering B.2

-, anmeldelse B.2.1

Emneregister

- , del- og fællesregistrering B.2.5
- , fritagelse B.2.6
- , lejlighedsvis F.7
- , moder/datterselskaber D.1
- , registreringsbevis B.2.2
- , registreringsfrist B.2.3
- , sikkerhedsstillelse F.10
- , udenlandske virksomheder B.2.4
- , virksomheder uden ansatte B.2.6.3
- Registreringsgrænse B.2.6.1
- Renter og gebyrer F.12
- Regnskabsbestemmelser G
 - , løbende regnskabsførelse G.2
 - , opbevaring af regnskabet G.3
 - , regnskabets indhold G.1
- Rejsebureauvirksomhed B.1.1.10
 - , afgiftsgrundlaget C.3
 - , afgiftssats E.1.4
 - , rejsebureauagenter, persontransport B.1.1.9, B.1.4.6, C.4.1.2
- Rykkergebyr F.12
- Sektoropdeling C.4
- Selvejende institutioner C.1.4, E.1.2
- Skifteholdstillæg D.1
- Skoler, private B.1.1.2, C.3, E.1.4
- Skønsmæssig ansættelse F.11.2

Social forsorg og bistand B.1.1.1

Spil mv. B.1.1.8

Spilleautomater, gevinstgivende B.1.1.8

Sport B.1.1.3

- , amatørsport B.1.4.1
- , støttekredse B.1.4.1

Straffebestemmelser J

- , normalbøder J.3.2
- , sanktioner J.3
- , straffeområdet J.2
- , strafnedsættelsesgrunde J.3.3

Sundhedspleje B.1.1.1

Tandlæger B.1.1.1, C.3, E.1.4

Tandteknikere, dentallaboratorier B.1.1.1, C.3, E.1.4

Tantieme D.1

Takstregulering D.1

Taxavogtmænd B.1.1.9, C.3, E.1.4

Tilbagebetaling af for meget betalt afgift F.4.3

Tillæg til indkomsten D.1

Timeløn D.1

Trossamfund B.3.1

Turistkontorer B.1.1.10, C.1.3, E.1.2

Uddannelsessekretariat B.1.2

Udenlandsk omsætning C.3.1

Udlejning, fast ejendom B.1.1.5, B.1.4.5

Emneregister

Udviklingselskab B.1.1.7

Ugeløn D.1

Undervisning B.1.1.2, C.1.4, C.3, E.1.2, E.1.4

Vicevært B.1.2, B.1.4.5.1

Virksomhed, afvikling B.1.1.7, B.2.3

Virksomheder, blandede aktiviteter F.5

Årsangivelse F.4.2

- , dødsfald F.4.5

- , ikke personligt ejede virksomheder F.4.2.2

- , opgørelse af den endelige afgift F.4.2.3

- , personligt ejede virksomheder F.4.2.1

- , regulering af afgiftsgrundlaget F.4.4

Årsløn D.1