

VEJLEDNING

Moms og lønsumsafgift i erhvervsskoler

November 2011



INDHOLDSFORTEGNELSE

1	INDLEDNING	5
2	GENERELT OM MOMS, LØNSUMSAFGIFT OG GODTGØRELSE AF ENERGIAFGIFTER – HERUNDER LOVGRUNDLAGET	7
2.1	SKATs momsregler	8
2.2	Undervisningsministeriets momskompensationsordning	8
2.3	SKATs lønsumsafgiftsregler	9
3	MOMSFRIE AKTIVITETER	10
3.1	Undervisningsaktiviteter	10
3.2	Leverancer i nær tilknytning til momsfritage undervisning.....	13
3.2.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	13
3.3	Underleverandørydelser – salg af undervisningstimer og faglig undervisning.....	13
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	16
3.7.1	Lønsumsafgiftsmæssigt.....	16
4	LØNSUMSAFGIFT	17
4.1	IKKE-lønsumsafgiftspligtige uddannelsesaktiviteter	17
4.2	Andre IKKE-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter	18
4.3	Undervisning til udenlandske elever fra ikke-EØS-lande og aktiverede.....	18
4.4	Erhvervsskoleaktiviteter i forhold til lønsumsafgift	19
4.4.1	Undervisningsaktiviteter – udelukkende finansieret af tilskud fra UVM eller andre 19	
4.4.2	Undervisningsaktiviteter – delvist finansieret af tilskud og delvist ved deltagerbetaling	19
4.4.3	Undervisningsaktiviteter, drevet under reglerne om indtægtsdækket virksomhed	19
4.5	Andre aktiviteter end undervisningsaktiviteter	19
5	MOMSPLIGTIGE AKTIVITETER	21
5.1	Kursusvirksomhed	21
5.1.1	Begrebet ”gevinst for øje”	22
5.1.2	Deltagerkredsen – virksomheder og institutioner mv.....	22
5.1.3	Underleverandør	23
5.1.4	Coaching	23
5.2	Salg af undervisnings-/lærertimer	23
5.3	Konsulentydelse	23
5.4	Salg af varer, herunder elevproducerede varer, skrot mv.	24
5.4.1	Salg af elevproducerede varer	24
5.4.2	Salg af driftsmidler og inventar	24

5.4.3	Salg af skrot.....	25
5.5	Udlejning af løsøregerstande, herunder pc-udlejning til eleverne	25
5.6	Udlejning af fast ejendom – frivillig momsregistrering	25
6	HANDEL MED UDLANDET	26
6.1	Handel med varer.....	26
6.1.1	Salg af varer.....	26
6.1.1.1	Varesalg til et andet EU-land	26
6.1.1.2	Varesalg til et land uden for EU	26
6.1.2	Køb af varer.....	27
6.1.2.1	Varekøb fra et andet EU-land.....	27
6.1.2.2	Varekøb fra et land uden for EU	28
6.2	Handel med ydelser	28
6.2.1	Salg af ydelser	28
6.2.1.1	Salg af konsulent-/rådgivningsydelser.....	28
6.2.1.2	Salg af (momspligtige) undervisningsydelser	29
6.2.2	Køb af ydelser.....	29
7	FRADRAGSRET FOR MOMS	31
7.1	Køb – mulighed for momsfradrag (SKAT) og momskompensation (UVM)	31
7.1.1	Momsfradrag på indkøb der udelukkende anvendes til én aktivitet.....	31
7.1.2	Momsfradrag af fællesomkostninger – indkøb, der anvendes til flere aktiviteter..	31
7.2	Momsfradrag via SKAT.....	32
7.2.1	Fuld fradragsret	32
7.2.2	Delvis fradragsret – SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten	32
7.2.3	Delvis fradragsret – opgørelse efter skøn	33
7.2.4	Ingen fradragsret.....	33
7.2.5	Specielle fradragsregler.....	34
7.2.5.1	Restaurationsydelser	34
7.2.5.2	Hotelydelser.....	34
7.2.5.3	Mødebespisning i egne lokaler.....	34
7.2.5.4	Kost og logi til kursister på momspligtige kurser.....	35
7.2.5.5	Fastnettelefoner (fri telefon til medarbejdere).....	35
7.2.5.6	Mobiltelefoner (fri telefon til medarbejdere)	36
7.2.5.7	Pc'er og ADSL-/bredbåndsforbindelse.....	36
7.2.5.8	Varebiler (gulpladebiler med tilladt totalvægt på maks. 3 tons)	37
7.3	Udgifter vedrørende fast ejendom	37
7.3.1	Til- og ombygning, reparation og vedligeholdelse.....	37
7.3.2	Opførelse af fast ejendom	38
7.4	Investeringsgoder – driftsmidler, inventar mv. over 100.000 kr. og fast ejendom	38
8	ERHVERVSSKOLERS DRIFT AF SKOLEHJEM	41
8.1	Den momspligtige behandling af aktiviteter knyttet til skolehjem.....	41
8.2	Indkøb til brug for driften af skolehjem.....	41
9	REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF MOMS TIL SKAT.....	43
9.1	Registrering for moms	43
9.2	Angivelsesperioder og -frister	43
9.2.1	Månedsafregnende	43

9.2.2	Kvartalsafregnende	43
9.2.3	Halvårsafregnende	43
9.3	Angivelse.....	44
9.4	Betaling	45
10	BEREGNING AF LØNSUMSAFGIFTEN	46
10.1	Den afgiftspligtige lønsum	46
10.1.1	Periodisering.....	46
10.1.2	Feriepenge	47
10.2	Afgiftssats og opgørelse.....	47
10.3	Medarbejdere, der beskæftiger sig med både lønsumsafgiftspligtige og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter.....	48
10.4	Opsummering af den afgiftspligtige lønsum.....	49
11	REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF LØNSUMSAFGIFT.....	50
11.1	Registrering for lønsumsafgift.....	50
11.2	Angivelsesperioder og -frister	50
11.3	Angivelse.....	51
11.4	Betaling	51
12	DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING.....	52
12.1	Kontoplan	52
12.2	Kontering og bogføring af lønsumsafgift.....	52
12.3	Årsafslutning og revision af lønsumsafgift	53
12.4	Kontering og bogføring af moms	53
12.5	Afregning og afstemning af moms	54
12.6	Årsafslutning – opgørelse og afstemning af moms	54
12.6.1	Årsafslutning – salgsmoms	54
12.6.2	Årsafslutning – erhvervsmoms og importmoms	55
12.6.3	Årsafslutning – købsmoms.....	55
12.6.3.1	Opgørelse af årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent	55
12.6.3.2	Opgørelse af årets regulering af reguleringsforpligtelser	55
12.6.3.3	Købsmoms vedrørende bygninger.....	56
12.6.3.4	Afstemning af årets købsmoms	56
12.7	Fejl i en angivelse	57
13	ENERGIAFGIFTER.....	58
13.1	Lovgrundlaget.....	58
13.2	Godtgørelse af el- og vandafgift.....	58
13.2.1	Momsangivelsesperioden – energiafgifter	59
13.2.2	Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets elafgift	59
13.2.2.1	Konto: Elafgift.....	60
13.2.2.2	Konto: Eldistributionsbidrag	61
13.2.2.3	Konto: El	61
13.2.3	Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets vandafgift.....	61

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 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. erhvervsrettet voksenundervisning og almindelig skoleundervisning.

Frem til 31. december 2008 var offentlige virksomheder og virksomheder, der overvejende var finansieret af offentlige midler, fritaget for lønsumsafgift. Dette medførte, at en lang række undervisningsinstitutioner ikke blev omfattet af pligten til at betale lønsumsafgift.

Med virkning fra 1. januar 2009 blev lønsumsafgiftsloven ændret, således at afgiftsfritagelserne for offentlige virksomheder og virksomheder, der overvejende var finansieret af offentlige midler, blev ophævet. Baggrunden for dette var et ønske om at sidestille offentlige virksomheder med private virksomheder i forhold til at drive virksomhed, herunder undervisningsvirksomhed.

Ved lovændringen blev afgiftsfritagelserne for konkrete undervisningsaktiviteter til gengæld udvidet, således at en lang række undervisningsaktiviteter blev fritaget for lønsumsafgift.

Ophævelsen af den generelle afgiftsfritagelse for offentlige virksomheder betyder, at mange af disse virksomheder nu skal vurdere, hvilke af deres aktiviteter der er omfattet af lønsumsafgiftspligten og eventuelt lade sig registrere for lønsumsafgift hos SKAT. Hermed følger også opgaven at skulle opgøre lønsumsafgiften og håndtere denne regnskabsmæssigt.

Mange erhvervsskoler har dog ikke kun momsfrie undervisningsaktiviteter, men har f.eks. også salg af bøger, salg af elevproducerede varer, salg af skrot, salg fra kaffe-, slik- og sodavandsautomater mv. Disse salg er omfattet af momspligten. 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.

Derudover har SKAT ændret holdning til erhvervsskolels udbud af kursusaktiviteter, som tidligere har været momsfritaget. Dette er dog ændret ved en landsrettsdom, hvor det blev slået fast, at erhvervsskoler kan drive momspligtig kursusvirksomhed.

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 SKAT
- angivelses- og betalingsfrister for hhv. moms og lønsumsafgift
- hvordan lønsumsafgiften beregnes

Vejledningen kan ikke give svar på alt, men vil give et godt indblik i, hvordan moms og lønsumsafgift skal behandles.

2 GENERELT OM MOMS, LØNSUMSAFGIFT OG GODTGØRELSE AF ENERGIAFGIFTER – HERUNDER LOV-GRUNDLAGET

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

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

- Momspligtige aktiviteter
- (Momsfrie og) lønsumsafgiftspligtige aktiviteter
- 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 momsfritaget (i henhold til § 13 i momsloven).

Når det skal vurderes, hvilken kategori en aktivitet tilhører, skal det først afgøres, om der er en direkte sammenhæng mellem aktiviteten og en betaling. Er dette ikke tilfældet, er aktiviteten hverken moms- eller lønsumsafgiftspligtig. I forhold til undervisningsaktiviteter kan dette typisk være tilfældet, når aktiviteten er finansieret af tilskud udbetalt på grundlag af uddannelsesbekendtgørelser.

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. Dette vil være tilfældet, når betalingen/tilskuddet sker under betingelse af, at der foretages en bestemt modleverance typisk overfor den, der betaler/tilskudsgiver. Der er også en sammenhæng, hvis betalingen/tilskuddet er direkte forbundet med et prisfald på en leverance til en 3. part og tilskuddet derfor må anses som en del af betalingen for leverancen.

Er der denne sammenhæng vil aktiviteten som udgangspunkt være momspligtig. Fastslås det at aktiviteten er momsfritaget, vil aktiviteten i stedet være lønsumsafgiftspligtig, medmindre aktiviteten er fritaget.

Kategorien ”aktiviteter, der hverken er moms- eller lønsumsafgiftspligtige” omfatter således både aktiviteter, der ikke er afgiftspligtige, fordi der ikke er en direkte sammenhæng mellem aktiviteten og en betaling, samt aktiviteter, hvor der er denne sammenhæng, men hvor aktiviteten er fritaget for afgift efter både momsloven 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).

Der findes to regelsæt, som skal anvendes i forbindelse med håndtering af moms:

- SKATs momsregler
- Reglerne om Undervisningsministeriets momskompensationsordning.

2.1 SKATs momsregler

Reglerne er reguleret via momsloven (lov nr. 287 af 28. marts 2011 med eventuelle senere lovændringer) og de bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger, der er udstedt i forbindelse hermed.

Den langt overvejende del af erhvervsskolernes aktiviteter bliver fritaget for pligten til at betale moms, da skolemæssig og faglig undervisning er fritaget for moms, jf. 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 fra kaffe, slik og sodavandsautomater, der ligeledes er momspligtigt, jf. afsnit 5.

2.2 Undervisningsministeriets momskompensationsordning

Ordningen er reguleret ved bekendtgørelse nr. 1168 af 8. december 2008: ”*Bekendtgørelse om momskompensation til institutioner for erhvervsrettet uddannelse, institutioner for almen gymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse, erhvervsakademier, professionshøjskoler m.fl.*”

Bekendtgørelsens § 2 og § 3 definerer, hvilken moms der kan kompenseres, og hvilke tidsfrister der er gældende:

§ 2. Ikke-fradragsberettiget købsmoms, der kan kompenseres af Undervisningsministeriet efter § 1, beregnes som de samlede udgifter til ikke-fradragsberettiget købsmoms fratrukket købsmomsudgifter, der indgår i institutionens indtægtsdækkede virksomhed.

Stk. 2. Ikke-fradragsberettiget købsmoms beregnes for institutioner for erhvervsrettet uddannelse således: Den samlede ikke-fradragsberettigede købsmoms fratrækkes kvartalets ikke-fradragsberettigede købsmomsudgifter vedrørende produktionskolelevers deltagelse i undervisningsforløb på institutioner for erhvervsrettet uddannelse (beregnet som aktiviteten gange forskellen mellem taksterne med og uden moms), samt købsmomsudgifter, der indgår i institutionens indtægtsdækkede virksomhed.

§ 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 udstedes hvert år og findes på www.uvm.dk.

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

2.3 SKATs lønsumsafgiftsregler

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

- Lønsumsafgiftsloven (Bekendtgørelse nr. 466 af 22. maj 2006 om lov om afgift af lønsum mv.)
- Bekendtgørelse til lønsumsafgiftsloven (Bekendtgørelse nr. 1176 af 23. november 2006 om afgift af lønsum m.v.)
- Lov nr. 526 af 17. juni 2008 om ændring af lov om afgift af lønsum m.v. (Afgiftsmæssig ligestilling mellem offentlig og privat virksomhed m.v.).

Frem til 31. december 2008 indeholdt lønsumsafgiftsloven en bestemmelse, der medførte at offentlige virksomheder og virksomheder, der overvejende var finansieret af offentlige midler, var fritaget for lønsumsafgift. På denne baggrund var mange uddannelsesinstitutioner fritaget for lønsumsafgift.

Ved lovændringen, der trådte i kraft pr. 1. januar 2009 blev disse afgiftsfritagelser ophævet, så offentlige virksomheder nu skal betale lønsumsafgift efter de samme regler som private virksomheder. Samtidig er der dog sket en udvidelse af de aktiviteter, der konkret er fritaget for afgift.

Den langt overvejende del af erhvervsskolernes aktiviteter bliver fritaget for pligten til at betale lønsumsafgift, jf. afsnit 4.

3 MOMSFRIE AKTIVITETER

Momsfritagelserne fremgår af momslovens § 13.

Herudover indeholder momslovens § 9 en bestemmelse, der bl.a. momsfrtager handel mellem offentlige institutioner inden for samme ministerområde, eksempelvis handel mellem to offentlige uddannelsesinstitutioner, der begge hører under UVM.

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

3.1 Undervisningsaktiviteter

Undervisningsaktiviteter, der er fritaget for moms, vil som udgangspunkt være lønsumsafgiftspligtige.

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

- Kompetencegivende undervisning
- Skolemæssig undervisning
- Faglig undervisning.

Momsfritagelsen 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.

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.

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, men har et erhvervsmæssigt sigte.

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. Hvis erhvervsskolen driver kursus-

virksomhed – hvilket umiddelbart er tilfældet, når det er erhvervsskolen, der udbyder kurset – har aktiviteten frem til 1. januar 2011 alligevel ikke været momspligtig, da SKATs fortolkning af reglen tidligere var, at selvejende institutioner ikke kunne anses for at være drevet med gevinst for øje. SKAT har dog tabt en sag, om dette emne ved Vestre Landsret den 12. maj 2010, hvilket betyder, at selvejende institutioner godt kan drive kursusvirksomhed med gevinst for øje, jf. afsnit 5.1.

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

Hvis erhvervsskolen ikke er kursusudbyder, men er **underleverandør** til en kursusudbyder, vil skolens salg af kompetencegivende og faglig undervisning samt undervisningstimer være momspligtigt, uanset om salget sker med gevinst for øje, jf. afsnit 3.3.

Hvert enkelt salg af undervisningsydelser skal altså indledningsvist vurderes i forhold til denne bestemmelse for at afgøre, om salget er momspligtigt eller momsfrit. Er salget momsfrit, er aktiviteten som udgangspunkt lønsumsafgiftspligtig 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 der ved tilskudsfinansierede aktiviteter typisk ikke er denne sammenhæng.

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 momsfrigtagelse 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 med gevinst for øje.

Er det faglig undervisning?

Hvis ja, er aktiviteten momsfri, medmindre der er tale om kursusvirksomhed 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.

Er aktiviteten med gevinst for øje?

SKAT har hidtil været af den holdning, at selvejende institutioner ikke kunne drive kursusvirksomhed med gevinst for øje. SKAT har tabt en sag ved Vestre Landsret den 12. maj 2010 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 det er rettet mod – hvem der forudsættes at skulle betale for kurset. Det vil typisk fremgå af udbudsmaterialet, hvem et kursus er rettet mod. Se mere herom i afsnit 5.1.2.

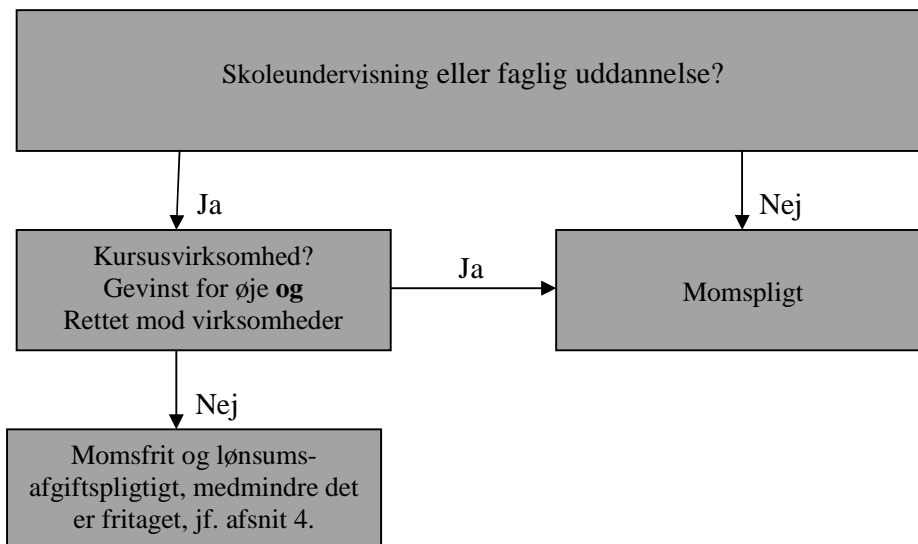
3. *Er aktiviteten lønsumsafgiftspligtig?*

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 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:



For momspligtig kursusvirksomhed henvises til 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.

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

Det fremgår af Landsskatterettens kendelser, at salg af materialer 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 moms fri 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 momspligtigt, jf. afsnit 5.4.1.

Derimod viser Landsskatterettens kendelser, at følgende leverancer er moms fritagne som leverancer i nær tilknytning til moms fri 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 anvendes af eleverne ved egen fremstilling af genstande i den moms fri undervisning
- Salg til den enkelte elev for køb af egen svendeprove
- Salg af nøgler til eleverne med henblik på adgang til skolen.

3.2.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

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

3.3 Underleverandørydelser – salg af undervisningstimer og faglig undervisning

Hvis erhvervsskolen ikke er kursusudbyder, men er underleverandør til en anden uddannelsesinstitution eller til en kursusvirksomhed, vil salg af faglig undervisning og undervisningstimer være momspligtigt.

Det er afgørende for den momsmæssige behandling, om erhvervsskolen er udbyder af kurset eller ej. Erhvervsskolen er udbyder af kurset, 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, og ydelsen er så momspligtig.

Den momsmæssige behandling ændres ikke af, om erhvervsskolen er ansvarlig for det faglige indhold. Heller ikke omfanget af leverancen påvirker den momsmæssige behandling. Det er således uden betydning, om der blot leveres lærertimer, eller om erhvervsskolen leverer et samlet kursusmodul bestående af udvikling af undervisningsmateriale, gennemførelse af kurset mv.

Bemærk dog i denne forbindelse om ydelsen er omfattet af momsfrigtagelsen for salg mellem offentlige uddannelsesinstitutioner inden for samme ministerium, jf. afsnit 3.5.

3.3.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

Da underleverandørydelser er momspligtige, er leverancerne ikke lønsumsafgiftspligtige.

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 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 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 omfattet af forvaltningsloven og offentlighedsloven.

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

Momslovens bestemmelse omfatter alle uddannelsesinstitutioner med undtagelse af private gymnasier og institutioner for erhvervsrettet uddannelse. 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 indenfor 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.

3.5.1 Lønsumsafgiftsmæssigt

Der skal ikke betales lønsumsafgift af lønsummen vedrørende momspligtige varer og ydelser, som kan leveres momsfrit i medfør af reglen om salg til andre offentlige institutioner inden for samme ministerområde.

3.6 Foredragsvirksomhed

Momsloven indeholder en momsfritagelse, der bl.a. omfatter 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 momsfritagelser ikke er identiske. Eksempelvis er ikke-faglig undervisning momspligtigt, mens et foredrag om samme emne kan være momsfrit. Desuden kan faglig undervisning være lønsumsafgiftspligtig, mens et 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 løsøregenstande, 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 løsøregenstande.

I forhold til om mængden af driftsmidler og løsøregenstande 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 løsøregenstande 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 som udgangspunkt fritaget for lønsumsafgift. Udlejning af fast ejendom omfatter både selve udlejningsydelsen og alle de direkte tilknyttede opgaver, såsom bogføring og fakturering mv.

4 LØNSUMSAFGIFT

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

Den langt overvejende del af erhvervsskolernes aktiviteter bliver 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 amatørsport i øvrigt
- Undervisning ved folkehøjskoler, efterskoler, husholdningsskoler og håndarbejdsskoler, når der hertil modtages statstilskud
- Undervisning i børnehaveklasse og 1.-10. klasse, når der hertil modtages statslige tilskud
- Specialundervisning i et dagbehandlingstilbud eller et anbringelsessted i henhold til folkeskolelovens § 22, stk. 5
- 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 m.v.
- Danskuddannelse omfattet af lov om danskuddannelse til voksne udlændinge m.fl.
- Særlige kompetencegivende voksenuddannelser omfattet af lov om erhvervsrettet grunduddannelse og videregående uddannelse (videreuddannelsessystemet) for voksne
- Erhvervsrettet uddannelse omfattet af lov om åben uddannelse (erhvervsrettet voksenuddannelse) m.v.
- Deltidsuddannelser omfattet af universitetsloven
- Åben uddannelse omfattet af lov om videregående kunstneriske uddannelsesinstitutioner under Kulturministeriet
- Maritime uddannelser omfattet af lov om maritime uddannelser
- Uddannelser omfattet af lov om professionshøjskoler for videregående uddannelser, dog ikke professionsskolers udbud af kurser og andre aktiviteter som indtægtsdækket virksomhed
- Specialundervisning i et dagsbehandlingstilbud eller et anbringelsessted i henhold til folkeskolelovens § 22, stk. 5
- Formidlingsvirksomhed ved Videnspædagogiske Aktivitetscentre, der er omfattet af Undervisningsministeriets tilskudsordning for Videnspædagogiske Aktivitetscentre
- De undervisningsaktiviteter, der allerede var fritaget i den tidligere lov, som f.eks. efterskoler, folkehøjskoler og folkeskoleundervisning.

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.

Dette betyder, at der **skal betales lønsumsafgift** af de undervisningsaktiviteter, der ikke er omfattet af ovenstående. Det kan f.eks. være:

- Momsfri kursusvirksomhed
- Andre momsfrie aktiviteter

4.3 Undervisning til 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 taksameterdelen, ikke skal betragtes som indtægtsdækket virksomhed. Det kan heraf udledes, at disse elever ifølge Undervisningsministeriet skal sidestilles med andre elever, der er finansieret af taksametertilskud, på trods af at de selv betaler taksameterdelen.

Idet undervisning af elever fra ikke-EØS-lande og af aktiverede personer behandles som ordinære undervisningsaktiviteter, er disse aktiviteter lønsumsafgiftsfrie.

Dette fører til, at der ikke skal betales lønsumsafgift af lønsummen vedrørende aktivitet med salg af undervisning til udenlandske elever (uden for EØS), når undervisningen vedrører lønsumsafgiftsfritagne uddannelser, jf. opremsningen ovenfor i afsnit 4.1.

Aktiverede behandles altså som almindelige elever. Den eneste forskel er, at taksametertilskuddet opkræves hos en kommune eller et Jobcenter og ikke hos UVM. UVM yder således også momskompensation for disse elever.

I langt de fleste tilfælde vil det føre til, at aktiviteten er moms- og lønsumsafgiftsfri, da eleverne deltager på uddannelser, hvor der modtages taksametertilskud fra UVM.

Det vides ikke, om UVM har afklaret dette forhold med Skatteministeriet. I betragtning af at elever fra ikke-EØS-lande selv betaler en del af undervisningen, og at undervisningen for aktiverede betales af kommunen eller et Jobcenter, kan det ikke afvises, at SKAT vil vurdere, at aktiviteten er omfattet af momsloven, da der sker et salg til den studerende. I denne vejledning følges UVMs opfattelse.

4.4 Erhvervsskolels aktiviteter i forhold til lønsumsafgift

4.4.1 Undervisningsaktiviteter – udelukkende finansieret af tilskud fra UVM eller andre

Såfremt der ikke er en direkte sammenhæng mellem leverancen og betalingen (tilskuddet), vil aktiviteten hverken være moms- eller lønsumsafgiftspligtig.

Dette er f.eks. tilfældet for aktiviteter, der er finansieret af taksametertilskud fra Undervisningsministeriet.

Ofte er tilskud modtaget fra offentlige myndigheder ikke betaling for en konkret leverance til myndigheden. Dette er dog ikke altid gældende. 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 **i sin helhed** en lønsumsafgiftspligtig aktivitet.

Aktiviteten er lønsumsafgiftspligtig, medmindre der er tale om en aktivitet, der positivt er fritaget for afgift ifølge lønsumsafgiftsloven, jf. opremsningen ovenfor i afsnit 4.1.

Er deltagerbetalingen udelukkende betaling for forplejning, er betalingen momspligtig.

4.4.3 Undervisningsaktiviteter, drevet under reglerne om indtægtsdækket virksomhed

Erhvervsskolels undervisning er typisk faglig undervisning, som er momsfri. Hvis undervisningen udøves 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 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 positivt fritaget for afgift i lønsumsafgiftsloven. Se de fritagne aktiviteter i vejledningens afsnit 4.1.

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

4.5 Andre aktiviteter end undervisningsaktiviteter

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

Visse salg af varer mv., der sker i nær tilknytning til salg af momsfri undervisning, er omfattet af momsfrigørelsen og skal derfor lønsumsafgiftsmæssigt behandles på samme måde som den leverance de knytter sig til, jf. afsnit 3.2.

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

5 MOMSPLIGTIGE AKTIVITETER

Ligesom i de foregående afsnit omfatter dette afsnit kun aktiviteter, hvor der foreligger et salg. Foreligger der ikke et salg, er aktiviteten ikke omfattet af momsloven, og aktiviteten vil af denne grund ikke være momspligtig.

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. 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 blot undervisningsydelser til en kursusvirksomhed, driver erhvervsskolen ikke selv kursusvirksomhed, men er blot underleverandør.

Som omtalt i afsnit 3.1 omfatter momsfrigtagelsen 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 nemlig momspligtig. Ved vurderingen af, om der er tale om faglig undervisning, er det afgørende, om eleverne/kursusdeltagerne opnår viden, som de skal anvende erhvervsmæssigt. Samme 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 moms frit, 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.

SKAT 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 i en sag om den momsmæssige behandling af en erhvervsskoles kursusaktiviteter. Dommen fastslår klokkeklart, 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 lønsafgift af aktiviteten.

Skatteministeriet har meddelt, at de ikke indbringer sagen for Højesteret.

Det betyder, at kursusaktivitet, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv., er momspligtigt – 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 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. er et uddannelsescenters levering af kurser til arbejdsformidlingen, hvor deltagerkredsen er arbejdsledige, momspligtig, da det er arbejdsformidlingen, der betaler for kurset.

5.1.3 Underleverandør

Hvis erhvervsskolen ikke er kursusudbyder, men er underleverandør til en kursusvirksomhed, og erhvervsskolen leverer faglig undervisning/undervisningstimer, vil salget være momspligtigt, uanset om salget sker med gevinst for øje. Se nærmere i afsnit 3.3.

5.1.4 Coaching

Coaching anses for at være almindelig virksomheds- og personalerådgivning, som er momspligtig.

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

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 3.3.

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 momspligtigt. Mange erhvervsskoler har f.eks. salg af kaffe, slik og sodavand fra automater, salg af bøger og andre 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 materialer 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.

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 momspligtigt. Dog er salg til den enkelte elev af egen svendep prøve momsfritaget.

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 momsfradrag via SKAT. Det er underordnet, om erhvervsskolen har udnyttet denne ret til momsfradrag via SKAT. Det afgørende er, at der har været ret til (mulighed for) momsfradrag via SKAT.

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 også været anvendt til produktion af (elevproducerede) varer, der er solgt med moms, skal erhvervsskolen opkræve moms ved salget.

5.4.3 Salg af skrot

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, skal erhvervsskolen opkræve moms ved salget.

5.5 Udlejning af løsørengstande, herunder pc-udlejning til eleverne

Udlejning af løsørengstande 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.

Optræves et depositum i forbindelse med udlejning, behandles depositummet momsmæssigt på samme måde, som den ydelse 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 biydelse 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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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 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 SKAT.

6 HANDEL MED UDLANDET

Dette afsnit er relevant for de erhvervsskoler, der køber varer f.eks. bøger, blomsterløg, maskiner mv. og ydelser uden for Danmark, eller 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/lister 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 momspålagt, og erhvervsskolen skal derfor som udgangspunkt opkræve 25 % moms ved salget. Under visse betingelser kan et varesalg imidlertid ske uden opkrævning af moms.

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 er opfyldt:

- Køber er momsregistreret i et andet EU-land
- Købers momsnummer påføres fakturaen
- Oplysning på fakturaen om, at varen 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.

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 en listeangivelse til SKAT med angivelse af, hvilke momsnumre der er solgt til i perioden. Under visse betingelser kan der opnås tilladelse til at listeangive 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-vareleverancer”, hvis erhvervsskolen har salg af varer til andre EU-lande.

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

- 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.

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

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 skal understreges, at der i disse beskrevne tilfælde er tale om momspligtig omsætning, selv om varesalg sker uden moms. 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.

6.1.2 Køb af varer

Ved køb af varer fra udlandet har erhvervsskolen pligt til at beregne enten erhvervsmoms 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 erhvervsmoms. Erhvervsskolen er faktisk forpligtet til at beregne erhvervsmoms på alle varekøb fra andre EU-lande. Sælger kan 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.

Erhvervsmomsen beregnes som 25 % af varens værdi. Erhvervsmomsen skal betales til SKAT via momsangivelsen. Dette sker ved angivelse af beløbet i momsangivelsens **felt** ”*Moms af varekøb i udlandet (både EU og 3. lande)*”.

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.

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

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 SKAT 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 beregne importmoms.

Importmomsen beregnes som 25 % af varens værdi. Importmomsen skal betales til SKAT via momsangivelsen. Dette sker ved angivelse af beløbet i momsangivelsens **felt** ”*Moms af varekøb i udlandet (både EU og 3. lande)*”.

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 købt af varer fra andre lande end Danmark.

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 SKAT og/eller momskompensation 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 har levering mod vederlag, uanset om dette salg er momspligtigt eller momsfrit. Dette kan også omfatte uddannelsesinstitutioner. Ordene ”*reverse charge*” skal fremgå af fakturaen. ”*Reverse charge*” betyder omvendt betalingspligt, og refererer til, at køberen skal beregne erhvervelsesmoms 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 en listeangivelse til SKAT med angivelse af, hvilke momsnumre der er solgt til i perioden. Under visse betingelser kan der opnås tilladelse til at listeangive 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.

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 SKAT. Erhvervsskolen bør anvende en særlig konto ”*Konto for eksport mv.*”, hvis erhvervsskolen har salg af ydelser til lande uden for EU.

6.2.1.2 Salg af (momspligtige) undervisningsydelser

Når erhvervsskolen optræder som kursusvirksomhed og udbyder kurser, der afholdes i udlandet, 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 momsfritaget), og 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.

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 erhvervelsesmoms og afregne denne til de lokale myndigheder. Erhvervsskolen bør undersøge, hvad der er gældende i de lande, hvor erhvervsskolen gennemfører kurser.

Ved salg af undervisningsydelser, der præsteres i **lande uden for EU**, bør erhvervsskolen 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 konsulentydelse, se afsnit 3.3, 5.2 og 5.3.

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 SKAT.

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 SKAT 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.

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*”.

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

7 FRADRAGSRET FOR MOMS

7.1 Køb – mulighed for momsfradrag (SKAT) 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 SKAT – 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 SKAT 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 SKAT 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 SKAT, 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 SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten (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 SKAT 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. Se dog afsnit 7.2.5 om specielle fradragsregler for visse indkøb.

Fuldt momspligtige aktiviteter omfatter en række aktiviteter under IDV, herunder salg af konsulent-ydelser, salg af undervisningsmateriale af generel karakter, og salg af elevproducerede varer mv., jf. afsnit 5.

7.2.2 Delvis fradragsret – 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 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. Det vil sige:

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

Den **momspligtige omsætning** er 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 eksklusive tilskud** 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. UVM, andre offentlige institutioner eller fra fonde, uden der leveres en konkret modydelse til tilskudsgiver.

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

- Omsætningsbeløb, der er momsfrataget på grund af reglen om salg til andre offentlige undervisningsinstitutioner under UVM, jf. afsnit 3.5
- Tilskudsbeløb fra UVM eller andre (indtægter, hvor der ikke er tale om et salg)
- Intern omsætning (omsætning mellem afdelinger inden for erhvervsskolen)
- Salg af investeringsgoder
- Renter.

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.

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 7.2.5.3 og 7.2.5.4.

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

7.2.4 Ingen fradragsret

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

Det vil sige, at der f.eks. ikke er fradragsret for momsen af indkøb via SKAT, der udelukkende er anvendt til momsfrataget undervisning 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)
- Naturalaf lønning af personalet
- Underholdning, repræsentation og gaver
- Restaurationsydelse og hotelophold, jf. dog afsnit 7.2.5.1

- Anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer (hvidpladebiler).

7.2.5 Specielle fradragsregler

7.2.5.1 Restaurationsydelser

Via SKAT er der ret til fradrag med $\frac{1}{4}$ af momsbeløbet for restaurationsydelser, hvis udgiften er strengt erhvervmæssig, og udgiften (enten direkte eller indirekte) kan henføres til en momspligtig aktivitet. Er udgiften ikke strengt erhvervmæssig, er der ikke fradragsret for moms.

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

Restaurationsydelser omfatter ikke cateringydelser, men alene egentlige restaurationsbesøg. Der er ingen fradragsret for moms af cateringudgifter via SKAT, medmindre der er tale om indkøb af cateringydelser til 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 erhvervmæssige andel ($\frac{1}{4}$ af momsbeløbet) efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af moms, der svarer til den momspligtige anvendelse.

7.2.5.2 Hotelydelser

Fra 1. januar 2011 er der fradragsret for $\frac{1}{2}$ af momsbeløbet for hotelovernatninger.

Denne fradragsret 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 moms. Det betyder, at der ikke er fradragsret for moms, når der modtages en faktura, hvor der er sket en samlet fakturering af et værelse inkl. morgenmad.

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

Bemærk; i de fleste tilfælde skal den erhvervmæssige andel ($\frac{1}{2}$ af momsbeløbet) efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af moms, der svarer til den momspligtige anvendelse.

7.2.5.3 Mødebespisning i egne lokaler

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

Tidligere omfattede dette også bispisning 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

Kursusvirksomheder har som udgangspunkt kun begrænset fradragsret for udgifter til bispisning og hotelovernatning vedrørende virksomhedens kursusdeltagere på momspligtige kurser.

Som udgangspunkt har kursusvirksomheden fradrag for $\frac{1}{4}$ af momsen på udgifter vedrørende bispisning af kursusdeltagerne og ret til fradrag for $\frac{1}{2}$ af 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 bispisning og hotelovernatning, under forudsætning af at kursusvirksomheden specificerer bispisning og overnatning på fakturaen og kun opkræver et vederlag svarende til den afholdte udgift.

Denne fradragsbegrænsning gælder altså for erhvervsskoler, der udbyder momspligtige kurser og i forbindelse hermed leverer bispisning og/eller overnatning.

7.2.5.5 Fastnettelefoner (fri telefon til medarbejdere)

Erhvervsskoler kan fradrage $\frac{1}{2}$ 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 kan forekomme, hvis erhvervsskolen bagefter opkræver en del af regningsbeløbet hos medarbejderne.

Bemærk; i de fleste tilfælde skal $\frac{1}{2}$ af momsbeløbet efterfølgende fradragsbegrænses med SKAT-momsbrøken/fradragsprocenten. Erhvervsskolen kan nemlig kun tage fradrag for den del af momsen, der svarer til den momspligtige anvendelse.

7.2.5.6 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 momsmæssigt er uvedkommende for erhvervsskolen, dvs. til privat brug, skal momsfradragsretten opgøres efter et skøn.

Erhvervsskolen kan således beregne et momsfradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til mobiltelefonens anvendelse til erhvervsskolens erhvervsmæssige anvendelse, (dvs. den del, der ikke anvendes til medarbejderens private brug). Herved udskilles den private brug.

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 godet.

7.2.5.7 Pc'er og ADSL-/bredbåndsforbindelse

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

Når indkøb også anvendes til formål, der momsmæssigt er uvedkommende for erhvervsskolen, dvs. til privat brug, skal momsfradragsretten opgøres efter et skøn. Erhvervsskolen kan således 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). Herved udskilles den private brug.

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. Det forudsættes, at varebilen ikke anvendes til private formål ellers skal erhvervsskolen betale privatbenyttelsesafgift eller købe dagsbeviser. (Reglerne om dagsbeviser er vedtaget pr. 1. januar 2009, men de er desværre **ikke** trådt i kraft endnu, da de ikke er godkendt af EU. Det er meningen, at der er mulighed for at købe dagsbeviser op til 20 dage pr. kalenderår pr. bil). Det er således kun momsreglerne vedrørende denne situation, der beskrives her.

Anvendes varebilen kun til den momsfrie/ordinære undervisning, har erhvervsskolen ingen fradragsret for momsen via SKAT, men alene via UVMs momskompensationsordning.

Anvendes varebilen til blandet aktivitet – dvs. vedrører både det momspligtige salg og momsfrie undervisning/salg, har erhvervsskolen følgende momsfradragsret over for SKAT.

Erhvervsskolen har:

- fuldt fradrag for alle momsbelagte **driftsudgifter**
- kun fradrag for 1/3 af momsen af **lejen/leasingydelsen**
- 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.

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 SKAT 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 SKAT for de udgifter, der måtte relatere sig til dette lokale. Anvendes lokalet derimod til blandede formål dvs. både til momspligtige og momsfrie IV-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 moms kompensationsordning.

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 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 SKAT-momsbrøken 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, der skal 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.

Erhvervsskolen har således ikke fradragsret for moms via SKAT 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. matrikelnr./ejendom
- Fast ejendom, herunder til- og ombygning.

Ved køb af aktiver og driftsmidler omfattet af disse tre 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 SKAT, 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 SKAT 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.

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 SKAT 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 SKAT.

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.

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 SKAT. 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 SKAT eller har mulighed for at tage et yderligere fradrag. Opgørelsen skal foretages for hver af de tre 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 ERHVERVSSKOLERS DRIFT AF SKOLEHJEM

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 momsen.

8.1 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 er momsfri omsætning for skolen og skal derfor medregnes ved opgørelse af den omsætningsbestemte delvise fradragsret overfor SKAT. 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 er også momspligtigt.

Udlejes det samlede skolehjem, f.eks. i ferieperioder, er der tale om udlejning af fast ejendom. Dette er som udgangspunkt momsfrit, men kan også ske momspligtigt. Se nærmere herom i afsnit 3.7 og 5.6.

8.2 Indkøb til brug for driften af skolehjem

Fradragsretten for moms via SKAT 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 momsen på omkostningerne, der vedrører skolehjemmet, ikke refunderes via SKAT.

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 overfor SKAT 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 moms frit 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 kursusedtagerne.

9 REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF MOMS TIL SKAT

9.1 Registrering for moms

Erhvervsskoler, der har momspligtige aktiviteter, skal registreres for moms hos SKAT/Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Registreringsblanketten findes på www.webreg.dk under menu-teksten ”Blanketter” og ”Starte”.

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.

9.2 Angivelsesperioder og -frister

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

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

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

9.2.1 Månedsafregnende

Erhvervsskoler, der har en momspligtig omsætning på over 15 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.

9.2.2 Kvartalsafregnende

Erhvervsskoler, der har en momspligtig omsætning på mellem 1 mio. og 15 mio. kr. årligt, er angivelsesperioden kvartalet.

Angivelsesfristerne er følgende:

- 1. kvartal – senest den 10. maj
- 2. kvartal – senest den 17. august
- 3. kvartal – senest den 10. november
- 4. kvartal – senest den 10. februar i efterfølgende år.

9.2.3 Halvårsafregnende

Erhvervsskoler, der har en momspligtig omsætning på under 1 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.

9.3 Angivelse

Moms angives via internettet. På SKATs hjemmeside www.skat.dk går man ind under ”Virksomhed”, ”Gå til TastSelv Erhverv og eIndkomst”, herefter vælges ”Log på TastSelvErhverv” og under ”Log ind” vælges, om man vil logge ind med Digital Signatur 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 3. lande)**
 - den beregnede erhvervsesmoms 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 fradragsberettigede købsmoms
- **Olie- og flaskegasafgift**
 - periodens godtgørelsesberettiget olie- og flaskegasafgift – de fleste erhvervsskoler har ikke mulighed for godtgørelse af olie- og flaskegasafgift
- **Elafgift**
 - periodens fradragsberettigede 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 fradragsberettigede 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 fx 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. Udfyldes rubrik B-ydelser, skal du indberette kundeoplysningerne i listesystemet**
 - 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 momsfrie ydelser til lande uden for EU og periodens salg af varer til lande uden for EU.

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

9.4 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.

10 BEREGNING AF LØNSUMSAFGIFTEN

10.1 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 medarbejderen sygdom og barsel kan **modregnes** i lønsummen. Dette skyldes, at erhvervsskolen ikke har modtaget nogen arbejdsydelse fra medarbejderen.

Lønrefusion i forbindelse med erhvervsskolens egne elever (f.eks. kontorelevs) skoleophold og ved refusion af orlovsydelse i forbindelse med medarbejderen 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.

10.1.1 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.

10.1.2 Feriepenge

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

10.2 Afgiftssats og opgørelse

For de offentlige virksomheder, der ikke skal opgøre et skattepligtigt resultat, såsom erhvervsskoler, skal lønsumsafgiften beregnes som 5,33 % 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 momsfrie og lønsumsafgiftspligtige
- Medarbejdere, som underviser på momsfrie 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 10.3.

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, som udelukkende er beskæftiget med kurser, der kun er finansieret af tilskud.

Lønsumsafgiften beregnes som 5,33 % 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 elevers 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.

10.3 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 tilskudsfinansierede 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 dette ikke muligt, hvorefter den lønsumsafgiftspligtige andel opgøres efter et skøn. Som udgangspunkt opgøres dette 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 2010 som foreløbig lønsumsafgiftsbrøk i 2011. Ved angivelsen af lønsumsafgiften for 4. kvartal 2011 kendes lønsumsafgiftsbrøken

for 2011, 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.

10.4 Opsummering af den afgiftspligtige lønsum

Den lønsumsafgiftspligtige andel af erhvervsskolens lønsum beregnes ud fra følgende:

Al AM-bidragpligtig 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 naturalaf lønning (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 (5,33 %).

11 REGISTRERING, ANGIVELSE OG BETALING AF LØNSUMSAFGIFT

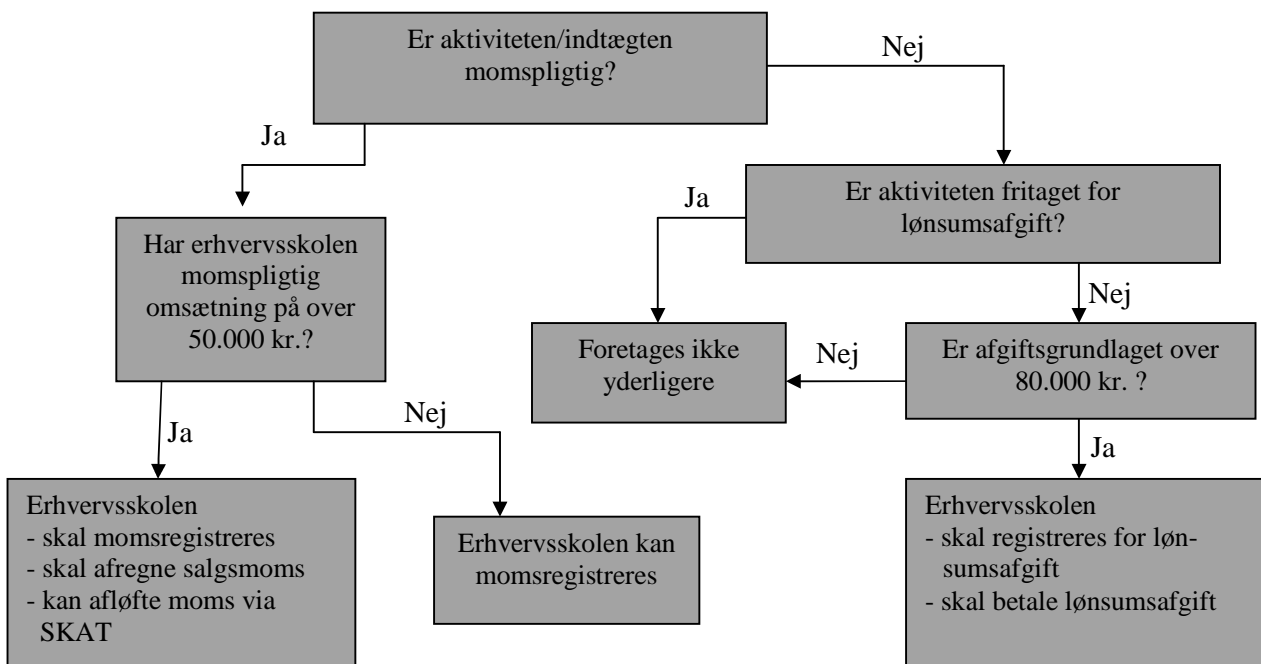
11.1 Registrering for lønsumsafgift

Erhvervsskoler, der har lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, skal registreres for lønsumsafgift hos SKAT/Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Registreringsblanketten findes på www.webreg.dk under menu-teksten ”Blanketter” og ”Starte”.

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.



11.2 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.

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

11.3 Angivelse

Lønsumsafgift angives via internettet. På SKATs hjemmeside www.skat.dk går man ind under ”Virksomhed”, ”Gå til TastSelv Erhverv og eIndkomst”, herefter vælges ”Log på TastSelvErhverv” og under ”Log ind” vælges, om man vil logge ind med Digital Signatur 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 SKATs 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 artsmæssigt placeres under løngruppen, og en gældskonto benævnt ”Skyldig lønsumsafgift”, som placeres under kortfristet gæld.

11.4 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 udskrivne kvitteringsbillede.

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

12 DEN REGNSKABSMÆSSIGE BEHANDLING

12.1 Kontoplan

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

- momspligtig IDV, hvoraf der skal afregnes moms til SKAT (formålsnr. 2102)
- momspligtig IDV, hvoraf der ikke skal afregnes moms til SKAT, da salget er rettet mod udlandet (0-moms) (formålsnr. 2102)
- momsfri IDV, der er lønsumsafgiftspligtig (formålsnr. 2100)
- momsfri IDV, der ikke er lønsumsafgiftspligtig, (formålsnr. 2101).

Herudover skal det identificeres, på hvilke konti, der bogføres indtægter i form af statstilskud samt øvrige tilskud. Dette for at gøre det muligt at beregne den lønsumsafgiftspligtige andel (lønsumsafgiftsbrøken), jf. afsnit 10.3, hhv. den momspligtige fradragsret, jf. afsnit 7.2.2.

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

12.2 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 SKAT 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.

12.3 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-lønnen") er korrekt opgjort.
- Gennemgang af om der er foretaget korrekt nedslag for modtagne refusioner i forbindelse med medarbejderes 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).

12.4 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 SKAT 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.

12.5 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 9.3.

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.

12.6 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 SKAT omfatter dette bl.a. en opgørelse af årets SKAT-momsbrøk/fradragsprocent og en opgørelse af reguleringsforpligtelserne på de såkaldte investeringsgoder.

12.6.1 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 på formål 2102. 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 formål 2102. 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 SKAT for året. Eventuelle differencer bør undersøges.

12.6.2 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 posteringer 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.

12.6.3 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 hotel- og 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 ¼ af momsbeløbet på restaurationsudgifter, ½ af momsbeløbet på hotelovernatninger og kun tages fradrag for en del af momsbeløbet 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.

12.6.3.1 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 acontoprocent. Hvis årets faktiske fradragsprocent afviger fra den anvendte acontoprocent, 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 SKAT på momskorrektionen.

12.6.3.2 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.

12.6.3.3 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.

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.

12.6.3.4 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 formål 2102 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 SKAT, 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 bygningens kvadratmetermæssige fradragsprocent
- Årets regulering af reguleringsforpligtelser.

Den opgjorte købsmoms for året sammenholdes med, hvad der er angivet og betalt til SKAT for året. Eventuelle differencer reguleres i forhold til SKAT. 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.

12.7 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 SKAT. Efterangivelsesblanketten findes på www.skat.dk under ”Virksomhed”, ”Gå til TastSelv Erhverv og eIndkomst”, herefter vælges ”Log på TastSelvErhverv” og under ”Log ind” vælges, om man vil logge ind med Digital Signatur eller TastSelv-kode. Endelig vælges ”eBlanketter”.

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”.

13 ENERGIAFGIFTER

Når en erhvervsskole er momsregistreret, er der mulighed for godtgørelse af visse energifgifter. Godtgørelsen omfatter dog ikke afgifter vedrørende energi anvendt til rumopvarmning, opvarmning af vand og til komfortkøling (aircondition). Det er alene energi, der er anvendt til proces, der berettiger til godtgørelse af energifgiften. 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 energifgifter til f.eks. opvarmning af væksthuse og stalde, men disse regler berøres ikke yderligere i denne vejledning.

13.1 Lovgrundlaget

Reglerne om energifgifter og godtgørelsesmulighederne fremgår af energifgiftslovene eksempelvis elafgiftsloven, lov nr. 421 af 3. maj 2006 med senere lovændringer, samt de bekendtgørelser, cirkulærer og vejledninger, der er udstedt i denne forbindelse.

13.2 Godtgørelse af el- og vandafgift

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

Afgiftsgodtgørelsen tages via momsangivelsen.

Pr. 1/1 2010 er der sket ændringer i godtgørelsen af elafgiften. Retten til godtgørelse af elafgift omfatter elafgiften, (dvs. energifgift, energisparebidrag, tillægsafgift og eldistributionsbidrag), dog fratrukket 2,6 øre pr. kWh i perioden 1/1 2010 til 31/12 2011, og fratrukket evt. forbrug til rumvarme, varmt vand og komfortkøling/aircondition. Fra 1/1 2012 og frem reduceres godtgørelsesbeløbet yderligere.

Samlet betyder det, at erhvervsskolen har godtgørelse for følgende vedrørende elafgift:

(Elafgiften inkl. energisparebidrag, tillægsafgift og eldistributionsbidrag – elforbruget x 2,6 øre/kWh)
x SKAT-momsbrøken

Vær opmærksom på, at erhvervsskolen ikke har ret til godtgørelse af energispareafgiften på el (tidligere kaldet CO₂-afgift). Vær herudover opmærksom på ikke at forveksle energispareafgift med energisparebidrag, der er godtgørelsesberettiget.

Fra 1/1 2012 er der ret til en godtgørelse på 11, 8 øre pr. kWh (satsen reguleres de efterfølgende år) for el, der anvendes til komfortkøling/aircondition, under forudsætning af at el-forbruget til dette formål opgøres ved måling.

Retten til godtgørelse af vandafgift omfatter den afgift, der udgør 5 kr. pr. m³.

Dette betyder, at erhvervsskolen har godtgørelse for følgende vedrørende vandafgift:
Vandafgiften (udgør 5 kr. pr. m³) x SKAT-momsbrøken

Som det fremgår ovenfor, er det vigtigt, at erhvervsskolen både i forhold til godtgørelsen af el- og vandafgift er opmærksom på, at retten til godtgørelse skal begrænses svarende til den delvise fradragsret på momsen.

Der er ikke mulighed for kompensation af energi- og vandafgift via UVM.

13.2.1 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.

13.2.2 Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets elafgift

Ved årsafslutningen opgøres det beløb, erhvervsskolen kan få godtgjort af elafgiften via SKAT. 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. Det er ikke det faktiske forbrugstidspunkt, der er afgørende, men 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.

Det er formentlig nemmest, hvis erhvervsskolen anvender tre konti til at bogføre henholdsvis elafgiften (omfattende elafgift, energisparebidrag og tillægsafgift), eldistributionsbidraget og resten af elregningen, herunder energispareafgiften.

Indtil 31/12 2009 har erhvervsskolen kun skullet begrænse godtgørelsen af **eldistributionsbidraget**, således at erhvervsskolen kun kunne få 75 % af eldistributionsbidraget (som svarer til 3 øre/kWh) godtgjort via SKAT. Denne begrænsning i godtgørelsen af eldistributionsbidraget er stadig gældende.

Men fra 1/1 2010 er der sket en ændring i godtgørelsen af **elafgiften**, som medfører en yderligere nedsættelse i elafgiftsgodtgørelsen. Det betyder, at erhvervsskolen i perioden 2010 til 2011 endvidere ikke kan få godtgjort 1,6 øre/kWh af elafgiften.

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

13.2.2.1 Konto: Elafgift

På denne konto konteres elafgiften, energisparebidraget (tidligere kaldet elsparebidraget) og tillægsafgiften der er indført fra 1. januar 2011

Det er ikke alle el-leverandører, der specificerer energisparebidraget på fakturaen. Energisparebidraget er således ikke specificeret i de efterfølgende afsnit, hvilket også gælder for tillægsafgiften, da begge disse afgifter skal håndteres på samme måde som selve elafgiften.

Erhvervsskolen har ret til godtgørelse for elafgiften, energisparebidraget og tillægsafgiften i samme omfang, som skolen har fradragsret for momsen via SKAT.

I princippet er det elforbruget (måles i kWh) og afgiften (afregnes i kroner eller øre) heraf, der skal nedsættes med 1,6 øre/kWh. Dvs. erhvervsskolen bør på en eller anden måde notere selve elforbruget f.eks. i et særskilt regneark.

Det betyder, at erhvervsskolen har godtgørelse for:

(Elafgiften inkl. energisparebidrag og tillægsafgift – elforbruget x 1,6 øre/kWh) x SKAT-momsbrøken

Det er forholdsvis omstændeligt og ressourcekrævende at notere elforbruget i et særskilt regneark, så erhvervsskolen kan for 2011 anvende en procentsats på 97,681159 %. Bemærk, at denne fremgangsmåde ikke er afklaret med SKAT, og det kan være, at SKAT ikke vil acceptere denne metode.

Bemærk endvidere, at denne procentsats alene er beregnet ud fra elafgiftssatsen fra 2011. Dvs., indeholder en regning endvidere forbrug fra hhv. 2010 eller 2012, hvor elafgiftssatsen er forskellig fra 2011, kan procenten ikke anvendes. Derudover sker der ændringer i afgiftssatserne hvert år, og fra 2012 og frem reduceres godtgørelsesbeløbet yderligere.

Anvendes metoden, er det altså vigtigt at sikre, at den anvendte faktor er opdateret i forhold til de afgiftssatser og de regler om godtgørelse, der er gældende for det pågældende år.

Anvendes denne metode betyder det, at erhvervsskolen for 2011 har godtgørelse for:
Elafgiften inkl. energisparebidrag og tillægsafgift x 97,681159 % x SKAT-momsbrøken.

13.2.2.2 Konto: Eldistributionsbidrag

På denne konto konteres eldistributionsbidraget. Der er ikke godtgørelse for 25 % af eldistributionsbidraget. Erhvervsskolen har godtgørelse for de resterende 75 % af eldistributionsbidraget i samme omfang, som erhvervsskolen har fradragsret for momsen via SKAT.

Det betyder, at erhvervsskolen har godtgørelse for:
Eldistributionsbidrag x 75 % x SKAT-momsbrøken.

13.2.2.3 Konto: El

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

13.2.3 Årsafslutning – godtgørelse og afstemning af årets vandafgift

Vandafgift udgør 5 kr. pr. m³. 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 x SKAT-momsbrøken.