

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9946 af 27/08/2019 (Gældende)

Gavekort - moms og praksis før 1/1 2019

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1681456

Gavekort - moms og praksis før 1/1 2019

Sagen omhandler den momsmæssige behandling af de beløb, som opstår når et gavekort ikke indløses indenfor gyldighedsperioden. Spørgsmålene bliver efter Spørgers ønske besvaret med baggrund i de regler der var gældende før 1. januar 2019, hvor de nye momsregler for vouchere trådte i kraft.

For så vidt angår spørgsmål 2 kan det imod Spørgers ønske ikke bekræftes, at Spørger (efter de regler, der var gældende før 1/1 2019) ikke skal afregne moms af den indtægt, der opstår når et gavekort ikke indløses, når der er tale om gavekort, som Spørger i henhold til en aftale har solgt på vegne af en anden virksomhed, og når indtægten tilfalder Spørger.

For så vidt angår Spørgsmål 3 kan det i overensstemmelse med Spørgers ønske bekræftes, at Spørger (efter de regler, der var gældende før 1/1 2019) ikke skal afregne moms af den indtægt der opstår når et gavekort ikke indløses, når der er tale om gavekort, som Spørger i henhold til en aftale har solgt på vegne af en anden virksomhed, og når indtægten tilfalder aftaleparten.

Skatterådsmøde 27. august 2019 - SKM2019. 496. SR

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i stærkt redigeret form

Spørgsmål

1. [...]
2. Skal Spørger (efter de regler, der var gældende før 1/1 2019) afregne moms af den indtægt, der opstår når et gavekort ikke indløses, når der er tale om gavekort, som selskabet i henhold til en aftale har solgt på vegne af en anden virksomhed, og når indtægten tilfalder Spørger ?
3. Skal Spørger (efter de regler, der var gældende før 1/1 2019) afregne moms af den indtægt, der opstår når et gavekort ikke indløses, når der er tale om gavekort, som selskabet i henhold til en aftale har solgt på vegne af en anden virksomhed, og når indtægten tilfalder aftaleparten?
4. Hvis svaret på spørgsmål 3 er ja, anmodes om svar på, om beløbet er udtryk for, at der er leveret en tjenesteydelse omfattet af hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1, hvis samarbejdspartneren er momsregistreret i et andet EU-land?

Svar

1. [...]
2. Ja
3. Nej
4. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har indgået samarbejdsaftaler med en række virksomheder, hovedsageligt indenfor detailsektoren, om formidling af disses gavekort. Det drejer sig blandt andet om Virksomhed X, Virksomhed ZY, [...] m.fl., jf. også omtalen af udbuddet på selskabets hjemmeside.

[...]

Gavekort sælges i samarbejdspartnerens navn og for dennes regning. Spørger modtager en aftalt provision for at gennemføre salg af samarbejdspartnerens gavekort. Provisionen er omfattet af momspligt efter momslovens almindelige regler.

For de forskellige gavekorttyper gælder, at de ikke altid bliver indløst indenfor den fastsatte tidsfrist. Hvis et gavekort ikke indløses og indehaveren ikke får det byttet rettidigt, vil beløbet fra salget af gavekortet blive indtægtsført.

Selskabet har indgået aftaler, som indebærer at indtægterne fra ikke indløste gavekort tilfalder gavekort-udstederen, se eksempel vedlagt som bilag 1 – Samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed X (forelagt Skattestyrelsen). I disse tilfælde tilfalder indtægten fra ikke indløste gavekort alene gavekortudstederen, og er Spørger uvedkommende.

I andre aftaler tilfalder indtægterne fra ikke indløste gavekort Spørger, se eksempel vedlagt som bilag 2 - samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed ZY (forelagt Skattestyrelsen).

Selskabet afregner ikke moms af salget af gavekort, men der afregnes moms af den provision, som tilfalder selskabet i forbindelse med indløsning af et gavekort.

Skattestyrelsen skal supplerende oplyse, at det fremgår af [...] :

Under punktet ”Købsbetingelser”

”Generelt

[...] er udelukkende mellemhandler af gavekort fra samarbejdspartnere. F.eks. [...] ”

Det fremgår endvidere af [...] oplysning af gavekortmuligheder, at spørger formidler gavekort til et bredt udvalg af forskelligartede varer, tjenesteydelser og leverandører. De gavekort som spørger formidler kan således indløses til eksempelvis rejser, restaurationsbesøg, møbler eller massage og velfærd.

Af den indsendte *samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed X* fremgår det blandt andet :

[...]

Formålet er via Spørger at sælge [...] Virksomhed Xs gavekort. ”

[...]

[...]

”Beløb” fra ikke indløste gavekort, [...] efter udløbsdatoen, tilfalder Virksomhed X.

[...]

Samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed ZY

Skattestyrelsen skal henvise til, at det ikke fremgår af den fremlagte samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed ZY, hvorledes beløb fra ikke indløste gavekort skal behandles herunder hvem der kan gøre krav herpå.

Af aftalen fremgår det bl.a.:

[...]

Spørgers repræsentant bemærker generelt, at spørgsmålet om indtægter fra ikke indløste gavekort ikke er kontraktligt reguleret mellem parterne, der er tale om en indtægt af tilfældig størrelse, der alene afhænger af graden af indløsning, ligesom den ikke hviler på den gensidig aftale, der gør beløbets udbetaling betinget af, at Spørger påtager sig forpligtelser eller leverer ydelser, udover de i aftalen nævnte, som honoreres via den aftalte provision.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Regler og praksis

Momslovens 23, stk. 3, fastslår, at der skal betales moms af forudbetalinger, der finder sted inden levering af det aftalte produkt.

EU-domstolen har i sag C-419/02, BUPA Hospitals Ltd., slået fast, at ”forudbetalinger som de i hovedsagen omhandlede, hvorved et samlet beløb betales for goder, der er angivet efter art i en liste, som til enhver tid kan ændres ved gensidig aftale mellem køber og sælger, og fra hvilken køber eventuelt kan udvælge varer, på grundlag af en aftale, som han til enhver tid ensidigt kan opsige, hvorefter han får tilbagebetalt hele den del af forudbetalingen, som ikke er udnyttet” ikke er omfattet af momspligt.

Af dommens præmis 50 fremgår videre, at det er leveringer af goder og tjenesteydelser, der er momspligtige, og ikke de betalinger, der foretages som vederlag herfor (jf. dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 17). Så meget desto mere kan afdrag, som er betalt for leveringer af goder og tjenesteydelser, der endnu ikke er klart identificeret, ikke være momspligtige.

Dommen fører til, at salg af gavekort, der ikke lyder på klart identificerede varer, der er fastsat til en eksakt værdi, ikke udgør et momspligtigt salg. Teknisk falder indtægterne fra salget udenfor momslovens anvendelsesområde.

Dette bekræftes af omtalen i Juridisk Vejledning, afsnit D. A. 7.2.5, hvorefter salg af gavekort, der giver valgmulighed i form af produkter og/eller leverandør, ikke er omfattet af momspligt. Først i forbindelse med indløsning af gavekortet vil der opstå momspligt, hvis gavekortet indløses til et momspligtigt køb.

Hvis et gavekort ikke indløses, vil det være ensbetydende med, at ihændehaber af gavekortet har fravalgt muligheden for at anvende gavekortet som betaling for varer eller ydelser. Den hermed opståede indtægt er dermed ikke udtryk for en leverance, og må derfor anses for at falde uden for momslovens anvendelsesområde.

Ad. spørgsmål 1

[...]

Ad. spørgsmål 2

Spørger har samarbejdsaftaler, hvor Spørger modtager provision (momspligtig) for at sælge samarbejdspartnerens/gavekortudstederens gavekortprodukter, men hvor indtægten fra ikke indløste gavekort tilfalder Spørger. Et eksempel er anmodningens bilag 1, der er en samarbejdsaftale med Virksomhed ZY, og hvortil der henvises for yderligere vedrørende samarbejdet.

Når indtægten fra ikke indløste gavekort tilfalder Spørger, og dermed er gavekortudsteder uvedkommende, må indtægten i lighed med indtægten fra salg af gavekortet, være undtaget fra momslovens anvendelsesområde. Det bemærkes, at spørgsmålet om indtægter fra ikke indløste gavekort ikke er kontraktligt reguleret mellem parterne, der er tale om en indtægt af tilfældig størrelse, der alene afhænger af graden af indløsning, ligesom den ikke hviler på den gensidige aftale, der gør beløbets udbetaling betinget af, at Spørger påtager sig forpligtelser eller leverer ydelser, udover de i aftalen nævnte, som honoreres via den aftalte provision.

Ad. spørgsmål 3

Dette spørgsmål adskiller sig i den forstand, at indtægterne fra ikke indløste gavekort ikke tilfalder Spørger, men tilfalder den samarbejdspartner, som har udstedt gavekortet, se for yderligere herom bilag 2, der vedrører et samarbejde med Virksomhed X, og hvor det af aftalens punkt 9 fremgår, at værdien af ikke indløste gavekort tilfalder Virksomhed X.

Når Spørger formidler salg af gavekort i andens navn og for andens regning, vil indtægterne fra salget tilfalde samarbejdspartneren, hvorimod den provision/rabat, som tilfalder Spørger i sagens natur er omfattet af momspligt. Når det af aftalen følger, at også indtægter fra ikke indløste gavekort tilfalder samarbejdspartneren, er dette en naturlig følge af samarbejdspartnerens ejendomsret til gavekortproduktet. At beløbet praktisk overføres fra Spørger er ikke udtryk for, at selskabet har leveret en ydelse til samarbejdspartneren, idet Spørger juridisk har opkrævet indtægterne på vegne af gavekortudsteder, og alene modtager en provision herfor.

Ad. spørgsmål 4

Hvis Skattestyrelsen måtte konkludere, at indtægten fra den manglende indløsning af et gavekort udgør et momspligtigt beløb, vil dette nødvendigvis være udtryk for, at beløbet dækker over en tjenesteydelse, der bedst kan sidestilles med den provision, selskabet i øvrigt honoreres med.

Hvis der er indgået en aftale med en virksomhed i et andet EU-land, se eksempelvis bilag 1, hvor aftalen er indgået med [...], må denne ydelse anses for at være omfattet af momslovens § 16, stk. 1 (hovedreglen). Hvis ydelsen skal være omfattet af en af undtagelserne i de følgende bestemmelser, må det i givet fald være momslovens § 21.d. Dette er imidlertid uden betydning, idet begge bestemmelser ved B2B handel indenfor EU fastlægger leveringsstedet til at være i det land, hvor aftager er momsregistreret.

Heraf følger, at en indtægt fra en eventuel manglende indløsning af et gavekort i lighed med provisionsindtægten, skal faktureres til kunden uden moms efter reverse charge principperne.

Afrunding

Vi er bekendt med, at der er en ændring af reglerne for salg af vouchere i forbindelse med implementeringen af EU's direktiv herom. Hvis Spørgers gavekortprodukter i et vist omfang omfattet af momspligt på tidspunktet for salg af gavekortet, vil dette i sagens natur også berøre kunne berøre indtægten fra en eventuel manglende indløsning. Men da de endelige regler endnu ikke kendes, bedes der bortset herfra.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgers repræsentant har telefonisk oplyst, at anmodningen ønskes besvaret med baggrund i de regler og den praksis, der var gældende *før* 1. januar 2019, hvor de nye regler om moms og vouchere trådte i kraft.

Spørgsmål 1

[...]

Spørgsmål 2

Det ønskes afklaret, hvorvidt Spørger (efter de regler, der var gældende før 1/1 2019) skal afregne moms af den indtægt, der opstår, når et gavekort ikke indløses, når der er tale om gavekort, som selskabet i henhold til en aftale har solgt på vegne af en anden virksomhed, og når indtægten tilfalder Spørger.

Begrundelse

Det tages alene stilling til spørgers samarbejde med Virksomhed ZY med baggrund i den fremsendte samarbejdsaftale. Besvarelsen er derfor ikke af generel karakter.

Det fremgår af momslovens § 3-4, at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet af afgiftspligtige personer.

EU-domstolen har i blandt andet sag C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains præmis 19, udtalt, at (momspligtig) levering mod vederlag forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem en given tjenesteydelse og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser.

Momspligt i forbindelse med modtagelse af et vederlag kræver således, at vederlaget kan kvalificeres som værende i direkte sammenhæng med og udgør modværdi-en for en konkret leverance af varer eller ydelser.

Spørger oplyser, at de formidler gavekort på vegne af flere vare- og tjenesteudbydere bl.a., ZY.

[...], at Spørger udelukkende er mellemhandler af gavekort fra Spørgers samarbejdspartnere, f.eks, Virksomhed X, [...] etc.

Spørger har fremsendt et eksempel på en samarbejdsaftale med Virksomhed ZY.

[...]

Som sagen er forelagt for Skattestyrelsen finder Skattestyrelsen, at Spørger formidler gavekort i fremmed navn og for andens regning. Således at Spørgers indtægter ved salg af Virksomhed ZYs gavekort modtages på vegne af Virksomhed ZY.

[...]

Det fremgår ikke af aftalen, hvorledes de konkrete indbetalte beløb skal behandles, herunder hvem der har krav herpå og under hvilke betingelser, hvis gavekortet ikke bliver indløst.

Spørger har dog oplyst, at det for så vidt angår samarbejdet med Virksomhed ZY, er Spørger, der kan beholde sådanne beløb.

Skatterådets har i SKM2011. 354. SR besvaret spørgsmål vedrørende salg af såkaldte værdikuponer og formidlingsprovision. Værdikuponerne gav ihændeholderen ret til en vare eller en ydelse hos en af den pågældende spørgers samarbejdspartnere. Det fremgik af aftalen mellem spørgeren og samarbejdspartnerne, at spørgeren kunne beholde hele det indbetalte beløb, i det tilfælde, hvor værdikuponen ikke blev indløst hos en af samarbejdspartnerne.

Skatterådet fandt i det konkrete tilfælde, at "beløbet" var en del af partnerens betaling for den (formidlings-) ydelse den pågældende spørger leverede til partneren.

Beløbet var derfor momspligtigt som en del af formidlingshonoraret.

I lighed med Skatterådets svar i SKM2011. 354. SR finder Skattestyrelsen, at der i nærværende sag også er en direkte sammenhæng mellem den af Spørger udførte formidling og den salgskommission, som Spørger modtager herfor, og at dette også gælder de beløb, som Spørger beholder i tilfælde af manglende indløsning af gavekortet. Beløbet udgør således en andel af modværdien for formidlingsydelsen, som Spørger modtager fra samarbejdspartneren og er derfor momspligtigt jf. momslovens § 4, stk. 1 og § 27, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes afklaret, hvorvidt Spørger (efter de regler, der var gældende før 1/1 2019) skal afregne moms af den indtægt, der opstår, når et gavekort ikke indløses, når der er tale om gavekort, som selskabet i henhold til en aftale har solgt på vegne af en anden virksomhed, og når indtægten tilfalder aftaleparten.

Begrundelse

Besvarelsen tager udgangspunkt i den fremsendte samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed X og de heri angivne konkrete faktiske forhold mv.

Besvarelsen vedrører derfor alene forholdet mellem Spørger og Virksomhed X og er ikke af generel karakter.

Det fremgår af momslovens § 3-4, at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet af afgiftspligtige personer.

EU-domstolen har i blandt andet sag C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains præmis 19, udtalt, at (momspligtig) levering mod vederlag forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem en given tjenesteydelse og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser.

Momspligt i forbindelse med modtagelse af et vederlag kræver således, at vederlaget kan kvalificeres som værende i direkte sammenhæng med og udgør modværdi-en for en konkret leverance af varer eller ydelser.

Spørger oplyser, at de formidler gavekort på vegne af flere samarbejdspartnere bl.a. Virksomhed X.

[...], at Spørger udelukkende er mellemhandler af gavekort fra Spørgers samarbejdspartnere, f.eks. Virksomhed X, [...] etc.

Spørger har fremsendt en samarbejdsaftale mellem Spørger og Virksomhed X.

Det fremgår af den fremsendte samarbejdsaftale, at samhandlens formål er at sælge Virksomhed X gavekort overfor private.

[...]

Som sagen samlet set er forelagt for Skattestyrelsen, er det i lighed med forholdene i SKM2008. 284. SKAT dog Skattestyrelsens opfattelse at Spørger formidler Virksomhed X gavekort i fremmed navn.

SKM2008. 284. SKAT omhandler mellemhandlere af telekort. (Daværende) SKAT udtaler heri, at mellemhandlere som udgangspunkt må anses for at formidle telekort i teleselskabernes navn og ikke i eget.

(Daværende) SKAT har lagt vægt på, at agenter og underagenter i normale tilfælde ikke forpligtes overfor telekunden til at leverer teleydelser, ringetoner mv. Det er derimod teleselskabet.

I nærværende sag lægger Skattestyrelsen vægt på, at Spørger i deres egne handelsbetingelser gør opmærksom på, at de alene er mellemhandlere af deres samarbejdspartneres gavekort.

Skatterådets har i SKM2011. 354. SR svaret på spørgsmål vedrørende salg af såkaldte værdikuponer og formidlingshonorarer. Værdikuponen gav ihændeleveren ret til en vare eller en ydelse hos en af den pågældende spørgeres samarbejdspartnere. Det fremgik af aftalen mellem spørgeren og samarbejdspartnerne, at spørgeren kunne beholde hele det indbetalte beløb, i det tilfælde, hvor værdikuponen ikke blev indløst hos en af samarbejdspartnerne.

Skatterådet fandt i det konkrete tilfælde, at "beløbet" var en del af partnerens betaling for den (formidlings-) ydelse den pågældende spørger leverede til samarbejdspartneren.

Beløbet var derfor momspligtigt som en del af formidlingshonoraret.

I nærværende sag fremgår det af samarbejdsaftalen, at Spørger *ikke* må beholde værdien af ikke-indløste gavekort. Denne tilfalder derimod Virksomhed X A/S.

På den baggrund finder Skattestyrelsen ikke, at den ikke-indløste værdi udgør en del af betalingen for en ydelse leveret fra Spørger til Virksomhed X.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Spørgsmål 4

Hvis svaret på spørgsmål 3 er ja, ønskes det afklaret om beløbet er udtryk for, at der er leveret en tjenesteydelse omfattet af hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1, hvis samarbejdspartneren er momsregistreret i et andet EU-land.

Begrundelse

Skattestyrelsen har indstillet at spørgsmål 3 besvares med "Nej". Spørgsmål 4 bortfalder derfor.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven

§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

§ 4. Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Stk. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

- 1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- 2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Stk. 4. Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

§ 23. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted (leveringstidspunktet).

Stk. 2. Udstedes faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

Stk. 3. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt.

Stk. 4. For varer, der leveres i kommission eller i konsignation, anses leveringstidspunktet for at være enten det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, eller det tidspunkt, hvor afregningen med kommissionæren eller konsignataren finder sted. I sidstnævnte tilfælde må faktura først udstedes ved afregningen.

Stk. 5. Ved levering af varer eller ydelser, der medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger uden at være omfattet af overdragelse af varer eller salg af varer på kredit efter § 4, stk. 3, nr. 2, anses leveringstidspunktet, jf. stk. 1, for at være ved udløbet af hver af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

§ 27. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.

Forarbejder

Praksis

EU-domstolens sag C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains

Sagen omhandler eventuel omspligt i forbindelse med indbetaling af depositum som ikke tilbagebetales i forbindelse med annulation af reservation af hotelværelse. I forbindelse med sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt:

19. Det følger af Domstolens praksis, at det første alternativ, der foreslås i det præjudicielle spørgsmål, kun kan tiltrædes, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. i denne retning dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11, 12 og 16, af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39, og af 23.3.2006, sag C-210/04, FCE Bank, Sml. I, s. 2803, præmis 34).

36. Henset til ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, skal fortolkes således, at beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af

aftaler om levering af momspligtige hotelydelser – når kunden gør brug af sin mulighed for annulation, og bestyreren af hotelvirksomheden beholder disse beløb – skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annulation, uden direkte sammenhæng med nogen form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt moms.

EU-domstolens sag C-419/02, BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments

Sagen omhandler momsens forfald, betaling af afdrag, forudbetalinger i forbindelse med fremtidige leveringer af medicinalvarer og proteser. I forbindelse med sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt:

44. Der skal først henvises til, at sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit, bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

45. Sjettes direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit, som bestemmer, at såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, udgør en undtagelse fra reglen i den samme bestemmelses første afsnit og skal som sådan fortolkes strengt.

48. Det nævnte stk. 2's andet afsnit afviger fra denne kronologiske rækkefølge, idet det bestemmer, at såfremt der betales afdrag, forfalder momsen, uden at leveringen eller ydelsen endnu har fundet sted. For at afgiften kan forfalde i en sådan situation, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig, som generaladvokaten har fastslået i punkt 100 i forslaget til afgørelse, at goderne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales.

49. Denne konklusion bekræftes endvidere af bemærkningerne til forslaget til sjette direktiv (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, supplement 11/73, s. 13), hvori Kommissionen anførte, at »såfremt der indgår afdrag inden afgiftspligtens indtræden, indebærer modtagelsen af disse afdrag, at afgiften forfalder, eftersom de kontraherende parter dermed tilkendegiver deres hensigt om på forhånd at påtage sig alle de økonomiske følger, som er knyttet til afgiftspligtens indtræden«.

50. I denne forbindelse skal der ligeledes henvises til, at det er leveringer af goder og tjenesteydelser, der er momspligtige, og ikke de betalinger, der foretages som vederlag herfor (jf. dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 17). Så meget desto mere kan afdrag, som er betalt for leveringer af goder og tjenesteydelser, der endnu ikke er klart identificeret, ikke være momspligtige.

51. Herefter skal det fjerde og det sjette spørgsmål besvares med, at sjettes direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit, ikke omfatter forudbetalinger som de i hovedsagen omhandlede, hvorved et samlet beløb betales for goder, der er angivet efter art i en liste, som til enhver tid kan ændres ved gensidig aftale mellem køber og sælger, og fra hvilken køber eventuelt kan udvælge varer, på grundlag af en aftale, som han til enhver tid ensidigt kan opsiges, hvorefter han får tilbagebetalt hele den del af forudbetalingen, som ikke er udnyttet.

SKM2008. 343. LSR

Teleselskaber kunne undlade at opkræve moms efter momslovens § 23, stk. 3, af beløb, som modtages af teleselskaberne i forbindelse med salg af forudbetalte teleydelser m.v., når beløbet efter kundens valg ikke anvendes eller kun anvendes delvist i forbindelse med, at en kunde indsætter et beløb på sin mobilkonto, hvorefter beløbet tages til indtægt af teleselskabet uden modsvarende levering.

”[...]

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

[...]

Henset til repræsentantens oplysninger lægges det til grund, at der ved indbetaling af et beløb enten via køb af et mobiltaletidskort, ved indbetaling via en bank eller ved betaling over Internettet, på en mobiltelefonkonto hos de omhandlede teleselskaber, herved opnås adgang til en flerhed af ydelser og ikke kun til teleydelser, således som disse er defineret i cirkulære nr. 108 af 4. juli 1997. Det lægges ligeledes til grund, at mobiltelefonkunden efter betalingsmiddelovens § 9, stk. 2, har ret til at få det ubrugte indbetalte beløb tilbagebetalt.

Henset til disse omstændigheder kan selve indbetalingen af et beløb på en mobiltelefonkonto ikke anses for at være udtryk for en momspligtig transaktion efter momslovens § 4, stk. 1, da der ikke på dette tidspunkt er leveret en ydelse mod vederlag. Der kan i overensstemmelse med EF-domstolens dom af 21. februar 2006 i sag C-419/02 (BUPA Hospitals Ltd) heller ikke være tale om en forudbetaling efter momslovens § 23, stk. 3, for en senere leveret ydelse, da det ikke på indbetalingstidspunktet er fastlagt hvilken specifik ydelse, mobiltelefonkunden senere vil få leveret.

Således må selve indbetalingen betragtes som en deponering af penge på en mobiltelefonkonto til senere brug. I overensstemmelse med momslovens almindelige princip om, at der skal foreligge en leverance mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1, kan der derfor først anses at foreligge en sådan transaktion, når der i forbindelse med selve brugen af det indbetalte beløb leveres en momspligtig ydelse.

Dette medfører samtidig, at der for så vidt angår det indbetalte beløb, som ikke bliver brugt, og som teleselskaberne i overensstemmelse med betalingsmiddeloven § 9, stk. 2, kan indtægtsføre efter udløbet af en vis periode, fortsat at der ikke har foreligget en momspligtig transaktion, idet der for dette beløb ikke er leveret nogen momspligtig ydelse.”

SKM2014. 843. SR

Skatterådet kan bekræfte, at der ikke skal opkræves moms af de i sagen aktuelle gavekortprodukter på udstedelsestidspunktet. [...]

SKM2006. 505. SR

Skatterådet bekræfter, at betalinger som finder sted ved udstedelsen af gavekort, der kan anvendes i en række butikker, og som kan indløses til både varer og kontanter, ikke kan anses for betaling for levering af momspligtige varer og tjenesteydelser.

Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 4.10.3 Dansk praksis (andre værdikuponer mv.)

[...]

Bemærk

Vouchere, der er omfattet voucherdefinition i de fælles EU-regler, men som er udstedt før den 1. juli 2019, er omfattet af den praksis, der er beskrevet i dette afsnit. Se § 9, nr. 8, i lov nr. 1726 af 27. december 2018.

De virksomheder, der ønsker at støtte ret på de fælles EU-regler, kan dog anvende de fælles regler på vouchere udstedt den 1. januar 2019 eller senere. Se artikel 1, nr. 3, og artikel 2, stk. 1, i Direktiv (EU) 2016/1065.

D. A. 4.10.3.1 Baggrund

Før direktiv (EU) 2016/1065 indeholdt EU-reglerne ikke fælles regler for den momsmæssige behandling af salg af varer og ydelser ved anvendelse af vouchere. Det betød, at EU-landene i tidens løb har udviklet forskellige nationale løsninger.

På samme måde indeholdt momsloven før lov nr. 1726 af 27. december 2018 hverken en definition af ”vouchere” eller specifikke bestemmelser om den momsmæssige behandling heraf.

I dansk praksis før de nye fælles EU-regler er der i forbindelse med anvendelse af vouchere mv. taget stilling til følgende spørgsmål:

- Formidling i eget eller andens navn i forbindelse med udstedelse og distribution af vouchere mv. Se afsnit D. A. 4.10.3.2.
- Om formidling eller salg af vouchere mv. var fritaget som en finansiel ydelse. Se afsnit D. A. 4.10.3.3.
- Om udstedelse og salg af vouchere mv. skulle anses for en forudbetaling i momslovens forstand. Se afsnit D. A. 4.10.3.4.
- Momsgrundlaget ved formidling, salg eller indløsning af vouchere mv. Se afsnit D. A. 4.10.3.5.

Praksis for den momsmæssige behandling af gavekort, telekort, ”point” og værdikuponer, der ikke er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler, er beskrevet her i afsnit D. A. 4.10.3.

Vouchere, der er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler, men som er udstedt før den 1. juli 2019, er ligeledes omfattet af den praksis, der er beskrevet her i D. A. 4.10.3. Se § 9, nr. 8, i lov nr. 1726 af 27. december 2018.

De virksomheder, der ønsker at støtte ret på de fælles EU-regler, kan dog anvende de fælles regler på vouchere udstedt den 1. januar 2019 eller senere. Se artikel 1, nr. 3, og artikel 2, stk. 1, i direktiv (EU) 2016/1065.

De fælles EU-regler om vouchere er beskrevet i afsnit D. A. 4.10.2.

D. A. 4.10.3.2 Formidling af vouchere mv.

Afsnittet indeholder:

- Formidling i eget eller andens navn
- Formidling eller salg af rettigheder
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Formidling i eget eller anden navn

Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg anses for en levering af en vare. Se ML § 4, stk. 3, nr. 1, og D. A. 4.2.1.

Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren selv for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse. Se ML § 4, stk. 4, og D. A. 4.2.3.

Det følger af ML § 4, stk. 3, nr. 1, og § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede vare eller ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede vare eller ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede vare eller ydelse. Se D. A. 4.2.1 og D. A. 4.2.3.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se D. A. 4.2.1 og D. A. 4.2.3.

Der er i dansk praksis taget stilling til, om udstedelse og distribution af vouchere mv. kunne anses for formidling i eget navn eller andens navn. Denne praksis finder stadig anvendelse på værdikuponer mv., der ikke er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler. Denne praksis finder ligeledes anvendelse på vouchere, der er omfattet voucherdefinition i de fælles EU-regler, men som er udstedt før den 1. juli 2019. Se D. A. 4.10.3.1.

Formidling eller salg af rettigheder

Skatterådet har i et konkret tilfælde bekræftet, at køb og salg af gavekort var momspligtigt. Spørger var ikke udsteder af gavekortene og havde ingen forpligtigelser overfor udsteder. Udover at sikre, at gavekortene stadigvæk var valide, havde spørger heller ingen forpligtelser over for køberne af gavekortene. Spørger var heller ikke forpligtiget til, at betale et vederlag til den butik mv., hvori gavekortihænde-haveren valgte, at anvende sit gavekort. Det var Skatterådets opfattelse, at spørger i eget navn og for egen regning købte og solgte rettigheder (til eksempelvis udlevering af xy-produkter af en vis værdi) som var omfattet af momspligten i ML § 4, stk.1. Se SKM2015. 553. SR.

[...]

D. A. 4.10.3.3 Fritagelse for formidling og salg af vouchere mv.

Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, checks og andre handelsdokumenter er fritaget for moms. Se ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra c), samt D. A. 5.11.6.2 og D. A. 5.11.6.5.

Der er i dansk praksis taget stilling til, om formidling og salg af vouchere mv. var fritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra c). Denne praksis finder stadig anvendelse på værdikuponer mv., der ikke er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler. Denne praksis finder ligeledes anvendelse på vouchere, der er omfattet voucherdefinition i de fælles EU-regler, men som er udstedt før den 1. juli 2019. Se D. A. 4.10.3.1.

Telekort: Vederlag for at stille telefonkort og kundekonti hos mobilselskaber til rådighed

Skattestyrelsen har vurderet, at telefonkort, dvs. magnetkort med et givet dispositionsbeløb, som er påtrykt kortet, og som kan anvendes til telefonsamtaler i dertil indrettede automater i Danmark, kan betragtes som et betalingsmiddel og dermed er momsfritaget. Se TfS1995. 389.

"PrePaid Calling Cards" er derimod momspligtige. Se TfS1998. 287 og SKM2016. 324. ØLR.

Da telefonkort og kundekonti hos mobilselskaber er omfattet af betalingsmiddelloven, er eventuelle vederlag for at stille kort og konti til rådighed for kunden momsfri som transaktioner vedrørende kontokurantkonti, betalinger og overførsler. Se SKM2007. 294. SR.

Når en ikke-forbrugt saldo tilfalder teleselskabet, idet det forudbetalte beløb ikke er blevet anvendt inden en vis dato, så anses det ikke for vederlag for en leverance. Se SKM2008. 343. LSR.

[...]

D. A. 4.10.3.4 Forudbetaling i momslovens forstand

Afsnittet indeholder:

- Momspligt på tidspunktet for forudbetaling
- Anvendelse af praksis
- Gavekort
- Pointrettigheder
- Telekort
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Momspligt på tidspunktet for forudbetaling

I tilfælde, hvor leverandøren modtager en hel eller delvis betaling for leverancen, inden leveringen finder sted eller faktura er udstedt, er betalingstidspunktet leveringstidspunktet. Se ML § 23, stk. 3, og D. A. 7.2.5.

For at momsen kan forfalde ved forudbetaling, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Det kræver, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Se D. A. 7.2.5.

Anvendelse af praksis

Der er i dansk praksis taget stilling til, om udstedelse og salg af vouchere mv. skulle anses for en forudbetaling i momslovens forstand. Denne praksis finder stadig anvendelse på værdikuponer mv., der ikke er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler. Denne praksis finder ligeledes anvendelse på vouchere, der er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler, men som er udstedt før den 1. juli 2019. Se D. A. 4.10.3.1.

Gavekort

Betaling for gavekort, der kan

- anvendes i en række butikker
- indløses til både varer, og kontanter

kan ikke anses for betaling for levering af klart identificerede momspligtige varer og ydelser. Se sag C-419/02, BUPA Hospitals Ltd.

Momspligten indtræder derfor først i det øjeblik, hvor gavekortet indløses til momspligtige varer og ydelser. Se SKM2006. 505. SR og SKM2014. 843. SR.

Skatterådet har dog i et konkret tilfælde bekræftet, at køb og salg af gavekort var momspligtigt. Spørger var ikke udsteder af gavekortene og havde ingen forpligtigelser overfor udsteder. Udover at sikre, at gavekortene stadigvæk var valide, havde spørger heller ingen forpligtelser over for køberne af gavekortene. Spørger var heller ikke forpligtiget til at betale et vederlag til den butik mv., hvori gavekortihænde-haveren valgte at anvende sit gavekort. Det var Skatterådets opfattelse, at spørger i eget navn og for egen regning købte og solgte rettigheder (til eksempelvis udlevering af xy-produkter af en vis værdi), som var omfattet af momspligten i ML § 4, stk.1. Se SKM2015. 553. SR.

Pointrettigheder

Købet af pointrettigheder, der kan indløses til varer og ydelser, er ikke et mål i sig selv for kunden. Ydel-sen er derfor ikke fuldt ud leveret, før disse point er blevet indløst. På tidspunktet for erhvervelsen af pointrettighederne er kunden samtidig ikke i stand til at vide præcist hvilke varer eller ydelser, der er tilgængelige i løbet af et givent år.

De væsentlige betingelser for momspligtens indtræden er dermed ikke til stede på tidspunktet for den oprindelige erhvervelse af pointrettighederne.

Når varen eller ydelsen ikke er specifikt angivet, er anvendelsen af forudbetalingstidspunktet altså udelukket, dvs. at momspligten først indtræder på faktureringstidspunktet eller leveringstidspunktet. Leveringstidspunktet er det øjeblik, hvor pointrettighederne indløses til momspligtige varer eller ydelser.

Se sag C-270/09, MacDonald Resorts Ltd.

Se eventuelt afsnit D. A. 8.1.1.13 om opgørelse af momsgrundlaget i forbindelse med forudbetaling.

Telekort

Der skal skelnes mellem tre slags telekort:

- Telekort, som anvendes som et betalingsmiddel og træder i stedet for mønter (kontanter), og som samtidig anvendes direkte i telefonautomater
- Telekort, som ved hjælp af en påtrykt kode el. lign. giver brugeren ret til at telefonere for et forudsat fastsat beløb
- Mobiltaletidskort.

Teleselskaber, der sælger telekort - som anses som et betalingsmiddel og træder i stedet for mønter (kontanter) - kan sælge disse telefonkort uden moms. Teleselskaber kan altså undlade at afregne momsen på tidspunktet for kortsalget og skal i stedet beregne momsen i forbindelse med kortenes brug i de enkelte telefonkortautomater. Teleydelserne skal derfor først medregnes i den momspligtige omsætning på forbrugstidspunktet. Se TfS1995, 389TSS.

Teleselskaber, der sælger telekort, der ikke anvendes direkte i telefonautomater, men som ved hjælp af en påtrykt kode el. lign. giver brugeren ret til at telefonere for et forud fastsat beløb, skal medregne teleydelserne til den momspligtige omsætning allerede ved salget af telekortene. Se TfS1998, 287TSS og SKM2016. 324. ØLR.

Ved indbetaling af et beløb, fx via:

- køb af et mobiltaletidskort
- indbetaling via en bank
- betaling over internettet

opnår mobiltelefonkunden adgang til en flersidig ydelse og ikke kun til teleydelser. Selve indbetalingen af et beløb på en mobiltelefonkonto kan derfor ikke være en forudbetaling efter ML § 23, stk. 3, for en senere leveret ydelse. Årsagen er, at det på indbetalingstidspunktet ikke er fastlagt hvilken specifik ydelse, som mobiltelefonkunden senere vil få leveret. Teleselskaberne skal derfor først medregne teleydelserne på forbrugstidspunktet. Se SKM2008. 343. LSR og SKM2013. 607. SR.

[...]

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se lovgrundlag spørgsmål 1.

Praksis

SKM2011. 354. SR

Se praksis under spørgsmål 3.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se lovgrundlag spørgsmål 1.

Forarbejder

Praksis

SKM2011. 354. SR

Skatterådet fandt, at spørger, der sælger værdikuponer over internettet, som giver ret til køb af en vare eller ydelse fra eksterne selvstændige leverandører, handler i leverandørens navn og for leverandørens regning. Spørger modtager betalingen fra kunderne, men videreafregner beløbet med fradrag af 30 % til leverandørerne. Skatterådet fandt, at det er de eksterne leverandører og ikke spørger, der er momspligtig af betalingen fra kunderne, idet betalingen er vederlag for leverandørernes varer eller ydelser til kunderne.

Skatterådet bekræftede, at spørger er momspligtig af de 30 % af vederlaget, som leverandører betaler til spørger, idet beløbet må anses for at være vederlag for ydelser i form af reklame mv. som spørger leverer til de eksterne leverandører. Skatterådet kan endvidere bekræfte, at spørger har fradrag for indkøb til den momspligtige virksomhed.

[...]

Spørgsmål

[...]

8. Såfremt Spørgsmål 1 besvares med, at spørger ved salg af værdikuponer handler i partnerens navn og for partnerens regning: Kan det bekræftes, at spørger ikke er momspligtig af betalingen for værdikuponen, hvis denne ikke indløses hos partneren af kunden?

[...]

Ad spørgsmål 8:

Såfremt spørgsmål 1 besvares med, at spørger ved salg af værdikuponer handler i partnerens navn og for partnerens regning ønskes det bekræftet, at spørger ikke er momspligtig af betalingen for værdikuponen, hvis denne ikke indløses hos partneren af kunden.

[...]

Begrundelse:

I de tilfælde, hvor en kunde har købt en værdikupon og foretaget betaling til spørger, men ikke efterfølgende indløser værdikuponen hos partneren, er konsekvensen ifølge aftalen mellem spørger og partneren, at spørger kan beholde hele det indbetalte beløb.

Skatteministeriet finder, at aftalen om at spørger kan beholde hele betalingen fra kunden, hvis værdikuponen ikke indløses, må anses for at være en del af partnerens betaling for den ydelse spørger leverer til partneren.

Det fremgår af de faktiske oplysninger, at en værdikupon har en bestemt tidsbegrænset gyldighedsperiode. Når det kan konstateres, at gyldighedsperioden er udløbet, uden at kuponen er indløst, udløses spørgers krav på pengene, og idet spørger allerede besidder beløbet på partnerens vegne, sker betalingen med det samme.

Idet der henvises til bevarelsen af spørgsmål 7 anses betalingstidspunktet for at være leveringstidspunktet i forbindelse med spørgers løbende levering af ydelser til partneren.

Momspligten indtræder således for spørger på det tidspunkt, hvor det kan konstateres, at spørger har et endeligt krav på at beholde beløbet - dvs. når værdikuponens gyldighedsperiode er udløbet.

Det indstilles derfor, at spørgsmål 8 besvares med "nej".

SKM2008. 284. SKAT

SKAT har fastsat en overgangsordning for den tekniske gennemførelse af Skatterådets bindende svar (SKM2007. 294. SR) om teleselskabernes modtagelse af forudbetaling for telekort. SKAT udtaler, at det bindende svar ikke er udtryk for underkendelse af tidligere praksis, men alene er en præcisering. SKAT udtaler, at mellemhandlere, som udgangspunkt må anses for at formidle telefonkort i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn. Der er dog indført en overgangsordning for mellemhandlere, der med urette har behandlet formidling af telekort som formidling i eget navn. Begge overgangsordninger udløber den 30. juni 2008.

[...]

Mellemhandlere - Eget eller andens navn

Teleselskaberne har oplyst overfor SKAT, at mellemhandlere med telefonkort, enten er agenter (distributører) for teleselskaberne eller underagenter (agenter for teleselskabernes agenter).

Efter momslovens § 4, stk. 4, anses en formidler for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.

Det vil altid afhænge af en konkret vurdering af det faktisk aftalte i det konkrete forhold, om formidling sker i eget navn eller i en andens navn.

Imidlertid er SKAT enig med teleselskaberne i, at agenter/distributører og underagenter (f.eks. kiosker) i normale tilfælde vil formidle i andens navn (dvs. teleselskabets navn). SKAT har her lagt vægt på, at telekort må anses for en voucher, der både udstedes og indløses af pågældende teleselskab, og at agenter og underagenter som formidler telekort i normale tilfælde ikke forpligtes overfor telekunden til at levere teleydelser, ringetoner, andre downloads m.m.

SKAT vil derfor behandle agenter og underagenter som formidlere i teleselskabernes navn (andens navn), medmindre noget andet i det konkrete tilfælde følger af det foreliggende aftalegrundlag.

Momspligt og momsgrundlag - Formidling i andens navn

SKAT finder, at agenter og underagents ydelser i forbindelse med salg af telefonkort ikke alene omfatter simpel modtagelse på teleselskabernes vegne af indbetalinger fra telekunderne, men også elementer såsom salgsarbejde, reklame, promotion og administration. Disse ydelser vil det være kunstigt at opdele, og de udgør derfor en samlet momsplichtig formidlingsydelse. Denne formidlingsydelse må som udgangspunkt anses for leveret til pågældende teleselskab, som har fradragsret for ydelsen, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Momsgrundlaget for den til teleselskabet leverede formidlingsydelse består af alt, hvad der modtages som vederlag for formidlingsydelsen, dvs. dels provision m.m. udbetalt til agenten eller underagenten, dels beløb, som modtages fra telekunden eller en underagent på vegne af teleselskabet, men som teleselskabets (eller for en underagents vedkommende hovedagentens/distributørens) forretningsbetingelser og indgåede aftaler i øvrigt tillader den pågældende (under)agent at beholde som vederlag for formidlingsydelsen.

I de tilfælde, hvor formidlingsydelsen helt eller delvist efter en konkret vurdering i stedet må anses for leveret til telekunden, har telekunden fradragsret for formidlingsydelsen, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Det må dog efter SKATs opfattelse anses for kun at forekomme sjældent, at formidlingsydelsen kan anses for leveret til telekunden, idet det må fordrer, at telekunden betaler et gebyr eller lignende oveni telekortets nominelle værdi.

Melleghandlere - fradragsret for modtagne telekort

Efter fast praksis, jf. EF-domstolens domme i sag C-342/87, Genius Holding, og senere domme er der alene fradragsret for momsbeløb, der er påført en faktura med rette. Der er således ikke fradragsret for momsbeløb, der påført en faktura i strid med momslovens regler.

Medmindre en agent eller underagent kan godtgøre, at den pågældende agent har formidlet telekort i eget navn, vil SKAT derfor ikke anerkende, at (under)agenten har fradragsret for de modtagne telekort. Dette gælder uanset, at (under)agenten har modtaget en faktura med dansk moms for købet af de pågældende kort.

For så vidt angår telekort, der er faktureret til agenter eller underagenter før 1. juli 2008, vil SKAT - hvis betingelserne for fradragsret i øvrigt er opfyldt - dog anerkende allerede foretagne fradrag, hvis udstederen af fakturaen rent faktisk har indbetalt det momsbeløb, der er påført fakturaen, til SKAT. Det er yderligere en betingelse, at (under)agenten i forbindelse med overdragelse til underagent eller salg til telekunde har udstedt faktura med dansk moms og indbetalt denne til SKAT. For så vidt angår telekort, der er modtaget før 1. juli 2008, er det en betingelse, at (under)agenten pr. 1. juli 2008 i sit momsregnskab tilbagefører de foretagne fradrag for telekort, der stadig er i behold.

For så vidt angår salg af telekort til telekunder og overdragelse af telekort til underagenter, hvor (under)agenten fejlagtigt har behandlet salget/overdragelsen som et salg i eget navn til en momspligtig person i et andet EU-land, vil SKAT tilsvarende anerkende allerede foretagne fradrag, hvis den danske agent kan godtgøre, at telekunden eller underagenten i det andet EU-land rent faktisk er en sådan afgiftspligtig person i et andet EU-land. Tilsvarende gælder, hvis den danske agent kan godtgøre, at telekort er solgt til en telekunde eller overdraget til en underagent i et land eller område uden for EU. I det sidste tilfælde er det en yderligere betingelse, at telekortene ikke har været anvendt til brug for teletrafik her i landet.

[...]

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Spørgsmål 4 bortfalder.

Forarbejder

Spørgsmål 4 bortfalder.

Praksis

Spørgsmål 4 bortfalder.