



Skatteministeriet

Bilag



Bilag

1.	Bilag 1. EU-regler om differentieret moms.....	2
2.	Bilag 2. Landehøring blandt EU-lande.....	5
3.	Bilag 3. Administrative konsekvenser for erhvervslivet ved nedsat moms på frugt og grønt	7

Bilag 1. EU-regler om differenteret moms

Bilag 1: EU-regler om differentieret moms

Det danske momssystem baserer sig på fælles EU-momsregler, som findes i momsdirektivet. Der er i direktivet fastsat en normalsats på minimum 15 pct. for levering af varer og ydelser. Momssystemdirektivet giver imidlertid medlemslandene mulighed for at anvende nedsat moms på en række udvalgte varer og ydelser (fx på fødevarer).

Medlemslandene kan anvende højst to reducerede momssatser, der ikke må være mindre end 5 pct. (fx 6 og 12 pct.) på højst 24 ud af 33 kategorier af varer og ydelser. De 33 kategorier, hvor det er muligt at anvende reducerede momssatser, fremgår i et bilag til momsdirektivet. Kategorierne er vist mere overordnet i *tabel B1*.

Tabel B1. Kategorier hvor der kan indføres nedsat moms

Kategori af varer og ydelser	Nummerering i moms- direktivets bilag III
Begravelsesvirksomhed og ligbrænding	16
Bøger, aviser og tidsskrifter m.v.	6
Børnebeklædning og -tøj	24
Cykler og udlejning og reparation af cykler	25
Elektricitet og fjernvarme m.v.	22
Entré til sportsarrangementer m.v.	13
Entré til teatre, cirkus m.v.	7
Farmaceutiske produkter	3
Frisørvirksomhed	21
Fødevarer	1
Hjemmehjælp og pleje af børn og syge m.v.	20
Installation af solpaneler på boliger m.v.	10c
Juridiske ydelser ifm. arbejdskontrakt m.v.	27
Kunstgenstande, samlere objekter og antikviteter	26
Levende heste	11a
Levende planter og blomsterdyrkningsprodukter	23
Læge- og tandlægebehandling m.v.	17
Medicinsk udstyr	4
Opførelse af boliger som led i ombygning m.v.	10
Opførelse af offentlige bygninger m.v.	10a
Ophold på hoteller m.v.	12
Passagerbefordring	5
Radio- og tv-modtagelse	8
Redskaber m.v. bestemt til førstehjælp m.v.	28
Reparationsydelser vedr. sko og lædervarer m.v.	19
Restaurations- og cateringsydelser	12a
Royalties til forfattere, komponister m.v.	9
Vandforsyning	2
Varer og ydelser bestemt til landbrugsproduktion	11
Varer og ydelser fra velgørende organisationer	15
Vinduespudsning og rengøring i privat husholdning	10b
Ydelser ifm. kloakrensning, renholdelse af gader m.v.	18
Ydelser vedr. drift af navigationshjælpe midler m.v.	29

Anm. Tallene til højre henviser til nummereringen i momsdirektivets bilag III, hvor de 33 kategorier er nærmere beskrevet.
Kilde: Skatteministeriet.

Medlemslandene kan herudover anvende én såkaldt super-reduceret sats, der er mindre end 5 pct., og én nulsats på højst syv nærmere afgrænsede kategorier af varer og ydelser, som bl.a. omfatter fødevarer, jf. *tabel B2*.

Tabel B2. Kategorier hvor der kan indføres super-reduceret momssats eller nulmoms

Kategori af varer og ydelser	Nummerering i moms-direktivets bilag III
Bøger, aviser og tidsskrifter m.v.	6
Farmaceutiske produkter	3
Fødevarer	1
Installation af solpaneler på boliger m.v.	10c
Medicinsk udstyr	4
Passagerbefordring	5
Vandforsyning	2

Anm. Tallene til højre henviser til nummereringen i momsdirektivets bilag III, hvor 3 kategorierne er nærmere beskrevet.
Kilde: Skatteministeriet

Danmark har nulmoms på trykte og elektroniske aviser og har således anvendt nulsatsen på én ud af syv kategorier, hvor der kan indføres nulsats eller en super-reduceret momssats. Herudover har regeringen foreslået, at der indføres nulmoms på indenrigsflyvninger.

Fødevarer indgår i både *tabel B1* og *B2*. Det er således muligt at indføre enten en reduceret sats, en super-reduceret sats eller en nulmoms på fødevarer. Derimod er det ikke muligt at indføre en super-reduceret sats eller nulmoms på fx restaurations- eller cateringydelse.

Det vurderes umiddelbart muligt at indføre nedsat moms alene på frugt og grønt, som er en del af momsdirektivets fødevarekategori. Det forudsætter, at der foretages en juridisk afgrænsning, som ikke forvrider konkurrencen mellem substituérbare varer.

Generelt forudsætter det en konkret vurdering i hvert tilfælde, hvis der ønskes at anvende reducerede momssatser på en del af en kategori i momsdirektivet. Medlemslandene skal således sikre, at en nedsat sats gennemføres inden for rammerne af de grundlæggende EU-retlige principper om ligebehandling, herunder afgiftsneutralitet og konkurrencemæssig ligestilling.¹

¹ Danmark har fx nulmoms på trykte og elektroniske aviser, men ikke på magasiner, da det på baggrund af en undersøgelse af markedet for de to varer er vurderet, at aviser og magasiner ikke er i konkurrence med hinanden.

Bilag 2. Landehøring blandt EU-lande

Bilag 2: Landehøring blandt EU-lande

I forbindelse med analysen af differentieret moms har Skatteministeriet gennemført en høring af EU-landenes anvendelse af nedsat moms.

Landehøringen er besvaret af 18 EU-lande, hvoraf 17 lande har svaret, at de anvender nedsat moms på fødevarer. Estland anvender ikke nedsat moms på fødevarer.

Tabel B3 illustrerer, hvilke lande der har en nedsat momssats på fødevarer, og eksempler på hvilke fødevarer den nedsatte momssats omfatter. Flere lande har angivet at have nedsat moms på visse fødevarer uden nærmere konkretisering af, hvilke fødevarer den nedsatte momssats omfatter.

Tabel B3. EU-landes anvendelse af nedsatte momssatser på fødevarer.

Medlemsland	Normal-sats	Nedsat momssats på fødevarer
Belgien	21 pct.	6 pct. på visse fødevarer, fx frugt og grønt, kød, fisk, mælke- og kornprodukter mv., skaldyr, kaviar, østers og alkohol er undtaget. 12 pct. på margarine og restaurant- og cateringydelse.
Bulgarien	20 pct.	9 pct. på fødevarer til små børn.
Cypern	19 pct.	5 pct. på fødevarer generelt.
Danmark	25 pct.	Ingen.
Estland	22 pct.	Ingen.
Finland	24 pct.	14 pct. på fødevarer generelt. Restaurant- og cateringydelse er ikke omfattet.
Frankrig	20 pct.	5,5 pct. på fødevarer generelt. Sukkerholdige varer, kaviar, margarine og vegetabiliske fedtstoffer er ikke omfattet. 10 pct. på restaurant- og cateringydelse.
Grækenland	24 pct.	13 pct. på visse fødevarer, fx frugt og grønt, kød, fisk, mælke- og kornprodukter mv. Herunder også restaurantydelse.
Irland	23 pct.	0 pct. på visse fødevarer, fx babymad, frugt og grønt, kød, brød og mælk mv. 13,5 pct. fx på restaurant- og cateringydelse.
Italien	22 pct.	-
Kroatien	25 pct.	5 pct. på visse fødevarer, fx babymad, frugt og grønt, kød, brød og mælkeprodukter mv. 13 pct. på restaurantydelse.
Letland	21 pct.	12 pct. på visse fødevarer, fx babymad, mælkeprodukter, frugtjuice, frisk frugt og grønt mv. Forarbejdet frugt og grønt, der fx er frossen, saltet eller tørret, er ikke omfattet.
Litauen	21 pct.	-
Luxembourg	17 pct.	-
Malta	18 pct.	0 pct. på visse fødevarer.
Nederlandene	21 pct.	9 pct. på fødevarer generelt. Herunder også restaurantydelse.
Polen	23 pct.	5 pct. på visse fødevarer, fx frugt og grønt, kød, brød, mælke- og kornprodukter mv. 8 pct. på restaurant- og cateringydelse.
Portugal	23 pct.	-
Rumænien	19 pct.	9 pct. på fødevarer generelt. Drikkevarer tilsat sukker er ikke omfattet.
Slovakiet	20 pct.	-
Slovenien	22 pct.	9,5 pct. på fødevarer generelt.
Spanien	21 pct.	10 pct. på fødevarer generelt. Drikkevarer med tilsat sukker er ikke omfattet. 4 pct. på fx frisk frugt og grønt, brød, æg og mælkeprodukter.
Sverige	25 pct.	12 pct. på fødevarer generelt. Herunder også restaurant- og cateringydelse.
Tjekkiet	21 pct.	-
Tyskland	19 pct.	-
Ungarn	27 pct.	5 pct. på visse fødevarer, fx kød, fisk og æg. 18 pct. på fx mælke- og kornprodukter.
Østrig	20 pct.	-

Anm.: Landehøringen blev gennemført i februar og marts 2024. Skatteministeriet har ikke modtaget svar fra Italien, Litauen, Luxembourg, Portugal, Slovakiet, Tjekkiet, Tyskland og Østrig. Disse er i oversigten markeret med en streg.

Kilde: Skatteministeriet

Bilag 3. Administrative konsekvenser for er- hvervslivet ved nedsat moms på frugt og grønt

Bilag 3: Administrative konsekvenser for erhvervslivet ved nedsat moms på frugt og grønt

De administrative omkostninger for erhvervslivet ved at indføre nedsat moms på frugt og grønt forventes at udgøre ca. 270 mio. kr. (2024-niveau). Skønnet er baseret på en undersøgelse af de administrative omkostninger ved nedsat moms på frugt og grønt i Danmark, der blev foretaget i 2008. Der er ikke taget højde for sagsomkostningerne forbundet med tvister om afgrænsning.

Dansk undersøgelse fra 2008

I forbindelse med rapporten *Forebyggelseskommissionens anbefalinger til en styrket forebyggende indsats* (2009) foretog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2008 en undersøgelse af de administrative omkostninger ved at indføre nedsat moms på frugt og grønt¹. I undersøgelsen blev de samlede administrative omkostninger for erhvervslivet skønnet til 292,3 mio. kr. i 2008.

Skønnet fra 2008 er baseret på AMVAB-metoden, som er den metode, der almindeligvis anvendes til måling af de administrative konsekvenser ved ny lovgivning. AMVAB-metoden opgør de administrative omkostninger for erhvervslivet, ved at opgøre omkostningerne ved en forventet stigning i tidsforbruget. Den forventede stigning i tidsforbruget opgøres på baggrund af interviews med virksomheder der vil være omfattet af regelændringen, mens tidsomkostningerne opgøres ud fra gennemsnitslønninger for de konkrete arbejdsfunktioner hvor tidsforbruget stiger. Det samlede skøn tillægges 25 pct. overhead for andre omkostninger ved lønarbejde.

Til brug for nærværende analyse er AMVAB-vurderingen fra 2008 opdateret, så antallet af virksomheder og lønninger svarer til niveauet i 2024. Der er således ikke udarbejdet en ny AMVAB-vurdering. Det skal understreges, at der kan være sket ændringer i virksomhedernes gennemsnitlige tidsforbrug ved differentieret moms på frugt og grønt.

Tabel B4. Skøn for administrative konsekvenser for erhvervslivet

	Virksomheder der leverer frugt og grønt	Andre virksomheder	Alle virksomheder
Gennemsnitstimeløn (kr.) ¹⁾	422	493	427
Timer pr. år	49	1	10
Antal virksomheder	12.000	49.000	61.000
Administrative omkostninger i alt (mio. kr.)	250	20	270

Anm. De administrative omkostninger for erhvervslivet er afrundet til nærmeste 10 mio. kr. Antallet af virksomheder er afrundet til nærmeste 1000.

1) For virksomheder der leverer frugt og grønt er gennemsnitslønnen baseret på arbejdsfunktioner i Danmarks Statistiks lønstatistik (LONS20) der forventes at svare til de arbejdsfunktioner der indgår i AMVAB vurderingen fra 2008. Gennemsnitslønnen for andre virksomheder er opgjort på baggrund af gennemsnitslønnen i Danmark (ekskl. unge og elever). Lønningerne er fremskrevet til 2024-niveau.

Kilde: Skatteministeriet

I undersøgelsen fra 2008 er der opgjort en forventet stigning i tidsforbruget, som skyldes nedsat moms på frugt og grønt. Det ekstra årlige tidsforbrug pr. virksomhed, der leverer frugt og grønt, skønnes at udgøre knap 50 timer. Det forventede tidsforbrug er baseret på interviews med 20 virksomheder. Idet skønnet er baseret på interviews med virksomheder, er det muligt, at det kan være påvirket af strategiske besvarelser fra virksomhederne. Samtidig anvendes et begrænset antal interviews til at sige noget generelt om en betydeligt større population. Skønnet skal fortolkes med disse forbehold.

¹ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (2008) - *Ex-ante undersøgelse af de forventede administrative omkostninger ved indførelse af differentieret moms på frugt og grønt*

De administrative omkostninger ved nedsat moms skønnes på denne baggrund til ca. 270 mio. kr. i 2024-niveau, jf. tabel B4. En betydelig andel af virksomhedernes omkostninger ved nedsat moms på frugt og grønt skyldes forventet tidsforbrug på posten "afgrænsning", som udgør omtrent 2/3 af de samlede omkostninger.

De gennemsnitlige årlige omkostninger for de omfattede virksomheder er fremskrevet til 2024-niveau ved brug af gennemsnitslønninger fra Danmarks Statistiks lønstatistik. Det er lagt til grund for beregningen, at der er ca. 12.000 virksomheder, der leverer frugt og grønt i Danmark. Det er et lavere antal virksomheder end i 2008, hvorfor de skønnede administrative omkostninger er lavere end tidligere. Antallet af virksomheder er behæftet med betydelig usikkerhed. Det faktiske antal af virksomheder vil afhænge af den konkrete afgrænsning.

I skønnet er der medregnet en omkostning på ca. 20 mio. kr., fra virksomheder der vil skulle fradrage moms på frugt og grønt. Det er lagt til grund for denne beregning, at ca. 49.000 virksomheder vil blive påvirket af dette. Dette skøn er baseret på et skøn for antallet af virksomheder, der leverer fødevarer, fraregnet antallet af virksomheder, der sælger frugt og grønt. Det bemærkes, at antallet af virksomheder i denne sammenhæng er behæftet med betydelig usikkerhed, idet der kan være virksomheder, der ikke aktivt handler med fødevarer, som kan fradrage moms, mens der kan være virksomheder, der handler med fødevarer, som ikke indkøber frugt og grønt.

Svenske og norske undersøgelser

I en svensk undersøgelse fra 2006 skønnede Skatteverket (det svenske Skatteministerium), at de gennemsnitlige administrative omkostninger ifm. moms var ca. 2.700 SEK højere for virksomheder, der administrerede to satser. Det svarede til ca. 12 timer pr. år i gennemsnit for hver virksomhed.³

Hvis et tilsvarende tidsforbrug på 12 timer pr. år lægges til grund for danske forhold, kan de samlede administrative omkostninger ved nedsat moms på frugt og grønt beregnes til 70 mio. kr. i 2024, jf. tabel B5. Der er forudsat en gennemsnitlig timeomkostning pr. præsteret time på 493 kr. svarende til den danske gennemsnitsløn i 2024 tillagt et overhead på 25 pct.

Tabel B5. Skøn for administrative konsekvenser på baggrund af andre undersøgelser

Mio. kr. pr. år	Virksomheder der leverer frugt og grønt	Andre virksomheder ³⁾	Alle virksomheder
Svensk rapport ¹⁾	70	20	90
Norsk rapport ²⁾	75	20	95

¹⁾ Baseret på skønnet tidsforbrug i Skatteverket: *Krångelig moms – en företagsbroms (2006)*.

²⁾ Baseret på skønnet tidsforbrug i Rambøll: *Basismåling af virksomhedernes administrative byrder ved avregning af merværdiafgift og videreudvikling av en aktivitetsbaseret metode (2004)*.

³⁾ Baseret på de skønnede administrative konsekvenser for virksomheder, der ikke leverer frugt og grønt, i AMVAB vurderingen fra 2008. Kilde: Skatteministeriet

I en norsk undersøgelse foretaget af Rambøll (2004) for Nærings- og Handelsdepartementet (Det norske Industri- og Handelsministerium) blev det vurderet, at differentierede satser i gennemsnit medførte et ekstra tidsforbrug på 230 minutter pr. termin. Ved anvendelse af denne forudsætning på danske forhold kan de administrative omkostninger ved nedsat moms på frugt og grønt beregnes til ca. 75 mio. kr. i 2024.

³ Af rapporten fremgår det, at det var lagt til grund for vurderingen, at den gennemsnitlige løntime ved momsadministration kostede 229 SEK.

Disse skøn er alene baseret på virksomheder, der sælger frugt og grønt. Dermed tages der ikke højde for de administrative omkostninger for virksomheder, der alene har mulighed for at fradrage momsen på frugt og grønt, som fx restauranter og hoteller.

Det er vigtigt at understrege, at der kan være væsentlige forskelle mellem det nutidige danske momssystem og de daværende hhv. norske og svenske momssystemer. Derudover er Norge ikke medlem af EU, hvilket betyder, at de ikke er omfattet af de samme fælles momsregler.

Herudover skal det understreges, at både den svenske og den norske undersøgelse beskæftiger sig med differentieret moms generelt. Der kan imidlertid være betydelig forskel på de administrative omkostninger ved forskellige former for differentieret moms. Det har bl.a. betydning for tidsforbruget, hvor brede varekategorier der er omfattet af nedsat moms.

Desuden har posten "afgrænsning" væsentlig betydning. Administrationen af differentieret moms må forventes at være mindre tidskrævende for den enkelte virksomhed, når afgrænsningerne er klare, og når virksomhederne kun i begrænset omfang skal håndtere afgrænsningen mellem varetyper. Det er sandsynligt, at posten "afgrænsning" er betydeligt mindre for den gennemsnitlige virksomhed, hvis den nedsatte moms fx gælder alle fødevarer. Til sammenligning udgør de samlede administrative omkostninger for virksomheder, der leverer frugt og grønt, i den opdaterede AMVAB-vurdering 70 mio. kr. årligt ekskl. afgrænsning.

Idet Erhvervs- og Selskabsstyrelsens AMVAB-vurdering fra 2008 er baseret på en analyse af de administrative konsekvenser for erhvervslivet ved at indføre nedsat moms på frugt og grønt i Danmark, anvendes denne vurdering som basis for vurderingen af de administrative konsekvenser i dag. Særligt er der god grund til at tro, at udfordringer med afgrænsning ved differentieret moms på frugt og grønt kan medføre betydelige administrative omkostninger for erhvervslivet, hvilket er afspejlet i AMVAB-vurderingen.

Andre rapporter

I en analyse fra 2023 foretaget af Trinovo Consulting på vegne af *Svenskt Näringsliv* undersøges de administrative omkostninger ved det svenske momssystem. I analysen konkluderes det bl.a., at administration af moms generelt er blevet dyrere for virksomhederne, til trods for den teknologiske udvikling.

I rapporten *Enklere merverdiavgift med én sats* (2019), har et ekspertudvalg nedsat af Finansdepartementet (det norske Finansministerie) fremsat anbefalinger om et simplere merværdiavgiftssystem med færre satser. Udvalget konkluderede bl.a. på baggrund af de administrative omkostninger, at den nedsatte sats på fødevarer bør ophæves. Særligt med hensyn til nedsat moms på frugt og grønt anførtes det, at *"Innføring av en redusert sats på for eksempel frukt og grønnsaker vil gi mindre inntekter til staten og økte administrative kostnader for myndighetene og de næringsdrivende. Det vil være krevende å avgrense lettelsen til frukt og grønnsaker, og det vil ikke være opplagt hvorfor forbruket av frukt og grønnsaker skal stimuleres fremfor andre helsebringende matvarer. Utvalget mener derfor at merverdiavgiften ikke er et egnet virkemiddel for å stimulere til et helsebringende kosthold."*

Kilder

Erhvervs- og selskabsstyrelsen (2008) *Ex-ante undersøgelse af de forventede administrative omkostninger ved indførsel af differentieret moms på frugt og grønt.*

Forebyggelseskommissionen (2009), *Vi kan leve længere og sundere – Forebyggelseskommissionens anbefalinger til en styrket forebyggende indsats.*

Norges offentlige utredninger (ekspertudvalg nedsat af finansdepartementet) (2019:11),
Enklere merverdiavgift med én sats

Rambøll (2004) (På vegne af Nærings- og Handelsdepartementet), *Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode.*

Skatteverket (2006:3), *Krånlig moms – en företagsbroms – Om företagens fullgörandekostnader för moms*

Trinovo Consulting (2023) (På vegne af Svenskt Näringsliv) *Förstudie – Företagens kostnader för att hantera momsavgift*