



danske
ERHVERVSSKOLER
OG -GYMNASIER

Deloitte.

VEJLEDNING

Moms og lønsumsafgift i erhvervsskoler

September 2019



INDHOLDSFORTEGNELSE

1	INDLEDNING	5
2	GENERELT OM MOMS, LØNSUMSAFGIFT OG GODTGØRELSE AF ENERGIAFGIFTER – HERUNDER LOVGRUNDLAGET	6
2.1	Skattestyrelsens momsregler	7
2.2	Undervisningsministeriets momskompensationsordning	7
2.3	Skattestyrelsens lønsumsafgiftsregler	8
2.4	Skattestyrelsens regler om godtgørelse af energiafgifter	8
3	MOMSFRIE AKTIVITETER.....	9
3.1	Undervisningsaktiviteter.....	9
3.2	Leverancer i nær tilknytning til moms fritaget undervisning	12
3.2.1	Moms fritaget salg af elevproducerede varer og ydelser	12
3.2.2	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	13
3.2.3	Underleverandørydelser – salg af undervisningstimer og faglig undervisning.....	13
3.2.4	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	14
3.3	Salg af censorydelser.....	14
3.3.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	14
3.4	Gennemførelse af 10. klasseundervisning på vegne af en kommune	14
3.4.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	14
3.5	Salg til andre offentlige uddannelsesinstitutioner under UVM	14
3.5.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	15
3.6	Foredragsvirksomhed	15
3.6.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	15
3.7	Udlejning af fast ejendom, lokaler og tilknyttet udstyr/faciliteter	15
3.7.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	16
3.8	Salg af uddannelsespladser til kommuner/jobcentre	16
4	LØNSUMSAFGIFT	17
4.1	IKKE-lønsumsafgiftspligtige uddannelsesaktiviteter	17
4.2	Andre IKKE-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter.....	17
4.3	Undervisning af udenlandske elever fra ikke-EØS-lande og aktiverede	18
4.4	Erhvervsskolels aktiviteter i forhold til lønsumsafgift	18
4.4.1	Undervisningsaktiviteter – udelukkende finansieret af tilskud fra UVM.....	18
4.4.2	Undervisningsaktiviteter – delvist finansieret af tilskud og delvist ved deltagerbetaling	18
4.4.3	Undervisningsaktiviteter, drevet under reglerne om indtægtsdækket virksomhed	18
4.5	Andre aktiviteter end undervisningsaktiviteter	19
5	MOMSPLIGTIGE AKTIVITETER.....	20
5.1	Kursusvirksomhed	20
5.1.1	Begrebet "gevinst for øje"	21
5.1.2	Deltagerkredsen – virksomheder og institutioner mv.	21
5.1.3	Underleverandør	21
5.1.4	Coaching.....	21
5.2	Salg af undervisnings-/lærertimer	21
5.3	Konsulentydelse.....	22
5.4	Salg af varer, herunder elevproducerede varer, skrot mv.	22
5.4.1	Salg af elevproducerede varer	22
5.4.2	Salg af driftsmidler og inventar	22
5.4.3	Salg af metalskrot	23
5.5	Udlejning af løsørengestande, herunder pc-udlejning til eleverne	23

5.6	Udlejning af fast ejendom – frivillig momsregistrering	23
6	HANDEL MED UDLANDET	24
6.1	Handel med varer	24
6.1.1	Salg af varer	24
6.1.1.1	Varesalg til et andet EU-land	24
6.1.1.2	Varesalg til et land uden for EU	24
6.1.2	Køb af varer	25
6.1.2.1	Varekøb fra et andet EU-land	25
6.1.2.2	Varekøb fra et land uden for EU	25
6.2	Handel med ydelser	26
6.2.1	Salg af ydelser	26
6.2.1.1	Salg af konsulent-/rådgivningsydelser	26
6.2.1.2	Salg af (momspligtige) undervisningsydelser	26
6.2.2	Køb af ydelser	28
7	FRADRAGSRET FOR MOMS	29
7.1	Køb – mulighed for momsfradrag (Skattetyrelsen) og momskompensation (UVM)	29
7.1.1	Momsfradrag på indkøb der udelukkende anvendes til én aktivitet	29
7.1.2	Momsfradrag af fællesomkostninger – indkøb, der anvendes til flere aktiviteter	29
7.2	Momsfradrag via SKAT	29
7.2.1	Fuld fradragsret	30
7.2.2	Delvis fradragsret – momsbrøk/fradragsprocent overfor Skattestyrelsen	30
7.2.3	Delvis fradragsret – opgørelse efter skøn	31
7.2.4	Ingen fradragsret	31
7.2.5	Specielle fradragsregler	31
7.2.5.1	Restaurationsydelser	31
7.2.5.2	Hotelydelser	32
7.2.5.3	Mødebespisning i egne lokaler	32
7.2.5.4	Kost og logi til kursister på momspligtige kurser	32
7.2.5.5	Fastnettelefoner (fri telefon til medarbejdere)	33
7.2.5.6	Mobiltelefoner (fri telefon til medarbejdere)	33
7.2.5.7	Pc'er og ADSL-/bredbåndsforbindelse hjemme hos medarbejdere	33
7.2.5.8	Varebiler (gulpladebiler med tilladt totalvægt på maks. 3 tons)	33
7.3	Udgifter vedrørende fast ejendom	34
7.3.1	Til- og ombygning, reparation og vedligeholdelse	34
7.3.2	Opførelse af fast ejendom	34
7.4	Investeringsgoder – driftsmidler, inventar mv. over 100.000 kr. og fast ejendom	35
8	OMVENDT BETALINGSPLIGT PÅ MOBILTELEFONER, BÆRBARE PC'ER MV.	37
9	ERHVERVSSKOLERS DRIFT AF SKOLEHJEM	38
9.1	Den momspligtige behandling af aktiviteter knyttet til skolehjem	38
9.2	Indkøb til brug for driften af skolehjem	38
10	REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF MOMS TIL Skattestyrelsen	39
10.1	Registrering for moms	39
10.2	Angivelsesperioder og -frister	39
10.2.1	Månedsafregnende	39
10.2.2	Kvartalsafregnende	39
10.2.3	Halvårsafregnende	39
10.3	Angivelse	39

10.4	Betaling	40
11	BEREGNING AF LØNSUMSAFGIFTEN	41
11.1	Den afgiftspligtige lønsum	41
11.1.1	Periodisering.....	41
11.1.2	Feriepenge	41
11.2	Afgiftssats og opgørelse	42
11.3	Medarbejdere, der beskæftiger sig med både lønsumsafgiftspligtige og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter	42
11.4	Opsummering af den afgiftspligtige lønsum	43
12	REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF LØNSUMSAFGIFT	44
12.1	Registrering for lønsumsafgift	44
12.2	Angivelsesperioder og -frister	44
12.3	Angivelse	45
12.4	Betaling	45
13	DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING	46
13.1	Kontoplan	46
13.2	Kontering og bogføring af lønsumsafgift	46
13.3	Årsafslutning og revision af lønsumsafgift.....	46
13.4	Kontering og bogføring af moms	47
13.5	Afregning og afstemning af moms	47
13.6	Årsafslutning – opgørelse og afstemning af moms	47
13.6.1	Årsafslutning – salgsmoms	47
13.6.2	Årsafslutning – erhvervsmoms og importmoms	48
13.6.3	Årsafslutning – købsmoms.....	48
13.6.3.1	Opgørelse af årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent	48
13.6.3.2	Opgørelse af årets regulering af reguleringsforpligtelser	48
13.6.3.3	Købsmoms vedrørende bygninger	49
13.6.3.4	Afstemning af årets købsmoms	49
13.7	Fejl i en angivelse	49
14	ENERGIAFGIFTER	50
14.1	Lovgrundlaget.....	50
14.2	Godtgørelse af el- og vandafgift	50
14.2.1	Momsangivelsesperioden – energiafgifter	51
14.2.2	Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets elafgift	51
14.2.2.1	Konto: Elafgift	51
14.2.2.2	Konto: El.....	51
14.2.3	Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets vandafgift.....	52

1 INDLEDNING

Fra politisk side har der traditionelt været et ønske om at støtte undervisningsaktiviteter og sikre, at disse aktiviteter er forholdsmæssigt billige for deltagerne. På denne baggrund er en lang række undervisningsaktiviteter fritaget for moms, hvilket medfører, at deltagerens betaling ikke er direkte belastet med moms.

Visse momsfrie undervisningsaktiviteter er i stedet pålagt lønsumsafgift. For en række konkrete undervisningsaktiviteter gælder dog, at de er fritaget for lønsumsafgift. Dette omfatter f.eks. uddannelser omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse og almindelig skoleundervisning.

Dette medfører, at de fleste erhvervsskoler ikke er lønsumsafgiftspligtige. Erhvervsskolerne skal dog være opmærksomme på, om der opstår pligt til at afregne lønsumsafgift, hvis de har momsfrie undervisnings-/kursusaktiviteter udført som indtægtsdækket virksomhed.

Udover de momsfrie undervisningsaktiviteter har mange erhvervsskoler også momspligtige aktiviteter f.eks. i form af kursusvirksomhed, salg af konsulentytelser, bøger, elevproducerede varer (kan være momsfritaget hvis visse betingelser er opfyldte), skrot og salg fra kaffe-, slik- og sodavandsautomater. Dette betyder, at skolen skal lade sig registrere for moms og opkræve moms af hele skolens momspligtige salg, hvis skolens samlede momspligtige leverancer/omsætning (ikke overskuddet) overstiger 50.000 kr. over en 12-måneders periode.

Denne vejledning er specielt rettet mod erhvervsskoler. Vejledningen vil give et overblik over:

- hvilke af skolernes aktiviteter, der er hhv. momspligtige, momsfrie og lønsumsafgiftspligtige
- skolens mulighed for godtgørelse/fradragsret for moms og energiafgifter via Skattestyrelsen
- angivelses- og betalingsfrister for hhv. moms og lønsumsafgift til Skattestyrelsen
- hvordan eventuel lønsumsafgift beregnes.

Vejledningen giver ikke svar på alt, men har til formål at give et godt indblik i, hvordan moms og lønsumsafgift skal behandles.

Skattestyrelsen har pr. 1. januar 2017 ændret praksis i forhold til den momsmæssige behandling af taxametertilskud modtaget fra UVM og lignende tilskud. Fra 1. januar 2017 skal taxametertilskud således anses som momsfri omsætning, hvilket for de fleste erhvervsskoler medfører en væsentlig reduktion i fradragsretten for moms via Skattestyrelsen og dermed også en væsentlig reduktion i retten til godtgørelse af energiafgifter.

Den reducerede fradragsret for moms via Skattestyrelsen får som udgangspunkt ingen betydning, da der i stedet kan opnås refusion via UVMs momskompensationsordning, dog med forbehold for påvirkning af evt. egenfinansiering. Det samme gør sig ikke gældende for godtgørelsen af energiafgifter, da den reducerede godtgørelse via Skattestyrelsen ikke kan refunderes i UVMs momskompensationsordning. Imidlertid har UVM fra 2019 indregnet den tabte godtgørelse af energiafgifter i skolernes taxametertilskud, hvorved skolerne opnår en form for kompensation.

Baggrunden for, at Skattestyrelsen pr. 1. januar 2017 ændrede praksis i forhold til den momsmæssige behandling af taxametertilskud var en dom fra EU-Domstolen. Dommen indeholdte efter Skattestyrelsens opfattelse fortolkningsbidrag, der betød, at den danske praksis på dette område ikke kunne opretholdes. Danske Erhvervsskoler og -Gymnasier var ikke enig i Skattestyrelsens opfattelse, og Danske Erhvervsskoler og -Gymnasier anlagde derfor en sag ved Landsskatteretten med det formål at få Skattestyrelsens praksisændring ophævet. Det lykkedes desværre ikke for Danske Erhvervsskoler og -Gymnasier at få medhold i sagen, og Skattestyrelsens ændrede praksis er derfor gældende.

2 GENERELT OM MOMS, LØNSUMSAFGIFT OG GODTGØRELSE AF ENERGIAFGIFTER – HERUNDER LOVGRUNDLAGET

Afgørende for, om der kan opstå pligt til at afregne moms og lønsumsafgift, er, om der foretages et salg (levering mod vederlag). Foretages der et salg, er udgangspunktet momspligt, medmindre salget er omfattet af en momsfratagelse. Er salget momsfrataget, er udgangspunktet lønsumsafgiftspligt, medmindre salget er omfattet af en lønsumsafgiftsfratagelse.

Købsmoms kan som hovedregel refunderes via Skattestyrelsen og UVM.

Dette afsnit indeholder en helt generel beskrivelse af sammenhængen mellem moms og lønsumsafgift samt regelgrundlaget for moms og lønsumsafgift.

Erhvervsskolars aktiviteter kan i forhold til moms og lønsumsafgift opdeles i tre kategorier:

- Aktiviteter der er momspligtige
- Aktiviteter der er momsfrie og lønsumsafgiftspligtige
- Aktiviteter der hverken er moms- eller lønsumsafgiftspligtige.

En aktivitet kan kun tilhøre én af disse kategorier. Samme aktivitet kan eksempelvis ikke være både moms- og lønsumsafgiftspligtig.

Lønsumsafgiften hænger sammen med momsen på den måde, at kun aktiviteter, der er fritaget for moms, kan blive lønsumsafgiftspligtige. Det vil sige, at en betingelse for at en aktivitet er lønsumsafgiftspligtig er, at aktiviteten er momsfrataget i henhold til § 13 i momsloven.

Når det skal vurderes, hvilken kategori en aktivitet tilhører, skal det først afgøres, om skolen foretager et salg, dvs. om der er en direkte sammenhæng mellem aktiviteten og en betaling. Er dette ikke tilfældet, er aktiviteten hverken moms- eller lønsumsafgiftspligtig.

Det er altså en grundlæggende betingelse, at der er en direkte sammenhæng mellem aktiviteten og en betaling, for at en aktivitet kan være moms- eller lønsumsafgiftspligtig. Der vil som udgangspunkt være den fornødne sammenhæng mellem aktivitet og betaling, når betalingen sker under betingelse af, at der foretages en bestemt modleverance, typisk over for den der betaler.

Bemærk, at dette også gælder, når betalingen betegnes som et "tilskud" eller en "bevilling", og tilskuddet gives under forudsætning af, at der leveres en konkret modydelse til tilskuds-/bevillingsgiver. Endvidere anses en betaling/et tilskud også som betaling for en leverance, hvis betalingen/tilskuddet er direkte forbundet med en leverance til en tredjepart eller direkte forbundet med et prisfald på en leverance til en tredjepart. I disse situationer må tilskuddet følgelig anses som den fulde betaling eller en del af betalingen for leverancen.

Er der denne sammenhæng mellem betaling og modydelse, vil aktiviteten som udgangspunkt være momspligtig. Fastslås det, at aktiviteten er momsfrataget, vil aktiviteten i stedet være lønsumsafgiftspligtig, medmindre aktiviteten også er fritaget herfor.

Kategorien "aktiviteter, der hverken er moms- eller lønsumsafgiftspligtige" omfatter således følgende aktiviteter:

- Aktiviteter der ikke er afgiftspligtige, fordi der ikke er en direkte sammenhæng mellem aktiviteten og en betaling.
- Aktiviteter, hvor der er en direkte sammenhæng mellem aktiviteten og en betaling, men hvor aktiviteten er fritaget for afgift efter både moms- og lønsumsafgiftsloven.

Er en aktivitet lønsumsafgiftspligtig, skal der beregnes lønsumsafgift af den lønsum, der er medgået til at udføre aktiviteten. Dette omfatter både lønsum, som direkte og udelukkende vedrører aktiviteten (skal medregnes fuldt ud), og lønsum der delvist vedrører aktiviteten (skal medregnes forholdsmæssigt).

Fra 1. januar 2017 anses taxametertilskud, som erhvervsskoler modtager fra UVM, som momsfri omsætning. På baggrund af en dom fra EU-Domstolen er det således Skattestyrelsens opfattelse, at taxametertilskud modtaget fra UVM er betaling for en modydelse bestående i den undervisning, som erhvervsskoler leverer til eleverne på de taxameterfinansierede uddannelser.

Dette betyder, at taxametertilskud modtaget fra UVM skal medregnes som momsfri omsætning ved opgørelse af momsfradragets retten over for Skattestyrelsen, hvilket for erhvervsskoler, som er momsregistrerede, medfører en (væsentlig) reduktion i retten til refusionen af købsmoms fra Skattestyrelsen og dermed også en (væsentlig) reduktion af retten til godtgørelsen af energiafgifter. Det forhold, at den taxameterfinansierede undervisning fremadrettet anses som en momsfritaget aktivitet, medfører imidlertid ikke, at aktiviteten bliver lønsumsafgiftspligtig, da erhvervsskolernes ordinære undervisningsaktiviteter er omfattet af lønsumsafgiftslovens fritagelsesbestemmelser.

Det er alene momsloven, der er afgørende for, om en erhvervsskoles aktiviteter er momsfrie eller momspligtige og dermed afgørende for erhvervsskolens afregning af salgsmoms. Erhvervsskolernes fradragret/refusion for købsmoms reguleres derimod af både momsloven og UVMs momskompensationsordning.

2.1 Skattestyrelsens momsregler

Reglerne er reguleret via momsloven (Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21/06/2016) og de bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger, der er udstedt i forbindelse hermed.

Momsloven regulerer både den momsmæssige behandling af salg og retten til at fradrage købsmoms via Skattestyrelsen.

Den langt overvejende del af erhvervsskolernes aktiviteter er fritaget for pligten til at betale moms, da skolemæssig og faglig undervisning er fritaget for moms, jf. vejledningens afsnit 3. Dog er kursusvirksomhed med faglig undervisning ofte momspligtigt, jf. afsnit 5.1. Herudover har mange erhvervsskoler salg af bøger, salg af elevproducerede varer, salg af lærerkræfter, salg fra kaffe, slik og sodavand mv., der ligeledes er momspligtigt, jf. afsnit 5. Mange erhvervsskoler har således både momsfrie og momspligtige aktiviteter.

Det grundlæggende princip for opnåelse af momsfradrag via Skattestyrelsen er, at der er fradragets ret for købsmoms, i det omfang at indkøbet skal anvendes til momspligtige aktiviteter. Erhvervsskoler, der har både momsfrie og momspligtige aktiviteter, er således som udgangspunkt berettigede til en delvis fradragets ret for købsmoms fra Skattestyrelsen.

2.2 Undervisningsministeriets momskompensationsordning

Ordningen er reguleret ved bekendtgørelse nr. 1168 af 8. december 2008: "*Bekendtgørelse om moms-kompensation til institutioner for erhvervsrettet uddannelse, institutioner for almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse, erhvervsakademier, professionshøjskoler m.fl.*"

Bekendtgørelsen indeholder ingen regler om den momsmæssige behandling af salg, men alene regler for kompensation for købsmoms.

Bekendtgørelsen definerer, hvilken moms der kan kompenseres, og hvilke tidsfrister der er gældende. Følgende er et uddrag af bestemmelserne:

§ 1. Der ydes momskompensation for institutionernes udgifter til betaling af afgifter i henhold til momsloven, som efter momsloven ikke kan fradrages ved en virksomheds opgørelse af afgiftstilsvaret (ikke-fradragetsberettiget købsmoms), og som institutionerne afholder ved køb af varer og tjenesteydelser, til hvilke der er ydet:

1) tilskud efter §§ 15 og 18 - 20 i lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse.

§ 2. Institutionerne beregner og indberetter til Undervisningsministeriet ikke-fradragsberettiget købsmoms i henhold til § 1. Ikke-fradragsberettiget købsmoms, der indgår i institutionens indtægtsdækkede virksomhed, skal ikke indberettes.

§ 3. Momskompensationen for institutionernes udgifter til ikke-fradragsberettiget købsmoms fastsættes på grundlag af institutionernes indberetninger af afholdte købsmomsudgifter.

Stk. 2. Årsopgørelsen og de kvartalsvis afholdte købsmomsudgifter, der skal kompenseres af Undervisningsministeriet, skal institutionerne indberette på en særlig blanket, jf. bilag 1. Der er følgende tidsfrister for indsendelse af blanketten: 1. kvartal: 30. april, 2. kvartal: 30. juli, 3. kvartal: 30. oktober, 4. kvartal og årsopgørelse: 1. april i det efterfølgende finansår.

I tilknytning til bekendtgørelsen har UVM udstedt en vejledning, hvor det anføres, at UVM kompenserer institutionerne for refusionsberettiget købsmoms, drift og anlæg, der bogføres i regnskabsåret. Vejledningen findes på www.uvm.dk.

Denne vejledning omfatter ikke en dyberegående gennemgang af UVMs moms kompensationsordning.

2.3 Skattestyrelsens lønsumsafgiftsregler

Følgende regelsæt udgør det lovmæssige grundlag for behandling/registrering af lønsumsafgift:

- Lønsumsafgiftsloven (Lovbekendtgørelse nr. 239 af 7. marts 2017 af lov om afgift af lønsum mv.)
 - Bekendtgørelse til lønsumsafgiftsloven (Bekendtgørelse nr. 774 af 21. juni 2013 om afgift af lønsum mv.)

Som udgangspunkt er en erhvervsskolernes momsfrie undervisningsaktiviteter fritaget for pligten til at betale lønsumsafgift, jf. afsnit 4.

2.4 Skattestyrelsens regler om godtgørelse af energiafgifter

Mulighederne for at opnå godtgørelse for energiafgifter fremgår af de afgiftslove, der regulerer den pågældende afgift, eksempelvis elafgiftsloven (Lovbekendtgørelse nr. 308 af 24. marts 2017) og vandafgiftsloven (Lovbekendtgørelse nr. 962 af 27. juni 2013).

Skoler, der er momsregistrerede, har som udgangspunkt ret til en delvis godtgørelse af el- og vandafgiften. De nærmere regler er beskrevet i afsnit 14.

3 MOMSFRIE AKTIVITETER

Momsfritagelserne omfatter bl.a. følgende aktiviteter:

- **Skoleundervisning og kompetencegivende og faglig undervisning. Bemærk, at kursusvirksomhed ikke er omfattet af momsfrigørelsen i alle tilfælde**
- **Salg til andre institutioner, hvor begge parter er offentlige institutioner under UVM**
- **Salg af elevproducerede varer og ydelser under visse betingelser**
- **Foredragsvirksomhed**
- **Udlejning af fast ejendom.**

Momsfritagelserne fremgår af momslovens § 13.

Herudover indeholder momslovens § 9 en bestemmelse, der bl.a. momsfriger handel mellem offentlige institutioner inden for samme ministerområde, eksempelvis handel mellem to offentlige uddannelsesinstitutioner, der begge hører under UVM (se afsnit 3.5).

I det følgende beskrives de momsfritagelser, der vurderes at være relevante for erhvervsskolerne.

3.1 Undervisningsaktiviteter

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 indeholder en momsfrigørelse for undervisningsaktiviteter. De undervisningsaktiviteter, der er fritaget for moms, er:

- Kompetencegivende undervisning
- Skolemæssig undervisning
- Faglig undervisning.

Momsfrigørelsen omfatter både selve undervisningen og levering af varer og ydelser i nær tilknytning hertil.

Hvis undervisningsaktiviteten ikke er omfattet af et af disse tre punkter, er aktiviteten momspligtig. Dette er f.eks. gældende for ikke-faglig undervisning (eksempelvis kurser i personlig udvikling).

Undervisningsaktiviteter, der leveres mod vederlag (omfatter eksempelvis al undervisning med deltagerbetaling og fra 1. januar 2017 også taxameterfinansieret undervisning) og som er fritaget for moms, vil som udgangspunkt være lønsumsafgiftspligtige.

Kompetencegivende undervisning omfatter uddannelser, hvor eleven ved gennemførelse af den pågældende uddannelse opnår de nødvendige kompetencer til at blive optaget på en uddannelse eller til at bestride jobs og lignende, der alene kan udføres af personer, som har gennemført den pågældende uddannelse. En kompetencegivende uddannelse afsluttes i mange tilfælde med en eksamen og udstedelse af et eksamensbevis.

Vær opmærksom på, at "kompetencegivende" i momsmæssig henseende defineres som beskrevet ovenfor, hvilket afviger fra hvad der opfattes som kompetencegivende i almindelig sproglig forstand.

Vær også opmærksom på, at kompetencegivende undervisning IKKE kan drives som kursusvirksomhed i momslovens forstand og derfor altid er momsfri – også når undervisningen udbydes som kursusvirksomhed med gevinst for øje.

Skolemæssig undervisning omfatter typisk undervisning i traditionelle skolefag.

Faglig undervisning omfatter undervisning med henblik på erhvervelse eller ajourføring af viden med erhvervsmæssigt sigte. Faglig undervisning er ikke kompetencegivende i momsmæssig forstand, men har et erhvervsmæssigt sigte.

Undervisning udbudt i form af kursusvirksomhed

Momsfritagelsen omfatter ikke **salg af kurser** udbudt af erhvervsskoler, der driver kursusvirksomhed med gevinst for øje, **og** hvor kurset primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv. Hvis **begge** betingelser er opfyldt samtidigt, er kurset momspligtigt.

En erhvervsskole driver kursusvirksomhed, når det er erhvervsskolen, der udbyder kurset. Se nærmere om momspligtig kursusvirksomhed i afsnit 5.1.

Levering af undervisningsydelser som underleverandør

Hvis erhvervsskolen ikke er kursusudbyder, men er **underleverandør** til en kursusudbyder, vil skolens salg være momsfritaget, hvis den ydelse, som erhvervsskolen leverer, består af kompetencegivende og/eller faglig undervisning, men momspligtigt hvis den leverede ydelse ikke kan anses som sådan. Det er i denne forbindelse uden betydning, om salget sker med gevinst for øje. Se nærmere herom i afsnit 3.2.3.

Momsklassificering af undervisning

Hvert enkelt salg af undervisningsydelser skal indledningsvist vurderes i forhold til momsfritagelsen for at afgøre, om salget er momspligtigt eller momsfrit. Er salget momsfrit, er aktiviteten som udgangspunkt lønsumsafgiftspligtig men med mulighed for fritagelse, jf. afsnit 4.

Er skolen udbyder af undervisningen, skal følgende vurdering som udgangspunkt foretages for at afgøre den moms- og lønsumsafgiftsmæssige behandling af undervisningen/et kursus:

1. Er der tale om et salg?

Der foreligger et salg, hvis der er en direkte sammenhæng mellem en leverance og en betaling. Sker der et salg til en kunde, vil der være en sammenhæng, mens man ved tilskuds- og bevillingsfinansierede aktiviteter skal være opmærksom på, om modtagelsen af tilskuddet/bevillingen er betinget af, at erhvervsskolen leverer en konkret modydelse. Bemærk i denne forbindelse, at taxametertilskud modtaget fra UVM fra 1. januar 2017 anses som betaling for en modydelse, hvilket med andre ord betyder, at skolen anses for at have foretaget et salg til eleverne. Se nærmere om hvilke taxametertilskud, der skal medregnes og hvilke der ikke skal i afsnit 7.2.2.

Er der ingen sammenhæng mellem en leverance og en betaling, foreligger der ikke et salg, og aktiviteten er derfor hverken moms- eller lønsumsafgiftspligtig.

Er der en sammenhæng mellem en leverance og en betaling, skal det afgøres, om aktiviteten er momspligtig eller momsfri, jf. punkt 2 nedenfor. Er aktiviteten momsfri, skal det endvidere vurderes, om aktiviteten er lønsumsafgiftspligtig eller -fri, jf. punkt 3 nedenfor.

2. Er aktiviteten momspligtig eller momsfri?

Alle salg er momspligtige, medmindre betingelserne for momsfritagelse er opfyldt. I forhold til undervisningsaktiviteter skal følgende vurderes:

Er det kompetencegivende undervisning?

Hvis ja, er aktiviteten momsfri. Bemærk at dette gælder, uanset om aktiviteten drives som kursusvirksomhed med gevinst for øje. Undervisningsaktiviteter finansieret af taxametertilskud fra UVM anses som kompetencegivende undervisning.

Er det faglig undervisning?

Hvis ja, er aktiviteten momsfri, medmindre der er tale om kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, **og** som primært retter sig mod virksomheder og institutioner. Kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner, er momspligtigt.

Drives aktiviteten med gevinst for øje?

Skattestyrelsen har tidligere været af den holdning, at selvejende institutioner ikke kunne drive kursusvirksomhed med gevinst for øje. I 2010 tabte Skattestyrelsen imidlertid en sag vedrørende dette emne. Det betyder, at erhvervsskoler skal vurdere, om deres kursusvirksomhed drives med henblik på at opnå en gevinst, jf. afsnit 5.1.1.

Er aktiviteten rettet mod virksomheder og institutioner?

Dette vil være tilfældet, hvis målgruppen for kurset er virksomheder og institutioner. Det er ikke afgørende, om det faktisk er privatpersoner eller virksomheder/institutioner, der køber kurset, men hvem kurset er rettet mod, dvs. hvem erhvervsskolen forventer vil købe og betale for kurset. Det vil typisk fremgå af udbudsmaterialet, hvilken målgruppe et kursus er rettet mod. Se mere herom i afsnit 5.1.2.

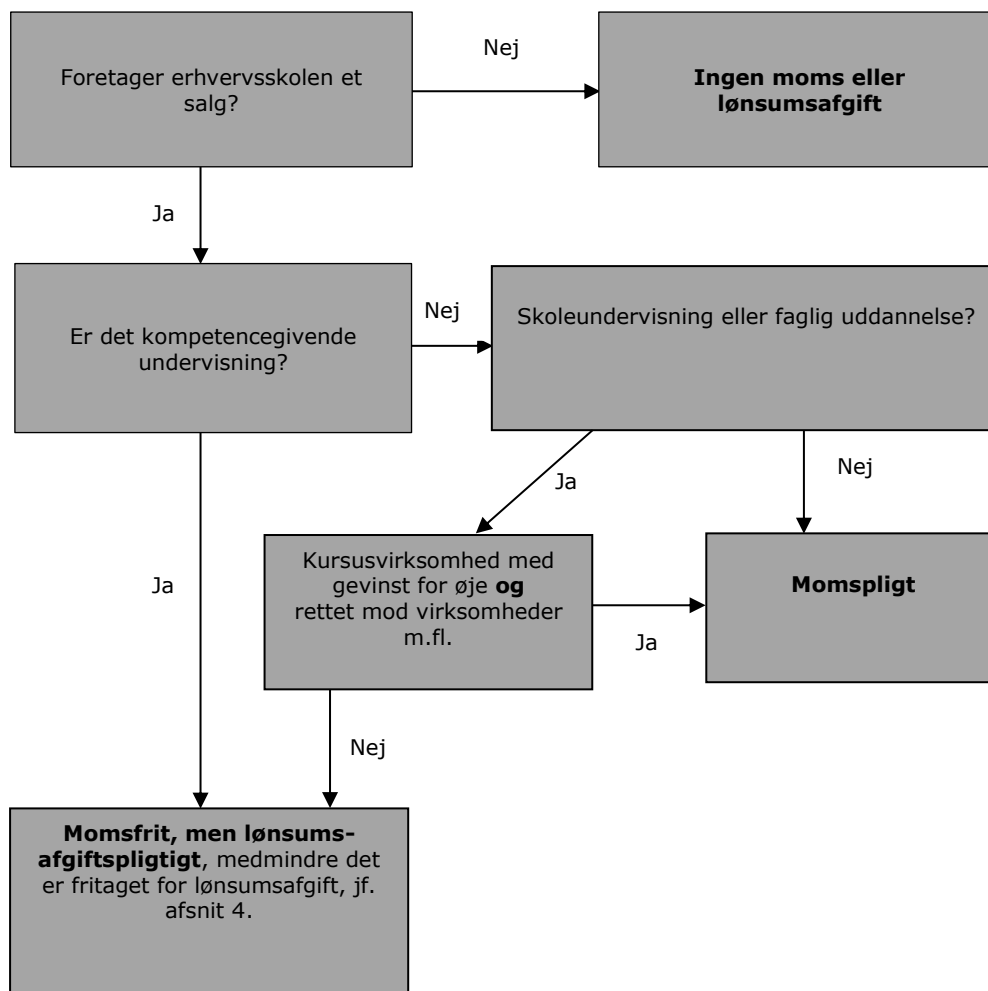
3. *Er aktiviteten lønsumsafgiftspligtig?*

Hvis det efter ovenstående er fastslået, at aktiviteten er momsfri, skal det vurderes, om aktiviteten er lønsumsafgiftspligtig, jf. afsnit 4.

Som udgangspunkt er momsfrie aktiviteter lønsumsafgiftspligtige, men der er fritagelser.

Det skal bemærkes, at erhvervsskolers taxameterfinansierede uddannelser, AMU-kurser og erhvervsrettet uddannelse omfattet af lov om åben uddannelse er fritaget for lønsumsafgift, jf. afsnit 4.1.

Ovenstående kan illustreres ved dette beslutningsdiagram:



Se mere om momspligtig kursusvirksomhed i afsnit 5.1.

3.2 Leverancer i nær tilknytning til moms fritaget undervisning

Moms fritagelsen omfatter både selve undervisningen og levering af varer og ydelser i nær tilknytning hertil.

Levering af en vare eller ydelse sker i nær tilknytning til moms fritaget undervisning, hvis:

- leverancen er uomgængelig nødvendig for den momsfrie undervisning, og
- ikke tager sigte på at skabe yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige virksomheder.

Landsskatteretten har i en række afgørelser vurderet, hvilke leverancer der kan anses for leveret i nær tilknytning til momsfri undervisning, og som derfor moms- og lønsumsafgiftsmæssigt skal behandles på samme måde som undervisningen.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelser, at salg af varer og undervisningsmaterialer af generel karakter til elever er momspligtigt. Dette omfatter salg af lærebøger, diverse kontorartikler, kopikort, regnemaskiner, værktøj mv. Disse salg anses altså ikke for at ske i nær tilknytning til momsfri undervisning og er derfor momspligtige, jf. afsnit 5.4.

Ligeledes er salg af elevproducerede varer og ydelser, herunder bl.a. legehuse, trapper mv., til elever og til 3. mand som udgangspunkt momspligtigt, jf. afsnit 5.4.1. Som beskrevet i afsnit 3.2.1 har Skattestyrelsen fra starten af 2019 ændret praksis, således at salg af elevproducerede varer og ydelser er moms frit når visse betingelser er opfyldte.

Derimod viser Landsskatterettens kendelser, at følgende leverancer er moms fritagne som leverancer i nær tilknytning til momsfri undervisning:

- Salg af materialesamlinger og lignende specialudstyr, udarbejdet eller fremstillet af skoler og institutioner snævert målrettet mod undervisningen og tilrettelagt i overensstemmelse hermed
- Salg til eleverne af materialer, der uomgængeligt nødvendigt skal anvendes af eleverne ved egen fremstilling af genstande i den momsfrie undervisning
- Salg til den enkelte elev af egen svendep prøve
- Salg af nøgler til eleverne med henblik på adgang til skolen.

3.2.1 Moms fritaget salg af elevproducerede varer og ydelser

I starten af 2019 har Skattestyrelsen ændret praksis, således at salg af elevproducerede varer og ydelser er moms frit, når følgende betingelser er opfyldte:

- Salget af varerne/ydelserne er **uomgængeligt nødvendigt** for udførelsen af den momsfrie undervisning
- Salget af varerne/ydelserne tager ikke hovedsageligt sigte på at give skolen **yderligere indtægter**
- Salget af varerne/ydelserne sker **ikke i direkte konkurrence** med momspligtige virksomheder.

I relation til betingelsen om at salget af varerne/ydelserne skal være **uomgængeligt nødvendigt** for udførelsen af den momsfrie undervisning, præciserer Skattestyrelsen, at denne betingelse anses for opfyldt, når eleverne af uddannelsesmæssige årsager er aktivt involveret i leveringen/salget af varerne og ydelserne.

Det er selve leveringen af varerne/ydelserne, der skal være uomgængeligt nødvendig for, at eleverne opnår et øget udbytte af den moms fritagne undervisning. Det er således en forudsætning, at eleverne er aktivt involveret i leveringen af varerne/ydelserne, hvilket som udgangspunkt sker ved, at eleverne har kontakt til kunderne, eller undervisningen på anden måde er direkte påvirket af, at der sker leverancer til rigtige kunder. Er eleverne ikke aktivt involveret i leveringen af varer/ydelser, anses det uddannelsesmæssige formål for opnået inden leveringen foretages, og selve leveringen er så ikke uomgængeligt nødvendig for, at eleverne får et øget udbytte af undervisningen.

Skattestyrelsen giver følgende konkrete eksempler på situationer, hvor leveringen af varer/ydelser er uomgængeligt nødvendigt for udførelsen af den momsfrige undervisning:

- En frisørskoles elevers klipning af eksterne kunder
- En kosmetologskoles elevers behandling af eksterne kunder
- En produktionsskoles elevers fremstilling af trævarer, der efterfølgende sælges, når eleven er involveret i kundens ordreafgivelse, opfyldelse af kundens ønsker og/eller levering
- En bager-/konditorskoles elevers fremstilling af kager, der efterfølgende sælges, når eleven er involveret i salget af varerne

Med andre ord er det en betingelse for momsfrigørelse, at det forhold, at de elevproducerede varer og ydelser leveres til rigtige kunder er en integreret del af undervisningen, og at dette medvirker til, at kvaliteten af undervisningen øges.

I relation til betingelsen om, at salget af elevproducerede varer og ydelser ikke må ske med sigte på **yderligere indtægter**, skal der ske en vurdering af om de pågældende varer/ydelser sælges til en pris, der ikke overstiger kost-/fremstillingspris. Sker salget til priser, der ikke overstiger kost-/fremstillingspris, anses betingelsen om at skolen ikke må udføre aktiviteten med henblik på at opnå yderligere indtægter for at være opfyldt.

Endelig er det en betingelse, at salget ikke må ske **i konkurrence** med private virksomheder. Der er her tale om en konkret vurdering, som ifølge Skattestyrelsen skal ske med fokus på, at salget ikke må ske på samme professionelle måde som private erhvervsdrivende. Eksempelvis skal det klart fremgå, at de pågældende varer/ydelser er produceret af studerende, hvorfor der må forventes større fejlmargen, og at der ikke er mulighed for at reklamere herover.

Der henvises i øvrigt til Danske Erhvervsskoler og -Gymnasiers hjemmeside, hvor man under "Vejledninger og paradigmer", "Moms og lønsumsafgifter" kan finde filerne "Notat vedr. styresignal for moms af elevproducerede varer mv." og "Skema til vurdering af moms af elevproducerede varer mv.", som giver yderligere vejledning mht. hvilke vurderinger, der skal foretages for at afgøre, om nævnte betingelser er opfyldte i relation til skolens salg af elevproducerede varer og ydelser.

3.2.2 Lønsumsafgiftsmæssigt

Leverancer, der er momsfrigørelse som leverancer i nær tilknytning til momsfri undervisning, skal lønsumsafgiftsmæssigt behandles på samme måde som den undervisning, den knytter sig til. Er undervisningen lønsumsafgiftsfritaget, er leverancen i nær tilknytning hertil også fritaget for lønsumsafgift.

3.2.3 Underleverandørydelser – salg af undervisningstimer og faglig undervisning

Hvis erhvervsskolen ikke er kursusudbyder, men er underleverandør til en anden uddannelsesinstitution eller til en kursusvirksomhed, skal der tages stilling til, om den leverede ydelse er momspligtig eller momsfri.

Frem til 1. september 2015 har det været praksis, at underleverandørydelser var momspligtige, uanset om leverancen bestod i et helt undervisningsmodul eller leverance af lærertimer. Pr. 1. september 2015 har Skattestyrelsen ændret praksis på området, således at underleverandørydelser er momsfrie, forudsat at de i sig selv kan anses for at bestå i faglig undervisning.

For at afgøre den momsmæssige behandling af en underleverandørydelse, er det således nødvendigt at foretage en vurdering af ydelsens karakter.

Hvis ydelsen f.eks. består i, at erhvervsskolen skal gennemføre et undervisningsmodul for en anden skole og herunder skal planlægge forløbet, udarbejde undervisningsmateriale og gennemføre undervisningen, vil der være tale om en momsfri ydelse. Hvis underleverandørydelsen alene består i at stille lærerkræfter til rådighed for en anden skole, er ydelsen momspligtig, idet dette ikke anses som undervisning, men som levering af arbejdskraft.

Erhvervsskolen anses som udbyder af et kursus, hvis det er erhvervsskolen, der fakturerer kursisterne og i øvrigt fremgår som den leverandør, der er ansvarlig for leverancen til kursisterne. Leverer erhvervsskolen ikke sine ydelser til kursisterne, men til en anden undervisningsinstitution eller kursusvirksomhed, er erhvervsskolen underleverandør.

Vær i forbindelse med underleverandørydelser opmærksom på, om ydelsen er omfattet af momsfrigtagelsen for salg mellem offentlige uddannelsesinstitutioner inden for samme ministerium, jf. afsnit 3.5.

3.2.4 Lønsumsafgiftsmæssigt

Underleverandørydelser, der er momsfrie, vil som udgangspunkt være lønsumsafgiftspligtige, medmindre det undervisningsforløb, der leveres til, er fritaget for lønsumsafgift.

3.3 Salg af censorydelser

Salg af censorydelser anses som en leverance i nær tilknytning til undervisning. Dette medfører, at salg af censorydelser momsmæssigt skal behandles på samme måde, som den uddannelse de knytter sig til, hvilket betyder, at censorydelser typisk er momsfrie, da de knytter sig til eksamener på uddannelser, der er momsfrie.

3.3.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

Salg af censorydelser skal lønsumsafgiftsmæssigt behandles på samme måde, som den uddannelse de er knyttet til.

3.4 Gennemførelse af 10. klasseundervisning på vegne af en kommune

Med virkning fra 1. oktober 2010 kan kommunalbestyrelser indgå overenskomst med institutioner, der udbyder erhvervsuddannelser, om varetagelse af 10. klasseundervisning på vegne af kommunalbestyrelsen.

Den betaling, som erhvervsskolen modtager fra kommunen for varetagelse af 10. klasseundervisning, anses IKKE som et tilskud, men som en betaling for skolens varetagelse af undervisningen.

Skolen anses i denne situation for at levere skoleundervisning, hvilket er momsfrit.

3.4.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

Levering af skoleundervisning er som udgangspunkt lønsumsafgiftspligtigt, medmindre der modtages statstilskud til aktiviteten.

Hvis erhvervsskolen også gennemfører brobygningsdelen af 10. klasseundervisningen, er aktiviteten lønsumsafgiftsfri, da der modtages statstilskud til brobygningsdelen.

3.5 Salg til andre offentlige uddannelsesinstitutioner under UVM

Momsloven indeholder en bestemmelse, der momsfritager leverancer mellem offentlige institutioner inden for samme ministerområde.

Dette omfatter dog kun offentlige institutioner og selvejende institutioner, der er inden for den offentlige forvaltning. I henhold til den momsmæssige praksis er en institution inden for den offentlige forvaltning, når den er fuldt omfattet af både forvaltningsloven og offentlighedsloven.

Dette betyder, at erhvervsskolers leverancer til andre uddannelsesinstitutioner under Undervisningsministeriet er fritaget for moms, når begge institutioner er omfattet af både forvaltnings- og offentlighedsloven.

Erhvervsskoler er som udgangspunkt oprettet på et privatretligt grundlag, og de er kun i begrænset omfang (habilitet og tavshedspligt) omfattet af de to love. Erhvervsskoler kan vælge at blive selvejende

institutioner inden for den offentlige forvaltning – dette skal i givet fald fremgå af erhvervsskolens vedtægter. Dog er erhvervsskoler, der tidligere var amtskommunale eller som er resultatet af en eller flere sammenlægninger eller spaltninger af selvejende uddannelsesinstitutioner, der tidligere var amtskommunale, selvejende institutioner inden for den offentlige forvaltning.

Det skal fremgå af institutionens vedtægter eller direkte af den lov, institutionen er omfattet af, såfremt institutionen er inden for den offentlige forvaltning. Det anbefales, at der foretages en individuel vurdering af de skoler/uddannelsesinstitutioner, som skal levere og modtage ydelserne.

Bemærk, at professionshøjskoler og erhvervsakademier i slutningen af 2011 blev overflyttet fra Undervisningsministeriet til Uddannelsesministeriet. Dette betyder, at erhvervsskolers salg til disse uddannelsesinstitutioner ikke kan momsfrtages som salg inden for samme ministerium.

3.5.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

I forhold til lønsumsafgift har det ingen betydning, om leverancer ikke er momspligtige, fordi de sker mellem offentlige institutioner inden for samme ministerområde. Afgørende for om en aktivitet er lønsumsafgiftspligtig er således, om aktiviteten ville være lønsumsafgiftspligtig efter de "almindelige regler". Det vil sige, at det er afgørende, om den pågældende aktivitet ville være momsfrtaget efter momslovens § 13 og samtidig afgiftspligtig i henhold til lønsumsafgiftsloven.

Der skal således foretages en almindelig vurdering af afgiftspligten for lønsumsafgift, når der foretages et salg, der er momsfrtaget, fordi det foretages mellem offentlige institutioner inden for samme ministerområde.

3.6 Foredragsvirksomhed

Momslovens momsfrigtagelse for kunstnerisk virksomhed gælder som udgangspunkt også for foredragsvirksomhed.

Foredragsvirksomhed er typisk kendetegnet ved følgende:

- Aktiviteten foregår alt overvejende som envejskommunikation
- Aktiviteten foregår under forhold, der forbindes med foredrag, f.eks. et større lokale med stole i biografrækker
- Deltagerne har kun begrænset mulighed for at stille spørgsmål
- Arrangementet er typisk af kortere varighed f.eks. 2-3 timer.

Det er i visse situationer relevant at vurdere, om der er tale om en foredragsydelse eller en undervisningsydelse, idet de to aktiviteter er omfattet af forskellige momsfrigtagelser. Eksempelvis er ikke-faglig undervisning momspligtig, mens et foredrag om samme emne kan være momsfrit. Desuden kan momsfri faglig undervisning være lønsumsafgiftspligtig, mens et momsfrit foredrag er fritaget for lønsumsafgift.

3.6.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

Foredrag er fritaget for lønsumsafgift.

3.7 Udlejning af fast ejendom, lokaler og tilknyttet udstyr/faciliteter

Momsloven fritager udlejning af fast ejendom for moms. Dette omfatter både udlejning af en hel fast ejendom og udlejning af en del af ejendommen. Ved udlejning af en del af ejendommen forstås eksempelvis udlejning af et klasselokale eller udlejning af andre enkelte lokaler.

Driftsmidler og løsøregerstande, der i mindre omfang stilles til rådighed som led i udlejning af fast ejendom (lokalet), anses normalt for en integreret del af ejendommen og dermed som en del af den momsfrie udlejning. Det er dog en betingelse, at der ikke i lejekontrakten er en særskilt prisansættelse for brugsretten af de omtalte driftsmidler og løsøregerstande.

I forhold til, om mængden af driftsmidler og løsøregerstande kan anses som værende af mindre omfang eller i øvrigt kan anses som en integreret del af udlejning af fast ejendom, skal der foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

Af eksempler fra retspraksis kan det nævnes, at udlejning af edb-udstyr som led i udlejning af et edb-lokale blev anset som en integreret del af udlejning af fast ejendom, mens dette ikke var tilfældet ved udlejning af fitness-udstyr sammen med et lokale.

Se mere om udlejning af løsøregerstande i afsnit 5.5.

Det er muligt at foretage momspligtig udlejning af fast ejendom. Se afsnit 5.6 om udlejning af fast ejendom – frivillig momsregistrering.

3.7.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

Udlejning af fast ejendom er fritaget for lønsumsafgift.

3.8 Salg af uddannelsespladser til kommuner/jobcentre

Indtægter, der modtages fra kommuner/jobcentre fra salg af uddannelsespladser, som jobcentrene køber i henhold til lov om aktiv beskæftigelsesindsats anses frem til 31. december 2016 ikke som omsætning, jf. et bindende svar fra Skattestyrelsen.

Disse indtægter har derfor hidtil hverken været momspligtige eller lønsumsafgiftspligtige, og har ikke skulle medregnes som omsætning ved opgørelse af SKAT-momsbrøken.

Skattestyrelsens praksisændring, der medfører, at taxametertilskud modtaget fra UVM fra 1. januar 2017 skal anses som omsætning, medfører imidlertid, at betalinger modtaget fra kommuner/jobcentre, hvor jobcentret betaler en takst svarende til taxametertilskuddet for en uddannelsesplads, også skal anses som omsætning fra samme dato. Der er tale om momsfri omsætning, når der sker salg af uddannelsespladser på uddannelser, hvortil der også modtages taxametertilskud fra UVM. Aktiviteten er ikke lønsumsafgiftspligtig.

4 LØNSUMSAFGIFT

Er en aktivitet moms fritaget, er den som udgangspunkt lønsumsafgiftspligtig. Dog er en lang række momsfrie undervisningsaktiviteter også fritaget for lønsumsafgift.

I dette afsnit behandles typiske aktiviteter for erhvervsskoler set i forhold til lønsumsafgiften.

Den langt overvejende del af erhvervsskolernes aktiviteter er undtaget for pligten til at betale lønsumsafgift, idet der **IKKE** skal betales lønsumsafgift af følgende aktiviteter:

4.1 IKKE-lønsumsafgiftspligtige uddannelsesaktiviteter

- Folkeoplysende voksenundervisning og frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde, daghøjskoleundervisning og folkeuniversitetsvirksomhed, jf. afsnittene I, II a og III i folkeoplysningsloven, samt amatørspport i øvrigt
- Undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler og frie fagskoler, når der hertil modtages statstilskud
- Undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud
- Gymnasial undervisning
- Undervisning på musikskoler omfattet af musikloven
- Almen voksenuddannelse omfattet af lov om almen voksenuddannelse
- Arbejdsmarkedsuddannelser og enkeltfag optaget i en fælles kompetencebeskrivelse omfattet af lov om arbejdsmarkedsuddannelser mv.
- Danskuddannelse omfattet af lov om danskuddannelse til voksne udlændinge m.fl.
- Særlige kompetencegivende voksenuddannelser omfattet af lov om videregående uddannelse (videreuddannelsessystemet) for voksne
- Erhvervsrettet uddannelse omfattet af lov om åben uddannelse (erhvervsrettet voksenuddannelse) mv.
- Uddannelser omfattet af universitetsloven
- Uddannelser omfattet af lov om videregående kunstneriske uddannelsesinstitutioner
- Uddannelser omfattet af lov om maritime uddannelser
- Uddannelser omfattet af lov om erhvervsakademiuddannelser og professionsbacheloruddannelser
- Uddannelser omfattet af lov om autorisation af sundhedspersoner og om sundhedsfaglig virksomhed
- Uddannelser omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse
- Uddannelser omfattet af lov om produktionsskoler

Som følge af praksisændringen, der medførte at taxametertilskud fra 1. januar 2017 skulle anses som momsfri omsætning, blev lønsumsafgiftsloven ændret med henblik på at sikre, at denne praksisændring ikke ville udløse en pligt til at afregne lønsumsafgift af de taxameterfinansierede undervisningsaktiviteter. Ændringen af lønsumsafgiftsloven vedrørte udover erhvervsskoler bl.a. professionshøjskoler. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget medførte lovændringen, at professionshøjskolerne blev generelt fritaget for lønsumsafgift, også for deres momsfrie indtægtsdækkede virksomhed. Eftersom lønsumsafgiftsfritagelsen, der er gældende for erhvervsskoler, er formuleret på samme måde som fritagelsen for professionshøjskoler, er der rigtig gode argumenter for, at erhvervsskoler på tilsvarende vis er generelt fritaget for lønsumsafgift af alle aktiviteter.

Eftersom denne fortolkning alene følger af lovbemærkningerne og ikke fremgår utvetydigt af selve lovændringen eller af Skattestyrelsens vejledninger, kan det imidlertid ikke afvises, at styrelsen ikke er enig i, at lønsumsafgiftsfritagelsen omfatter alle en erhvervsskoles aktiviteter, men vil mene at fritagelsen kun omfatter de aktiviteter, der vedrører uddannelser omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse.

4.2 Andre IKKE-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter

- Momspligtige aktiviteter
- Udlejning af fast ejendom eller dele af ejendommen
- Foretagsvirksomhed.

Som tidligere omtalt skal der heller ikke betales lønsumsafgift af aktiviteter, der alene er finansieret ved tilskud. Det vil sige hvor, der ikke er en direkte sammenhæng mellem betalingen af tilskud og leverancen.

4.3 Undervisning af udenlandske elever fra ikke-EØS-lande og aktiverede

I forhold til undervisning af elever fra ikke-EØS-lande (f.eks. elever fra Kina) skal det bemærkes, at Undervisningsministeriet har oplyst, at deltagerbetalingen fra elever fra ikke-EØS-lande, der følger en uddannelse og selv betaler taxameterdelen, ikke skal betragtes som indtægtsdækket virksomhed. Det kan heraf udledes, at disse elever ifølge Undervisningsministeriet skal sidestilles med andre elever, der er finansieret af taxametertilskud, på trods af at de selv betaler taxameterdelen.

Idet undervisning af elever fra ikke-EØS-lande og af aktiverede personer behandles som ordinære undervisningsaktiviteter, er disse aktiviteter moms- og lønsumsafgiftsfrie, når eleverne deltager på uddannelser, hvor der for "almindelige" elever modtages taxametertilskud fra UVM.

Også aktiverede behandles som nævnt som almindelige elever. Den eneste forskel er, at taxametertilskuddet opkræves hos en kommune eller et jobcenter og ikke hos UVM. UVM yder således også momskompensation for disse elever.

Som nævnt i afsnit 3.8 anses betalinger, der modtages fra jobcentre, og hvor jobcentret betaler en takst svarende til taxametertilskuddet for køb af en uddannelsesplads, som omsætning fra 1. januar 2017. Det samme må dermed gælde for betalinger modtaget fra elever fra ikke-EØS-lande.

4.4 Erhvervsskolers aktiviteter i forhold til lønsumsafgift

4.4.1 Undervisningsaktiviteter – udelukkende finansieret af tilskud fra UVM

Fra 1. januar 2017 anses taxametertilskud modtaget fra UVM som omsætning. Aktiviteten finansieret af taxametertilskud er herefter momsfri og fritaget for lønsumsafgift.

Ofte er tilskud modtaget fra offentlige myndigheder ikke betaling for en konkret leverance til myndigheden. Dette er dog ikke altid gældende, jævnfør den ændrede praksis fra 1. januar 2017 vedrørende taxametertilskud. Det må derfor i forhold til hvert enkelt tilskud vurderes om, der er tale om betaling for en konkret modydelse til den pågældende myndighed.

4.4.2 Undervisningsaktiviteter – delvist finansieret af tilskud og delvist ved deltagerbetaling

Deltagerbetalingen anses som betaling for en leverance til deltageren. Er der tale om betaling for momsfri undervisning, er undervisningen som udgangspunkt **i sin helhed** en lønsumsafgiftspligtig aktivitet.

Aktiviteten er lønsumsafgiftspligtig, medmindre der er tale om en aktivitet, der er fritaget for afgift ifølge lønsumsafgiftsloven, se nærmere herom i afsnit 4.1.

Er deltagerbetalingen en særskilt betaling for forplejning, er betalingen momspligtig.

4.4.3 Undervisningsaktiviteter, drevet under reglerne om indtægtsdækket virksomhed

Erhvervsskolernes undervisning er typisk faglig undervisning, der som udgangspunkt er momsfri. Hvis undervisningen udbydes med gevinst for øje (kursusvirksomhed) **og** undervisningen primært er rettet mod virksomheder og institutioner mv. er undervisningen dog momspligtig, jf. afsnit. 5.1 om kursusvirksomhed. Er aktiviteten momspligtig, er den ikke lønsumsafgiftspligtig.

Er den faglige undervisning ikke drevet med gevinst for øje, eller er undervisningen ikke primært rettet mod virksomheder og institutioner, er undervisningen momsfri. Undervisningen er herefter som

udgangspunkt lønsumsafgiftspligtig, medmindre aktiviteten er fritaget for afgift i lønsumsafgiftsloven. Se nærmere herom i vejledningens afsnit 4.1.

Bemærk, at kompetencegivende undervisning (se afsnit 3.1.) altid er momsfri, også uanset om undervisningen udbydes i kursusform. Undervisningen er herefter som udgangspunkt lønsumsafgiftspligtig, medmindre aktiviteten er fritaget for afgift i lønsumsafgiftsloven. Se nærmere herom i vejledningens afsnit 4.1.

Er der tale om undervisning, som ikke er skolemæssig eller faglig undervisning i momslovens forstand, vil aktiviteten ikke være omfattet af momsfrigtagelsen om undervisning og derfor være momspligtig og dermed ikke lønsumsafgiftspligtig.

4.5 Andre aktiviteter end undervisningsaktiviteter

Som udgangspunkt er alle salg momspligtige. Som det fremgår af denne vejledning, indeholder momsloven dog en række momsfrigtagelser. Den overvejende del af de aktiviteter, der er momsfrigtaget, er i stedet lønsumsafgiftspligtige.

Visse salg af varer mv., der sker i nær tilknytning til salg af momsfri undervisning, herunder salg af elevproducerede varer og ydelser under visse betingelser, er omfattet af momsfrigtagelsen og skal derfor lønsumsafgiftsmæssigt behandles på samme måde, som den undervisning de knytter sig til, jf. afsnit 3.2.

Har erhvervsskolen andre aktiviteter end undervisningsaktiviteter, skal disse vurderes særskilt i forhold til hhv. moms- og lønsumsafgiftsloven.

5 MOMSPLIGTIGE AKTIVITETER

Alt salg er momspligtigt, medmindre salget er omfattet af en momsfrigørelse.

Ligesom i de foregående afsnit omfatter dette afsnit kun aktiviteter, hvor der foretages et salg. Foretages der ikke et salg, er aktiviteten ikke omfattet af hverken moms- eller lønsumsafgiftsloven, og aktiviteten vil af denne grund ikke være momspligtig eller lønsumsafgiftspligtig.

En erhvervsskole er forpligtet til at lade sig registrere for moms og opkræve moms, hvis skolen har en samlet momspligtig omsætning (ikke overskud) på over 50.000 kr. årligt (dvs. over en 12 måneders periode). Det er således ikke den enkelte aktivitet, der skal overstige grænsen, men hele skolens samlede momspligtige salg.

5.1 Kursusvirksomhed

Det er nødvendigt at skelne mellem kursusvirksomhed og levering af undervisningsydelser. I princippet driver en erhvervsskole kursusvirksomhed, når erhvervsskolen er udbyder af et kursus, og erhvervsskolen bærer den økonomiske risiko forbundet hermed. Sælger erhvervsskolen undervisningsydelser til en kursusvirksomhed, driver erhvervsskolen ikke selv kursusvirksomhed, men er blot underleverandør.

Som omtalt i afsnit 3.1 omfatter momsfrigørelsen vedrørende faglig undervisning ikke salg af kurser udbudt af kursusvirksomheder,

- der drives med gevinst for øje, **og**
- som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.

Først og fremmest skal det vurderes, om der er tale om **faglig undervisning**. Ikke-faglig undervisning er ikke omfattet af momslovens fritagelsesbestemmelse og er derfor momspligtig. Ved vurderingen af, om der er tale om faglig undervisning, er det afgørende, om eleverne/kursusdeltagerne opnår viden, som de skal anvende erhvervsmæssigt. Undervisning vil derfor være faglig undervisning, når den udføres over for elever/kursister, der skal anvende den opnåede viden erhvervsmæssigt. Omvendt vil det ikke være faglig undervisning, når den udføres over for elever/kursister, der ikke skal anvende den opnåede viden erhvervsmæssigt. Vurderingen foretages ikke i forhold til den enkelte elev/kursusdeltager, men i forhold til hvem **det samlede kursus er rettet mod**.

Hvis der er tale om faglig undervisning, og betingelserne om gevinst for øje og at kurset er rettet mod virksomheder og institutioner også er opfyldt, er erhvervsskolens kursusvirksomhed momspligtig.

Vær opmærksom på at kompetencegivende undervisning ikke kan drives som kursusvirksomhed i momslovens forstand og derfor vil være momsfrit, uanset om det udbydes med gevinst for øje og er rettet mod virksomheder og institutioner. Se nærmere om definition af kompetencegivende undervisning i afsnit 3.1.

Skattestyrelsen var tidligere af den holdning, at en selvejende institution, ikke kunne anses for at drive en aktivitet/kursusvirksomhed med gevinst for øje.

Vestre Landsret har den 12. maj 2010 afsagt dom (SKM2010.382.VLR) i en sag om den momsmæssige behandling af en erhvervsskoles kursusaktiviteter. Dommen fastslår, at erhvervsskolens salg af erhvervsrelateret kursusvirksomhed er momspligtigt, idet aktiviteten drives med gevinst for øje. Der skal som følge heraf betales moms af indtægterne fra aktiviteten, og skolen slipper samtidig for at betale lønsumsafgift af aktiviteten.

Det betyder, at kursusaktivitet, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv., er momspligtig – også for erhvervsskoler.

5.1.1 Begrebet "gevinst for øje"

Der er kun momspligt for kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje. Det betyder, at erhvervsskoler skal vurdere, om skolens kursusvirksomhed drives med det formål at indtjene et overskud.

Når en erhvervsskole driver kursusvirksomhed i momslovens forstand, og kursusvirksomheden drives med henblik på at skabe en gevinst/et overskud, der kan bruges til gavn for skolens øvrige aktiviteter, vil skolen blive anset for at drive kursusvirksomhed med gevinst for øje.

Det er vigtigt at holde sig for øje, at det ikke er det enkelte kursus, der skal vurderes i forhold til, om det udbydes med gevinst for øje, men at det afgørende er, om erhvervsskolens samlede kursusvirksomhed drives med gevinst for øje.

5.1.2 Deltagerkredsen – virksomheder og institutioner mv.

Desuden skal det enkelte kursus primært være rettet mod virksomheder og institutioner mv. for at være momspligtigt.

Dette vil være tilfældet, hvis målgruppen for kurset er virksomheder og institutioner. Det er ikke afgørende, om det faktisk er privatpersoner eller virksomheder/institutioner, der køber kurset, men hvem det er rettet mod – hvem der forudsættes at skulle betale for kurset. Det vil typisk fremgå af udbudsmaterialet, hvem et kursus er rettet mod.

Da erhvervsskolen ofte ikke vil kende den faktiske deltagerkreds på det tidspunkt, hvor kurset udbydes, må erhvervsskolen selv foretage et skøn over, om den endelige deltagerkreds vil være privatpersoner eller virksomheder og institutioner.

Deltagerkredsen vil være den personkreds, der køber kurset, dvs. dem fakturaen er udstedt til, og som afholder udgifterne. F.eks. kan et uddannelsescenters levering af kurser til jobcentre, hvor deltagerkredsen er arbejdsledige, være momspligtig, da det er jobcentret, der betaler for kurset.

Bemærk, at foreninger ikke er omfattet af begrebet "virksomheder og institutioner mv." i momslovens bestemmelse medmindre foreningen anses for at være erhvervsdrivende. Dette betyder, at salg af kurser til fagforeninger og a-kasser som udgangspunkt er momsfrit.

5.1.3 Underleverandør

Hvis erhvervsskolen ikke er kursusudbyder, men er underleverandør til en kursusvirksomhed, skal erhvervsskolen foretage en vurdering af om den leverede ydelse er momspligtig eller momsfri. Se nærmere i afsnit 3.2.3.

5.1.4 Coaching

Coaching anses for at være virksomheds- og personalerådgivning, hvilket er en momspligtig ydelse.

Coaching anses ikke som værende skolemæssig undervisning, faglig uddannelse eller undervisning med et erhvervsmæssigt sigte.

5.2 Salg af undervisnings-/lærertimer

Salg af arbejdskraft er momspligtigt.

Hvis erhvervsskolen leverer lærertimer til en anden uddannelsesinstitution eller en privat kursusvirksomhed, der selv udarbejder, udbyder og er faglig ansvarlig for kurset, er erhvervsskolens salg af lærertimer til udbyderen momspligtigt. Der skal sondres mellem salg af lærertimer og salg af egentlige undervisningsydelser.

Vær opmærksom på reglen om, at leverancer mellem institutioner under UVM ikke er momspligtige, se nærmere herom i afsnit 3.5.

Se endvidere om underleverandørydelser i afsnit 3.2.3.

5.3 Konsulentydelse

Konsulentydelse er momspligtig.

For erhvervsskolers leverancer af konsulentydelse er det dog vigtigt at vurdere, om der reelt er tale om en momspligtig konsulentydelse eller en undervisningsydelse, der muligvis er momsfri.

Tvivlen med hensyn til, om der er tale om salg af en konsulentydelse eller salg af undervisning, opstår typisk i de situationer, hvor erhvervsskolens kunde er meget specifik i forhold til, hvilket emne skolen skal beskæftige sig med.

Traditionelt er konsulentydelse karakteriseret ved, at der udføres en specifik opgave for kunden. Dette kan være udførelse af analyser og udarbejdelse af løsningsforslag til konkrete problemstillinger i kundens virksomhed, men også levering af arbejdskraft til en opgave, som kunden ikke selv har ressourcer til at løse.

Dette omfatter f.eks. også situationer, hvor erhvervsskolen leverer lærerkræfter til et kursus, hvor kunden selv er ansvarlig for det faglige indhold.

I en undervisningssituation er formålet ikke at komme med løsningsforslag til konkrete problemstillinger, men derimod at tilføre kunden viden om et fastsat emne. Er der tale om en undervisningsydelse, skal det vurderes, om ydelsen er momspligtig, jf. afsnit 5.1.

5.4 Salg af varer, herunder elevproducerede varer, skrot mv.

Salg af varer er momspligtig. Mange erhvervsskoler har f.eks. salg af kaffe, slik og sodavand fra automater, salg af bøger og kontorartikler, salg af kopi-/printkort, salg og udlejning af pc'er, salg fra café samt salg af elevproducerede varer.

Landsskatteretten har i en række afgørelser fra december 2007 og senere vurderet, hvilke leverancer der kan anses for leveret i nær tilknytning til momsfri undervisning, og som derfor skal behandles på samme måde moms- og lønsumsafgiftsmæssigt som den undervisning, salget er knyttet til.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelser, at salg af varer og undervisningsmaterialer af generel karakter til elever er momspligtig. Dette omfatter salg af lærebøger, diverse kontorartikler, kopikort, regnemaskiner, værktøj mv. Disse salg anses altså ikke for at ske i nær tilknytning til momsfri undervisning og er derfor momspligtige.

5.4.1 Salg af elevproducerede varer

Salg af elevproducerede varer og ydelser, herunder bl.a. legehuse, trapper mv., opsætning af tagrender til elever og til tredjemand er som udgangspunkt momspligtig. Dog er salg til den enkelte elev af egen svendeproe momsfritaget.

Fra 2019 har Skattestyrelsen ændret praksis, således at salg af elevproducerede varer og ydelser er momsfrit som leverancer i nær tilknytning til momsfri undervisning, når visse betingelser er opfyldte. Se nærmere herom i afsnit 3.2.1.

5.4.2 Salg af driftsmidler og inventar

Der skal opkræves moms ved salg af driftsmidler og inventar, forudsat at der i forbindelse med erhvervsskolens køb heraf har været ret til helt eller delvist momsfradrag via Skattestyrelsen. Det er underordnet, om erhvervsskolen har udnyttet denne ret til momsfradrag via Skattestyrelsen. Det afgørende er, at der har været ret til (mulighed for) momsfradrag via Skattestyrelsen.

Salg af driftsmidler og inventar, der alene har været anvendt i den momsfrie undervisning, og hvor der derfor ikke har været ret til fradrag for moms ved købet, skal ske momsfrit. Har aktivet helt eller delvist været anvendt til momspligtige aktiviteter, eksempelvis produktion af (elevproducerede) varer, der er

solgt med moms, eller leverance af momspligtige ydelser, skal erhvervsskolen opkræve moms ved salget.

5.4.3 Salg af metalskrot

Nogle erhvervsskoler sælger overskydende metal/skrot f.eks. zink-rester fra udarbejdelse af tagrender på VVS-uddannelsen.

Salg af skrot/metalrester, der alene har været anvendt i den momsfrie undervisning, skal ske momsfrit. Har metallet også været anvendt til produktion af (elevproducerede) varer, der er solgt med moms, er salget momspligtigt, men skolen skal ikke opkræve moms.

Fra 1. juli 2012 er der indført omvendt betalingspligt ved salg af metalskrot til danske virksomheder (f.eks. en dansk skrothandler). Det betyder, at skolen ikke skal opkræve moms ved salg af metalskrot, men i stedet skal udstede en faktura uden moms, der er påført en tekst om, at køber skal afregne moms. Værdien af salget skal skolen indberette i momsangivelsens rubrik C.

5.5 Udlejning af løsøregenstande, herunder pc-udlejning til eleverne

Udlejning af løsøregenstande er momspligtig. Dette omfatter f.eks., hvis erhvervsskolen udlejer it-udstyr, AV-udstyr, driftsmidler og inventar mv.

Erhvervsskolen skal således opkræve moms, når der udlejes pc'ere til de studerende. Er der tale om udlejning af pc'ere, der indeholder programmel, der er specifikt og nødvendigt for at følge uddannelsen, skal det dog overvejes, om udlejningen er momsfri som udlejning i nær tilknytning til momsfri undervisning.

Opkræves et depositum i forbindelse med udlejning, behandles depositummet momsmæssigt på samme måde, som den udlejning det er knyttet til. Er der opkrævet moms af depositummet, reguleres/krediteres den tidligere opkrævede moms, når depositummet tilbagebetales.

Sker der udlejning af it-udstyr i forbindelse med udlejning af et lokale, vil der være mulighed for, at udlejningen af udstyret indgår som en bi-ydelse til lokaleudlejning og derfor skal behandles på samme måde som lokaleudlejningen. Se afsnit 3.7 og 5.6 om den momsmæssige behandling af lokaleudlejning.

5.6 Udlejning af fast ejendom – frivillig momsregistrering

Som nævnt i afsnit 3.7, er udlejning af fast ejendom momsfri. I forbindelse med udlejning til erhvervslejemål (ikke boligformål) har udlejer dog mulighed for at ændre dette, så udlejningen bliver momspligtig. Dette sker ved at ansøge Erhvervsstyrelsen om en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Den frivillige momsregistrering kan begrænses til bestemte arealer, hvilket vil sige, at den frivillige registrering ikke nødvendigvis skal omfatte en hel ejendom, men kan begrænses til udvalgte arealer/lokaler.

Udlejningen af skolens lokaler anses momsmæssigt som indtægtsdækket virksomhed, hvilket betyder, at UVM ikke yder momskompensation for den del af skolens omkostninger, der kan henføres hertil. Det kan derfor være en fordel at foretage momspligtig udlejning, da der herved opnås ret til at fradrage købsmoms via Skattestyrelsen, ligesom det vil øge skolens mulighed for at få godtgjort energifgifter.

6 HANDEL MED UDLANDET

I de fleste tilfælde skal salg til udlandet ske uden dansk moms. Modsat skal der i langt de fleste tilfælde beregnes erhvervsmoms af køb fra udlandet.

Dette afsnit er relevant for de erhvervsskoler, der køber varer f.eks. bøger, maskiner, materialer til undervisningen mv. og ydelser uden for Danmark, eller som sælger varer eller ydelser til kunder uden for Danmark. I forbindelse med handel med udlandet er det nødvendigt at skelne mellem, om der handles med varer eller ydelser, idet den momsmæssige behandling afhænger af dette.

Dette afsnit beskriver også, hvorledes handlen med udlandet skal oplyses på momsangivelsen, og hvilke andre oplysninger SKAT skal have, samt hvilke konti, dette kræver i bogføringen.

6.1 Handel med varer

6.1.1 Salg af varer

Salg af varer er momspligtigt, og erhvervsskolen skal derfor som udgangspunkt opkræve 25 % moms ved salget. Under visse betingelser kan et varesalg imidlertid ske uden opkrævning af moms.

Bemærk, at varesalg til udlandet, som sker uden pålæg af dansk moms er momspligtig omsætning. Populært sagt sker salget blot med en momsprocent på 0 % i stedet for de normale 25 %. Som følge heraf skal omsætningen medtages som momspligtig omsætning i tælleren ved opgørelse af SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten, jf. afsnit 7.2.2.

6.1.1.1 Varesalg til et andet EU-land

Ved salg af varer til et andet EU-land kan erhvervsskolen sælge momsfrit, når følgende betingelser alle er opfyldt:

- Køber er momsregistreret i et andet EU-land
- Købers momsnummer påføres fakturaen
- Fakturaen påføres oplysning om, at salget er "Zero-rated"
- Varen overføres til et andet EU-land (ikke nødvendigvis købers land).

Det er vigtigt, at skolen sikrer sig, at varen faktisk har forladt Danmark og er blevet overført til et andet EU-land. Dette kan f.eks. være i form af dokumentation for transporten.

Herudover har skolen pligt til at verificere, at det momsnummer, som kunden har udleveret, er gyldigt, og at det tilhører kunden. Dette kan ske via dette link:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=da.

Ved salg af varer til et andet EU-land uden opkrævning af moms skal værdien af varesalget angives på momsangivelsens **rubrik B-varer - indberettes til "EU-salg uden moms"**. Endvidere skal der hver måned indsendes oplysninger til EU-salg uden moms (tidligere kaldet listeangivelse) til Skattestyrelsen med angivelse af, hvilke momsnumre der er solgt til i perioden. Under visse betingelser kan der opnås tilladelse til at indrapportere oplysninger til EU-salg uden moms kvartalsvist.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at værdien af salget af varer uden moms til andre EU-lande fremgår af en speciel konto. Erhvervsskolen bør således anvende en særlig konto "*Konto for EU-vareleverancer*", hvis erhvervsskolen har salg af varer til andre EU-lande. Det er dog tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

6.1.1.2 Varesalg til et land uden for EU

Ved salg af varer til et land uden for EU kan erhvervsskolen sælge momsfrit, når følgende betingelser er opfyldt:

- Varen udføres af EU (eksporteres)
- Erhvervsskolen skal være i besiddelse af dokumentation for udførelsen, typisk i form af udførselsdokumentation.

Det skal bemærkes, at købers momsregistreringsforhold er underordnet i denne situation. Det er således uden betydning, om køber er en virksomhed, en privatperson eller andet.

Værdien af momsfrit varesalg til lande uden for EU skal angives i **rubrik C** på momsangivelsen til Skattestyrelsen.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto. Erhvervsskolen bør anvende en særlig konto "*Konto for eksport mv.*", hvis erhvervsskolen har salg af varer til lande uden for EU. Det er dog tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

6.1.2 Køb af varer

Ved køb af varer fra udlandet har erhvervsskolen pligt til at beregne enten erhvervelsesmoms eller importmoms afhængigt af, om varekøbet sker fra et andet EU-land eller fra et land uden for EU.

6.1.2.1 Varekøb fra et andet EU-land

Erhvervsskolen kan købe varer fra et andet EU-land, uden der er opkrævet moms, men skal til gengæld selv beregne erhvervelsesmoms. Erhvervsskolen er forpligtet til at beregne erhvervelsesmoms på alle varekøb fra andre EU-lande. Sælger skal undlade at opkræve lokal moms, når følgende betingelser er opfyldt:

- Erhvervsskolen udleverer sit momsnummer til sælger
- Varen overføres fra et EU-land til erhvervsskolen i Danmark.

Erhvervelsesmomsen beregnes som 25 % af varens værdi. Erhvervelsesmomsen skal betales til Skattestyrelsen via momsangivelsen. Dette sker ved angivelse af beløbet i momsangivelsens felt "*Moms af varekøb i udlandet (både EU og tredjelande)*".

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto. Erhvervsskolen bør anvende en særlig konto "*Konto for moms af varer købt fra udlandet*", hvis erhvervsskolen har køb af varer fra andre EU-lande. Det er tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

Selve værdien af varekøb fra andre EU-lande skal angives i momsangivelsens **rubrik A – varer, Værdien uden moms af varekøb...** Bemærk, at dette kun omfatter værdien af varekøb fra EU-lande og ikke værdien af købet af varer fra lande uden for EU.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto "*Konto for EU-erhvervelser af varer*". Det er tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

Den beregnede erhvervelsesmoms betragtes også som en købsmoms, og der er derfor mulighed for at få refunderet erhvervelsesmomsen i henhold til de almindelige regler for momsfradrag via Skattestyrelsen og/eller momskompensation via UVM.

6.1.2.2 Varekøb fra et land uden for EU

Når erhvervsskolen køber varer fra et land uden for EU, vil det ske uden opkrævning af moms, men erhvervsskolen har pligt til at afregne importmoms.

Importmomsen beregnes som 25 % af varens værdi. Importmomsen skal betales til Skattestyrelsen via momsangivelsen. Dette sker ved angivelse af beløbet i momsangivelsens felt "*Moms af varekøb i udlandet (både EU og tredjelande)*". Importmomsen, der skal afregnes til Skattestyrelsen, fremgår også af den importspecifikation, som skolen vil modtage fra Skattestyrelsen, når skolen importerer varer.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto. Erhvervsskolen bør anvende en særlig konto "*Konto for moms af varer købt fra udlandet*", hvis

erhvervsskolen har køb af varer fra andre lande end Danmark. Det er dog tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

Den beregnede importmoms betragtes også som en købsmoms, og der er derfor mulighed for at få refunderet importmomsen i henhold til de almindelige regler for momsfradrag via Skattestyrelsen og/eller momscompensation via UVM.

6.2 Handel med ydelser

Momslovens regler om den momsmæssige behandling af køb eller salg af ydelser i forbindelse med udlandet er komplekse. Det nedenfor anførte er derfor ikke udtømmende, men er alene en kort omtale af udvalgte områder, der kan være relevante for erhvervsskolen.

6.2.1 Salg af ydelser

6.2.1.1 Salg af konsulent-/rådgivningsydelser

Sælger erhvervsskolen konsulent-/rådgivningsydelser til en virksomhed i et **andet EU-land**, skal salget ske uden opkrævning af moms. Som "virksomhed" anses alle, der foretager levering mod vederlag, uanset om salget er momspligtigt eller momsfrit. Dette kan således også omfatte uddannelsesinstitutioner. Betegnelsen "*reverse charge*" eller lign. skal fremgå af fakturaen. "*Reverse charge*" betyder omvendt betalingspligt, og refererer til, at køberen skal beregne erhvervsessmoms i sit eget land.

Værdien af salget af konsulent-/rådgivningsydelser til andre EU-lande skal angives i momsangivelsens **rubrik B – ydelser, Værdien af visse ydelsessalg...** Endvidere skal der hver måned indsendes oplysninger til EU-salg uden moms (tidligere kaldet listeangivelse) til Skattestyrelsen med angivelse af, hvilke momsnumre der er solgt til i perioden. Under visse betingelser kan der opnås tilladelse til at indrapportere oplysninger til EU-salg uden moms kvartalsvist.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto. Erhvervsskolen bør således anvende en særlig konto "*Konto for EU-leverancer af ydelser med omvendt betalingspligt*", hvis erhvervsskolen har salg af ydelser til andre EU-lande med *reverse charge*/omvendt betalingspligt. Det er tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

Sælges ydelsen til en kunde i **et land uden for EU**, skal salget ske uden opkrævning af moms, medmindre kunden overvejende anvender ydelsen her i landet.

Værdien af disse salg af ydelser skal angives i **rubrik C** på momsangivelsen til Skattestyrelsen. Erhvervsskolen bør anvende en særlig konto "*Konto for eksport mv.*", hvis erhvervsskolen har salg af ydelser til lande uden for EU. Det er tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

6.2.1.2 Salg af (momspligtige) undervisningsydelser

Frem til 1. januar 2016 blev momspligtig undervisning anset for at blive leveret dér, hvor undervisningen faktisk blev udført. Dette var gældende, uanset kursets varighed og uanset hvor kunden kom fra. Dette medførte, at der altid skulle opkræves dansk moms, hvis et momspligtigt kursus blev afviklet i Danmark.

Fra 1. januar 2016 ændrede Skattestyrelsen praksis på dette område. Dette medfører, at der herefter skal skelnes mellem kurser af kortere sammenhængende varighed og kurser af længere varighed. Kurser af kortere varighed skal herefter fortsat behandles på den måde, der også har været gældende før 1. januar 2016, mens den momsmæssige behandling af kurser af længere varighed ændres.

I det følgende beskrives reglerne, der gælder fra 1. januar 2016. Jævnfør ovenfor er beskrivelsen i afsnittet "Salg af kurser af kortere varighed" gældende for alle kurser, der blev udbudt før 1. januar 2016.

Salg af kurser af kortere sammenhængende varighed

"Kurser af kortere sammenhængende varighed" omfatter kursusforløb af kortere varighed, svarende til hvad der er normalt ved f.eks. konferencer og seminarer.

Skattestyrelsen har ikke oplyst en præcis grænse for, hvor mange kursusdage et korterevarende kursus må omfatte. Dog har Skattestyrelsen oplyst, at eksempelvis et kursus på fem sammenhængende hverdage anses som et korterevarende kursus.

Som det fremgår, skal der være tale om et "sammenhængende" kursusforløb. Dette betyder som udgangspunkt, at kursusforløbet ikke må være afbrudt af mellemliggende fridage. Dog medfører mellemliggende weekenddage eller helligdage ikke, at kursusforløbet anses for afbrudt. Eksempelvis er et kursusforløb på 3 dage, hvor der undervises én dag hver uge ikke et sammenhængende kursusforløb.

Når erhvervsskolen optræder som kursusvirksomhed og udbyder kurser af kortere varighed, skal salget momses i det land, hvor ydelsen præsteres, dvs. hvor kurset gennemføres. Afholdes kurset i Danmark, skal ydelsen derfor pålægges dansk moms (medmindre ydelsen er momsfristaget), uanset hvor kunden kommer fra. Udføres undervisningen i f.eks. Sverige, skal ydelsen pålægges svensk moms afhængig af de svenske momsregler, uanset om al forberedelse er foregået i Danmark. Dette kan så medføre, at erhvervsskolen skal registreres for moms i Sverige.

Momsen afhænger derfor af momsreglerne i det land, hvor undervisningsydelsen udføres. Det er som udgangspunkt erhvervsskolen, der har pligt til at afregne salgsmoms og derfor skal momsregistreres i det pågældende land. Mange EU-lande har dog regler om omvendt betalingspligt bl.a. for undervisningsydelser, hvilket betyder, at kunden får en regning uden moms, hvorefter kunden skal beregne erhvervs-moms og afregne denne til de lokale myndigheder. Erhvervsskolen bør undersøge, hvad der er gældende i de lande, hvor erhvervsskolen gennemfører kurser, herunder om skolen bliver registreringspligtig i det pågældende land.

Ved salg af undervisningsydelser, der præsteres i **lande uden for EU**, bør erhvervsskolen tilsvarende undersøge momsreglerne i det pågældende land.

I de tilfælde hvor erhvervsskolens leverance alene består af lærerkræfter, og erhvervsskolen ikke er ansvarlig for det faglige indhold, skal salget behandles på samme måde som salg af konsulent-ydelser, se afsnit 5.2 og 5.3.

Salg af længerevarende kurser samt ikke-sammenhængende kurser mv.

Følgende undervisningsaktiviteter skal behandles efter reglerne beskrevet i dette afsnit:

- Undervisningsforløb af længere sammenhængende varighed, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer,
- Et ikke-tidsmæssigt sammenhængende undervisningsforløb
- Undervisning af blot én enkelt person, eller
- Undervisning af én enkelt virksomheds medarbejdere i denne virksomheds lokaler.

"Kurser af længere varighed" omfatter således kurser med en varighed, der ligger udover hvad der kan anses som almindeligt ved f.eks. konferencer og seminarer. Skattestyrelsen har ikke oplyst en præcis grænse for, hvor mange kursusdage, der medfører at et kursus er længerevarende. Dog har Skattestyrelsen oplyst, at eksempelvis et kursus på 11 hverdage i træk anses som et længerevarende kursus.

Undervisningsaktiviteter nævnt i dette afsnit, som sælges til virksomheder og andre afgiftspligtige personer, skal momses i købers land. Dette betyder, at erhvervsskolen skal opkræve moms ved salg til danske kunder, mens salget til udenlandske kunder skal ske uden opkrævning af dansk moms.

Ved salg til EU-kunder skal skolen på fakturaen påføre kundens momsnummer og en tekst om reverse charge. Herudover skal skolen medtage værdien af salget i momsangivelsens **rubrik B – ydelser**,

Værdien af visse ydelsessalg... Endvidere skal skolen medtage salget i rapporteringen til EU-salg uden moms (tidligere kaldet listeangivelse).

Ved salg til kunder i **et land uden for EU**, skal faktureringen ske uden pålæg af moms. Der er ikke som ved salg til EU-kunder krav om særlige oplysninger på fakturaen. Værdien af salget skal i denne situation angives i **rubrik C** på momsangivelsen til Skattestyrelsen.

6.2.2 Køb af ydelser

Køber erhvervsskolen ydelser i udlandet og modtager en faktura uden moms, er det som hovedregel erhvervsskolens pligt at beregne erhvervelsesmoms af købet og afregne denne moms til Skattestyrelsen.

Pligten til at beregne erhvervelsesmoms omfatter bl.a. køb af:

- Konsulent-/rådgivningsydelser
- Arbejdskraft (f.eks. køb af undervisningstimer, hvor erhvervsskolen er faglig ansvarlig)
- Elektroniske ydelser leveret via internettet (f.eks. downloads og adgang til databaser).

Erhvervelsesmomsen beregnes som 25 % af ydelsens værdi. Erhvervelsesmomsen skal betales til Skattestyrelsen via momsangivelsen. Dette sker ved angivelse af beløbet i momsangivelsens felt **"Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt"**.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto. Erhvervsskolen bør anvende en særlig konto *"Konto for moms af ydelseskøb fra udlandet med omvendt betalingspligt"*, hvis erhvervsskolen har køb af ydelser fra andre EU-lande med omvendt betalingspligt. Det er tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

Selve værdien af ydelseskøb fra andre EU-lande skal angives i momsangivelsens **rubrik A – ydelser. Værdien uden moms af ydelseskøb ...** Bemærk, at dette ikke gælder værdien af ydelseskøb fra lande uden for EU.

Ifølge bekendtgørelsen til momsloven kræves det, at disse beløb fremgår af en speciel konto *"Konto for ydelseskøb fra andre EU-lande med omvendt betalingspligt"*. Det er tilstrækkeligt, hvis den tilsvarende oplysning kan dannes vha. momskoder eller lignende.

Der er mulighed for at få refunderet den beregnede erhvervelsesmoms som købsmoms i henhold til de almindelige regler for momsfradrag via Skattestyrelsen og/eller momskompensation via UVM.

7 FRADRAGSRET FOR MOMS

Fradragsret via Skattestyrelsen er betinget af, at indkøbet anvendes til momspligtige formål, mens refusion af moms via UVM tilsvarende er betinget af, at indkøbet anvendes til UVM-formål. På fællesomkostninger kan der som hovedregel opnås et delvist fradrag fra Skattestyrelsen og en delvis kompensation fra UVM. Hvis erhvervsskolen har momsfri IDV eller projektaktiviteter finansieret af tilskud fra andre end UVM, skal der tages stilling til, om der skal være en mindre egenfinansiering af moms på fællesomkostninger.

7.1 Køb – mulighed for momsfradrag (Skattestyrelsen) og momskompensation (UVM)

Når erhvervsskolen foretager et indkøb, og der er moms på købsfakturaen, skal der tages stilling til, om:

- momsen kan godtgøres/fradrages via momsangivelsen til Skattestyrelsen – momspligtig IDV
- momsen kan refunderes via UVMs momskompensationsordning – UVM-aktiviteter
- momsen ikke kan refunderes og derfor skal bogføres som en omkostning – momsfri IDV og aktiviteter, hvor der er modtaget tilskud/støtte uden levering mod vederlag (intet salg).

Når momsen på indkøb hverken kan godtgøres via Skattestyrelsen eller kompenseres via UVM, skal momsen udgiftsføres sammen med den udgift, den knytter sig til. For at erhvervsskolen kan få dækket denne momsomkostning, skal erhvervsskolen i princippet have momsen dækket via det modtagne tilskud/ bevilling eller ved opkrævning hos kunden f.eks. via deltagerbetaling. Er dette ikke muligt, er momsen en omkostning, som erhvervsskolen selv må bære.

Ved opgørelse af den refusionsberettigede moms skal der skelnes mellem moms, der direkte kan henføres til en enkelt aktivitet og moms, der må anses for at være anvendt til flere aktiviteter (fællesudgifter).

Muligheden for at få moms godtgjort via Skattestyrelsen skal udnyttes, i det omfang det er muligt, inden muligheden for momskompensation via UVM udnyttes.

7.1.1 Momsfradrag på indkøb der udelukkende anvendes til én aktivitet

Moms på indkøb, der direkte kan henføres til en enkelt aktivitet, medtages direkte i den kategori, som indkøbet vedrører. Det vil sige, at momsen enten medtages direkte på momsangivelsen til Skattestyrelsen, medtages direkte i momskompensationen hos UVM eller forbliver en omkostning for erhvervsskolen.

7.1.2 Momsfradrag af fællesomkostninger – indkøb, der anvendes til flere aktiviteter

Nogle indkøb anvendes ikke udelukkende til én aktivitet, men anvendes til flere aktiviteter. Dette er f.eks. tilfældet for indkøb, der anvendes til administration af erhvervsskolen. For sådanne indkøb skal der ske en "opdeling" af købsmomsen svarende til ovennævnte tre punkter.

For købsmoms på fællesudgifter beregnes først, hvor stor en del der kan godtgøres via momsangivelsen til SKAT. Dette beregnes ved anvendelse af momsbrøken/fradragsprocenten, der anvendes overfor Skattestyrelsen (se nærmere herom i afsnit 7.2.2). Den del af den resterende købsmoms, der kan refunderes via UVMs momskompensationsordning, beregnes efterfølgende.

7.2 Momsfradrag via SKAT

Ved fradrag for moms via Skattestyrelsen skelnes der mellem fuld fradragsret, delvis fradragsret og ingen fradragsret. Fradrag for moms kan som hovedregel ske i det omfang, indkøbet er anvendt til momspligtige aktiviteter.

Der er således fuld fradragsret for indkøb, der udelukkende anvendes til momspligtige aktiviteter, delvis fradragsret for aktiviteter, der kun delvist anvendes til momspligtige aktiviteter og ingen fradragsret for indkøb, der slet ikke anvendes til momspligtige aktiviteter, eller hvor momsloven nægter fradrag.

7.2.1 Fuld fradragsret

Hvis et indkøb udelukkende anvendes til momspligtige aktiviteter, er erhvervsskolen berettiget til fuld fradragsret for momsen via momsangivelsen til Skattestyrelsen. Se dog afsnit 7.2.5 om specielle fradragsregler for visse indkøb.

Fuldt momspligtige aktiviteter omfatter bl.a. salg af konsulentytelser, salg af undervisningsmateriale af generel karakter, og salg af elevproducerede varer mv., jf. afsnit 5.

7.2.2 Delvis fradragsret – momsbrøk/fradragsprocent overfor Skattestyrelsen

Den delvise momsfradragsret overfor Skattestyrelsen kaldes i det følgende for SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten.

Hvis et indkøb delvist anvendes til momspligtige formål og delvist anvendes til ikke-momspligtige formål, er erhvervsskolen berettiget til delvist fradrag for momsen fra Skattestyrelsen svarende til den momspligtige anvendelse. Se dog afsnit 7.2.5 om specielle fradragsregler for visse indkøb og afsnit 7.3 om fradragsreglerne vedrørende fast ejendom.

Den fradragsberettigede andel af momsen kaldet SKAT-momsbrøken eller fradragsprocenten beregnes som den momspligtige omsætning i forhold til den samlede omsætning eksklusive tilskud/støtte, se i denne forbindelse nedenfor vedrørende ændret praksis for taxametertilskud fra UVM fra 1. januar 2017. Det vil sige:

$$\text{SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten} = \frac{\text{momspligtig omsætning}}{\text{samlet omsætning}}$$

SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten **oprundes altid** til nærmeste hele tal.

SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten beregnes samlet pr. kalenderår. I det løbende år anvendes foregående års fradragsprocent som acontoprocent, således at der løbende foretages et acontofradrag. Når de endelige omsætningstal for året kendes, opgøres fradragsprocenten for året endeligt, og det foretagne acontofradrag korrigeres i forhold hertil.

Den **momspligtige omsætning** omfatter salg, der er momspligtigt, og som pålægges moms, samt salg til andre lande, der er momspligtigt, men som ikke pålægges dansk moms, jf. afsnit 6.1.1 og 6.2.1.

Den **samlede omsætning** er den momspligtige omsætning og den omsætning, der er momsfri ifølge momslovens bestemmelser. Dette omfatter alle indtægter opnået ved, at erhvervsskolen foretager et salg, uanset om salget er momspligtigt eller momsfrit. Tilskud medregnes ikke. Tilskud er indtægter, som erhvervsskolen modtager fra f.eks. offentlige institutioner eller fra fonde, uden at skolen leverer en konkret modydelse til tilskudsgiver.

Fra 1. januar 2017 har Skattestyrelsen ændret praksis i forhold til taxametertilskud fra UVM. Frem til 1. januar 2017 blev taxametertilskud, som erhvervsskoler modtager fra UVM, ikke anset som omsætning, idet tilskuddene ikke blev anset som betaling for en modydelse leveret af skolen. Til og med 2016 skal taxametertilskud modtaget fra UVM derfor ikke medregnes ved opgørelse af SKAT-momsbrøken.

Fra 1. januar 2017 anses taxametertilskud fra UVM for at være momsfri omsætning. Dette medfører, at erhvervsskoler fra 2017 skal medregne taxametertilskud fra UVM i den samlede omsætning. Dette medfører, at skolernes delvise momsfradragsret over for Skattestyrelsen falder.

Danske Erhvervsskoler og -Gymnasier har medvirket til, at Skattestyrelsen i et bindende svar har præciseret, at det kun er de "aktivitetsbestemte" taxametertilskud, der skal medregnes som omsætning,

mens de "ikke-aktivitetsbestemte" taxametertilskud ikke skal medregnes som omsætning. Det er således kun de "aktivitetsbestemte" taxametertilskud, der anses for at udgøre betaling for en leverance af undervisning til eleverne.

Følgende typer af "aktivitetsbestemte" taxametertilskud skal medregnes som omsætning: Undervisningstaxameter, Bygningstaxameter, Fællestaxameter, Færdiggørelsestaxameter, Praktikpladstaxameter og Pædagogikumtaxameter.

Derimod skal følgende "ikke-aktivitetsbestemte" taxametertilskud ikke medregnes som omsætning: Grundtilskud, Praktikpladspræmier, Frafaldstaxameter (social taxameter) og Momskompensationsbeløb.

Ved opgørelse af SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten ses der endvidere bort fra følgende indtægter:

- Omsætningsbeløb, der er momsfristaget på grund af reglen om salg til andre offentlige undervisningsinstitutioner under UVM, jf. afsnit 3.5
- Tilskudsbeløb, dvs. betalinger der ikke er vederlag for en modydelse (indtægter, der ikke er resultatet af et salg)
- Intern omsætning (omsætning mellem afdelinger inden for erhvervsskolen)
- Salg af investeringsgoder
- Renter.

7.2.3 Delvis fradragsret – opgørelse efter skøn

For indkøb som foruden erhvervsskolens egne formål også anvendes til medarbejdernes private brug, skal momsfradragsretten begrænses efter et skøn. Erhvervsskolen har ikke fradragsret for den andel af momsen, der svarer til den private anvendelse. Begrænsning i fradragsretten for privat anvendelse er typisk relevant i forbindelse med f.eks. indkøb og drift af mobiltelefoner og bærbare pc'er, jf. afsnit 7.2.5.6 og 7.2.5.7.

Erhvervsskolen kan således kun få fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til mobiltelefonens eller pc'ens anvendelse til erhvervsskolens erhvervsmæssige anvendelse. Herefter skal den skønnede erhvervsmæssige andel af momsen i de fleste tilfælde fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten.

7.2.4 Ingen fradragsret

Der er ikke fradragsret via momsangivelsen til Skattestyrelsen for moms af indkøb, der udelukkende er anvendt til aktiviteter, der er momsfristagne eller ikke er omfattet af momsloven.

Det vil sige, at der f.eks. ikke er fradragsret for momsen via Skattestyrelsen af indkøb, der udelukkende er anvendt til momsfristaget undervisning, til salg til andre offentlige institutioner inden for UVM eller aktiviteter, der er finansieret af tilskud.

Herudover nægter momsloven fradragsret på visse indkøb, uanset i hvilket omfang indkøbet anvendes til momspligtige formål. Dette omfatter:

- Gratis mad og drikke til personalet (se dog afsnit 7.5.2.3 om mødebespisning)
- Naturalafłønning af personalet
- Underholdning, repræsentation og gaver
- Restaurationsydelse og hotelophold, jf. dog afsnit 7.2.5.1 og 7.2.5.2
- Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer (hvidpladebiler).

7.2.5 Specielle fradragsregler

7.2.5.1 Restaurationsydelser

Via Skattestyrelsen er der ret til fradrag med 25 % af momsbeløbet for restaurationsydelser, hvis udgiften er strengt erhvervsmæssig, og udgiften (enten direkte eller indirekte) kan henføres til en momspligtig aktivitet. Er udgiften ikke strengt erhvervsmæssig, er der ikke fradragsret for momsen.

Som strengt erhvervsmæssige formål anses bl.a. frokost med forretningsforbindelser, frokost for medarbejdere i forbindelse med møder og andre arrangementer afholdt på restauranter. Herudover anses

restaurationsbesøg, som skolens ansatte har foretaget under tjenesterejser, for at være strengt erhvervsmæssige.

Restaurationsydelser omfatter ikke cateringydelser og take-away, men alene egentlige restaurationsbesøg. Der er ingen fradragsret for momsen af catering/take-away via Skattestyrelsen, medmindre der er tale om indkøb til brug for videresalg eller indkøb, der skal anvendes til mødebespisning i skolens egne lokaler, se afsnit 7.2.5.3 om mødebespisning.

Bemærk; i de fleste tilfælde skal den fradragsberettigede andel (25 % af momsbeløbet) efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af den fradragsberettigede moms, der svarer til den momspligtige anvendelse.

7.2.5.2 Hotelydelser

Der er fuld fradragsret for moms på hotelovernatning.

Fradragsretten omfatter kun selve overnatningsydelsen og ikke andre ydelser leveret af hotellet.

Fradragsretten er betinget af, at hotellet har specificeret prisen for selve overnatningen på deres faktura. Er overnatningen ikke specificeret, er der ikke fradragsret for nogen del af momsen. Det betyder, at der ikke er fradragsret for momsen, når der modtages en faktura, hvor der er sket en samlet fakturering af et værelse inkl. morgenmad.

Fradragsretten omfatter kun hotelovernatninger til strengt erhvervsmæssige formål. Dette omfatter typisk de situationer, hvor erhvervsskolens medarbejdere har overnattet på hotel på en tjenesterejse.

Bemærk; i de fleste tilfælde skal den fradragsberettigede andel efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af momsen, der svarer til den momspligtige anvendelse.

7.2.5.3 Mødebespisning i egne lokaler

Som udgangspunkt er der ikke fradragsret for momsen på indkøb, der anvendes til bespisning af skolens personale, ligesom der ikke er fradragsret for repræsentation over for forretningsforbindelser.

Tidligere omfattede dette også bespisning af personale og forretningsforbindelser i forbindelse med møder i virksomhedens egne lokaler.

Denne praksis er nu ændret, så der er fradragsret for momsen med skolens almindelige delvise fradragsret på indkøb af mødebespisning, der foregår i skolens egne lokaler.

Mødebespisning omfatter f.eks. møder med forretningsforbindelser, interne møder på skolen med fagligt indhold, herunder også temadage og interne kursusaktiviteter.

7.2.5.4 Kost og logi til kursister på momspligtige kurser

Som udgangspunkt har kursusvirksomheden fradrag for 25 % af momsen på udgifter vedrørende bespisning af kursusedtagerne på momspligtige kurser, mens der er fuld fradragsret for momsen på udgifter til overnatning.

Er kunden en virksomhed, der ikke har fuld fradragsret for moms, kan kursusvirksomheden dog tage fuld fradrag for momsen på deres indkøb af bespisning, under forudsætning af, at kursusvirksomheden specificerer bespisningen på fakturaen og kun opkræver et vederlag svarende til den afholdte udgift.

Fradragsbegrænsningen på bespisning gælder altså for erhvervsskoler, der udbyder momspligtige kurser og i forbindelse hermed leverer bespisning.

7.2.5.5 Fastnettelefoner (fri telefon til medarbejdere)

Erhvervsskoler kan fradrage ½ af momsen vedrørende anskaffelses- og driftsudgifterne til medarbejdertelefoner, som anbringes hjemme hos medarbejderne, hvis medarbejderne er beskæftiget med erhvervsskolens momspligtige aktiviteter. Det er en forudsætning for momsfradrag, at medarbejderne skal bruge telefonen tjenstligt, og at telefonselskabets regninger er stilet til og betales af erhvervsskolen. Bemærk, at momsfradraget dog ikke må overstige momsen af den udgift, erhvervsskolen rent faktisk har afholdt, hvilket er et forhold, der skal tages højde for, hvis erhvervsskolen opkræver en del af regningsbeløbet hos medarbejderne.

Bemærk; i de fleste tilfælde skal ½ af momsbeløbet efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af den fradragsberettigede moms, der svarer til den momspligtige anvendelse.

7.2.5.6 Mobiltelefoner (fri telefon til medarbejdere)

Erhvervsskoler har delvis fradragsret for momsen af anskaffelsen og driften af mobiltelefoner, der anvendes af medarbejdere, som er beskæftiget med erhvervsskolens momspligtige aktiviteter.

Når indkøb også anvendes til formål, der er skolen uvedkommende, dvs. til privat brug, skal momsfradragsretten opgøres efter et skøn.

Erhvervsskolen kan således alene beregne et momsfradrag på den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til mobiltelefonens anvendelse til brug for erhvervsskolen, (dvs. den del, der ikke anvendes til medarbejderens private brug). Momsen skal således skønsmæssigt reduceres for den private andel.

Bemærk, i de fleste tilfælde skal den erhvervsmæssige andel efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Herved udskilles den momsfrie brug. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af momsen, der svarer til den momspligtige anvendelse af telefonen.

7.2.5.7 Pc'er og ADSL-/bredbåndsforbindelse hjemme hos medarbejdere

Erhvervsskoler har delvis fradragsret for momsen af anskaffelsen og driften af pc'er og ADSL-/bredmobilteltelefoner, der anvendes af medarbejdere, som er beskæftiget med erhvervsskolens momspligtige aktiviteter.

Når indkøb også anvendes til formål, der er skolen uvedkommende, dvs. til privat brug, skal momsfradraget opgøres efter et skøn. Erhvervsskolen kan således alene beregne et momsfradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til, at forbindelsen anvendes til erhvervsmæssig anvendelse, (dvs. den del, der ikke anvendes til medarbejderens private brug). Momsen skal således skønsmæssigt reduceres for den private andel.

Ved indkøb af bærbare pc'er, som medarbejderne har mulighed for at tage med hjem, vil der være en formodning om, at pc'erne også anvendes privat. Erhvervsskolen skal derfor foretage et skøn af, i hvilket omfang pc'erne anvendes til brug for erhvervsskolen.

ADSL-/bredbåndsforbindelser eller lignende, som installeres hjemme hos medarbejderne, er også et typisk eksempel på et indkøb, der er egnet til delvis privat anvendelse. Dette vil derfor som udgangspunkt blive anset for også at blive brugt til privat anvendelse. Det vil sige, at erhvervsskolen ved opgørelse af fradragsretten skal foretage et skøn af, hvor stor en del af internetforbindelsen, som medarbejderne anvender til erhvervsmæssig brug.

Bemærk, i de fleste tilfælde skal den erhvervsmæssige andel efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af momsen, der svarer til den momspligtige anvendelse af godet.

7.2.5.8 Varebiler (gulpladebiler med tilladt totalvægt på maks. 3 tons)

Nogle erhvervsskoler køber, ejer eller leaser en varebil (gulpladebil) til skolens brug. Oftest er der tale om en varebil med en tilladt totalvægt på maks. 3 tons.

I det følgende beskrives kun reglerne, der er gældende, under forudsætning af at varebilen udelukkende anvendes til erhvervsskolens eget brug, dvs. ingen privat anvendelse i form af udlån til medarbejdere eller lign. Bemærk, at privat anvendelse i denne situation udelukkende kan tillades, hvis der købes dagsbeviser herfor, da det ellers har væsentlige momsmæssige konsekvenser.

Anvendes varebilen kun til den momsfrie/ordinære undervisning, har erhvervsskolen ingen fradragsret for moms via Skattestyrelsen, men alene via UVMs momskompensationsordning. Dette gælder både momsen på anskaffelsen og driften.

Anvendes varebilen til blandet aktivitet – dvs. både til brug for skolens momspligtige salg og skolens ikke-momspligtige aktiviteter (f.eks. den ordinære undervisning eller momsfrie IDV-salg), har erhvervsskolen følgende momsfradragsret over for Skattestyrelsen.

Erhvervsskolen har:

- fuldt fradrag for momsen på alle **driftsudgifter**
- kun fradrag for 1/3 af momsen på en **leje/leasingydelse**
- ingen fradragsret for momsen af **anskaffelsen/købet** af bilen.

Bemærk, at der **ikke** skal ske fradragsbegrænsning med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Dette er der allerede taget højde for ved begrænsningen af momsen ved leasingen og købet.

Fra 1. januar 2013 skal varebiler, der udelukkende anvendes til skolens eget brug, mærkes med skolens navn/logo og CVR-nummer.

7.3 Udgifter vedrørende fast ejendom

Som udgangspunkt er der fradragsret for moms vedrørende fast ejendom i samme omfang, som den faste ejendom anvendes til momspligtige formål. Erhvervsskolen har således ikke fradragsret via Skattestyrelsen for moms vedrørende bygninger, der **alene** anvendes til UVM-aktiviteter.

7.3.1 Til- og ombygning, reparation og vedligeholdelse

Hvis udgifterne til ombygning, reparation og vedligeholdelse direkte vedrører bestemte lokaler, afgøres fradragsretten af, hvad lokalerne anvendes til. Anvendes et lokale **kun** til momspligtige aktiviteter, er der fuld fradragsret for momsen af udgiften, der vedrører dette lokale. Anvendes et lokale kun til momsfrie aktiviteter, er der ingen fradragsret via Skattestyrelsen for de udgifter, der måtte relatere sig til dette lokale. Anvendes lokalet derimod til blandede formål, dvs. både til momspligtige og momsfrie IDV-aktiviteter og/eller UVM-aktiviteter, er der delvis fradragsret med SKAT-momsbrøken. Fradragsret taget ud fra anvendelsen af det enkelte lokale kræver dog, at leverandøren på fakturaen specificerer og deler prisen op for det arbejde, der er udført i de forskellige lokaler.

Der er som nævnt ikke fradragsret for momsen vedrørende til- og ombygning samt reparation og vedligeholdelse, der udelukkende anvendes til brug for lokaler eller fast ejendom, der **kun** anvendes til UVM-aktiviteter. Her er der til gengæld refusion af momsen via UVMs momskompensationsordning.

For omkostninger, der ikke kan henføres til bestemte lokaler f.eks. udskiftning af tag, og hvor der i samme bygning både er lokaler, der **kun** anvendes til UVM-aktiviteter og lokaler, der anvendes blandet, skal omkostningerne først fordeles forholdsmæssigt efter antal kvadratmeter, hvorefter der for den andel, der forholdsmæssigt vedrører de lokaler, der anvendes til blandede aktiviteter, kan tages et momsfradrag svarende til den momspligtige anvendelse – altså SKAT-momsbrøken.

Anvendes alle lokaler i en bygning til blandede aktiviteter, er der delvis fradragsret med den omsætningsbestemte SKAT-momsbrøk på til- og ombygning samt reparation og vedligeholdelse.

7.3.2 Opførelse af fast ejendom

Som udgangspunkt er der fradragsret for moms vedrørende fast ejendom i samme omfang, som den faste ejendom anvendes til momspligtige formål.

Der er fradragsret efter de almindelige regler, der er omtalt i afsnittene ovenfor under 7.2. Det vil sige, at der er delvis fradragsret svarende til SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten for momsen på omkostninger vedrørende opførelse af en ejendom, hvor alle lokaler anvendes både til erhvervsskolens momspligtige aktiviteter og erhvervsskolens andre aktiviteter. De andre aktiviteter omfatter momsfrie aktiviteter, UVM-aktiviteter og aktiviteter finansieret af tilskud, hvor der ikke er levering mod vederlag.

Hvis bygningen, der opføres, indeholder lokaler, der kun skal anvendes til UVM-aktiviteter, skal fradragsretten først begrænses efter en arealfordeling, således at SKAT-momsbrøken kun anvendes på den forholdsmæssige del af momsen, som svarer til det areal, der anvendes blandet.

Erhvervsskolen har således ikke fradragsret for moms via Skattestyrelsen vedrørende bygninger, der udelukkende skal anvendes til UVM-aktiviteter.

7.4 Investeringsgoder – driftsmidler, inventar mv. over 100.000 kr. og fast ejendom

Der findes et momsmæssigt begreb kaldet *investeringsgoder*. Begrebet investeringsgoder omfatter:

- Maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris uden moms overstiger 100.000 kr., og hvor godet bliver mindre værd med tiden
- Reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb på over 100.000 kr. uden moms pr. år pr. matrikel nr./ejendom
- Fast ejendom, herunder til- og ombygning.
- Ydelser, der har samme egenskaber som materielle investeringsgoder, herunder software og rettigheder, og hvis anskaffelses- eller fremstillingspris uden moms overstiger 100.000 kr.

Ved køb af aktiver og driftsmidler omfattet af disse fire kategorier gælder den almindelige fradragsret efter momslovens almindelige regler. Det vil sige, at der på grundlag af købsfakturaen foretages det fradrag, som anvendelsen af det indkøbte berettiger til, jf. afsnit 7.2.

I forbindelse med at der tages fradrag over for Skattestyrelsen, opstår der en såkaldt reguleringsforpligtelse på disse goder. Da der er tale om indkøb af en vis værdi, og som derfor er forbundet med væsentlige momsbeløb, ønsker Skattestyrelsen at sikre, at fradragsretten inden for en fastsat reguleringsperiode svarer til den faktiske momspligtige anvendelse af indkøbet.

Reguleringsperioden er:

- 5 år for driftsmidler
- 5 år for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom
- 10 år for opførelse samt til- og ombygning af fast ejendom
- 5 år for ydelser, der har samme egenskaber som materielle investeringsgoder.

Hvis den momspligtige anvendelse ændrer sig inden for reguleringsperioden, skal der som udgangspunkt ske en regulering af den på anskaffelsestidspunktet fratrukne moms.

Hvis f.eks. fradragsretten var 25 % på indkøbstidspunktet (år 1), og fradragsretten i år 2 falder til 10 %, skal der ske en tilbagebetaling til Skattestyrelsen af for meget fratrukket moms, således at fradragsretten for år 2 svarer til den momspligtige anvendelse på 10 %. Modsvarende vil der også kunne reguleres, hvis fradragsretten i år 2 stiger til 35 %, således at der tages et yderligere fradrag over for Skattestyrelsen.

Der er ikke pligt til at foretage regulering, hvis fradragsretten ændrer sig med mindre end 10 procentpoint i forhold til fradragsretten på indkøbstidspunktet. Dette undlades således, hvis fradragsretten falder med mindre end 10 procentpoint, mens erhvervsskolen bør udnytte muligheden for korrektion, hvis fradragsretten stiger og dermed berettiger til et forøget fradrag. Dette af hensyn til UVM-moms-kompensationsordningen, der siger, at skolerne skal udnytte momsfradragsretten hos Skattestyrelsen, før der opnås moms-kompensation hos ministeriet.

Det er vigtigt at bemærke, at regulering af investeringsgoderne foretages særskilt for hvert enkelt regnskabsår og altså ikke samlet for den resterende reguleringsperiode. I princippet fordeles det momsfradrag, der tages på købstidspunktet, ud på hvert år i reguleringsperioden. Reguleringsforpligtelsen nedskrives med hhv. 1/5 og 1/10 for hvert påbegyndt regnskabsår efter anskaffelsen.

Indkøbes der f.eks. et driftsmiddel for 200.000 kr. inkl. moms, udgør momsen 40.000 kr. Er fradragsretten på indkøbstidspunktet 25 %, foretages der et fradrag på 10.000 kr. I princippet fordeles momsfradraget med 2.000 kr. på hvert år i reguleringsperioden. For hvert år i reguleringsperioden foretages der herefter en opgørelse af, om fradraget på 25 % svarende til 2.000 kr. pr. år svarer til den momspligtige anvendelse. Falder den delvise fradragsret i år 2 til 10 %, berettiger det for år 2 til en fradragsret på 800 kr. ($40.000 \text{ kr.} / 5 \text{ år} \times 10 \%$). For år 2 er der således taget for meget i fradrag, og der skal derfor tilbagebetales 1.200 kr. til Skattestyrelsen. Stiger den delvise fradragsret i år 3 til 35 %, berettiger det for år 3 til en fradragsret på 2.800 kr. ($40.000 \text{ kr.} / 5 \text{ år} \times 35 \%$), og der kan derfor via momsangivelsen foretages et yderligere fradrag på 800 kr. for år 3.

Efter udgangen af hvert regnskabsår skal erhvervsskolen således udarbejde en opgørelse, der viser, om erhvervsskolen for det forløbne regnskabsår har pligt til at tilbagebetale moms til Skattestyrelsen eller har mulighed for at tage et yderligere fradrag. Opgørelsen skal foretages for hver af de fire kategorier af investeringsgoder.

Det skal bemærkes, at erhvervsskolen har pligt til at opbevare regnskabsmaterialet vedrørende reguleringsforpligtelsen i hele reguleringsperioden, dvs. generelt i 5 år, men 10 år vedrørende fast ejendom, herunder til- og ombygning.

8 OMVENDT BETALINGSPLIGT PÅ MOBILTELEFONER, BÆRBARE PC'ER MV.

Pr. 1. juli 2014 er der indført indenlandsk omvendt betalingspligt på handel med følgende varer:

- Mobiltelefoner
- Bærbare computere
- Tablet-pc'er
- Spillekonsoller
- Integreerede kredsløbsanordninger (inden integration i slutbrugerprodukt),

Det betyder, at erhvervsskoler som udgangspunkt modtager fakturaer uden pålagt moms ved køb af disse varer fra danske leverandører. Erhvervsskolen skal herefter selv beregne momsen som 25 % af varens værdi. Den beregnede moms skal indbetales til Skattestyrelsen ved, at beløbet medtages som salgsmoms på momsangivelsen til Skattestyrelsen.

Indførelsen af omvendt betalingspligt medfører ingen ændringer i forhold til skolens mulighed for at få refunderet momsen på købet. Den beregnede moms kan således fradrages som købsmoms over for Skattestyrelsen eller refunderes via UVM på samme måde som tidligere.

Bemærk, at reglerne om omvendt betalingspligt kun gælder for erhvervsleverandører, hvilket vil sige leverandører som overvejende leverer de pågældende produkter til virksomheder og lign. Detailhandlere, hvilket vil sige leverandører som overvejende leverer til privatpersoner, er ikke omfattet af reglerne og skal derfor momse alt deres salg på normal vis.

Der er derfor forskel på den momsmæssige behandling af erhvervsskolers køb foretaget fra henholdsvis erhvervsleverandører og detailhandlere.

Erhvervsskoler skal være opmærksomme på, at de selv kan blive omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt, når de sælger brugt udstyr. Hvis det brugte udstyr overvejende sælges til virksomheder, skal erhvervsskolen udstede faktura uden pålæg af moms. Fakturaen skal påføres en tekst om omvendt betalingspligt, f.eks. "Dette salg af omfattet af omvendt betalingspligt", og værdien af salget skal medtages i momsangivelsens rubrik C. Hvis salget overvejende sker til privatpersoner (f.eks. medarbejdere eller elever), skal alt salg ske med almindeligt pålæg af moms.

9 ERHVERVSSKOLERS DRIFT AF SKOLEHJEM

Den momsmæssige behandling af skolehjem er kompliceret.

Nogle erhvervsskoler driver egne skolehjem.

Den momsmæssige behandling af skolehjem afhænger af, hvilke aktiviteter skolehjemmet anvendes til og er typisk relativt kompliceret.

Følgende afsnit beskriver ikke den momsmæssige behandling af skolehjem i detaljer, men giver et overblik over hvilke forhold, der har betydning for moms.

9.1 Den momspligtige behandling af aktiviteter knyttet til skolehjem

Levering af kost og logi til erhvervsskolens kursister, der deltager i ordinær undervisning (undervisning finansieret af Undervisningsministeriet) eller i momsfrie kurser udbudt af skolen, er momsfrit. Indtægten fra deltagerbetaling er momsfri omsætning for skolen og skal derfor medregnes ved opgørelse af den omsætningsbestemte delvise fradragsret over for Skattestyrelsen. Det gælder også i situationer, hvor UVM dækker kursistens udgift til kost og logi – helt eller delvist – via en fastsat takst.

Hvis skolen i tilknytning til det momsfrie salg af kost og logi til egne kursister sælger tillægsydelser f.eks. i form af rengøring, sengelinned og lignende, er dette momspligtige leverancer, og disse ydelser skal derfor faktureres selvstændigt.

Salg af kost og logi samt eventuelle tilknyttede ydelser til fremmede kursister (kursister fra andre skoler) og kursister på momspligtige kurser er også momspligtigt.

9.2 Indkøb til brug for driften af skolehjem

Fradragsretten for moms via Skattestyrelsen afhænger af anvendelsen af skolehjemmet, og i nogle situationer også af hvilken type omkostning der er tale om.

Anvendes skolehjemmet kun til momsfrie salg i form af salg af kost og logi til egne kursister på ordinær undervisning eller på skolens momsfrie kurser, kan momsens på omkostningerne, der vedrører skolehjemmet, ikke refunderes via Skattestyrelsen.

Sælges der i denne situation også momspligtige tillægsydelser til kursisterne, anvendes skolehjemmet både til momspligtige og momsfrie aktiviteter. Skolen har så ret til at anvende skolens generelle omsætningsbestemte delvise fradragsret over for Skattestyrelsen på driftsudgifterne vedrørende skolehjemmet. For omkostninger, der vedrører bygningerne, skal der dog foretages en selvstændig vurdering af fradragsretten efter momslovens særlige regler herfor, jf. afsnit 7.3.

Den omsætningsbestemte fradragsret er også gældende, hvis skolehjemmet udover momsfrit salg til egne kursister anvendes til momspligtige salg til fremmede kursister.

Anvendes skolehjemmet til egne kursister, der deltager på momspligtige kurser, skal skolen udover ovenstående være opmærksom på den specielle fradragsbegrænsning, der gælder for kursusvirksomheders indkøb af bespisning og overnatning til brug for kursusdeltagerne.

10 REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF MOMS TIL Skattestyrelsen

10.1 Registrering for moms

Erhvervsskoler, der har momspligtige aktiviteter, skal registreres for moms hos Skattestyrelsen/Erhvervsstyrelsen.

Registreringen kan foretages via www.virk.dk.

Pligten til at lade sig registrere for moms indtræder, når det er åbenbart, at den momspligtige omsætning (ikke overskuddet) vil overstige 50.000 kr. over en 12-måneders periode.

10.2 Angivelsesperioder og -frister

Fristen for angivelse af moms til Skattestyrelsen afhænger af størrelsen af erhvervsskolens momspligtige omsætning. Jo større momspligtig omsætning, jo oftere skal momsen afregnes til Skattestyrelsen.

Er den sidste rettidige angivelsesdag en lørdag, søndag eller helligdag, anses den nærmest efterfølgende hverdag som sidste rettidige angivelses- og betalingsdag.

Skattestyrelsen udsender inden angivelsesfristen en mail til den kontaktperson, der er registreret hos Skattestyrelsen, hvor der gøres opmærksom på, at angivelses- og betalingsfristen nærmer sig.

10.2.1 Månedsafregnende

For erhvervsskoler, der har en momspligtig omsætning på over 50 mio. kr. årligt, er angivelsesperioden kalendermåneden. Angivelsesfristerne er senest den 25. i måneden efter afgiftsperiodens udløb. Dvs. for januar måned er angivelsesfristen den 25. februar. Bemærk, at for juni måned er angivelsesfristen på grund af sommerferien forlænget til den 17. august.

10.2.2 Kvartalsafregnende

For erhvervsskoler, der har en momspligtig omsætning på mellem 5 mio. og 50 mio. kr. årligt, er angivelsesperioden kvartalet.

Angivelsesfristerne er følgende:

- 1. kvartal – senest 1. juni
- 2. kvartal – senest 1. september
- 3. kvartal – senest 1. december
- 4. kvartal – senest 1. marts

10.2.3 Halvårsafregnende

Erhvervsskoler, der har en momspligtig omsætning på under 5 mio. kr. årligt, er angivelsesperioden første og anden halvdel af kalenderåret.

Angivelsesfristerne er følgende:

- 1. halvår – senest den 1. september
- 2. halvår – senest den 1. marts i efterfølgende år.

10.3 Angivelse

Moms angives via internettet. På Skattestyrelsens hjemmeside www.skat.dk går man ind under "Log på", hvorefter man logger sig ind ved hjælp af NemID, nøglefil eller TastSelv-kode.

Efter at være logget ind vælger man, at man vil angive moms, hvorefter angivelsesblanketten for moms fremkommer.

I angivelsesblanketten udfyldes felterne:

- **Salgsmoms**
 - periodens udfakturerede salgsmoms
- **Moms af varekøb i udlandet (både EU og tredjelande)**
 - den beregnede erhvervsmoms og importmoms ved køb af varer i udlandet, jf. afsnit 6.1.2.
- **Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt**
 - den beregnede reverse charge ved køb af ydelser i udlandet, jf. afsnit 6.2.2.
- **Købsmoms**
 - periodens fradragberettigede købsmoms
- **Olie- og flaskegasafgift**
 - periodens godtgørelsesberettiget olie- og flaskegasafgift – de fleste erhvervsskoler har ikke mulighed for godtgørelse af olie- og flaskegasafgift
- **Elafgift**
 - periodens fradragberettigede elafgift
- **Naturgas- og bygasafgift**
 - periodens godtgørelsesberettiget naturgas- og bygasafgift – de fleste erhvervsskoler har ikke mulighed for godtgørelse af naturgas- og bygasafgift
- **Kulafgift**
 - periodens godtgørelsesberettiget kulafgift – de fleste erhvervsskoler har ikke mulighed for godtgørelse af kulafgift
- **CO₂-afgift**
 - der angives intet, da erhvervsskoler ikke er berettiget til godtgørelse af CO₂-afgift
- **Vandafgift**
 - periodens fradragberettigede vandafgift.

- **Rubrik A - varer. Værdien uden moms af varekøb i andre EU-lande (EU-erhvervelser)**
 - periodens varekøb i andre EU-lande omfattet af omvendt betalingspligt/reverse charge
- **Rubrik A - ydelser. Værdien uden moms af ydelseskøb i andre EU-lande**
 - periodens køb af ydelser i andre EU-lande omfattet af omvendt betalingspligt/reverse charge
- **Rubrik B - varer. Indberettes til "EU-salg uden moms". Værdien af varesalg uden moms til andre EU-lande**
 - periodens salg af varer til andre EU-lande omfattet af omvendt betalingspligt
- **Rubrik B - varer. Indberettes ikke til "EU-salg uden moms". Værdien af f.eks. installation og montage, fjernsalg og nye transportmidler til ikke momsregistrerede kunder uden moms til andre EU-lande**
 - periodens salg af varer til andre EU-lande der ikke er omfattet af omvendt betalingspligt
- **Rubrik B - ydelser. Værdien af visse ydelsessalg uden moms til andre EU-lande. Indberettes til "EU-salg uden moms"**
 - periodens salg af ydelser til andre EU-lande omfattet af omvendt betalingspligt/reverse charge
- **Rubrik C. Værdien af andre varer og ydelser, der leveres uden afgift her i landet, i andre EU-lande og i lande uden for EU, jf. bekendtgørelsens § 52, stk. 10**
 - Summen af periodens salg af moms-frie ydelser til lande uden for EU og periodens salg af varer til lande uden for EU. Værdien af salg af mobiltelefoner, bærbare pc'ere mv. og metalskrot medtages også her.

Når angivelsen er udfyldt, trykkes der "Godkend angivelse", hvorefter der modtages et kvitteringsbillede for Skattestyrelsens modtagelse af angivelsen. Kvitteringsbilledet udskrives og gemmes som erhvervsskolens dokumentation på rettidig angivelse.

10.4 Betaling

Betaling skal ske enten via homebanking, via tilmelding til PBS eller via almindelig bank.

Betales der via homebanking eller almindelig bank, skal der i forbindelse med betalingen oplyses den betalingsidentifikation, der fremgår af det udskrevne kvitteringsbillede.

11 BEREGNING AF LØNSUMSAFGIFTEN

De fleste momsfrie aktiviteter er lønsumsafgiftspligtige. Dette omfatter f.eks., momsfri undervisning. Bemærk, at en lang række undervisningsaktiviteter er fritaget fra lønsumsafgift. Dette gælder f.eks. en række erhvervsrettede uddannelser.

11.1 Den afgiftspligtige lønsum

Det er "bruttolønnen", der skal medtages i beregningen af lønsumsafgift. Det vil sige A-indkomsten med tillæg af AM-bidrag, ATP (både lønmodtager- og arbejdsgiverandel) og pensionsbidrag.

Reguleringen af afsatte feriepenge skal også medregnes, da feriepengene anses som en del af virksomhedens lønsum.

"Bruttolønsummen" skal korrigeres for følgende.

Det er kun løn til erhvervsskolens medarbejdere, der skal beregnes lønsumsafgift af. Det vil sige, at der skal være et arbejdsgiver-/lønmodtagerforhold mellem erhvervsskolen og medarbejderen. Bestyrelses honorarer og andre honorarer, som udbetales til personer, der modtager vederlag for udført arbejde, men hvor honorarmodtageren ikke kan anses som ansat på erhvervsskolen, skal ikke medregnes til afgiftsgrundlaget.

Refusioner fra det offentlige til erhvervsskolen i forbindelse med medarbejderes sygdom og barsel kan **modregnes** i lønsummen. Dette skyldes, at erhvervsskolen ikke har modtaget nogen arbejdsydelse fra medarbejderen.

Lønrefusion i forbindelse med erhvervsskolens egne elevers (f.eks. kontorelevers) skoleophold og ved refusion af orlovsydelse i forbindelse med medarbejderes orlov til barsel, børnepasning, uddannelse og sabbat, kan ligeledes **modregnes** ved beregning af lønsummen. Modregning kan dog alene ske i udbetalt løn til den pågældende.

Løntilskud fra det offentlige i forbindelse med skånejobs, fleksjobs eller lignende kan **modregnes** i den løn, som erhvervsskolen udbetaler til medarbejderen.

Fratrædelsesgodtgørelse skal **ikke modregnes**. Fratrædelsesgodtgørelse omfatter de beløb, som en ansat får ud over sin løn i opsigelsesperioden.

11.1.1 Periodisering

Lønnen skal medregnes på det tidspunkt, hvor erhvervsskolen skal udgiftsføre lønudgiften. Dette skal forstås således, at løn skal medregnes på det tidspunkt, hvor den er erhvervet af medarbejderne.

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 1. kvartal.

Løn, der er forudbetalt, skal medregnes til lønsummen i den faktiske indtjeningsmåned. Det vil sige, at selvom løn for f.eks. januar udbetales i slutningen af december, skal lønnen først indgå i afgiftsgrundlaget for 1. kvartal i det efterfølgende år.

11.1.2 Feriepenge

Reguleringen af afsatte feriepenge skal også medregnes, da feriepengene anses som en del af erhvervsskolens lønsum.

11.2 Afgiftssats og opgørelse

For de offentlige virksomheder, der ikke skal opgøre et skattepligtigt resultat, såsom erhvervsskoler, skal lønsumsafgiften beregnes som 6,37 % af den lønsumsafgiftspligtige lønsum.

Den afgiftspligtige lønsum er den lønsum, der kan henføres til de lønsumsafgiftspligtige aktiviteter.

Det vil sige, at lønsummen for medarbejdere, der udelukkende beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, **skal medregnes fuldt ud** til lønsumsafgiftsgrundlaget (i lønsumsafgiften). Dette omfatter f.eks.:

- Medarbejdere, der udelukkende er beskæftiget med aktiviteter, der er momsfrige og lønsumsafgiftspligtige
- Medarbejdere, som underviser på momsfrige kurser, der er helt eller delvist finansieret af deltagerbetaling, jf. dog afsnittet om ikke-lønsumsafgiftspligtige uddannelsesaktiviteter i afsnit 4.1.

Som det fremgår, anses også kurser, der er finansieret delvist af deltagerbetaling og delvist af tilskud, som en fuldt lønsumsafgiftspligtig aktivitet.

Lønsummen for medarbejdere, der både beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter (typisk momspligtige aktiviteter eller aktiviteter, der udelukkende er finansieret ved tilskud), **skal medregnes med den andel**, der vedrører de lønsumsafgiftspligtige aktiviteter. Se nærmere herom nedenfor i afsnit 11.3.

Lønsummen for medarbejdere, der udelukkende beskæftiger sig med ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, **skal ikke medregnes** til lønsumsafgiftsgrundlaget (i lønsumsafgiften). Dette omfatter f.eks.:

- Medarbejdere, der udelukkende er beskæftiget med momspligtige aktiviteter
- Medarbejdere, der udelukkende er beskæftiget med taxameterfinansieret undervisning.

Lønsumsafgiften beregnes som 6,37 % af et grundlag, – lønsumsafgiftsgrundlaget – der udgøres af følgende:

- Medarbejdere, der kun beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, **medtages** den fulde bruttoløn.
- Medarbejdere, der både beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, **medtages** den lønsumsafgiftspligtige andel af bruttolønnen.
- Lønrefusioner modtaget i forbindelse med erhvervsskolens egne elevs skoleophold og ved refusion af orlovsydelse i forbindelse med medarbejderes orlov til barsel, børnepasning, uddannelse og sabbat **modregnes** i løn udbetalt til den pågældende.
- Lønrefusioner modtaget i forbindelse med skåne-/fleksjobs **modregnes** i løn udbetalt til den pågældende.

11.3 Medarbejdere, der beskæftiger sig med både lønsumsafgiftspligtige og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter

Medarbejdere, der både beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, skal medregnes med den andel af lønsummen, der vedrører de lønsumsafgiftspligtige aktiviteter.

Medarbejdere, der både beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og andre aktiviteter omfatter f.eks.:

- Skolens administrative medarbejdere
- Lærere, som underviser på både kurser, der udelukkende er taxameterfinansierede af UVM og lønsumsafgiftspligtige kurser, det vil sige kurser, der er helt eller delvist finansieret af deltagerbetaling og som ikke er fritaget for lønsumsafgift, jf. afsnit 4.1.

Den andel af lønsummen, der skal medregnes for medarbejdere, der både beskæftiger sig med lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, skal som udgangspunkt opgøres i forhold til medarbejdernes faktiske tidsforbrug til de forskellige aktiviteter.

I mange tilfælde er det ikke muligt at opgøre tidsforbruget konkret, hvorefter den lønsumsafgiftspligtige andel opgøres efter et skøn.

Så vidt det er muligt, skal skønnet foretages på en måde, så det er udtryk for en rimelig fordeling af lønsummen. I det følgende beskrives muligheden for at foretage et skøn ud fra omsætningstal. Dette er en skønsmetode, som Skattestyrelsen har accepteret i mange tilfælde, men det kan ikke udelukkes, at Skattestyrelsen ikke vil acceptere et skøn efter denne metode, hvis de mener, at det ikke giver et rimeligt skøn.

Det er muligt at foretage et skøn ud fra den omsætningsmæssige fordeling, hvor modtagne tilskud sidestilles med omsætning. Den lønsumsafgiftspligtige andel af lønsummen kan herved beregnes som den omsætning, der vedrører lønsumsafgiftspligtige aktiviteter – herefter kaldet "lønsumsafgiftspligtig omsætning" i forhold til den samlede omsætning (lønsumsafgiftsbrøken), som kan illustreres således:

$$\text{Lønsumsafgiftspligtig andel} = \frac{\text{Lønsumsafgiftspligtig omsætning}}{\text{Samlet omsætning inkl. tilskud}}$$

Ved udgangen af hvert regnskabsår opgøres årets lønsumsafgiftsbrøk, hvorefter lønsumsafgiften for året kan gøres endeligt op. Foregående års lønsumsafgiftsbrøk anvendes som foreløbig brøk i det følgende regnskabsår. Eksempelvis anvendes lønsumsafgiftsbrøken for 2018 som foreløbig lønsumsafgiftsbrøk i 2019. Ved angivelsen af lønsumsafgiften for 4. kvartal 2019 kendes lønsumsafgiftsbrøken for 2019, således at der på angivelsen for 4. kvartal sker en angivelse af lønsumsafgiften for 4. kvartal samt en eventuel korrektion af lønsumsafgiften for årets tre første kvartaler.

11.4 Opsummering af den afgiftspligtige lønsum

Den lønsumsafgiftspligtige andel af erhvervsskolens lønsum beregnes ud fra følgende:

- Al AM-bidragsspligtig A-indkomst, herunder f.eks. løn og tantiemer
- + Medarbejderandel af AM-bidrag
- + Regulering af feriepengeforpligtelse (kan både være positiv og negativ)
- + Bil til rådighed
- + Fri telefon
- + ATP (både arbejdsgiver- og medarbejderdel)
- + Indbetaling til pensionsordninger (både arbejdsgiver- og medarbejderdel)
- + Skattepligtig natural-aflønning (personalegoder) fratrukket evt. egenbetaling fra medarbejdere
- + Andel af fratrædelsesgodtgørelse, der kan anses som løn i opsigelsesperiode
- + Evt. skattepligtig andel af jubilæumsgratiale
- Generelle løntilskud fra det offentlige (f.eks. ved skånejobs)
- Fratrædelsesgodtgørelse ud over arbejdsperiode
- Vederlag til bestyrelsesmedlemmer (som udgangspunkt)
- Evt. pensionslignende ydelser til tidligere medarbejdere
- Dagpenge-, barsels- og uddannelsesrefusioner fra det offentlige
- = Lønsumsafgiftsgrundlag.

Lønsumsafgift til betaling = lønsumsafgiftsgrundlaget * lønsumsafgiftssatsen (6,37 %).

12 REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF LØNSUMSAFGIFT

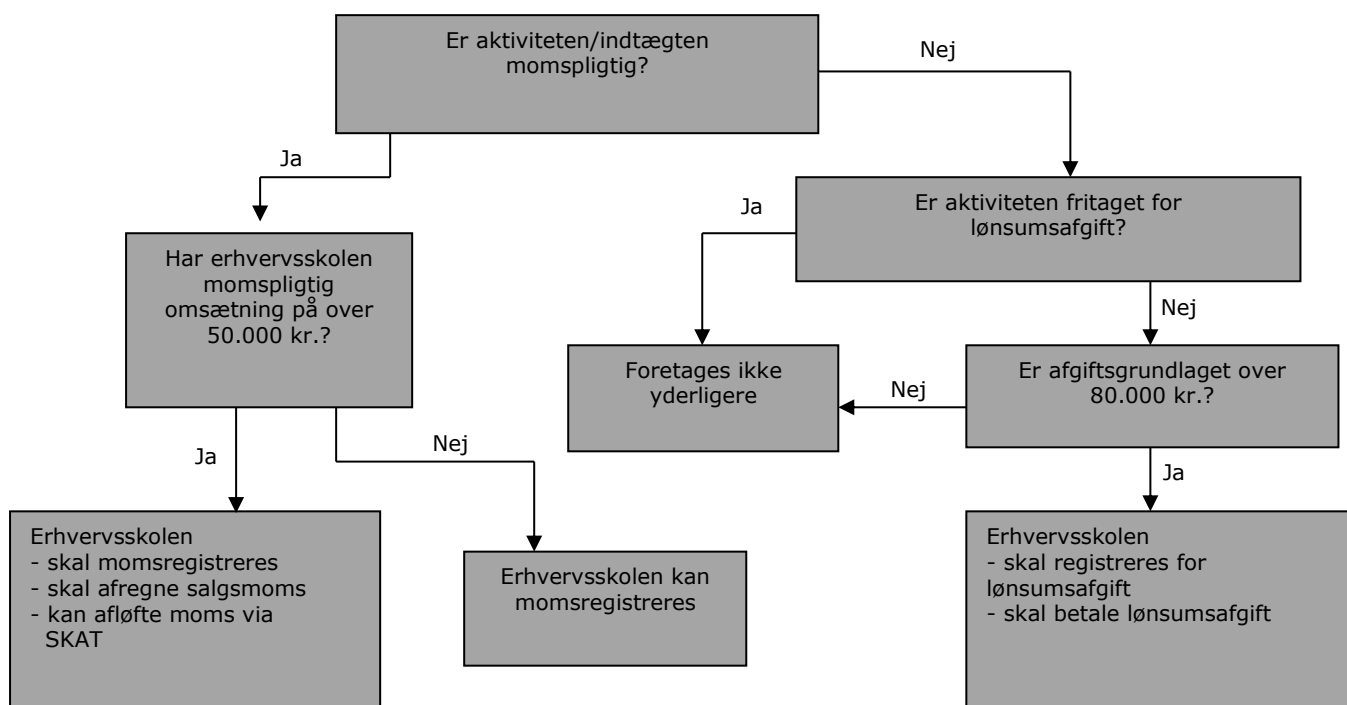
12.1 Registrering for lønsumsafgift

Erhvervsskoler, der har lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, skal registreres for lønsumsafgift hos Skattestyrelsen/Erhvervsstyrelsen.

Registreringen kan foretages via www.virk.dk.

Pligten til at lade sig registrere for lønsumsafgift indtræder, når det er åbenbart, at afgiftsgrundlaget vil overstige 80.000 kr. over en 12 måneders periode.

Som tidligere omtalt er moms og lønsumsafgift tæt forbundne. Overvejelserne vedrørende registrering for hhv. moms og lønsumsafgift kan illustreres med dette diagram.



12.2 Angivelsesperioder og -frister

Lønsumsafgiften skal afregnes kvartalsvis.

Angivelsesfristen er den 15. i måneden efter kvartalets udløb. Dvs., at der skal ske angivelse og indbetaling af lønsumsafgiften til SKAT:

- 1. kvartal – senest den 15. april,
- 2. kvartal – senest den 15. juli,
- 3. kvartal – senest den 15. oktober og
- 4. kvartal – senest den 15. januar i efterfølgende år.

Er den sidste rettidige angivelsesdag er en lørdag, søndag eller helligdag, anses den nærmest efterfølgende hverdag som sidste rettidige angivelses- og betalingsdag.

Skattestyrelsen udsender inden angivelsesfristen en mail til den kontaktperson, der er registreret hos Skattestyrelsen, hvori der gøres opmærksom på, at angivelsesfristen nærmer sig.

12.3 Angivelse

Lønsumsafgift angives via internettet. På Skattestyrelsens hjemmeside www.skat.dk går man ind under "Log på", hvorefter man logger sig ind ved hjælp af NemID, nøglefil eller TastSelv-kode.

Efter at være logget ind vælges lønsum, og herefter at man gerne vil indberette, hvorefter angivelsesblanketten for lønsumsafgift fremkommer.

På angivelsesblanketten udfyldes feltet:

- *Lønsumsafgift for foreninger m.fl. – metode 1*

Når angivelsen er udfyldt, trykkes der "Godkend angivelse", hvorefter der modtages et kvitteringsbillede for Skattestyrelsens modtagelse af angivelsen. Kvitteringsbilledet udskrives og gemmes som erhvervsskolens dokumentation på rettidig angivelse.

Hvis afgiften for et kvartal er under 50 kr., kan indbetalingen af beløbet undlades. Bemærk, at angivelsen dog stadig skal indsendes.

Til selve afregningen af lønsumsafgiften skal der oprettes 2 konti: en udgiftskonto benævnt "Lønsumsafgift", som arts-mæssigt placeres under løngruppen, og en gældskonto benævnt "Skyldig lønsumsafgift", som placeres under kortfristet gæld.

12.4 Betaling

Betaling skal ske enten via homebanking, via tilmelding til PBS eller via almindelig bank.

Betales der via homebanking eller almindelig bank, skal der i forbindelse med betalingen oplyses den betalingsidentifikation, der fremgår af det udskrevne kvitteringsbillede.

Hvis afgiften for et kvartal er under 50 kr., kan indbetalingen af beløbet undlades. Bemærk, at angivelsen dog stadig skal indsendes.

13 DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING

13.1 Kontoplan

For at opfylde de krav til lønsumsafgiftsbehandlingen, som samspillet mellem lønsumsafgiftslovens og momslovens regler forårsager, skal der ved etablering af kontoplanen eller på anden måde foretages en opdeling af aktiviteterne under indtægtsdækket virksomhed, således at der sker en opdeling i henholdsvis:

- momspligtig IDV, hvoraf der skal afregnes moms til Skattestyrelsen
- momspligtig IDV, hvoraf der ikke skal afregnes moms til Skattestyrelsen, da salget er rettet mod udlandet (0-moms)
- momsfri IDV, der er lønsumsafgiftspligtig
- momsfri IDV, der ikke er lønsumsafgiftspligtig.

Herudover skal det identificeres, på hvilke konti, der bogføres indtægter i form af statstilskud samt øvrige tilskud, hvis lønsumsafgiften skal opgøres på baggrund af et omsætningsbaseret skøn (lønsumsafgiftsbrøken), jf. afsnit 11.3, hhv. den momsmæssige fradragsret, jf. afsnit 7.2.2.

Da de momspligtige aktiviteter er fritaget for lønsumsafgift, er det vigtigt at have kendskab til, hvilke indtægtsdækkede virksomhedsindtægter der skal afregnes udgående moms (salgsmoms) af til Skattestyrelsen, idet dette er afgørende for, hvad der kan henføres til den momspligtige (og dermed lønsumsafgiftsfri) indtægtsdækkede aktivitet.

13.2 Kontering og bogføring af lønsumsafgift

Lønsumsafgiften er en udgift for erhvervsskolen. Ved afslutningen af hvert kvartal beregnes lønsumsafgiften. Den opgjorte lønsumsafgift debiteres på udgiftskontoen "Lønsumsafgift" og hensættes til betaling ved kreditering på "Skyldig lønsumsafgift".

Ved betaling af lønsumsafgiften debiteres kontoen "Skyldig lønsumsafgift", og der krediteres på banken.

Beregningen af lønsumsafgiften vedlægges erhvervsskolens regnskabsmateriale sammen med relevante udtræk fra Navision STAT. Dette for at kunne dokumentere, hvordan lønsumsafgiften er beregnet.

Den årlige beregning af den lønsumsafgiftspligtige andel af lønsummen for medarbejdere, der beskæftiger sig med både lønsumsafgiftspligtige og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, opbevares ligeledes sammen med skolens regnskabsmateriale sammen med relevante udtræk fra Navision STAT.

Erhvervsskolen bør i forbindelse med konteringen af lønsumsafgift etablere en forretningsgang, der sikrer, at lønsumsafgiften opgøres korrekt og angives til Skattestyrelsen til tiden. Forretningsgangen bør sikre, at:

- der foretages kontrolberegning af lønsumsafgiften,
- lønsumsafgiften angives og betales til tiden, og
- der er sikkerhed for at lønsumsafgiften opgøres, angives og betales også i tilfælde af at den ansvarlige er forhindret på grund af ferie, sygdom eller andet.

13.3 Årsafslutning og revision af lønsumsafgift

Når der er foretaget årsafslutning i Navision STAT (arbejdet skal først påbegyndes, når der ikke længere må foretages bogføring i perioden for årsafslutningen) foretages endelig afstemning af årets lønsumsafgift.

Dette omfatter følgende:

- Opgørelse og afstemning af årets lønsumsafgiftsbrøk
- Gennemgang af om det er de korrekte lønninger, der er medtaget hhv. fuldt, delvist og er udeladt af lønsumsafgiftsberegningen.
- Gennemgang af at lønsummen der danner grundlag for beregningen af lønsumsafgift ("Brutto-løn") er korrekt opgjort.

- Gennemgang af om der er foretaget korrekt nedslag for modtagne refusioner i forbindelse med medarbejders orlov, skoleophold og lign. samt at eventuelle fratrædelsesgodtgørelser er blevet behandlet korrekt.
- Gennemgang af at lønsumsafgiften er beregnet og angivet korrekt. Herunder også afstemning af kontoen "Skyldig lønsumsafgift".

Til brug for revisor samles afstemninger sammen med de relevante udtræk fra Navision STAT og kopi af årets angivelser og betalinger (inkl. betaling af sidste års slutsaldo).

13.4 Kontering og bogføring af moms

Erhvervsskoler har i Navision STAT følgende momskonto:

- konto 972340 "Energiafgifter"
- konto 972410 "Indgående moms"
- konto 972510 "Udgående moms"
- konto 972610 "Momsafregning".

Den opkrævede salgsmoms debiteres på konto 972510 og hensættes til betaling ved kreditering på konto 972610 "Momsafregning".

Ved betaling af momsen debiteres konto 972610, og der krediteres på banken.

Den fradragsberettigede købsmoms krediteres på konto 972410 og hensættes til godtgørelse/modregning ved debitering på konto 972610.

Opgørelse af salgsmoms, erhvervsmoms, importmoms, købsmoms og energiafgifter vedlægges erhvervsskolens regnskabsmateriale sammen med relevante udtræk fra Navision STAT. Dette for at kunne dokumentere, hvordan momstilsvaret er opgjort.

Erhvervsskolen bør i forbindelse med konteringen af momsen etablere en forretningsgang, der sikrer, at momsen opgøres korrekt og angives til Skattestyrelsen til tiden. Forretningsgangen bør sikre, at:

- der foretages kontrolberegning af momsen,
- momsen angives og betales til tiden, og
- der er sikkerhed for at momsen opgøres, angives og betales også i tilfælde af at den ansvarlige er forhindret på grund af ferie, sygdom eller andet.

13.5 Afregning og afstemning af moms

Efter afslutningen af hver momsperiode skal der udarbejdes en opgørelse over periodens salgs- og købsmoms. For momsangivelsens indsendelse henvises til afsnit 10.3.

I princippet er det de samme handlinger der skal foregå ved momsperiodens afslutning, som ved årsafslutningen, dog bortset fra afstemningen af fradragsretten for købsmoms – SKAT-momsbrøken.

Nedenstående opgørelser og afstemninger opbevares som dokumentation for periodens momsangivelse.

13.6 Årsafslutning – opgørelse og afstemning af moms

Efter bøgerne er lukket for bogføring i året, skal der også foretages en endelig opgørelse af momsen for året. I forhold til Skattestyrelsen omfatter dette bl.a. en opgørelse af årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent og en opgørelse af reguleringsforpligtelserne på de såkaldte investeringsgoder.

13.6.1 Årsafslutning – salgsmoms

Når der er lukket for bogføring i året, trækkes en opgørelse af konto 972510 "Udgående moms" over bogført salgsmoms i året.

Herudover laves et udtræk af de samlede momspligtige indtægter, der er bogført i året. Der beregnes salgsmoms af de samlede momspligtige indtægter ved at gange summen af indtægterne med

momssatsen på 25 %. Den beregnede salgsmoms sammenholdes med salgsmomsen bogført på konto 972510. Eventuelle differencer bør undersøges.

Salgsmoms bogført i året på konto 972510 afstemmes således med de samlede momspligtige indtægter, som er bogført i året med de relevante konti og formål. Der er i denne afstemning behov for at kunne skelne mellem almindelige 25 % momspligtige indtægter (salg til Danmark) fra de 0-momspligtige indtægter, som stammer fra salg til EU og andet udland.

Den opgjorte salgsmoms for året sammenholdes med, hvad der er angivet og betalt til Skattestyrelsen for året. Eventuelle differencer bør undersøges.

I forbindelse med afstemningen af salgsmoms skal der tages højde for evt. beregnet omvendt betalingspligt på køb af mobiltelefoner, bærbare pc'ere mv. som er angivet som salgsmoms over for SKAT.

13.6.2 Årsafslutning – erhvervsmoms og importmoms

Erhvervsskolen bør undersøge, om der i året har været købt varer eller ydelser i udlandet, hvor der ikke har været opkrævet moms.

Har der været sådanne posterings i året, skal beløbet angives på momsangivelsen. Oplysningerne burde kunne tages fra de respektive og dertil oprettede konti, jf. afsnit 6.1.2 og 6.2.2.

13.6.3 Årsafslutning – købsmoms

Moms på indkøb, der direkte og udelukkende er anvendt til et momspligtigt salg, berettiger til fuldt fradragsret. Men købsmoms, der både anvendes til momspligtige og momsfrie aktiviteter, berettiger kun til et delvist momsfradrag svarende til den momspligtige anvendelse.

Indledningsvist skal der korrigeres for momslovens generelle fradragsbegrænsninger vedrørende restaurationsudgifter samt for telefoner, bærbare pc'er og ADSL/bredbåndsforbindelser mv., der også bruges privat af medarbejderne. Den fradragsberettigede moms skal derfor korrigeres, så der kun tages fradrag for 25 % af momsbeløbet på restaurationsudgifter og kun tages fradrag for en del af momsen på udgifter til telefoner, bærbare pc'er og ADSL-/bredbåndsforbindelser, når disse også anvendes privat af medarbejdere, jf. afsnit 7.2.5.

Herefter beregnes det fradragsberettigede beløb ved at gange købsmomsen vedrørende fællesomkostninger med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten for året.

13.6.3.1 Opgørelse af årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent

Ved årsafslutningen skal årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent beregnes. Årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent beregnes som forholdet mellem de momspligtige indtægter i forhold til de samlede indtægter. jf. afsnit 7.2.2.

I årets løb er fradragsretten for købsmoms på fællesomkostninger blevet beregnet ved at anvende fradragsprocenten fra det foregående år som aconto procent. Hvis årets faktiske fradragsprocent afviger fra den anvendte aconto procent, skal der beregnes en korrektion af årets foretagne momsfradrag.

Denne korrektion medtages på førstkommande momsangivelse efter årets udløb. Kan det ikke nås, laves en efterangivelse til Skattestyrelsen på momskorrektionen.

13.6.3.2 Opgørelse af årets regulering af reguleringsforpligtelser

Der skal i forbindelse med årsafslutningen foretages en vurdering af, om der skal foretages regulering af reguleringsforpligtelsen vedrørende investeringsgoder, herunder bygninger, jf. afsnit 7.4.

13.6.3.3 Købsmoms vedrørende bygninger

Købsmoms vedrørende bygninger omfatter moms af reparation/vedligeholdelse samt til- og ombygninger. Moms vedrørende almindelig drift af bygninger medtages som fællesomkostninger eller som omkostninger, der er direkte henførbare til henholdsvis momspligtige eller momsfrie aktiviteter.

Fradragsretten for købsmoms vedrørende bygninger afhænger af fradragsretten for den enkelte bygning beregnet efter en kvadratmeterfordeling. Den fradragsberettigede købsmoms findes således ved at gange bygningens købsmoms med bygningens kvadratmetermæssige fradragsret, hvorefter der tages højde for den omsætningsbestemte fradragsret (SKAT-momsbrøken).

I forbindelse med årsafslutningen skal det vurderes, om der ved årets udgang er en ændret anvendelse af bygningen i forhold til den tidligere opgjorte kvadratmeterfordeling. Årets fradragsberettigede moms opgøres ved at gange købsmomsen i forbindelse med ombygning og reparation/vedligeholdelse af bygninger med årets fradragsprocent.

13.6.3.4 Afstemning af årets købsmoms

Når købsmomsen vedrørende momspligtige aktiviteter skal afstemmes, tages et udtræk på konto 972410 "Indgående moms". Der trækkes en liste over saldi på hhv. "almindelige" omkostninger og repræsentation, bærbare pc'er, ADSL-/bredbåndsforbindelse og mobiltelefoni, som korrigeres for privatbenyttelsen. De enkelte saldi ganges med 25 %. Eventuelle differencer undersøges.

Når alle købsmomskonti er afstemt, og konto for anlægsmoms også er afstemt, flyttes den SKAT-momspligtige andel af fællesmomsen til konto 972410.

Årets købsmoms, der er fradragsberettiget hos Skattestyrelsen, er derefter bogført på konto 972410 og indeholder:

- Hele årets købsmoms, der udelukkende vedrører momspligtige aktiviteter
- Den del af årets købsmoms af fællesomkostninger, der kan henføres til momspligtige aktiviteter – beregnes ved hjælp af SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten
- Den del af årets købsmoms vedrørende til- og ombygning, reparation/vedligeholdelse af bygninger, som kan henføres til momspligtige aktiviteter – beregnes ved hjælp af den enkelte bygnings kvadratmetermæssige fradragsprocent
- Årets regulering af reguleringsforpligtelser.

Den opgjorte købsmoms for året sammenholdes med, hvad der er angivet og betalt til Skattestyrelsen for året. Eventuelle differencer reguleres i forhold til Skattestyrelsen. Er købsmomsen for året først opgjort, efter at årets sidste momsperiode er angivet, reguleres eventuelle korrektioner i forhold til det allerede angivne via en efterangivelse.

13.7 Fejl i en angivelse

I tilfælde af at lønsumsafgiften, momsen eller energiafgifterne ikke er opgjort korrekt, således at der ikke er sket korrekt angivelse og betaling til SKAT, korrigeres fejlen ved at udfylde og indsende en efterangivelse til Skattestyrelsen. Efterangivelsesblanketten findes på www.skat.dk under "Log på".

Alternativt findes efterangivelsesblanketterne på www.skat.dk "Virksomhed", "Blanketter", og så vælges enten "31 moms", og herefter vælges blanket nr. "31.009" eller "32 lønsumsafgift".

14 ENERGIAFGIFTER

Som udgangspunkt er der ret til godtgørelse af energiafgifter, i samme omfang som der er ret til fradrag for moms via Skattestyrelsen. Herudover skal der dog tages højde for en række særlige regler.

Når en erhvervsskole er momsregistreret, er der mulighed for godtgørelse af visse energiafgifter. Godtgørelsen omfatter dog kun i reduceret omfang afgifter vedrørende energi anvendt til rumopvarmning, opvarmning af vand og til komfortkøling (aircondition). Det er alene energi, der er forbrugt af skolen selv og anvendt til proces, der berettiger til godtgørelse af energiafgiften. Typisk er der mulighed for godtgørelse af elafgift for el anvendt til almindelig drift (drift af computere, kopimaskiner, belysning mv.) og godtgørelse af vandafgift.

Nogle erhvervsskoler har dog mulighed for godtgørelse af energiafgifter til f.eks. opvarmning af væksthuse og stalde, men disse regler berøres ikke yderligere i denne vejledning.

14.1 Lovgrundlaget

Reglerne om energiafgifter og godtgørelsesmulighederne fremgår af energiafgiftslovene eksempelvis elafgiftsloven, lov nr. 308 af 24. marts 2017 med senere lovændringer og de bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger, der er udstedt i denne forbindelse.

14.2 Godtgørelse af el- og vandafgift

Erhvervsskolen har ret til godtgørelse af el- og vandafgift i samme omfang, som erhvervsskolen har fradragsret for moms på el- og vandregningerne. Da erhvervsskolen som udgangspunkt har ret til delvis fradragsret for moms, har erhvervsskolen også ret til delvis godtgørelse af el- og vandafgiften.

Herudover er det vigtigt at være opmærksom på, at der kun er ret til godtgørelse for energiafgifter af eget energiforbrug. Hvis skolen foretager udlejning af lokaler, er det således vigtigt at være opmærksom på, at der kun beregnes godtgørelse af energiafgifter af skolens eget forbrug af energi, ikke af eventuelle lejeres forbrug.

Skattestyrelsens praksisændring pr. 1. januar 2017, der betyder, at taxametertilskud skal medregnes som momsfri omsætning, medfører for de fleste erhvervsskoler et væsentligt fald i skolernes delvise fradragsret for moms via Skattestyrelsen og dermed også en væsentlig reduktion i retten til godtgørelse af energiafgifter.

For årene 2017 og 2018 har UVM ydet kompensation til skolerne for den manglende godtgørelse af energiafgifter via en særlig kompensationsordning. Fra 2019 har UVM indregnet kompensationen i taxametertilskuddene.

Godtgørelsen af energiafgifter fra Skattestyrelsen tages via momsangivelsen.

Hvert år sker der ændringer i godtgørelsen af elafgiften. Retten til godtgørelse af elafgift omfatter elafgiften, dog fratrukket 0,4 øre pr. kWh for perioden fra 1. januar 2015 og frem. Herudover skal der korrigeres for evt. forbrug til rumvarme, varmt vand og komfortkøling/aircondition. Som følge af de løbende ændringer af afgiftssatser og retten til godtgørelse bør skolen mindst én gang årligt gennemgå sin opgørelse af godtgørelsesberettiget energiafgift med henblik på at sikre sig, at de korrekte satser anvendes.

Vær opmærksom på, at der gælder særlige forhold, hvis der anvendes el til rumopvarmning eller komfortkøling/aircondition. Hvis elforbruget til disse formål måles separat, er der ret til en reduceret godtgørelse (62,5 øre pr. kWh i 2019). Sker der ikke separat måling, er det muligt at korrigere for el anvendt til disse formål ved anvendelse af standardregler.

Retten til godtgørelse af vandafgift omfatter en afgift, der udgør 6,37 kr. pr. m³ i 2019.

Som det fremgår ovenfor, er det vigtigt, at erhvervsskolen i forhold til godtgørelsen af både el- og vandafgift er opmærksom på, at retten til godtgørelse skal begrænses svarende til den fradragsret for moms, som skolen har på elregningen, og at der kun er ret til godtgørelse på eget forbrug.

Herudover er det vigtigt, at skolen i forhold til både el- og vandafgiften er opmærksom på, om de anvendte satser er korrekte, samt i forhold til elafgiften, hvad elektriciteten er anvendt til.

Der er ikke mulighed for compensation af energi- og vandafgift via UVM. Jævnfør ovenfor har UVM dog oplyst, at ministeriet vil kompensere erhvervsskolerne for den reduktion i godtgørelsen af energiafgifter, der er et resultat af Skattetyrelsens praksisændring vedr. den momsmæssige behandling af taxametertilskud.

14.2.1 Momsangivelsesperioden – energiafgifter

Erhvervsskolen har mulighed for at få godtgjort energiafgifterne samtidig med momsangivelsesperioden, da godtgørelsen af energiafgifterne angives på momsangivelsen. For opgørelsen af energiafgifterne henvises til nedenstående afsnit vedrørende årsafslutning,

Nogle erhvervsskoler har så lille et energiforbrug eller fradragsret, at det rent administrativt ikke kan betale sig at opgøre energiafgifterne ved hver momsangivelsesperiode. Disse erhvervsskoler kan vælge kun at opgøre el- og vandafgifterne i forbindelse med årsafslutningen.

14.2.2 Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets elafgift

Ved årsafslutningen opgøres det beløb, erhvervsskolen kan få godtgjort af elafgiften via Skattestyrelsen. Om retningslinjer herfor se nærmere nedenfor.

Det bør undersøges, om der kun er konteret fakturaer med fakturadato i det pågældende regnskabsår, da det kun er fakturaer udstedt i året, der kan medtages i årets elafgiftsgodtgørelse. Bemærk, at det er det faktiske forbrugstidspunkt, der er afgørende for, hvilken afgiftssats og ret til godtgørelse der er gældende og ikke faktureringstidspunktet fra el-leverandøren.

Den godtgørelsesberettigede elafgift for året angives på årets sidste momsangivelse. Er godtgørelsesbeløbet først opgjort, efter at årets sidste momsangivelse er angivet, efterangives elafgiften sammen med eventuelle momskorrekationer for året. Alternativt angives på førstkommande momsangivelse.

Bemærk, at godtgørelsesbeløbet efterfølgende skal reduceres med erhvervsskolens SKAT-momsbrøk/fradragsprocenten, da det kun er denne del, erhvervsskolen kan opnå i godtgørelse af elafgiften.

14.2.2.1 Konto: Elafgift

På denne konto konteres elafgiften.

Erhvervsskolen har ret til godtgørelse for elafgiften i samme omfang, som skolen har fradragsret for momsen via Skattestyrelsen.

I princippet er det elforbruget (måles i kWh) og afgiften (afregnes i kroner eller øre) heraf, der skal nedsættes med 0,4 øre/kWh (gælder fra og med 2016). Dvs. erhvervsskolen bør notere selve elforbruget f.eks. i et særskilt regneark.

Det betyder, at erhvervsskolen på sit eget forbrug af el har godtgørelse for:
(Elafgiften – elforbruget x 0,4 øre/kWh) x SKAT-momsbrøken.

14.2.2.2 Konto: El

På denne konto konteres alt andet på elregningen som f.eks. prisen for den leverede elektricitet og transmissionsbidrag på el. Erhvervsskolen har ikke godtgørelse for det, der bogføres på denne konto.

14.2.3 Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets vandafgift

Vandafgift udgør 6,37 kr. pr. m³ (afgiftssats for 2018 og frem). Det er dette beløb, der kan godtgøres, dog reduceret med erhvervsskolens SKAT-momsbrøk/fradragsprocenten.

Ved årsafslutningen fremfindes alle fakturaer fra de forsyningsselskaber, der har leveret vand til erhvervsskolen. Der medtages alene fakturaer med fakturadato i det pågældende regnskabsår eller momsangivelsesperiode. Det er fakturadatoen, der er afgørende for, i hvilket regnskabsår erhvervsskolen kan få godtgørelse af afgiften – ikke forbrugstidspunktet.

Dokumentationen for beregningen af vandafgiftsgodtgørelsen gemmes i tilfælde af en senere kontrol fra SKAT i minimum tre år.

Erhvervsskolen har godtgørelse for:

- Vandafgiften af eget forbrug af vand x SKAT-momsbrøken.