

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 10112 af 22/10/2019 (Gældende)

Momsgrundlag ved tilbagekøb af varer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0578164

Momsgrundlag ved tilbagekøb af varer

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørger er berettiget til at regulere sit afgiftsgrundlag efter reglen i momslovens § 27, stk. 5, hvis medlemmer af kundeklubben udnytter den særlige returneringsret.

Endvidere kan Skatterådet ikke bekræfte, at Spørger kan anvende den samlede opgørelsesmetode, jf. momslovens § 70, stk. 5, ved videresalg af returvarer.

Skatterådsmøde 22. oktober 2019 - SKM2019. 587. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger er berettiget til at regulere sit afgiftsgrundlag efter reglen i momslovens § 27, stk. 5, hvis medlemmer af kundeklubben udnytter den særlige returneringsret?
2. Hvis Spørgsmål 1 besvares med ”nej” kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger kan anvende den samlede opgørelsesmetode, jf. momslovens § 70, stk. 5, ved videresalg af returvarer?

Svar:

1. Nej
2. Nej

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et selskab, der har butikker i Danmark.

Spørger ønsker at etablere en kundeklub for sine kunder. Kunderne skal have mulighed for at tilmelde sig forskellige medlemsskabsgrupper, der giver adgang til forskellige fordele.

En af fordelene i den påtænkte kundeklub er en særlig ret for medlemmer til at returnere brugte varer, der tidligere er købt i en af Spørgers butikker. Returperioden bliver begrænset til mellem 1 og 6 måneder efter kundens køb af varen.

Kundeklubmedlemmerne vil i forbindelse med returneringen blive godtgjort et beløb svarende til x % af den respektive vares oprindelige købspris. Godtgørelsesbeløbet er fast og bestemmes ud fra kundens klubmedlemsskab, således at Spørgers ansatte ikke skal lave en konkret vurdering i hvert tilfælde. Derudover skaber den faste returneringsgodtgørelse gennemsigtighed for kundeklubbens medlemmer. Godtgørelsen udbetales i form af udstedelse af et tilgodebevis, der kan anvendes i alle butikker samt i Spørgers onlineshop.

En af drivkræfterne bag Spørgers etablering er det øgede samfundsfokus på genbrug og miljømæssig belastning. Spørger ønsker at følge denne udvikling ved at give kunderne mulighed for at returnere varer, således at de kan komme andre kunder til gode.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers medlemmer skal håndtere kundeklubmedlemmers returnering af varer i overensstemmelse med kundeklubprogrammet efter reglen i momslovens § 27, stk. 5. Spørgers medlemmer er således berettiget til at regulere sit afgiftsgrundlag i den periode, hvor returnering sker.

Momsretlige returneringsbegreb

Det er ikke entydigt fastlagt i momsloven, hvad der forstås ved en returnering. Momslovens § 27, stk. 5 giver dog virksomheder ret til at regulere deres afgiftsgrundlag, hvis de ”godtgør kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur”. Den tilsvarende bestemmelse i momssystemdirektivets artikel 90 nævner følgende tilfælde, hvor der kan ske regulering i afgiftsgrundlaget ”annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted.”

Det kan ud fra ovenstående læses, at det momsretlige returneringsbegreb omfatter situationer, hvor en kunde ophæver en handel og leverer en tidligere købt vare tilbage.

Hverken momsloven eller momssystemdirektivet giver nærmere bidrag til, om det momsmæssige returneringsbegreb er omfattet af en tidsmæssig begrænsning eller andre begrænsninger, der kan indskrænke muligheden for begrebets anvendelse i praksis.

Administrativt udviklet begreb

Skattestyrelsen udtaler i den juridiske vejledning D. A. 8.1.1.5.3, at momslovens § 27, stk. 5 tager sigte på situationer, hvor der sker en annullering af handlen og en fuld tilbagebetaling af salgsprisen. Videre nævner Skattestyrelsen dog, at der administrativt er åbnet for anvendelsen af momslovens § 27, stk. 5 i situationer, hvor der sker en delvis godtgørelse for varer, som returneres inden for 1 år efter handlen. Skatterådet fandt dog i SKM2011. 687. SR (gentaget i SKM2011. 742. SR), at momslovens § 27, stk. 5 også kunne anvendes ved en kommunes tilbagekøb af en byggegrund 2 år efter handlen. I dette tilfælde lagde Skatterådet vægt på, at der mellem parterne ved indgåelsen af handlen var aftalt en særlig ret for kommunen til at tilbagekøbe byggegrunden inden for 2 år.

Skattestyrelsen nævner videre i den juridiske vejledning, at momslovens § 27, stk. 5 kan anvendes i situationer, hvor der ydes helt/delvis godtgørelse for varer, der returneres inden for en garantiperiode.

Kutymemæssig returneringsret

Baggrunden for ovenstående administrative ”åbning” for anvendelsen af momslovens § 27, stk. 5 kan findes i Skattestyrelsen bemærkninger i den juridiske vejledning D. A. 8.1.1.5.5. Her nævner Skattestyrelsen, ”Der kan foretages fradrag i momsgrundlaget, når returneringen/tilbagekøbet finder sted inden for den periode, i hvilken der kutymemæssigt er returneringsret i den pågældende branche.”

Der kan være stor forskel på branchekutymen, hvorfor den 1-årige frist, der nævnes i D. A. 8.1.1.5.3 og AFG1972, 351DEP, ikke kan anses for absolut, hvilket også understreges af Skatterådets afgørelse i SKM2011. 687. SR som nævnt ovenfor.

Der er foreløbigt ikke etableret branchekutyme inden for Spørgers branche med mulighed for udvidet særlig returret for ibrugtagne varer.

Konceptet, hvor en kunde har mulighed for at returnere en vare, selvom den er taget i brug, er dog ikke ukendt i dele af detailbranchen. Flere virksomheder markedsfører sig med en særlig tilfredshedsgaranti, hvor det fx er muligt at returnere en vare inden for en given periode, hvis man ikke er tilfreds med varen. Der kan i den forbindelse skeles til møbelbranchen eller hvidevarebranchen, hvor fx både A og B markedsfører sig med 100 dages tilfredshedsgaranti, selvom varen er taget i brug.

Det er videre Spørgers opfattelse, at det påtænkte returneringskoncept kan anses for en særlig returneringsordning, der sikrer kunderne en udvidet fortrydelsesret, såfremt de på et senere tidspunkt (inden for den fastsatte tidsmæssige afgrænsning) ikke ønsker varen længere. Skatterådet lagde i SKM2011. 687. SR og SKM2011. 742. SR vægt på, at kommunens tilbagekøb var baseret på en forudgående aftale mellem parterne. I nærværende sag er returneringen ligeledes mulig på baggrund af et aftaleforhold mellem parterne. I nærværende sag er aftaleforholdet, der giver adgang til en særlig returret, etableret ved kundernes tilmelding i kundeklubben. SKM2011. 687. SR og SKM2011. 742. SR er videre sammenlignelig med Spørgers koncept på den måde, at der ikke stilles specifikke krav til, hvordan kunden har anvendt varen i perioden mellem det oprindelige køb og efterfølgende returnering.

Skatterådet og Landsskatteretten har i SKM2006. 500. SR og SKM2007. 391. LSR tidligere afvist, at en virksomhed kunne foretage fradrag i momsgrundlaget efter reglerne i momslovens § 27, stk. 5. Det er dog Spørgers klare opfattelse, at disse sager ikke er sammenlignelige med Spørgers påtænkte koncept. De to sager vedrørte begge scenarier, hvor returneringen var betinget af, at kunden samtidig købte en ny mobiltelefon. Der blev samtidig ikke stillet krav om, at den returnerede mobiltelefon oprindeligt var købt ved den respektive virksomhed – således, at der faktisk kunne være tale om returnering/ophævelse af et tidligere salg mellem virksomheden og kunden. Spørgers koncept adskiller sig væsentligt fra faktum i de to sager, særligt på følgende punkter:

- Kundens mulighed for returnering er ikke betinget af, at kunden samtidig køber et andet produkt hos Spørger. Kunderne kan uden nærmere begrundelse eller nogle forpligtelser returnere en tidligere købt vare, såfremt de er medlem af kundeklubben
- Kundens særlige returneringsret vedrører alene varer, der tidligere er købt hos en af Spørgers butikker. Returneringen vedrører således altid en tidligere transaktion/handel i mellem en af Spørgers butikker og kunden, og følger af en rettighed som følge af kundens medlemskab i kundeklubben.

Det er på baggrund af ovenstående Spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med et ”ja”.

Spørgers høringssvar i relation til spørgsmål 1

Returnering til anden afgiftspligtig person udelukker ikke regulering efter momslovens § 27, stk. 5

Spørgers samarbejde medfører, at alle Spørgers kunder er berettiget til at returnere i alle butikker.

Spørger er enig i, at det efter hovedreglen kun er den oprindelige sælger/momspligtige person, der er berettiget til regulering efter momslovens § 27, stk. 5. Skattestyrelsen nævner dog følgende undtagelse i sin juridiske vejledning – D. A. 8.1.1.5.3 Hvornår er der tale om returnering? :

”For så vidt angår varer, fx bøger og sølvtøj, der kutymemæssigt ombyttes af en anden virksomhed inden for den pågældende branche, vil den virksomhed, der foretager ombytningen, dog kunne foretage fradrag i sit momsgrundlag. Se AFG1972, 351DEP. ”

At afgiftsgrundlaget kan reguleres af andre end den oprindelige sælger ses i øvrigt også af EU-Domstolens afgørelse i C-317/94, Elida Gibbs, hvor EU-Domstolen accepterede, at en anden end den, der oprindeligt solgte produktet til kunden, også kunne foretage regulering af momsgrundlaget.

På den baggrund kan der ikke være tvivl om, at det faktum at returnering kan ske til en anden momspligtig person inden for Spørgers butikker ikke udelukker regulering efter momslovens § 27, stk. 5.

Regulering på baggrund af branchekutyme

Spørger anerkender indledningsvist, at der i dag ikke foreligger en egentlig branchekutyme, såfremt man alene kigger i Spørgers branche. Det er dog Spørgers opfattelse, at Skattestyrelsen anlægger en meget snæver betragtning, når der udelukkende ses på en meget smal del af det samlede detailed.

Der skal således ikke ledes længe i detailbranchen, før lignende branchekutyme findes i vidt omfang.

Følgende er blot et lille udvalg af virksomheder, der har en sammenlignelig tilfredshedsgaranti/returneringsret:

- C – 30 dages tilfredshedsgaranti–C tilbyder 30 dages tilfredshedsgaranti til medlemmer af deres kundeklub. –Tilfredshedsgarantien indebærer, at kunderne har mulighed for at teste varer. Hvis varen ikke lever 100 % op til kundens forventninger, tager C varen retur uanset kundens begrundelse.
- D – 60 eller 120 dages tilfredshedsgaranti–D tilbyder på udvalgte produkter 60 eller 120 dages tilfredshedsgaranti. Kunderne har mulighed for i ro og mag at teste produktet hjemme. Hvis produktet ikke lever op til kundens forventninger, kan kunden returnere produktet og få pengene tilbage.
- B – 100 dage – 100 % tilfreds–B tilbyder 100 dages tilfredsgaranti. Kunderne har mulighed for at bruge produktet i op til 100 dage og returnere produktet, hvis det ikke lever 100 % op til kundens forventninger. I forbindelse med returneringen bliver kunden godtgjort den fulde købspris - dog fratrukket et administrationsgebyr.
- E, A og mange flere.

Ud fra ovenstående eksempler er det klart, at der i detailbranchen generelt er branchekutyme for udvidet returneringsmuligheder via en ”tilfredshedsgaranti”.

Tilfredshedsgarantierne ovenfor er kendetegnet ved følgende:

- Kunden får ret til i en prædefineret periode at anvende produktet til dets formål
- Hvis produktet ikke lever op til forventningerne, har kunden ret til at returnere produktet
- Kunden bliver ved returnering godtgjort hele eller en del af den oprindelige købspris for produktet.

Spørgers koncept er sammenlignelig med ovenstående kendetegn, der findes generelt i detailbranchen.

Det er videre Spørgers erfaring, at der normalt går endog meget kort tid, fra en brancheaktør initierer noget nyt, til resten af branchen har noget lignende, da der er tale om et særdeles konkurrencepræget marked. Skattestyrelsens opfattelse vil således betyde, at når fx en konkurrent finder på det samme koncept om 14 dage, så er der etableret en branchekutyme, og dermed må konkurrenten så have ret til at regulere efter momslovens § 27, stk. 5. Den opfattelse vil lede til, at Spørger vil blive belastet af at være ”first mover” i branchen isoleret set.

Det faktum, at der i branchen isoleret set endnu ikke findes en egentlig branchekutyme, bør ikke afholde Spørger fra at anvende momslovens § 27, stk. 5 ved regulering af momsen, eftersom det generelt er kutyme i detailedet, ligesom resten af branchen må forventes at følge trop inden for ganske kort tid.

Varerne anvendes til deres formål inden returnering

Det faktum, at kunden har haft mulighed for faktisk at ”anvende den til sit formål” inden returnering, mener Spørger ikke medfører, at det ikke kan anses for en returnering/annullering. I den forbindelse henviser vi særligt til ovenstående eksempler, hvor der netop er tale om en returnering/annullering af handlen, efter kunden har haft mulighed for i en periode faktisk at bruge produktet til dets formål.

Øvrige bemærkninger til sagen

Spørger bemærker, at regulering efter momslovens § 27, stk. 5 ved returnering ikke medfører, at Spørger ikke betaler moms, når varen sælges uden at den returneres. Det er tværtimod den håndtering, der

anvendes af branchen ved returneringer – også af ibrugtagne varer – og enkeltvis håndtering efter brugtomsreglerne vil være en praktisk umulighed, da det i praksis er umuligt at individualisere de enkelte varer. Regulering efter momslovens § 27, stk. 5 er som standard en mulighed i kasseapparater og en løsning, som detailbranchen generelt anvender.

Det er som beskrevet ovenfor ikke et nyt fænomen, at detailbutikker tilbyder deres kunder en udvidet tilfredshedsgaranti. Derudover, ligger konceptet i god tråd med det stigende samfundsfokus på genbrug og miljømæssig belastning. Dette samfundsfokus er udover trenden i detailbranchen en af Spørgers incitamenter til at tilbyde konceptet til sine kunder.

Spørgsmål 2

Såfremt Skattestyrelsen besvarer spørgsmål 1 med ”Nej”, er det Spørgers opfattelse, at returvarerne kan håndteres efter princippet i momslovens § 70, stk. 5, således at der laves en samlet opgørelse for hver momsperiode.

Returvarer omfattes af regler om brugte varer

Såfremt kundernes returneringer til Spørger ikke omfattes af momslovens § 27, stk. 5, er der tale om en selvstændig transaktion, dvs. et tilbagekøb. Spørger erhverver således en vare, der sælges til dem af en privatperson.

Videresalg af løsørestande kan under visse betingelser afgiftsberigtiges efter de særlige regler i momslovens kapitel 17 om salg af bl.a. brugte varer. Der er dog særlige krav i relation til sælgerens anskaffelse af varen, der skal være opfyldt for at anvende de særlige regler for afgiftsberigtigelse.

I Spørgers tilfælde er der tale om køb af løsøre fra private. Derfor opfyldes kriterierne i momslovens §§ 69, stk. 1, nr. 1 og stk. 3, for afgiftsberigtigelse ved videresalg efter de særlige regler for brugte varer i momslovens kapitel 17.

Spørgers butikker kan således, ved videresalg af brugte varer ”tilbagekøbt” fra klubmedlemmer, foretage afgiftsberigtigelsen efter reglerne i momslovens § 70.

Samlet opgørelse

Afgiftsberigtigelse skal efter momslovens § 70, stk. 1 ske for den enkelte vare. Afgiftsgrundlaget opgøres som 80 % af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen for hver enkelt vare.

I det omfang, at det ikke er muligt at opgøre en købspris/salgspris for den enkelte vare, giver momslovens § 70, stk. 5 mulighed for at opgøre afgiftsgrundlaget under ét for hver afgiftsperiode.

I Spørgers tilfælde er det som udgangspunkt ikke muligt at håndtere alle varer, der købes og sælges adskilt og selvstændigt.

Spørgers kasseapparater har ikke de tekniske egenskaber, der er nødvendige for at kunne håndtere afgiftsgrundlaget for de omfattede varer særskilt. Videre, er der tale om brugte varer, hvor det ikke er muligt at identificere de enkelte varer. Varerne har ikke serienumre eller andre kendetegn, der gør det muligt at skelne mellem varer af samme karakter. Hvis en butik fx får returneret 10 stk. af samme vare, har butikken ikke efterfølgende mulighed for at bestemme den enkelte vares købspris. Det skyldes dels, at godtgørelsesprocenten kan være forskellig afhængig af, hvilken kundegruppe kunden, der returnerede varen, tilhørte. Derudover kan godtgørelsesprocenten være anvendt på forskellige beløb, da den samme vare oprindeligt kan være købt til forskellige priser, afhængig af, om den oprindeligt er solgt til fuld pris, tilbudspris mv. Det vil være uforholdsmæssigt byrdefuldt – hvis overhovedet muligt – at gøre alle varerne

identificerbare. Det ville kræve, at Spørger påsatte et unikt mærke på alle varerne, der potentielt kan forringe varens værdi eller falde af igen. Alternativt skulle Spørger bede producenterne påføre et unikt kendetegn i varerne, der bliver leveret til Spørger, hvilket ikke er muligt.

Det er på baggrund af ovenstående Spørgers opfattelse, at butikkerne er berettigede til at anvende en samlet opgørelse, momslovens § 70, stk. 5, ved opgørelsen af momsgrundlaget ved salg af brugte varer, hvorfor spørgsmålet bør besvares med ”ja”.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger er berettiget til at regulere sit afgiftsgrundlag efter reglen i momslovens § 27, stk. 5, hvis medlemmer af kundeklubben udnytter den særlige returneringsret.

Begrundelse

Spørger driver virksomhed med salg af varer, og Spørger planlægger at tilbyde kunderne at tilbagekøbe varer fra kunderne for x pct. af den oprindelige salgspris. Det er en betingelse, at kunderne er medlem af Spørgers kundeklub, ligesom kunderne skal have købt de pågældende varer hos en af Spørgers butikker.

Udgangspunktet er, at Spørgers momsgrundlag ved salg af varerne til kunderne er det vederlag, som Spørger modtager ved salget, jf. momslovens § 27, stk. 1.

Som undtagelse hertil gælder, at Spørger kan reducere momsgrundlaget med 80 pct. af beløb, der er godtgjort kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur, jf. momslovens § 27, stk. 5.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 90, stk. 1, hvoraf fremgår, at i tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

Det lægges til grund for besvarelsen, at tilbagekøbet af varerne foretages af samme afgiftspligtige person, som oprindeligt har solgt den pågældende vare til kunden. I modsat fald kan momslovens § 27, stk. 5, ikke bringes i anvendelse, jf. også begrundelsen i SKM2007. 391. LSR.

Spørgers henvisning til EU-domstolens dom i sagen C-317/94, Elida Gibbs, kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke medføre en anden vurdering. Uanset varerne i denne sag kunne være købt i forskellige butikker, så var der i alle henseender tale om, at producenten refunderede en del af salgsprisen på varer, som producenten selv oprindeligt havde solgt.

Skattestyrelsen bemærker videre, at momslovens § 27, stk. 5, tager sigte på varer, der tages tilbage under sådanne omstændigheder, at der foreligger en annullering af handlen, dvs. tilfælde, hvor den fulde salgspris godtgøres kunden, jf. AFG1972. 351DEP.

Henset hertil ses der ikke at være mulighed for, at Spørger kan reducere momsgrundlaget efter momslovens § 27, stk. 5, idet tilbagekøbet ikke er udtryk for en annullering af handlen. Der er således ikke tale om en ophævelse af det oprindelige køb, men derimod et tilbagekøb, hvor Spørgers kunder typisk vil have anvendt varen til det ønskede formål.

Der er dog administrativt åbnet mulighed for momsmæssig regulering i de tilfælde, hvor der ydes delvis godtgørelse for varer, som returneres/tilbagekøbes inden 1 år efter handlen.

Der kan således foretages fradrag i momsgrundlaget, når returneringen/tilbagekøbet finder sted inden for en garantiperiode eller inden for den periode, i hvilken der kutymemæssigt er returneringsret i den pågældende branche, jf. AFG1972. 351DEP.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at Spørger ikke opfylder betingelserne for at anvende momslovens § 27, stk. 5, med baggrund i den administrative praksis, når Spørger under de beskrevne omstændigheder tilbagekøber varerne fra sine kunder.

Der er herved henset til, at varerne ikke tilbagekøbes med baggrund i en garanti, idet der i disse tilfælde tænkes på de situationer, hvor en virksomhed i henhold til en skriftlig garantiaftale har forpligtet sig til ubetinget at tage varen tilbage, hvis der inden for garantiperioden konstateres væsentlige fejl og mangler ved det solgte, jf. Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 1.1.5.6.

Varerne tilbagekøbes heller ikke med baggrund i en branchekutyme. Det bemærkes, at der efter Skattestyrelsens vurdering ikke foreligger en branchekutyme, når et selskab med flere butikker skaber sine egne særlige regler, der kun gælder for de pågældende butikker, jf. også s. 705 i Momsloven af Lars Loftager Jørgensen mfl.

De af Spørger påberåbte kutymen hos andre detailforretninger ses ikke at være direkte sammenlignelige med Spørgers koncept, ligesom de heller ikke er gældende inden for Spørgers branche.

Endelig er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers situation heller ikke er sammenlignelig med hverken SKM2011. 687. SR eller SKM2011. 742. SR, som begge omhandlede den situation, hvor en byggegrund efter forudgående aftale og med baggrund i en kutyme om, at kommuner skal varetage hensyn, således at de solgte grunde hurtigt bebygges, tilbagesælges til kommunen, idet grundene ikke er blevet anvendt af køberen i forbindelse med opførelse af en bygning inden 2 år.

Spørgers salg af varerne til kunderne og Spørgers tilbagekøb af samme varer fra kunderne skal således i momsmæssig henseende betragtes som to selvstændige transaktioner, og momslovens § 27, stk. 5 kan derfor ikke bringes i anvendelse.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende den samlede opgørelsesmetode, jf. momslovens § 70, stk. 5, ved videresalg af returvarer.

Begrundelse

Uanset Spørger er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, er tilbagekøbet af varerne fra Spørgers kunder, som antages alle at være privatpersoner, ikke en momspligtig transaktion, og Spørger kan derfor ikke fradrage nogen moms i forbindelse med købet.

Når Spørger derimod videresælger de pågældende varer, sker dette mod vederlag og i egenskab af afgiftspligtig person, og videresalget er derfor i sin helhed momspligtigt, uanset om Spørger har opnået momsfradrag ved købet eller ej.

De almindelige momsregler medfører i denne situation, at der kan blive betalt moms flere gange af samme vare.

Spørger kan imidlertid vælge at behandle videresalgene af varerne efter brugtmomsordningen i momslovens kapital 17, såfremt betingelserne herfor er opfyldt.

Ved at anvende brugtmomsordningen kan Spørger undgå dobbeltbeskatningen, idet ordningen giver Spørger mulighed for kun at beregne moms af avancen (dvs. fortjenesten) i stedet for af hele salgsprisen, jf. momslovens § 70, stk. 1.

Af bestemmelsen fremgår det, at Spørger ved salget af de brugte varer skal opgøre momsgrundlaget til 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen.

Det er forskellen mellem varens konkrete købspris og salgspris, som skal anvendes ved opgørelsen af momsgrundlaget, hvilket indebærer, at der betales 20 % moms af fortjenstmargenen ved salget (25 % af 80 % af fortjenstmargenen), jf. momslovens § 70, stk. 1, 1. pkt.

Det er på denne baggrund en betingelse for anvendelsen af brugtmomsordningen, at den individuelle købspris og salgspris er kendt (og kan dokumenteres).

Som undtagelse til dette udgangspunkt er det i § 70, stk. 5, anført, at når der ikke kan ske momsberigtigelse for den enkelte vare efter stk. 1, fordi der foreligger et samlet køb eller et samlet salg, opgøres afgiftsgrundlaget for de pågældende varer under ét for afgiftsperioden.

Af bemærkningerne til bestemmelsen (L124 af 8. december 1993) fremgår det, at det ikke altid er muligt at foretage momsberigtigelse af den enkelte vare. Det drejer sig om tilfælde, hvor videreforhandleren foretager et samlet indkøb, f.eks. et dødsbo, og hvor der ikke på afregningsbilaget er anført en pris på den enkelte vare. Samme forhold vil gøre sig gældende, hvor en enkelte vare indgår i et videresalg af en flerhed af varer, som sælges under ét, f.eks. salg af en samling frimærker.

Skattestyrelsen bemærker, at både Spørgers tilbagekøb og videresalg af varerne kan individualiseres, ligesom både købs og salgsprisen for de enkelte varer i forbindelse med de enkelte transaktioner er klart fastlagt. Der er derfor i Spørgers situation hverken tale om, at varerne erhverves som led i et samlet køb, eller at de videresælges som led i et samlet salg.

Endelig bemærker Skattestyrelsen, at Spørger efter det oplyste ikke i forvejen anvender momslovens § 70, stk. 5, på andre salg af varer, og Spørger kan derfor heller ikke med henvisning hertil anvende momslovens § 70, stk. 5 på videresalget af varerne.

Der er på denne baggrund Skattestyrelsens konklusion, at der hverken i momslovens § 70, stk. 5, eller forarbejderne hertil er grundlag for at antage, at Spørger kan opgøre momsgrundlaget for videresalget af varerne periodevis efter momslovens § 70, stk. 5.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 27, stk. 1 har følgende ordlyd:

"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."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 73, som har følgende ordlyd:

"Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris."

Momslovens § 27, stk. 5 har følgende ordlyd:

"I afgiftsgrundlaget kan fradrages 80 pct. af beløb, der er godtgjort kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 90, som har følgende ordlyd:

"Stk. 1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

Stk. 2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1."

Praksis

C-317/94, Elida Gibbs

Når en producent som led i en salgsfremmende ordning sælger produkter til »producentprisen« direkte til en detailhandler, når en »cash-back«-kupon gældende for et beløb, der er angivet på produkternes emballage, hvorefter en kunde, der godtgør at have købt et produkt som omhandlet og opfylder de øvrige på kuponen anførte betingelser, kan fremsende kuponen til producenten, som derefter vil udbetale kunden det angivne beløb, og når kunden køber et produkt som omhandlet af en detailhandler, fremsender kuponen til producenten og får udbetalt det angivne beløb, er beskatningsgrundlaget lig med den salgspris, som producenten anvender, med fradrag af det på kuponen angivne og indløste beløb. Det samme gælder, såfremt producenten foretager den første levering til en grossist i stedet for direkte til en detailhandler.

SKM2007. 391. LSR

En mobiltelefonforhandler ydede rabat på nye mobiltelefoner ved samtidig indlevering af brugte telefoner. Rabatten udgjorde fra 200 kr. til 450 kr. afhængig af, hvilken brugt mobiltelefon der blev indleveret, men den kunne ikke overstige prisen på en ny telefon.

Landsskatteretten godkendte ikke fradrag for værdi af brugte telefoner i momsgrundlaget, jf. momslovens § 28, stk. 2. Der var tale om byttehandler, hvor sælger selv i annoncerne havde angivet værdien af modydelsen. Denne kunne dog ansættes til en anden værdi, hvis der af parterne kunne fremlægges nærmere dokumentation herfor.

AFG1972. 351DEP

Varer, der tidligere var betalt moms af, og som blev taget retur, kunne fradrages i momsgrundlaget med det beløb (excl. momsbeløbet), der blev godtgjort kunden, når den fulde salgspris, respektive

udbetalingen og samtlige indbetalte afdrag, godtgøres kunden (herunder varer, fx bøger og sølvtøj, der kutymemæssigt ombyttes - eller for hvilke beløbet tilbagebetales - af en anden virksomhed inden for samme branche).

SKM2011. 687. SR

Skatterådet kan bekræfte, at X Kommune, med hjemmel i momslovens regel om annullering og returnering af en vare, kan tilbagekøbe en byggegrund, som er solgt med moms til en privatperson, og samtidig fradrage den moms, der er indeholdt i tilbagekøbsprisen, såfremt byggegrunden købes tilbage inden for 2 år fra overtagelsen, og med et fradrag på 10 pct. af salgsprisen. Det forudsættes at der er en forudgående aftale om retten til at returnere byggegrunden til kommunen, såfremt den ikke er bebygget inden for 2 år.

SKM2011. 742. SR

Skatterådet bekræfter, at reglerne om returvarer jf. momslovens § 27, stk. 5, kan anvendes, når en byggegrund tilbageskødes til en kommune, under forudsætning af, at en tinglyst deklaration på ejendommen, med betingelse om at grunden skal være bebygget inden for 2 år, ikke er opfyldt.

Tilbageskødningen anses som en annullering af den oprindelige handel, og ikke som en selvstændig momspligtig transaktion.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 70 har følgende ordlyd:

"Ved virksomhedens levering af brugte varer mv. udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen, jf. dog § 71. Ved levering af kunstgenstande, samlere objekter og antikviteter, der er indført af virksomheden, og som afgiftsberigtiges efter § 69, stk. 2, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og afgiftsgrundlaget ved indførslen.

Stk. 2. Når afgiften beregnes efter reglerne i dette kapitel, må der ikke i fakturaen for den pågældende leverance anføres afgiftsbeløb eller anden angivelse, hvoraf afgiftsbeløbets størrelse kan beregnes.

Stk. 3. Ved udførsel af brugte varer m.v. til steder uden for EU kan lovens almindelige regler finde anvendelse. Ved anvendelse af lovens almindelige regler for varer omfattet af stk. 5, sker reguleringen af afgiftsgrundlaget på grundlag af varens indkøbspris. Kan denne indkøbspris ikke dokumenteres af virksomheden, beregnes købsprisen med de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer af den pågældende art.

Stk. 4. Virksomheden skal føre et særskilt regnskab for de leverancer, der afgiftsberigtiges efter dette kapitel. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om regnskabsføring.

Stk. 5. Når der ikke kan ske afgiftsberigtigelse for den enkelte vare efter stk. 1, fordi der foreligger et samlet køb eller salg, opgøres afgiftsgrundlaget for de pågældende varer under ét for afgiftsperioden. Afgiftsgrundlaget udgør 80 pct. af forskellen mellem værdien af de i perioden foretagne køb og salg. Virksomheder, der er omfattet af 1. pkt., kan tilsvarende opgøre afgiftsgrundlaget for andre brugte varer m.v. periodevis. Overstiger værdien af køb værdien af salg i en periode, kan det overskydende beløb medregnes til værdien af køb i den efterfølgende periode. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for opgørelsen af afgiftsgrundlaget.

Praksis

