

# Moms Energi Lønsum

– en lærebog om afgifter

Erik Dekov  
John Engsig

Opdateret af Mette Juul & Lars M. Gosvig

Erik Dekov & John Engsig  
Opdateret af Mette Juul & Lars M. Gosvig  
*Moms – Energi – Lønsum*  
4. udgave/1. oplag  
© Karnov Group Denmark A/S, København 2014

ISBN 978-87-619-3475-8

Omslag: Axel Surland Ljungbyhed  
Sats: og tryk: Specialtrykkeriet Viborg

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse  
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt  
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.  
Alle rettigheder forbeholdes.

# Indholdsfortegnelse

Forord .....	5
<b>1. del – Moms</b> .....	17
<i>Kapitel 1</i>	
<b>Generelt om moms</b> .....	19
1.1. Baggrunden for indførelse af moms .....	19
1.1.1. Den lovtekniske baggrund .....	19
1.1.1.1. Lovteknisk baggrund her i landet .....	19
1.1.1.2. Lovteknisk baggrund i EU .....	20
1.1.2. Den afgiftsmæssige neutralitet .....	21
1.2. Kort om den historiske baggrund .....	22
1.2.1. Momsloven 3. juli 1967 .....	22
1.2.2. Udvidet momspligt 1. oktober 1978 .....	23
1.2.3. Implementeringen af EF's Indre Marked 1. januar 1993 ...	23
1.2.4. Den gældende momslov 1. juli 1994 .....	24
1.2.5. Senere lovændringer .....	25
1.3. Udviklingen i momssatsen .....	25
1.3.1. Den nationale udvikling .....	25
1.3.2. Sammenligning med udlandet .....	26
1.3.3. Reducerede momssatser .....	26
1.3.4. Fremtidige EU-regler .....	26
1.4. Momsmyndighedernes struktur .....	27
1.4.1. Strukturel baggrund .....	27
1.4.2. Den nuværende struktur .....	28
1.4.3. Offentliggørelse af afgørelser m.v. ....	29
1.5. Forholdet til EU-retten .....	30
1.6. Forholdet mellem momsretten og skatteretten .....	31
<i>Kapitel 2</i>	
<b>Momsområdet</b> .....	33
2.1. Det danske momsområde .....	33
2.2. EU's momsområde .....	33
2.3. Særlige landeområder .....	34
<i>Kapitel 3</i>	
<b>Afgiftspligtige personer, registreringspligt m.v.</b> .....	37
3.1. Kredsen af afgiftspligtige personer .....	37
3.1.1. Indledning .....	37
3.1.2. Begrebet afgiftspligtige personer .....	37

Indholdsfortegnelse

3.1.3. Begrebet selvstændig økonomisk virksomhed . . . . .	39
3.2. Registreringspligtens omfang . . . . .	43
3.2.1. Almindelig registreringspligt . . . . .	43
3.2.2. Fritagelser for registreringspligt . . . . .	44
3.2.3. Frivillig registrering vedrørende fast ejendom m.v. . . . .	45

*Kapitel 4*

<b>Afgiftspligtige leverancer af varer og ydelser. . . . .</b>	<b>47</b>
4.1. Indledning . . . . .	47
4.2. Begrebet varer og ydelser generelt . . . . .	47
4.3. Afgiftspligtige transaktioner . . . . .	49
4.3.1. Leverancer mod betaling . . . . .	49
4.3.2. Særregel ved virksomhedsoverdragelse . . . . .	51
4.3.3. Udtagning til uvedkommende formål . . . . .	53
4.3.4. Byggeri . . . . .	55
4.4. Afgiftsfritagelser . . . . .	57
4.4.1. Sundhedspleje m.v. . . . .	58
4.4.2. Social forsorg og bistand . . . . .	61
4.4.3. Undervisning . . . . .	62
4.4.4. Foreningers leverancer til medlemmer . . . . .	65
4.4.5. Sport . . . . .	66
4.4.6. Kulturelle aktiviteter . . . . .	67
4.4.7. Kunstnerisk virksomhed . . . . .	68
4.4.8. Udlejning af fast ejendom . . . . .	69
4.4.8.1. Udlejning og bortforpagtning . . . . .	69
4.4.8.2. Administration af fast ejendom . . . . .	74
4.4.8.3. Korttidsudlejning af værelser . . . . .	74
4.4.8.4. Udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads m.v. . . . .	75
4.4.9. Levering af fast ejendom . . . . .	76
4.4.10. Forsikringsvirksomhed m.v. . . . .	77
4.4.11. Finansielle aktiviteter . . . . .	78
4.4.12. Lotterier m.v. samt spil om penge . . . . .	80
4.4.13. Post Danmark's tjenesteydelser . . . . .	80
4.4.14. Frimærker m.v. . . . .	81
4.4.15. Personbefordring . . . . .	81
4.4.16. Rejsebureauvirksomhed . . . . .	82
4.4.17. Bedemandsvirksomhed m.v. . . . .	83
4.4.18. Velgørende arrangementer m.v. . . . .	83
4.4.19. Genbrugsbutikker . . . . .	84
4.4.20. Ydelser til afgiftsfritagne medlemmers virksomhed . . . . .	84

4.4.21. Investeringsguld.....	84
4.4.22. Almene foreninger.....	85

### Kapitel 5

<b>Udgående afgift (salgsmoms)</b> .....	86
5.1. Indledning .....	86
5.2. Afgiftspligtens indtræden.....	87
5.2.1. Leveringstidspunktet.....	87
5.2.2. Betalingstidspunktet .....	88
5.3. Dokumentationskrav m.v. ....	90
5.4. Afgiftsgrundlaget.....	91
5.4.1. Leverancer mod betaling i penge .....	92
5.4.1.1. Udlæg .....	93
5.4.1.2. Tilskud, indskud, lån m.v.....	94
5.4.1.3. Rabatordninger .....	96
5.4.1.4. Renter og finansieringstillæg .....	97
5.4.2. Byttehandel .....	98
5.4.3. Anvendelse til ikke-fradragsberettiget formål.....	99
5.4.4. Byggevirkksomhed .....	100
5.4.5. Interessefællesskab.....	101
5.4.6. Reduceret afgiftsgrundlag ved brugte varer m.v. ....	102
5.4.6.1. Almindelige regler om brugtmoms .....	103
5.4.6.2. Kunstneres salg af egne værker.....	105
5.4.6.3. Salg af brugte motorkøretøjer .....	106
5.4.7. Momsfri omsætning .....	107
5.5. Regulering af den afgiftspligtige omsætning.....	109
5.5.1. Rabatter, prisafslag m.v. ....	109
5.5.2. Returvarer m.v. ....	110
5.5.3. Tab på debitorer.....	111

### Kapitel 6

<b>Indgående afgift (købsmoms)</b> .....	115
6.1. Indledning .....	115
6.2. Fradragsrettens omfang (generelt) .....	116
6.2.1. Fuld fradragsret .....	116
6.2.2. Delvis fradragsret.....	118
6.2.2.1. Blandet erhvervsmæssig anvendelse.....	118
6.2.2.2. Delvis privat anvendelse m.v. ....	120
6.2.3. Ingen fradragsret .....	121
6.3. Fradragsretten på udvalgte områder .....	122
6.3.1. Fast ejendom .....	122
6.3.1.1. Ejendomme med udelukkende momspligtig anvendelse .....	122

Indholdsfortegnelse

6.3.1.2. Ejendomme med blandet anvendelse .....	123
6.3.1.3. Bolig m.v. for indehaver og personale .....	124
6.3.2. Motorkøretøjer .....	125
6.3.2.1. Fuld fradragsret .....	125
6.3.2.2. Blandet benyttede køretøjer .....	127
6.3.2.3. Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer .....	128
6.3.3. Personaleomkostninger .....	129
6.3.4. Kundeomkostninger m.v. ....	132
6.3.5. Revisor- og advokatomkostninger m.v. ....	134
6.3.6. Skader og erstatninger .....	138
6.4. Periodemæssig afgrænsning .....	139
6.5. Dokumentationskrav m.v. ....	140
6.6. Efterregulering af afgiftsfradrag .....	141
6.6.1. Kreditnotaer m.v. ....	141
6.6.2. Investeringsgoder .....	142
6.6.2.1. Begrebet investeringsgoder .....	142
6.6.2.2. I hvilke tilfælde udløses regulering .....	143
6.6.2.3. Overtagelse af reguleringsforpligtelsen .....	145
6.6.2.4. Opgørelse af reguleringen .....	145

Kapitel 7

<b>EU-handel</b> .....	148
7.1. Indledning .....	148
7.2. Køb af varer (EU-erhvervelser) .....	149
7.2.1. Generelt .....	149
7.2.2. Omvendt momspligt for varer .....	149
7.3. Salg af varer (EU-leverancer) .....	152
7.3.1. Levering af varer uden salgsmoms (nul-sats) .....	152
7.3.2. Fjernsalg af varer .....	155
7.3.3. Trekantshandel med varer i EU .....	156
7.3.4. Kædehandel med varer .....	157
7.3.5. Særlige kontrolkrav ved salg af varer .....	157
7.3.6. Intrastat-systemet for varer .....	158
7.3.7. Listesystemet (VIES) .....	159
7.4. Køb af ydelser .....	159
7.4.1. Generelt .....	159
7.4.2. Omvendt momspligt for ydelser .....	161
7.5. Hovedreglerne og særregel for ydelser .....	162
7.5.1. Hovedregel 1 om ydelser til afgiftspligtige personer, jf. ML § 16, stk. 1 .....	162
7.5.2. Hovedregel 2 om ydelser til ikke-afgiftspligtige personer, jf. ML § 16, stk. 4 .....	162
7.5.3. Særregel om visse ydelser til såvel afgiftspligtige som ikke-	

afgiftspligtige personer .....	163
7.5.4. Ydelser vedr. installation og montering af varer .....	165
7.5.5. Busmoms .....	166
7.6. Salg af ydelser .....	166
7.6.1. Hovedregler og særregel .....	166
7.6.2. Særlige kontrolkrav ved salg af ydelser .....	167
7.6.3. Listesystemet (VIES) for ydelser .....	167
7.6.4. Afstemning .....	167
7.6.5. Debitorkartotek .....	168
7.7. Godtgørelse af moms inden for EU .....	168
7.7.1. Generelle regler .....	168
7.7.2. Særlige regler om momsgodtgørelse til diplomater m.v. ...	170
7.7.3. Afvisning af skattefradrag .....	170

## Kapitel 8

<b>Import og eksport vedrørende tredjelande .....</b>	<b>171</b>
8.1. Indledning .....	171
8.2. Import af varer fra tredjelande .....	171
8.3. Eksport af varer til tredjelande .....	174
8.3.1. Generelt .....	174
8.3.2. Varesalg til turister i tredjelande .....	175
8.3.3. Arbejdsydelser på varer, der eksporteres .....	175
8.4. Køb af ydelser fra tredjelande .....	175
8.4.1. Hovedregel 1 om ydelser til afgiftspligtige personer, jf. ML § 16, stk. 1 .....	177
8.4.2. Hovedregel 2 om ydelser til ikke-afgiftspligtige personer, jf. ML § 16, stk. 4 .....	177
8.4.3. Særregel 1 om visse ydelser til såvel afgiftspligtige som ikke- afgiftspligtige personer .....	178
8.4.4. Særregel 2 om visse ydelser omfattet af udnyttelseskriteriet .....	180
8.5. Eksport af ydelser til tredjelande .....	182
8.6. Andre momsfri transaktioner .....	183
8.7. Godtgørelse af moms vedrørende tredjelande .....	185
8.7.1. Generelle regler .....	185

## Kapitel 9

<b>Afregning m.v. af afgiften .....</b>	<b>187</b>
9.1. Indledning .....	187
9.2. Afgiftsperioder m.v. ....	187
9.2.1. Månedperioder .....	187
9.2.2. Kvartalsperioder .....	188
9.2.3. Halvårsperioder .....	188

*Indholdsfortegnelse*

9.2.4. Nyregistrerede virksomheder . . . . .	188
9.2.5. Ændring af afgiftsperiode . . . . .	188
9.2.6. Ændringer pr. 1. januar 2013 . . . . .	189
9.2.7. Lejlighedsvis registrering m.v. . . . .	190
9.2.8. Forkortet afgiftsperiode som kreditbegrænsning . . . . .	190
9.3. Overskydende afgift . . . . .	191
9.4. Opkrævning og inddrivelse . . . . .	192
9.4.1. Manglende angivelse . . . . .	192
9.4.2. Manglende betaling . . . . .	192
9.4.3. Sikkerhedsstillelse . . . . .	193
9.4.4. Udelukkelse fra registrering . . . . .	194
9.4.5. Hæftelse . . . . .	195
9.4.6. Eftergivelse og henstand . . . . .	195

*Kapitel 10*

<b>Kontrol- og klagesystemet, sanktioner m.v. . . . .</b>	<b>197</b>
10.1. Kontrolregler m.v. . . . .	197
10.1.1. Kontrolarbejdet i den enkelte virksomhed . . . . .	197
10.1.2. Oplysninger fra handelsforbindelser m.v. . . . .	198
10.1.3. Dagbøder . . . . .	199
10.1.4. Oplysninger fra offentlige myndigheder . . . . .	199
10.1.5. Opsætning af skilte . . . . .	199
10.2. Sagsbehandling . . . . .	200
10.2.1. Bindende svar . . . . .	200
10.2.2. Fristregler for ændringer . . . . .	201
10.2.2.1. Ordinære ændringsfrister . . . . .	201
10.2.2.2. Ekstraordinære ændringsfrister . . . . .	202
10.2.2.3. Forældelse efter de almindelige forældelsesregler . . . . .	203
10.2.3. Skønsmæssige ansættelser . . . . .	203
10.3. Klagesystemet m.v. . . . .	204
10.3.1. Klagesagers behandling . . . . .	204
10.3.2. Domstolsprøvelse . . . . .	205
10.3.3. Betalingshenstand ved klagesager . . . . .	205
10.4. Straffebestemmelser . . . . .	205
10.4.1. Det strafbare gerningsindhold . . . . .	206
10.4.2. Tilregnelsen . . . . .	206
10.4.3. Strafudmålingen . . . . .	207
10.4.4. Administrative bøder . . . . .	209
10.4.5. Forsvarerbistand . . . . .	209

*Kapitel 11*

<b>Momslovens synergieffekt . . . . .</b>	<b>210</b>
---	------------



<b>2. del</b> .....	211
<b>Godtgørelse af energiafgifter m.v. og CO2-afgift</b> .....	211
<i>Kapitel 12</i>	
<b>Generelt om energiafgifterne m.v.</b> .....	213
12.1. Kort om den historiske baggrund .....	213
12.2. Den lovtekniske baggrund .....	213
12.2.1. Lovteknisk baggrund her i landet .....	214
12.2.2. Lovteknisk baggrund i EU .....	214
12.3. Registrering .....	216
12.4. Tilbagebetaling af energiafgifterne m.v. ....	217
12.5. Administration, kontrol- og klagesystemet, sanktioner m.v. ....	217
12.6. Økonomisk betydning .....	217
<i>Kapitel 13</i>	
<b>Afgiften af mineralolieprodukter m.v.</b> .....	218
13.1. Kort om den historiske baggrund .....	218
13.2. Afgiftspligt og afgiftssatser .....	218
13.3. Registreringspligtige virksomheder og afregning af afgiften m.v. ....	220
<i>Kapitel 14</i>	
<b>Afgiften af elektricitet.</b> .....	221
14.1. Kort om den historiske baggrund .....	221
14.2. Afgiftspligt og afgiftssatser .....	221
14.3. Registreringspligtige virksomheder og afregning af afgiften m.v. ....	222
<i>Kapitel 15</i>	
<b>Afgiften af naturgas og bygas</b> .....	224
15.1. Kort om den historiske baggrund .....	224
15.2. Afgiftspligt og afgiftssatser .....	224
15.3. Registreringspligtige virksomheder og afregning af afgiften m.v. ....	225
<i>Kapitel 16</i>	
<b>Afgiften af kul og koks m.v.</b> .....	226
16.1. Kort om den historiske baggrund .....	226
16.2. Afgiftspligt og afgiftssatser .....	226
16.3. Registreringspligtige virksomheder og afregning af afgiften m.v. ....	227
<i>Kapitel 17</i>	

Indholdsfortegnelse

<b>Afgiften af ledningsført vand</b> .....	229
17.1. Kort om den historiske baggrund .....	229
17.2. Afgiftspligt og afgiftssats .....	229
17.3. Registreringspligtige virksomheder og afregning af afgiften m.v. ....	229

*Kapitel 18*

<b>Afgiften af kuldioxid (CO<sub>2</sub>-afgiften)</b> .....	231
18.1. Kort om den historiske baggrund .....	231
18.2. Afgiftspligt og afgiftssatser .....	231
18.3. Registreringspligtige virksomheder og afregning af afgiften m.v. ....	233

*Kapitel 19*

<b>Reglerne for tilbagebetaling af energifgifter og vandafgift</b> .....	234
19.1. Generelle regler for tilbagebetaling af afgifterne .....	234
19.1.1. Hovedreglen om tilbagebetaling af afgifter .....	234
19.1.2. Energifgifter for visse mineralogiske processer m.v. ....	236
19.1.3. Andet energiforbrug – nedsat tilbagebetaling fra 2013-2015 .....	236
19.2. Undtagelser fra hovedreglen. ....	237
19.2.1. Ingen tilbagebetaling .....	237
19.2.2. Særregler om tilbagebetaling .....	238
19.3. Afgift af overskudsvarme .....	240
19.4. Dokumentationskrav .....	241
19.4.1. Krav vedrørende købsbilag .....	241
19.4.2. Fordeling af energiforbrug, herunder målerkrav .....	241
19.5. Regnskabskrav .....	243
19.6. Opgørelse af tilbagebetalingen .....	243
19.7. Fremskyndet tilbagebetaling .....	245

*Kapitel 20*

<b>Reglerne for tilbagebetaling og tilskud vedr. CO<sub>2</sub>-afgift</b> .....	246
20.1. Generelt om tilbagebetaling og tilskud vedr. CO <sub>2</sub> -afgift .....	246
20.2. Tilbagebetaling af CO <sub>2</sub> -afgift .....	247
20.2.1. Rumvarme og varmt brugsvand m.v. – ingen tilbagebetaling .....	247
20.2.2. Let proces – ingen tilbagebetaling .....	247
20.2.3. Tung proces – delvis tilbagebetaling af energispareafgiften. ....	248
20.2.4. Visse aktiviteter efter CO <sub>2</sub> -kvoteloven – fuld eller delvis tilbagebetaling og bundfradrag, bortset fra energispareafgiften. ....	249
20.2.4.1. Generelt om CO <sub>2</sub> -kvoteloven .....	249

20.2.4.2.	Kvotefattede virksomheder – fuld tilbagebetaling	
	249	
20.2.4.3.	Ikke-kvotefattede virksomheder – fuld tilbagebetaling af kvotefattet fjernvarme . . .	250
20.2.4.4.	Ikke-kvotefattede virksomheder – bundfradrag i afgiften til tung proces . . . . .	250
20.3.	Tilskud til CO <sub>2</sub> -afgift i visse virksomheder med stort energiforbrug . . . . .	251
20.3.1.	Procesaftaler . . . . .	251
20.3.2.	Promsaftaler . . . . .	252
20.3.2.1.	Generelt om promsaftaler . . . . .	252
20.3.2.2.	Om promskriteriet . . . . .	253
20.4.	Rumvarmeaftaler . . . . .	254
<i>Kapitel 21</i>		
	<b>Synergieffekten mellem lovene om energiafgifter og moms . . . . .</b>	<b>255</b>
<b>3. del . . . . .</b>		<b>257</b>
<b>Lønsumsafgift . . . . .</b>		<b>257</b>
<i>Kapitel 22</i>		
	<b>Generelt om lønsumsafgiften . . . . .</b>	<b>259</b>
22.1.	Baggrunden for indførelse af lønsumsafgift . . . . .	259
22.2.	Kort om den historiske baggrund . . . . .	260
22.3.	Forholdet til EU-retten . . . . .	260
22.4.	Den økonomiske betydning . . . . .	260
<i>Kapitel 23</i>		
	<b>Afgiftspligt . . . . .</b>	<b>261</b>
23.1.	Momsfri varer og ydelser . . . . .	261
23.2.	Anden økonomisk virksomhed . . . . .	262
23.3.	Avissalg . . . . .	263
23.4.	Undtagelser fra lønsumsafgiftspligten . . . . .	263
23.4.1.	Undtagelser uden for lovens anvendelsesområde . . . . .	263
23.4.2.	Undtagelser efter § 1, stk. 2 . . . . .	264
23.4.3.	Undtagelser efter § 1, stk. 3 . . . . .	264
23.4.4.	Andre undtagelser . . . . .	264
23.5.	Lovens geografiske område . . . . .	264
<i>Kapitel 24</i>		
	<b>Registreringspligtens omfang . . . . .</b>	<b>265</b>
24.1.	Registreringspligtige virksomheder . . . . .	265
24.2.	Fritagelser fra registrering . . . . .	266
24.3.	Registreringen . . . . .	266

*Indholdsfortegnelse*

24.3.1. Almindelig registrering . . . . .	267
24.3.2. Delregistrering . . . . .	268
24.3.3. Fællesregistrering . . . . .	268
<i>Kapitel 25</i>	
<b>Afgiftsgrundlag og afgiftssats</b> . . . . .	269
25.1. De 4 afgiftsmetoder . . . . .	269
25.2. Metode 1 . . . . .	269
25.3. Metode 2 . . . . .	270
25.4. Metode 3 . . . . .	272
25.5. Metode 4, standardsats +/- virksomhedens over- eller underskud . . . . .	273
25.6. Sektorregnskabet . . . . .	274
25.6.1. Indledning . . . . .	274
25.6.2. Metode 1 og 2 . . . . .	274
25.6.3. Metode 4 . . . . .	275
25.6.4. Metode 1, 2 og 4 . . . . .	276
25.6.5. Vurderingsgrundlaget for skøn . . . . .	276
25.6.6. Gældende praksis for sektorisk opdeling . . . . .	276
<i>Kapitel 26</i>	
<b>Opgørelse af den afgiftspligtige lønsum</b> . . . . .	277
<i>Kapitel 27</i>	
<b>Afregning m.v. af lønsumsafgiften</b> . . . . .	280
27.1. Metode 1 og Metode 3, avissalg . . . . .	280
27.2. Metode 2 . . . . .	280
27.3. Metode 4, standardsats +/- virksomhedens over- eller underskud . . . . .	281
27.3.1. Indledning . . . . .	281
27.3.2. Den kvartalsvise acontoopgørelse . . . . .	281
27.3.3. Årsopgørelse og regulering . . . . .	281
27.3.3.1. Personligt ejede virksomheder, herunder interessentskaber . . . . .	282
27.3.3.2. Ikke-personligt ejede virksomheder . . . . .	282
<i>Kapitel 28</i>	
<b>Regnskabsbestemmelser</b> . . . . .	284
<i>Kapitel 29</i>	
<b>Administration, kontrol- og klagesystemet, sanktioner m.v.</b> . . . .	285
<i>Kapitel 30</i>	
<b>Synergieffekten vedrørende lønsumsafgift</b> . . . . .	286
<b>Litteraturoversigt</b> . . . . .	287
<b>Stikordsregister</b> . . . . .	288