Erfaringer om den danske moms

Af kontorchef, cand. jur. Jørgen Wernberg, Erhvervenes skattesekretariat

Redaktionen är tacksam för att kontorschef Wernberg velat delge tidskriftens läsare erfarenheterna av den danska momsen. Denna överensstämmer visserligen inte helt med det i propositionen nr 100 den 22 mars i år framlagda förslaget om mervärdesskatt så t. ex. är det tekniska förfarandet annorlunda. I princip är det dock fråga om samma slags skatt. De danska erfarenheterna angår därför också oss i hög grad.

Red.

Den 3. juli 1967 trådte den danske merværdiafgift – "momsen" – i kraft. Merværdiafgift som afløsning af den i 1962 indførte engrosomsætningsafgift dukkede op som en reel politisk mulighed i slutningen af 1964, og allerede et halvt år efter blev der forelagt folketinget et lovforslag om en dansk merværdiafgift. Med en så kort forberedelsestid var dette en stor indsats fra de danske embedsmænds side. Når der alligevel hengik næsten to år – til marts 1967 – inden loven om merværdiafgift blev gennemført, skyldes det politiske forhold.

En vigtig betingelse for de danske embedsmænds arbejde må det i særlig grad være på sin plads at fremhæve her: nemlig den svenske SOU "Nytt skattesystem" fra 1964. Dens fremragende behandling af merværdiafgiftens problemer muliggjorde den flyvende danske start.

Det kan i betragtning heraf forekomme lidt ejendommeligt, at man i Sverige endnu ikke har realiseret systemet, men måske kan vi så fra dansk side betale lidt af på vor åndelige gæld til Sverige på dette område ved at stille nogle praktiske erfaringer om momsen til rådighed, nu da den synes at skulle omsættes i praktisk lovgivning også i Sverige.

Et par hovedlinier

En egentlig gennemgang af den danske moms ligger udenfor min opgave. Derfor skal jeg blot erindre om, at momsens sats oprindelig var 10 % af varens eller tjenesteydelsens pris før afgiftens beregning, svarende til 1/11 af prisen incl. momsen.

Statsudgifternes voldsomme stigning i Danmark tvang imidlertid den nye borgerlige regering til med virkning fra 1. april 1968 at hæve momsens sats til 12,5 %, d. v. s. til 1/9 af prisen incl. afgiften.[1]

I lovforslaget om momsen var der valgfrihed mellem at benytte faktureringstidspunktet eller betalingstidspunktet som afgørende for skatskyldighedens opståen for den enkelte erhvervsdrivende. Dette ændredes ved lovens endelige formulering, således at alene faktureringstidspunktet, resp. toldklareringen, kunne bruges. Dette tidspunkt frembyder – især fra offentligt

[1] Det kan nævnes, at ved momsforhøjelsen 1. april 1968 slog nogle virksomheder ind på at undlade at belægge visse varer med afgiftsforhøjelsen medens de lagde op til 4 % i øget afgift på andre varer. De mente, at hvis det offentlige tilsammen fik, hvad der gennemsnitligt set skulle betales i øget afgift måtte det være godt. Dette blev – selvfølgelig – tilsidesat af de priskontrollerende myndigheder. – Afgiftsomregningen var iøvrigt en meget besværlig sag for de erhvervsdrivende.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:45:24

synspunkt – visse fordele, bl. a. er det sammenfaldende med det tidspunkt, hvor en vare eller tjenesteydelse er præsteret i indkomstskattemæssig henseende, hvorved en skattekontrol ved sammenligning af selvangivelsens regnskab med momsregnskabets omsætning lettes betydeligt.[2]

Endvidere gjorde sig det meget kortsynede men altid tungtvejende forhold gældende, at momsens provenu ville begynde at løbe ind i statskassen på et tidligere tidspunkt, når man lod fakturadatoen være bestemmende for afgiftspligtens opståen fremfor det som regel senere indtrædende tidspunkt: betalingsdagen.

Opgivelsen af betalingstidspunktet som et kriterium for afgiftspligtens opståen fik bl. a. særlig betydning for importørerne, hvis forhold omtales i et senere afsnit.

Det må også nævnes, at investeringsvarer – såvel maskiner o. l. som erhvervsbygninger og installationer – vel er underkastet momspligt, men at moms herpå straks ved førstkommende afregningsperiode fuldtud er fradragsberettiget ved opgørelsen af skyldig nettomoms, d. v. s. eventuelt kan fås refunderet kontant (endda selvom maskinen etc. ikke er betalt endnu). Momsen indgår altså ikke som en del af den afskrivningsberettigede anskaffelsessum og der er ej heller på andre måder truffet foranstaltninger, der "neutraliserer" denne hurtige momsaflastning på investeringsvarer.

[2] Helt koncist betegnet er det *leveringstidspunktet*, der er afgørende for momspligtens opståen. Af praktiske grunde benytter man dog faktureringstidspunktet som kriterium for leverancen, nemlig i alle de tilfælde, hvor fakturering sker inden eller snarest efter leverancens afslutning. Man kan altså ikke udskyde momspligten ved at vente med at sende faktura; i så fald er det leverancens tidspunkt der bestemmer momspligten. Hvis betaling helt eller delvis sker inden leverancens afslutning eller fakturas udstedelse, er momspligten i tilsvarende omfang opstået allerede ved betalingen. Ved kontantkøb har sondringen mellem fakturerings- resp. betalingstidspunkt ingen betydning.

Generelle erfaringer

Efter at merværdiafgiften nu har virket så tilpas længe, at man kan danne sig et nogenlunde pålideligt billede af den, må det fastslås, at den i alt væsentligt er gået godt.

Først og fremmest synes forbrugerne hurtigt at have vænnet sig til den. Man må i denne forbindelse ikke glemme, at med momsen indførtes der for første gang afgift på tjeneste- og arbejdsydelser, og at afgiften her altså både var ny og særlig iøjnefaldende.

For erhvervslivet er momsen administrativt naturligtvis en byrde, man helst havde undværet, men også her synes man at have indpasset den i den daglige rytme. Der har både i de enkelte erhvervsforetagender og i administrationen været få – man fristes til at sige forbløffende få – vanskeligheder med selve praktiseringen og forståelsen af loven.

Endelig synes det store apparat, der dog omfatter ialt ca. 360.000 momsopkrævere mod ca. 46.000 under engrosomsen at være mestret med det forhåndenværende personale i den offentlige administration – omend man samtidig har gennemført en betydelig rationalisering af denne gren af skatteadministrationen.

Betød momsen extra prisforhøjelser?

Der var en ikke ringe spænding om, hvorvidt momsens indførelse ville blive benyttet som anledning til prisforhøjelser ud over hvad momsen selv medførte. Stort set er dette imidlertid ikke sket. I den første tid efter 3. juli 1967 steg priserne – især for fødevarers vedkommende – stærkere end momsen berettigede til, men

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:45:24

priserne faldt dog temmelig hurtigt i leje igen. Man kan derfor ikke hævde, at momsen har givet anledning til en prisspiral, og der ses heller ikke at være sat lønaktioner i gang med henvisning til momsen.

Som før nævnt forhøjedes momsen pr. 1. april 1968 fra 10 % til 12,5 %. Ved den lejlighed steg priserne ganske vist i mange tilfælde adskilligt mere end momsen kunne begrunde, men dette havde sine særlige begrundelser, bl. a. at varerne fra før devalueringen nu var solgt, og at det efterhånden var de med devalueringen fordyrede varer, der nu kom frem.

Betalingsfristernes store betydning

Momsloven og momssystemet har altså virket tilfredsstillende, men det er dog ikke ensbetydande med, at intet trænger til forbedring. Noget er allerede ændret – foruden afgiftssatsen – og her er det vist af interesse at konstatere, at det, der næsten har voldt størst diskussion, er *betalingsfristerne,* altså den periode der kan hengå fra afslutningen af den enkelte afregningsperiode og til den opkrævede moms skal være indbetalt til det offentlige.

Det er naturligtvis den anspændte likviditetssituation i Danmark, der ligger bag dette, men hertil kommer at den eneste kompensation, erhvervslivet får ved at administrere momsen, består i de likviditetsfordele og den rentegevinst, der opnås ved at kunne arbejde med momsmidlerne i en periode.

Iøvrigt må man også erindre, at når faktureringstidspunktet er afgørende for momspligtens opståen, kan kredittiden meget vel være så lang — faktisk eller kutymemæssig bestemt — at leverandøren skal udrede momsen af salget, endnu inden han har modtaget betalingen for leverancen og herunder altså også momsbeløbet. Også af denne grund er en så kort betalingsfrist som oprindelig indeholdt i den danske momslov lidet rimelig.

Selve afgiftsperioden er *kvartalet,* og oprindelig skulle regnskab herfor indsendes *og afgiften betales* senest 20 dage efter kvartalets udløb. Efter stærk kritik er denne frist blevet forlænget til 1 måned og 20 dage. (Om landbrugets specielle forhold, se nedenfor.) Efter de danske erfaringer synes man at kunne fastslå, at selve afregningsperiodens længde (der igen er bestemmende for hvor mange gange årligt der skal indsendes regnskab for momsopkrævning) er af relativt mindre betydning end fristen for indsendelse af regnskab og især for indbetaling af opkrævede afgifter.

I visse situationer, nemlig især for exportvirksomhederne, går den erhvervsmæssige interesse i modsat retning. Disse virksomheder skal som regel have udlagt — "indgående" — moms refunderet, og dette kan som venteligt vanskeligt ske hurtigt nok. Her indrømmes der ved loven sådanne virksomheder ret til senest 14 dage efter indsendelsen af kvartalsangivelsen for momsen at få sådan overskydende moms refunderet kontant. Det har været vanskeligt for administrationen at klare denne korte frist, men det er blevet nået (i mange tilfælde har man endda kunnet klare det på en uge).

Særligt om landbruget

Indpasningen af ca. 150.000 landbrugere samt mange tusinde fiskere, skovbrugere gartnere og andre lignende erhverv var nok det problem, der på forhånd vakte de største bekymringer. Det var jo nødvendigt at inddrage også levnedsmidler under momsen, men samtidig ophøjede man til momsopkrævere en meget talstærk

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:45:24

kategori af erhvervsdrivende der var uden den regnskabserfaring, som trods alt lettede den største del af det øvrige danske erhvervsliv vanskelighederne ved indførelsen af momsen.

For landbruget og de øvrige nævnte erhverv lod man *halvåret* (i stedet for kvartalet) være afregningsperioden, således at de kun to gange om året skal indsende momsregnskab. Desuden har man givet disse erhvervsdrivende en længere betalingsfrist (og frist med at indsende det halvårlige regnskab), nemlig 2 måneder og 20 dage.

Det danske landbrugs svære vanskeligheder, der i særlig grad skyldes fællesmarkedets protektionistiske landbrugspolitik, gav iøvrigt fornylig anledning til en ret skarp offentlig diskussion om eventuel yderligere forlængelse of betalingsfristen. Dette ville være ensbetydende med en tilsvarende offentlig kreditgivning til landbruget. Regeringen har hidtil holdt stand overfor krav af denne art og fastholdt de fastsatte, før nævnte afregningsterminer.

Den eneste indrømmelse, der skete, bestod i, at man udsatte det tidspunkt, fra hvilket man tvangsmæssigt kan inddrive (udpante) ikke afregnede momsbeløb hos landmænd, til 5 måneder efter fristens udløb. Ved for sen indbetaling skal der altid betales ¾ % i månedligt rentetillæg til det skyldige momsbeløb.

Man havde regnet med, at et betydeligt antal landmænd ikke havde kunnet overholde den første betalingsfrists udløb den 20. marts 1968, men finansminister *Poul Møller* har oplyst, at ikke mindre end $^4/_5$ af landmændene har betalt rettidigt. Dog må det här erindres, att på denne tid af året er landmændenes likviditet bedst. Ejheller har man endnu nogen klar viden om kvaliteten af landmændenes momsregnskaber.

Om regnskabskvaliteten

Denne for mange overraskende positive reaktion fra landbruget er måske karakteristisk for det danske momssystem i det hele. De indsendte regnskaber synes — trods hele systemets nyhed — at være af god kvalitet; det er ganske vist kun starten på systemet, vi kender, men når den er gået så godt som tilfældet synes at være, bliver udviklingen vel kun bedre med tiden.

Der findes en del ganske små erhvervsdrivende, der falder udenfor lovens rammer, nemlig de hvis årlige omsætning ikke overstiger 5.000 kr. Der findes endvidere erhvervsdrivende med en noget større omsætning, der burde have tilmeldt sig som momsopkrævere, men ikke har gjort det; hvor mange dette drejer sig om, er det ifølge sagens natur vanskeligt at udfinde. Fra tolddepartementets side skønner man at 4—5.000 småvirksomheder simpelthen har undladt at reagere, men man regner med, at en del af disse successivt er blevet afviklet, som regel fordi det var ældre mennesker der alligevel stod overfor at skulle høre op og for hvem besværet med momsen blev den omstændighed, der fik dem til at give op.

Momsen og importørerne

For importvarer gælder, at moms skal svares allerede ved indførslen og ikke først når de importerede varer videresælges af importøren. Dette vil i reglen stille importørerne vanskeligere likviditetsmæssigt set end det øvrige erhvervsliv, og derfor gælder for importvarer en lidt lavere afgifts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:45:24

sats. Oprindelig var den 7 %, men ved forhøjelsen af den generelle momssats til 12,5 % forhøjedes importsatsen til 9 %.

Denne modererede importsats er den eneste afvigelse fra hovedsatsen, og der kendes altså ikke i Danmark — som f. ex. i Fællesmarkedet — en lavere sats for levnedsmidler. Iøvrigt betyder den reducerede importsats ikke, at importvarer ved salg til den endelige forbruger får lavere pris end tilsvarende hjemlige varer. Det eneste der sker er at momstilvæksten på varens vej gennem erhvervslivet får et lidt anderledes forløb end for ikke-importerede varer.

Endelig arbejder man på at finde frem til en ny toldbehandlingsprocedure, hvorved man skulle kunne undgå den beskrevne likviditetsbelastning af importørerne; til gengæld skal momsens hovedsats da også gælde her.

Teknisk reparationslovgivning

Det skal sluttelig nævnes, at finansministeriet har opfordret erhvervs- og brancheorganisationerne til i dette forår at fremkomme med deres ønsker om eventuelle tekniske ændringer i momsloven. Der er næppe tvivl om, at man på basis af de nu indhøstede erfaringer kan smidiggøre momssystemet yderligere, således at det i videst muligt omfang tilpasses den enkelte virksomheds forhold.

Når der haves et overblik over reformønsker og disses praktiske muligheder kan man forvente fremsat forslag til sådan teknisk betonet "reparationslovgivning".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:45:24