

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9906 af 24/09/2019 (Gældende)

Elektroniske vouchere - tilgodebeviser - ”indløsning” til kontanter mv.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0293945

Elektroniske vouchere - tilgodebeviser - ”indløsning” til kontanter mv.

Sagen omhandler en lang række spørgsmål i relation til de nye regler om den momsmæssige behandling af vouchere.

Imod Spørgers ønske kan Skatterådet ikke bekræfte, at elektroniske gavekort ikke kan være omfattet af definitionen for vouchere til ét formål, jf. det nye regelsæt i momsloven.

Skatterådet kan heller ikke bekræfte, at et gavekort, hvorpå det er angivet, at et evt. restbeløb op til f.eks. 5% af pålydende/50 kr. udbetales ved indløsning, ikke er omfattet af definition for en voucher til ét formål.

Endvidere kan Skatterådet ikke bekræfte, at udstedelse af et nyt gavekort på et ikke-anvendt restbeløb på et tidligere udstedt gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål) ikke er momspligtigt.

Derimod kan Skatterådet i overensstemmelse med Spørgers ønske svare bekræftende på en række spørgsmål om den momsmæssige behandling af en række transaktioner i forskellige handelskæder og på spørgsmål om fradragsret.

Endvidere kan Skatterådet bekræfte, at et konkret tilgodebevis skal anses for at være en voucher i momslovens forstand.

Et enkelt spørgsmål afvises, da det omhandler udformningen af en faktura og ikke den momsmæssige konsekvens af en konkret disposition.

Skatterådsmøde 24. september 2019 - SKM2019. 474. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at elektroniske gavekort ikke er omfattet af definitionen for vouchere til ét formål, jf. det nye regelsæt i momsloven?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at et tilgodebevis – (konkret eksempel forelagt) skal anses som en voucher i momslovens forstand?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at der i henhold til momslovens § 4 a skal opkræves moms af A – B, og C – A i en transaktionskæde, hvor A (spørger) udsteder et gavekort omfattet af definitionen for voucher til ét formål i eget navn til B (forbruger) med angivelse af, hvor denne kan indløses, og hvor B indløser gavekortet hos C (en af Spørgers medlemsbutikker der er angivet som indløser), hvorefter C sender en faktura på den indløste vare/ydelse som C har leveret i eget navn til A?
4. Kan Skatterådet ved bekræftende besvarelse af 3 bekræfte, at A har fradrag for den moms, som C anfører på faktura fra C til A?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at der skal opkræves moms på fakturaer fra A – ”Melleghandler/formidler” og C – A i en transaktionskæde, hvor A (spørger) udsteder et gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål) der sælges til ”Melleghandler/formidler” (melleghandler/formidler i eget navn andens regning), der sælger det samme gavekort til B (forbruger), som indløser gavekortet hos C (spørgers medlemsbutik), hvorefter C sender en faktura på den i eget navn indløste vare/ydelse til A?
6. Kan Skatterådet ved bekræftende besvarelse af 5 bekræfte, at A har fradrag for den moms, som C anfører på faktura fra C til A?, og at ”Melleghandler/formidler” har fradrag for den moms, som A anfører på faktura til ”Melleghandler/formidler”?

7. Kan Skatterådet bekræfte at momsbekendtgørelsens bestemmelse om forenklet faktura kan anvendes ved delvis betaling med gavekort, ved at der anføres at moms udgør 20% af det samlede beløb ekskl. gavekorts værdi?
8. Kan Skatterådet bekræfte, at et gavekort, hvorpå det er angivet, at et evt. restbeløb op til f.eks. 5% af pålydende/50 kr. udbetales ved indløsning, ikke er omfattet af definition for en voucher til ét formål?
9. Kan Skatterådet bekræfte, at udstedelse af et nyt gavekort på et ikke-anvendt restbeløb på et tidligere udstedt gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål) ikke er momspligtigt?

Svar

1. Nej
2. Ja, se dog indstilling begrundelse
3. Ja, se indstilling dog begrundelse
4. Ja
5. Ja, se dog indstilling og begrundelse
6. Ja
7. Afvises
8. Nej
9. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Det bindende svar offentliggøres i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

[...]

Spørger håndterer salg af gavekort. Det kan både være salg via ”Melleghandler/formidler” eller salg i en tilknyttet forretning.

Spørger påtænker at ændre nogle af deres gavekort til et plastikkort med magnetstriben til elektronisk læsning, således at gavekortet er læsbar med beløb og nedskrives i takt med kundens anvendelse.

Tilgodebeviser:

Spørger bistår derudover omkring håndteringen af tilgodebeviser.

Skattestyrelsen skal supplerende oplyse, at Spørger har fremsendt et eksempel på et tilgodebevis (forlagt Skattestyrelsen).

Af tilgodebeviset fremgår det umiddelbart at en kunde har indleveret varer/leveret varer tilbage og fået andre varer retur dog ikke til helt samme værdi, som de indleverede. Der udstedes derfor en ”tilgodeseddel”.

Af ”tilgodesedlen” fremgår en butiks navn og adresse samt beløb, som kunden har tilgode, underskrift, og at ”Tilgodebeviset gælder i 3 år fra udstedelse i henhold til Lov om forældelse af fordringer”.

Udstedelse af gavekort/tilgodebeviser:

Spørger er således involveret i situationer, der blandt andet ser ud som følger:

Figur 1

Figur 2

Figur 3

Spørgers opfattelse og begrundelse

Overblik over spørgsmål og ønskede svar

Det er Spørgers opfattelse, at de ovenfor stillede spørgsmål bør besvares som følger:

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at elektroniske gavekort ikke er omfattet af definitionen for 'vouchere til et formål', jf. momslovens nye regelsæt om vouchere? –Ja.
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at et tilgodebevis –eksempel vedlagt - skal anses som en voucher ifølge momslovens nye regelsæt om vouchere? –Ja.
3. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at der i henhold til momslovens §4a skal opkræves af A – B, og C – A i en transaktionskæde, hvor A (spørger) udsteder et gavekort omfattet af definitionen for voucher til ét formål i eget navn til B (forbruger) med angivelse af, hvor denne kan indløses, og hvor B indløser gavekortet hos C (en af spørgers medlemsbutikker der er angivet som indløser), hvorefter C sender en faktura på den indløste vare/ydelse som C har leveret i eget navn til A? –Ja.
4. Kan Skattestyrelsen ved bekræftende besvarelse af 3 bekræfte, at A har fradrag for den moms, som C anfører på faktura fra C til A? –Ja.
5. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at der skal opkræves moms på fakturaer fra A – ”Mellemhandler/formidler”, C – A i en transaktionskæde, hvor A (spørger) udsteder et gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål) der sælges til ”Mellemhandler/formidler” (mellemhandler/formidler i eget navn andens regning), der sælger det samme gavekort til B (forbruger), som indløser gavekortet hos C (spørgers medlemsbutik), hvorefter C sender en faktura på den i eget navn indløste vare/ydelse til A? –Ja.
6. Kan Skattestyrelsen ved bekræftende besvarelse af 5 bekræfte, at A har fradrag for den moms, som C anfører på faktura fra C til A? –Ja.
7. Kan Skattestyrelsen bekræfte at momsbekendtgørelsens bestemmelse om forenklet faktura kan anvendes ved delvis betaling med gavekort, hvis der anføres at moms udgør 20% af det samlede beløb ekskl. gavekortets værdi? –Ja.
8. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at et gavekort, hvorpå det er angivet, at et evt. restbeløb op til f.eks. 5% af pålydende/50 kr. udbetales ved indløsning, ikke er omfattet af definition for en voucher til ét formål? –Ja.
9. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at udstedelse af et nyt gavekort på et ikke-anvendt restbeløb på et tidligere udstedt gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål), ikke er momspligtigt? –Ja.

Begrundelse spørgsmål 1

Forbrugerombudsmanden har taget stilling til gældende ret vedrørende indløsning til kontanter af elektroniske gavekort, hvor forbrugerne efter ombudsmandens udtalelse har ret til at få de penge udbetalt, som ligger på det elektroniske gavekort. Reglerne om tilbagebetaling af eventuelle beløb på det elektroniske gavekort gælder, uanset at virksomhederne, der har udstedt det pågældende gavekort, har vedtaget vilkår om, at beløbet ikke kan udbetales i kontanter.

Definitionen af elektroniske gavekort kan findes på Forbrugerombudsmandens hjemmeside <https://www.forbrugerombudsmanden.dk/hvad-gaelder/betalingsstjenesteloven/elektroniske-gavekort/> og er ifølge Forbrugerombudsmanden fx:

- Gavekort modtaget elektronisk via mail eller sms
- Plastikkort med magnetstrib
- Elektroniske klippekort
- Bonuspoint optjent i kundeklubber

Det fremgår endvidere af Forbrugerombudsmandens hjemmeside, at

”Forbrugere har mulighed for at få de penge udbetalt, der ligger på et elektronisk gavekort. Pengene kan udbetales i op til et år efter, at gavekortet er udløbet.

Reglen gælder, selvom virksomheden fx har skrevet bag på det plastikkort, der bliver udleveret til forbrugeren, at beløbet ikke kan udbetales i kontanter.

Reglen gælder også, selvom virksomheden har skrevet som et vilkår i den aftale, der er indgået med forbrugeren, at penge på et elektronisk gavekort ikke kan omveksles til kontanter.

Gebyr for at udbetale pengene

En virksomhed må alene kræve et gebyr for at udbetale restbeløbet på det elektroniske gavekort, hvis forbrugeren vil have pengene udbetalt, inden gavekortet er udløbet. En virksomhed må også kræve gebyr for udbetaling, hvis virksomheden giver forbrugeren mulighed for udbetaling mere end et år efter gavekortets udløb.

Ønsker forbrugeren at få pengene udbetalt 0-12 måneder efter, gavekortet er udløbet, må virksomheden ikke kræve gebyr.

Det er et krav, at gebyret er klart beskrevet i den aftale, forbrugeren har indgået med virksomheden fx ved begyndelsen af medlemskabet, eller da vedkommende købte gavekortet.

Gebyret skal desuden svare til forretningens udgifter ved at udbetale pengene. Hvis udgifterne er meget høje, må gebyret dog ikke være tilsvarende højt.”

Om definitionen af 'vouchere' følger det af Den Juridiske Vejledning (version 3.2. gældende fra 31.01.2019), afsnit D. A. 4.10.1, at:

”Ved vouchere mv. forstås dels vouchere omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler, beskrevet i afsnit D. A. 4.10.2, dels gavekort, telekort, ”point” og værdikuponer mv., der efter de fælles EU-regler ikke er vouchere i momsmæssig forstand, beskrevet i afsnit D. A. 4.10.3.”

Det følger videre af afsnit D. A. 4.10.2.1, at reglerne om vouchere, der træder i kraft pr. 1. juli 2019, foreskriver følgende:

”§ 4 a. Enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.

Stk. 2. Foretages overdragelsen af en voucher til ét formål af en afgiftspligtig person, der handler i en anden afgiftspligtig persons navn, betragtes denne overdragelse som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn den afgiftspligtige person handler.

Stk. 3. Er leverandøren af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren dog for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til.

§ 4 b. Der skal betales afgift af den faktiske overdragelse af varer eller ydelser til gengæld for en voucher til flere formål, jf. § 73 b, nr. 3, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, mens der ikke skal betales afgift af hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål.

Stk. 2. Overdrages en voucher til flere formål af en anden afgiftspligtig person end den afgiftspligtige person, der foretager den afgiftspligtige transaktion i henhold til stk. 1, skal der betales afgift af enhver levering af ydelser, der kan identificeres, såsom distributions- eller reklameydelser.

§ 27 a. Afgiftsgrundlaget for levering af varer eller ydelser, der foretages mod en voucher til flere formål, jf. § 73 b, nr. 3, er det samme som den modværdi, der er betalt for voucheren, eller i mangel af oplysninger om denne modværdi den pengeværdi, der er angivet på selve voucheren til flere formål eller i den tilhørende dokumentation, med fradrag af momsbeløbet for de leverede varer eller ydelser.

§ 73 b. I denne lov forstås ved:

1) Voucher: Et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

2) Voucher til ét formål: En voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren.

3) Voucher til flere formål: En voucher, der ikke er en voucher til ét formål. ”

De nye regler medfører, at visse salg fremover vil blive anset for en forudbetaling og en såkaldt voucher til ét formål, som efter de nye regler skal momsbelægges allerede ved udstedelsen og salget af voucheren – modsat de hidtidige regler, hvorefter momsen først skulle falde ved levering af den underliggende ydelse, som voucheren gav adgang til.

I Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.10.2.3.1 defineres en voucher nærmere:

”En voucher er et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

[...]

Det er kun instrumenter, der kan anvendes til indløsning mod, at der leveres varer eller ydelser, som er omfattet af voucherbegrebet. ”

Videre følger det af Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.10.3.4 om forudbetaling i momslovens forstand, at reglerne om forudbetaling finder anvendelse ved salg af vouchere. For at forudbetaling kan finde sted, er det imidlertid et krav, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Om forudbetaling og gavekort specifikt følger det nærmere præcist, at (vores understregning):

”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. [...]

Momspligten indtræder derfor først i det øjeblik, hvor gavekortet indløses til momspligtige varer og ydelser. ”

Sammenholdt med Forbrugerombudsmandens definition af 'elektroniske gavekort', må konklusionen utvivlsomt være, at et elektronisk gavekort ikke kan udgøre betaling for levering af klart identificerede momspligtige varer eller ydelser, da elektroniske gavekort efter forbrugerombudsmandens udtrykkelige instruks ikke kan nægtes indløst til kontanter, uanset om dette måtte være nævnt på f.eks. bag på et plastikkort.

Foranstående betingelse om, at den fremtidige vare eller ydelsen skal være specifikt angivet eller kendt for at afgiftspligten indtræder, er fastslået i C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, præmis 48. Skatterådet har også allerede i to tidligere tilfælde fastslået, 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. Se SKM2006. 505. SR og SKM2014. 843. SR.

Allerede fordi et elektronisk gavekort ikke kan nægtes indløst til kontanter og dermed ikke kan anses som betaling for levering af klart identificerede momspligtige varer eller ydelser, kan et elektronisk gavekort dermed ikke udgøre en voucher til et formål i momslovens forstand.

Det er på baggrund af ovenstående Spørgers opfattelse, at Skattestyrelsen bør bekræfte, at et elektronisk gavekort, som det i nærværende anmodning omhandlede, ikke udgør en voucher til et formål i momslovens forstand, og dermed ikke skal momsberigtiges ved udstedelsen af gavekortet eller senere salg.

Spørgsmål 1 bør dermed besvares med **Ja**.

Begrundelse spørgsmål 2

Indledningsvis henvises der til det oven for anførte under spørgsmål 1 om definitionen af 'vouchere'.

Ganske kort henviser vi dog til Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 4.10.2.3.1, der definerer en voucher i momsmæssig forstand som et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for levering af varer eller ydelser. Videre skal de varer eller ydelser, der skal leveres eller deres potentielle leverandørers identitet, enten være angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, jf. momslovens § 73 b. Det er alene instrumenter, der kan anvendes til indløsning mod, at der leveres varer eller ydelser, som er omfattet af voucherbegrebet.

Derudover nævnes det eksplicit i Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 4.10.2.3.1, at et eksempel på en voucher i momsmæssig forstand er et gavekort.

Et tilgodebevis minder på mange måder om et gavekort. Se til figur 2 under ”beskrivelse af de faktiske forhold”

Som nævnt ovenfor under spørgsmål 1 er der dog visse (bl.a. elektroniske) gavekort, der ikke udgør en voucher til et formål. Ovenfor omtales situationen, hvor et gavekort kan indløses til både varer, ydelser og kontanter. Et sådant gavekort udgør ikke en voucher til et formål.

Som illustreret i figur 2 er der dog den væsentlige forskel på gavekort og tilgodebeviser, at sidstnævnte udstedes, netop fordi den pågældende forretning/forhandler *ikke* giver kontanter retur.

Et klassisk eksempel er, hvor en kunde returnerer en tidligere købt varer, og som ”vederlag” for returnering modtager et tilgodebevis. Oftest kan tilgodebeviser alene indløses i udsteders butik, men det kan forekomme, at det kan anvendes i en koncern af kæde-butikker.

Idet B (forbruger) i eksemplet lige ovenfor går ind i forretning A og modtager et tilgodebevis, der kan anvendes til både A (udsteder af tilgodebeviset som er spørgers medlem) og til forretning C (anden af spørgers medlemsbutikker), må det stå B klart, at tilgodebeviset kan anvendes til senere køb af forretning A/C's varer. Alt andet lige må B derfor på udstedelsestidspunktet for tilgodebeviset have en berettiget og tilstrækkelig klar forventning om, hvilke varer (eller ydelser) B senere kan købe for tilgodebeviset.

På baggrund heraf er det Spørgers forståelse, at et tilgodebevis udgør en voucher i momsmæssig forstand.

Skattestyrelsen bør derfor besvare spørgsmål 2 med Ja.

Begrundelse spørgsmål 3

Under afsnittet ”Beskrivelse af de faktiske forhold – Figur 1 er det illustreret, at Spørger er involveret i en transaktionskæde, hvor A (spørger) udsteder et gavekort til B (forbruger), som B kan bruge i forretning C (en af spørgers medlemsbutikker). Spørger udsteder dermed som forretningsdrivende A i eget navn et gavekort på vegne af en anden forretningsdrivende, nemlig C. C udleverer i eget navn varer/ydelser til B som modværdi for modtagelse af gavekortet udstedt af A)

Denne konstellation er ikke usædvanlig, hvilket Skattestyrelsen også anerkender ved at omtale situationen i Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.10.2.4, hvor det omtales, at der kan indgås aftaler mellem en voucherudsteder med en tredjemand, som forpligter sig til at indløse den pågældende voucher.

Spørger ønsker at få be- eller afkræftet, om Spørgers forståelse af, hvordan momsen skal håndteres i de forskellige led i transaktionskæden med spørgers, forbruger og medlemsbutikker, er korrekt.

Ved besvarelsen kan Skattestyrelsen lægge til grund, at der er tale om gavekort/vouchere til ét formål.

Det er Spørgers forståelse, at momsen skal håndteres på følgende vis:

- Salget af voucher fra A – B: Dette salg skal pålægges moms, da ethvert salg i eget navn af en voucher til ét formål skal momsberigtiges, jf. § 4 a.
- Indløsning fra B – C: B har indgået en civilretligt bindende aftale med A om køb af et gavekort, der giver B ret til at indløse det pågældende gavekort hos C. Der er imidlertid ikke tale om en aftale, hvor C direkte har forpligtet sig over for B til at foretage en leverance mod vederlag, da B har betalt vederlaget til A. Der skal derfor ikke betales salgsmoms ved selve indløsningen hos C. C kan dog udstede en kvittering eller lignende til B, men da der ikke er tale om en momspligtig leverance fra C til B, må C ikke udstede en momsfaktura til B.
- Fakturering for ”leverancen” fra C – A: I tilfælde, hvor der ikke er personsammenfald mellem gavekortudsteder (her A) og gavekortindløser (her C), skal den faktiske leverandør (her C) fakturere voucherudstederen (her A) efter momslovgivningens almindelige regler. Derudover fremgår det af forarbejderne til lov nr. 1726 af 27. december 2018, Skatteministerens svar på spm. 1 – L 28 A, at:

”Dette fremgår af direktivets artikel 30b, som foreslås gennemført ordret i lovforslagets § 4 a, stk. 3, og hvorefter det fremgår, at såfremt udsteder af en voucher til ét formål ikke er den samme som leverandøren af varerne eller ydelserne, anses leverandøren for at have foretaget en levering af de pågældende varer og ydelser til udstederen. Hermed skal leverandøren fakturere udstederen af voucheren for leverancen og opnår hermed betaling for denne”.

Det vil sige, at C der i eget navn har udleveret varen/ydelsen til B skal udstede en faktura på varen/ydelsen til A, som skal pålægges salgsmoms.

Det er dermed sammenfattende Spørgers opfattelse, at der skal tillægges salgsmoms på udstedelse af gavekortet fra A til B, og fra C – A, hvor C skal have betaling for den vare/ydelse der er udleveret i eget navn til gengæld for modtagelse af gavekortet, men ikke på transaktionen, hvor B indløser gavekortet hos C.

Skattestyrelsen bør derfor besvare spørgsmål 3 med Ja.

Begrundelse spørgsmål 4:

Hvis Skattestyrelsen svarer bekræftende på spørgsmål 3, er det spørgers opfattelse, at det som en konsekvens af de i spørgsmål 3 angivne momsplichtige transaktioner, er en naturlig følge heraf, at A har fradrag for momsen tillagt på faktura modtaget fra C, idet der ellers vil være tale om en dobbelt moms beskatning.

Skattestyrelsen bør derfor besvare spørgsmål 4 med Ja.

Begrundelse spørgsmål 5:

I forhold til spørgsmål 3 er der indskudt yderligere et led i transaktionskæden, nemlig ”Melleghandler/formidler” mellem udsteder af gavekortet og indløser af gavekortet. Se figur 3.

Denne konstellation er almindelig kendt i Danmark, idet visse virksomheder er oprettet med det formål at opnå en fortjeneste ved indkøb af et antal gavekort med andres navn mod at modtage provision for videresalg og videresælge disse til pålydende.

Spørger ønsker at få be- eller afkræftet, om Spørgers forståelse af, hvordan momsen skal håndteres i de forskellige led i transaktionskæden, er korrekt.

Ved besvarelsen kan Skattestyrelsen lægge til grund, at der er tale om gavekort/vouchere til ét formål.

Det er Spørgers forståelse, at momsen skal håndteres på følgende vis:

- Salget af voucher fra A (spørger)– ”Melleghandler/formidler” (formidler i eget navn for andens regning): Dette salg skal pålægges moms, jf. momslovens § 4 a. af gavekortets pålydende, da ethvert salg i eget navn af en voucher til ét formål skal momsberigtiges. En evt. provision til ”Melleghandler/formidler1” for formidling af videresalg er en selvstændig transaktion, som berigtiges efter momslovens almindelige bestemmelser.
- Salget af voucher fra ”Melleghandler/formidler” – B (forbruger): Dette salg skal ikke pålægges moms, jf. momslovens § 4 og 4a, idet der er tale om et salg i eget navn men for andres regning. Der formidles altså salg af gavekort med spørgers navn, med angivelse af at disse kan indløses i spørger medlemsbutikker.
- Indløsning fra C (en af spørgers medlemsbutikker) - B: B har indgået en civilretligt bindende aftale med ”Melleghandler/formidler1” om køb af et gavekort, der giver B ret til at indløse det pågældende gavekort hos C. Der er imidlertid ikke tale om en aftale, hvor C direkte har forpligtet sig over for B til at foretage en leverance mod vederlag, da B har betalt vederlaget til A. Der skal derfor ikke betales salgsmoms ved selve indløsningen hos C. C kan dog udstede en kvittering eller lignende til B, men da der ikke er tale om en momsplichtig leverance fra C til B, kan C ikke udstede en moms faktura til B.
- Fakturering for ”leverancen” fra C – A: I tilfælde, hvor der ikke er personsammenfald mellem gavekortudsteder (her A) og gavekortindløser (her C), skal den faktiske leverandør (her C) fakturere

voucherudstederen (her A) efter momslovgivningens almindelige regler. Derudover fremgår det af forarbejderne til lov nr. 1726 af 27. december 2018, Skatteministerens svar på spm. 1 – L 28 A, at:

”Dette fremgår af direktivets artikel 30b, som foreslås gennemført ordret i lovforslagets § 4 a, stk. 3, og hvorefter det fremgår, at såfremt udsteder af en voucher til ét formål ikke er den samme som leverandøren af varerne eller ydelserne, anses leverandøren for at have foretaget en levering af de pågældende varer og ydelser til udstederen. Hermed skal leverandøren fakturere udstederen af voucheren for leverancen og opnår hermed betaling for denne”.

Det vil sige, at C skal udstede en faktura på varen/ydelsen til A, som skal pålægges salgsmoms, jf. momslovens §4a, idet C har udleveret varer i eget navn til B (forudsat at der er tale om levering af en vare eller ydelser, der ikke er momsfritaget).

Det er dermed sammenfattende Spørgers opfattelse, at der skal moms på transaktionerne mellem henholdsvis A – ”Melleghandler/formidler” og C – A, men altså ikke på transaktionen, hvor ”Melleghandler/formidler” sælger til B og hvor B indløser gavekortet hos C.

Skattestyrelsen bør derfor besvare spørgsmål 5 med Ja.

Begrundelse spørgsmål 6:

Hvis Skattestyrelsen svarer bekræftende på spørgsmål 4, er det spørgers opfattelse, at det som en konsekvens af de i spørgsmål 4 angivne momspligtige transaktioner, er en naturlig følge heraf, at A har fradrag for momsen af faktura modtaget fra C, og ”Melleghandler/formidler” har fradragsret for momsen på faktura modtaget fra A, idet der ellers vil være tale om en dobbelt beskatning i flere led.

Skattestyrelsen bør derfor besvare spørgsmål 6 med Ja.

Begrundelse spørgsmål 7:

Hele konceptet med udstedelse af gavekort tager primært sigte på at sikre et salg og meget gerne et mersalg i de indløsende forretninger.

Derfor er det på ingen måde usædvanligt, at kunder kun delvist betaler for en leverance med et gavekort.

I forhold til mange kunder er det nødvendigt at kunne udstede en kvittering til kundens senere brug, f.eks. til brug for forsikring af de indkøbte varer (meget sædvanligt i forhold til dyrere beklædningsgenstande, smykker og ure, men også meget sædvanligt ved køb af elektronik).

Derfor har kunden brug for én samlet kvittering med angivelse af arten og prisen for den pågældende vare.

I henhold til momsbekendtgørelsen nr. 808 af 30. juni 2015 med senere ændringer, § 63, stk. 2, er det muligt for virksomheder, hvis afsætning udelukkende eller overvejende sker til private, at nøjes med at udstede en forenklet faktura. Det er til strækkeligt, for så vidt angår moms, at der på den forenkledede faktura er anført, at momsen udgør 20% af det samlede omsætningsbeløb.

Bestemmelsen må i sagens natur have haft til hensigt at lette det administrative for erhvervsdrivende i forhold til salg til private, der ikke kunne udøve momsmæssig fradragsret af købet.

Da der ved delvis betaling med et gavekort til ét formål er tale om, at en del af leverancen på leverings-tidspunktet ikke betragtes som en selvstændig leverance, jf. bestemmelserne om vouchers (se begrundelse til spørgsmål 1), vil det ikke være muligt at anføre på en forenklet faktura, at momsen udgør 20% af det samlede beløb, som anført i §63, stk. 2 i momslovbekendtgørelsen.

Det er spørgers opfattelse, at det ikke kan være hensigten med de nye retningslinjer vedrørende tidspunktet for afgiftspligtens indtræden for salg af vouchers til ét formål, at det skal være umuligt for forretninger, der overvejende har salg til private, at anvende momsbekendtgørelsens bestemmelser om forenklede fakturaer/kassebon.

Sådanne forretninger anvender som udgangspunkt et kasseregistreringssystem.

For at kunne anvende kasseregistreringssystemet til denne type af transaktioner, og ikke at skulle indføre 2 systemer eller manuelle fakturaer, vil det være nødvendigt at kunne give oplysning på den forenklede faktura/kassebon om, at kun en del af omsætningsbeløbet er momsberigtiget ved selve leverancen af de pågældende varer og ydelser.

Det er derfor spørgers opfattelse, at det vil være muligt at anvende bestemmelserne om forenklet faktura/kassebon, når det på den forenklede faktura/kassebon er angivet, at moms udgør 20% af det samlede beløb ekskl. gavekorts værdi.

Det er derfor spørgers opfattelse, at spørgsmål 7 skal besvares med **Ja**.

Begrundelse spørgsmål 8

I Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.10.2.3.1 defineres en voucher nærmere:

"En voucher er et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørs identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

[...]

Det er kun instrumenter, der kan anvendes til indløsning mod, at der leveres varer eller ydelser, som er omfattet af voucherbegrebet. "

Videre følger det af Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.10.3.4 om forudbetaling i momslovens forstand, at reglerne om forudbetaling finder anvendelse ved salg af vouchere. For at forudbetaling kan finde sted, er det imidlertid et krav, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Om forudbetaling og gavekort specifikt følger det nærmere præcist, at (vores understregning):

- "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. [...]

Momspligten indtræder derfor først i det øjeblik, hvor gavekortet indløses til momspligtige varer og ydelser. "

Et eksempel på en delvis indløsning og en udbetaling af restbeløb kan være følgende:

A (Spørger eller en af spørgers medlemsbutikker) udsteder et gavekort på pålydende 500 kr. Det er anført, at evt. restbeløb ved indløsning op til 50 kr. udbetales. B (forbruger), som har købt gavekortet, anvender denne til køb af en vare for 480 kr. og får udbetalt 20 kr.

I henhold til ovenfor anførte definition kan der i et sådant tilfælde ikke være tale om en voucher til ét formål, idet der er mulighed for en delvis udbetaling i kontanter. Det kan som følge heraf ikke anses for en betaling for levering af klart identificerede momspligtige varer og ydelser.

Det er derfor spørgers opfattelse, at spørgsmål 8 skal besvares med **Ja**.

Begrundelse spørgsmål 9:

Det forekommer i praksis, at en ihændehaber af et gavekort til ét formål ikke anvender hele den pålydende værdi på samme tidspunkt.

Det er derfor nødvendigt (hvis det ikke er muligt at få restbeløbet udbetalt, jf. spørgsmål 9) for forretningen – når der ikke er tale om elektroniske gavekort, hvor beløbet kan nedskrives på kortets indestående - at kunne udstede et nyt gavekort/tilgodebevis på det beløb der ikke er anvendt til køb af varer/ydelser, på daværende tidspunkt.

Da der ved et gavekort til ét formål allerede på første udstedelsestidspunkt er sket momsberigtigelse af hele den pålydende værdi, må det i forhold til bestemmelserne anført under ”begrundelse spørgsmål 1” ikke være en ny momspligtig udstedelse af gavekort til ét formål, når forretningen udsteder et gavekort på et endnu ikke anvendt restbeløb af et tidligere udstedt allerede momsberigtiget gavekort.

Alternativt, må det for at undgå dobbelt beskatning være muligt for udstederen i momsberigtigelsen af det nye gavekort på restbeløbet, at modregne 20% af pålydende, da dette er udtryk for den moms der allerede i et tidligere led er berigtiget for samme gavekorttransaktion.

Det er derfor spørgers opfattelse, at spørgsmål 9 skal besvares med Ja.

Spørgers høringsvar af xx 2019

Spørgsmål 1 og 8:

Da spørgsmålene indstilles besvaret negativt, skal vi opfordre Skatterådet til at anføre, at en kontant udbetaling hos indløser af gavekortet vil medføre, at indløser (udbetaler af kontant beløb) kan nedsætte sit afgiftsgrundlag med 20% af den kontante udbetaling.

Hvis ikke der sker nedskrivning af afgiftsgrundlaget med 20% af det udbetalte beløb, vil det medføre, at der sker en afgiftsberigtigelse af en transaktion, der ikke er levering af varer og ydelser (altså en transaktion som ikke er omfattet af momslovens anvendelsesområde).

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at elektroniske gavekort ikke er omfattet af definitionen for vouchere til ét formål, jf. det nye regelsæt i momsloven.

Skattestyrelsen lægger til grund, at Spørger ønsker spørgsmålet besvaret med baggrund i de nye regler om vouchere, herunder de nye regler om definition af vouchere i momsmæssig forstand, som de fremgår af lov nr. 1726 af 27/12/2018, om ændring af bl.a. momsloven.

Der er tale om en påtænkt disposition.

Begrundelse

[...]

Spørger håndterer gavekort.

Spørger påtænker at ændre nogle af deres gavekort til et plastikkort med magnet-stripe til elektronisk læsning, således at gavekortet er læsbar med beløb og nedskrives i takt med kundens anvendelse.

ooo0ooo

Med baggrund i et ønske om ensartet behandling af vouchere i alle EU-lande har Rådet vedtaget direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af momssystemdirektivets regler for så vidt angår behandlingen af vouchere. Direktivet er implementeret i dansk ret ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 om ændring af bl.a. momsloven.

I 6. betragtning i præamblen til direktivet fremgår det, at en voucher kan antage fysisk eller *elektronisk form*.

Begge regelsæt indeholder en identisk definition på begrebet voucher i momsmæssig forstand og en identisk definition på vouchere til ét formål.

Det fremgår således af ændringsdirektivets artikel 1 og momslovens § 73 b, at en "voucher" er et instrument, hvor der består *en forpligtelse* til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres eller deres potentielle leverandørs identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

Det fremgår endvidere af direktivets artikel 1 og momslovens § 73 b, at en *voucher til ét formål* er en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren, mens en *voucher til flere formål* defineres som en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

Af bemærkningerne til lov nr. 1726 af 27. december 2018 (bemærkninger til § 5) fremgår det, at voucher-definitionens formål hovedsageligt er at fortage en entydig adskillelse mellem vouchere og betalingsmidler. Den væsentligste forskel er, at *voucheren* medfører *en forpligtelse til*, at den accepteres som betaling for angivne varer eller ydelser, mens *et betalingsmiddel ikke medfører en sådan pligt* og ikke på forhånd er begrænset til specifikke varer/ydelser.

Det gælder for så vidt både vouchere til ét, som til flere formål.

Det fremgår hverken af direktivet, momsloven eller bemærkningerne hertil, at et elektronisk (eller fysisk) dokument, der i øvrigt opfylder ovennævnte definition, ikke kan være en voucher til ét formål (eller flere formål) i momsmæssig henseende, blot fordi *ihændehaber* kan vælge at lade det indløse helt eller delvist til kontanter i stedet for at gøre en forpligtelse til, at dokumentet skal accepteres som betaling for angivne varer eller ydelser, gældende.

At ihændehaber af et elektronisk (eller et fysisk) gavekort *kan vælge* at lade det indløse til kontanter samtidig med, at der består *en forpligtelse til* at acceptere gavekortet som betaling for angivne varer eller ydelser, er derfor ikke ensbetydende med, at gavekortet alene af den grund ikke er en voucher til ét formål i momsmæssig forstand.

Efter Skattestyrelsens opfattelse ændrer Forbrugerombudsmandens omtale af reglerne for kontantindløsning af elektroniske gavekort således ikke ved, at et gavekort, som i øvrigt opfylder betingelserne for at være en "voucher til ét formål" i momslovens § 73 b's forstand, *er* en voucher til ét formål.

Hvorvidt der er tale om en voucher til ét eller flere formål vil afhænge af en konkret vurdering af andre forhold ved den enkelte voucher i det enkelte tilfælde.

Spørger har henvist til Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit D. A. 10.3.4 om forudbetaling i momslovens forstand og anfører med henvisning til indholdet heraf, at de i nærværende anmodning omhandlede elektroniske gavekort ikke kan anses som vouchere/forudbetaling i momslovens forstand.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at det fremgår af afsnittets indledning, at afsnittet omhandler praksis for den momsmæssige behandling af gavekort, telekort, ”point” og værdikuponer, der *ikke* er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler.

I det omfang et elektronisk gavekort således er omfattet af den nye EU-fællesskabsretlige momsregler om vouchere, herunder definitionen af vouchere, er afsnittet i udgangspunktet ikke relevant.

Det samme gør sig gældende for praksis, herunder Skatterådspraksis, som er offentliggjort før de nye regler om vouchere trådte i kraft.

Indstilling

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

Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers/spørgers repræsentants høringssvar af xx 2019.

Skattestyrelsen skal bemærke, at en hel eller delvis indløsning af en voucher til ét formål til kontanter, efter Skattestyrelsens opfattelse vil være en hel eller delvis annullation af voucheren. Der kan derfor ske berigtigelse efter momslovens § 27, stk. 4.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at et tilgodebevis – (konkret eksempel forelagt Skattestyrelsen) skal anses som en voucher i momslovens forstand.

Begrundelse

Med baggrund i et ønske om ensartet behandling af vouchere i alle EU-lande har Rådet vedtaget direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af momssy-stemdirektivets regler for så vidt angår behandlingen af vouchere. Direktivet er implementeret i dansk ret ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 om ændring af bl.a. momsloven.

Det fremgår således af direktivets artikel 1 og momslovens § 73 b, at en ”voucher” er et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørs identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

Spørger bistår branchen med regelsæt omkring håndteringen af såkaldte tilgodebeviser.

Spørger har forelagt Skattestyrelsen et konkret eksempel på et ”tilgodebevis”. Af tilgodebeviset fremgår en butiks navn og adresse, beløb som kunden har tilgode, underskrift, og at ”Tilgodebeviset gælder i 3 år fra udstedelse i henhold til Lov om forældelse af fordringer”.

Som sagen er forelagt Skattestyrelsen, finder Skattestyrelsen, at det fremlagte tilgodebevis angiver både leverandørens identitet og vilkår og betingelser for anvendelse af tilgodebeviset. Efter Skattestyrelsen opfattelse er der derfor tale om en voucher i momslovens forstand.

I det omfang et dokument benævnt tilgodebevis/en tilgodeseddel således opfylder betingelserne for at være en voucher jf. momslovens § 73 b, finder Skattestyrelsen således, at der er tale om en voucher i momslovens forstand.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der i henhold til momslovens § 4 a skal opkræves moms af A – B, og C – A i en transaktionskæde, hvor A (Spørger) udsteder et gavekort omfattet af definitionen for voucher til ét formål i eget navn til B (en forbruger) med angivelse af, hvor denne kan indløses, og hvor B indløser gavekortet hos C (en af spørgers medlemsbutikker der er angivet som indløser), hvorefter C sender en faktura på den indløste vare/ydelse som C har leveret i eget navn til A (Spørger).

Begrundelse

Det lægges til grund, at Spørger og den indløsende butik er en afgiftspligtige personer jf. momslovens § 3.

Det lægges endvidere til grund, at de varer og ydelser, som voucheren til ét formål relaterer sig til er momspligtige.

Spørger sælger i eget navn et gavekort omfattet af definitionen for voucher til ét formål til en forbruger, der efterfølgende indløser voucheren hos en butik (som ikke er Spørger selv).

Det fremgår af momslovens § 4 a, at enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.

Er leverandøren/indløser af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren/indløser for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til. Det fremgår af § 4 a, stk. 3.

Med baggrund i ordlyden af § 4 a og under forudsætning af, at de varer eller ydelser, som voucheren til ét formål relaterer sig til, i øvrigt er momspligtige, finder Skattestyrelsen det korrekt, at Spørger (A) ved salget af voucheren til ét formål til forbrugeren skal opkræve moms. Enhver overdragelse af en voucher til ét formål, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til.

Endvidere finder Skattestyrelsen, at det er korrekt, at indløser/butikken (C) foretager en momspligtig levering til Spørger (A), da indløser/butikken af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål. I sådanne tilfælde anses indløser/butikken for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person (Spørger) af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til. Det fremgår af § 4a, stk. 3.

Når forbrugeren indløser voucheren i butikken, er der jf. 4 a sidste pkt. derimod ikke tale om en momspligtig levering.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Spørgsmål 4

Ved bekræftende besvarelse af spørgsmål 3 ønskes det bekræftet, at Spørger (A) har fradrag for den moms, som Indløser/butikken C anfører på faktura fra C til A.

Begrundelse

Ved besvarelsen af spørgsmålet forudsættes det at Spørger og indløser er afgiftspligtige personer jf. momslovens § 3.

Spørgsmål 3 besvares bekræftende.

I henhold til momslovens § 37 kan virksomheder registreret efter momslovens §§ 47, 49, 51 eller 51 a ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage momsen efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Spørger udsteder og sælger gavekort omfattet af definitionen for vouchere til ét formål jf. momslovens § 73 b, nr. 2. Disse vouchere indløses af butikker, som ikke er Spørger selv. I sådanne tilfælde anses indløser/butikken for at have foretaget en levering til (Spørger) af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til. Det fremgår af § 4 a, stk. 3. Er de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til momspligtige, er sidstnævnte leverance også momspligtig.

Skattestyrelsen forstår spørgsmålet således, at Spørger nu ønsker afklaret, hvorvidt Spørger har fradrag momsen på sidstnævnte leverance.

I det konkrete tilfælde anvendes den momspligtige leverance fra indløser/butikken til Spørger til Spørgers momspligtige salg af vouchere til ét formål, og Spørger har dermed fradragsret jf. momslovens § 37.

Ved besvarelsen er der ikke taget stillingen til fradragsret vedrørende konkrete købsfakturaer.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at der skal opkræves moms på fakturaer fra Spørger (A) –mellehandler/formidler i eget navn og andens regning (”Mellehandler/formidler”) og indløser/butik C – Spørger (A) i en transaktionskæde, hvor A (Spørger) udsteder et gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål) der sælges til ”Mellehandler/formidler” (mellehandler/formidler i eget navn andens regning), der sælger det samme gavekort til B (forbruger), som indløser gavekortet hos C (Spørgers medlemsbutik), hvorefter C sender en faktura på den i eget navn indløste vare/ydelse til A.

Begrundelse

Ved besvarelsen lægges det til grund, at Spørger, mellehandleren, og den indløsende butik er afgiftspligtige personer jf. momslovens § 3.

Det lægges endvidere til grund, at de varer og ydelser som gavekortet omfattet af definitionen for voucher til ét formål relaterer sig til, er momspligtige.

Spørger sælger gavekort, som er omfattet af definitionen for vouchere til ét formål jf. momslovens § 73 b, nr. 2, til forbrugere via en mellemhandler, der handler *i eget navn*, men for andens regning. Gavekortene indløses i butikker, som ikke er Spørger selv.

Det fremgår af momslovens § 4 a, at enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, *som handler i eget navn*, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til.

Der skal derfor opkræves moms af alle led i en transaktionskæde, som *i eget navn* overdrager en voucher til ét formål, hvis de underliggende aktiver eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, er momspligtige.

Er leverandøren/indløser af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren/indløser for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til. Det fremgår af § 4 a, stk. 3.

Det fremgår endvidere af momslovens § 4 a, stk. 2, at foretages overdragelsen af en voucher til ét formål af en afgiftspligtig person, *der handler i en anden afgiftspligtig persons navn*, betragtes denne overdragelse som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn den afgiftspligtige person handler.

I nærværende spørgsmål oplyses det, at mellemhandleren handler *i eget navn*.

Formidling af vouchere

Der er ikke fastsat særlige regler om formidling af vouchere i eget navn i momsloven eller i momssystem-direktivet. Formidling i eget navn af vouchere er derfor omfattet af de generelle regler om overdragelse af vouchere til ét formål. Det er en følge af de almindelige regler om formidling jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1 og § 4, stk. 4.

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, at overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg anses for en levering af en vare.

Det fremgår endvidere af § 4, stk. 4, at 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.

Med andre ord anses formidleren/mellemhandleren for at have købt og solgt den formidlede vare eller ydelse.

Formidleren/mellemhandleren 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.

Transaktionen mellem Spørger og mellemhandleren

Med baggrund i ordlyden af § 4 a og under forudsætning af, at de varer eller ydelser som voucheren til ét formål relaterer sig til, i øvrigt er momspligtige, finder Skattestyrelsen, at Spørger (A) ved salget af voucheren til ét formål til en mellemhandler, der handler i eget navn, skal opkræve moms. Enhver overdragelse af en voucher til ét formål, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes således som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til.

Transaktionen mellem indløser/butik og Spørger

Endvidere finder Skattestyrelsen det korrekt, at indløser/butikken (C) foretager en momspligtig levering til Spørger (A), da indløser/butikken af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål. I sådanne tilfælde anses indløser/butikken for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person (Spørger) af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til. Det fremgår af § 4 a, stk. 3.

For en god ordens skyld, skal Skattestyrelsen bemærke, at Spørger ikke direkte har spurgt til de momsmæssige forhold i relation til transaktionen mellem formidleren, *der handler i eget navn*, og forbrugeren der køber voucheren til ét formål. Spørger omtaler dog også dette forhold i Spørgers egen argumentation.

Skattestyrelsen skal udtale, at efter Skattestyrelsens opfattelse er også denne transaktion omfattet af momspligt i det konkrete tilfælde.

Spørger har oplyst, at formidleren/mellemhandleren i det konkrete tilfælde handler i eget navn.

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, at overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg anses for en levering af en vare.

Det fremgår endvidere af § 4, stk. 4, at når en formidler/mellemhandler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren selv for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

Med andre ord anses formidleren/mellemhandleren for at have købt og solgt den formidlede vare eller ydelse.

Er den underliggende vare eller ydelse i relation til voucheren til ét formål momspligtig vil overdragelsen af voucheren fra formidler/mellemhandler, som handler i eget navn til en forbruger, derfor også være det, da formidleren/mellemhandleren anses for selv at have købt og solgt den formidlede vare eller ydelse i henhold til momslovens § 4, stk. 3, nr. 1 og § 4, stk. 4.

Det fremgår derimod af momslovens § 4a, stk. 2, at i det omfang en formidler/mellemhandler handler i fremmed navn foretages overdragelsen til en forbruger ikke af formidleren/mellemhandleren. I stedet betragtes en sådan overdragelse som en overdragelse foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn formidler/mellemhandler, handler.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med Ja, se dog begrundelse.

Spørgsmål 6

Ved bekræftende besvarelse af spørgsmål 5, ønskes det ved spørgsmål 6 i så fald bekræftet, at Spørger har fradrag for den moms, som den indløsende butik (C) anfører på en faktura fra C til A og at en mellemhandler/formidler har fradrag for den moms, som Spørger anfører på en faktura til en mellemhandler/formidler.

Begrundelse

Spørgsmål 5 blev besvaret bekræftende.

Det lægges til grund, at Spørger, formidleren og den indløsende butik er afgiftspligtige personer jf. momslovens § 3 og at de omhandlede vouchere til ét formål relatere sig til momspligtige varer eller ydelser.

I henhold til momslovens § 37 kan virksomheder registreret efter momslovens §§ 47, 49, 51 eller 51 a ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage momsen efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Spørger udsteder og sælger, via en formidler som handler i eget navn, gavekort omfattet af definitionen for vouchere til ét formål jf. momslovens § 73b, nr. 2, til forbrugere. Disse vouchere indløses af butikker som ikke er Spørger selv. I sådanne tilfælde anses indløser/butikken for at have foretaget en levering til (Spørger) af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til. Det fremgår af § 4a, stk. 3. Er de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til momspligtige, er sidstnævnte leverance også momspligtig.

Skattestyrelsen forstår første led af spørgsmålet således, at Spørger nu ønsker afklaret, hvorvidt Spørger har fradrag momsen på sidstnævnte leverance.

I det konkrete tilfælde anvendes den momspligtige leverance fra indløser/butikken til Spørger til Spørgers momspligtige salg af vouchere til ét formål, og Spørger har dermed fradragsret jf. momslovens § 37.

Ved besvarelsen er der ikke taget stilling til fradragsret vedrørende konkrete købsfakturaer.

Skattestyrelsen forstår spørgsmål 5 andet led, som at Spørger ønsker afklaret, hvorvidt formidleren/mellemhandleren har fradrag for den moms, som Spørger anfører på faktura til en mellemhandler/formidler i relation til overdragelsen af voucherne til ét formål til mellemhandleren/formidleren.

Det fremgår af momslovens § 4 a, at enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til.

Ved besvarelsen af spørgsmål 5 har Skattestyrelsen i begrundelsen udtalt, at det fremgår af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, at overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg anses for en levering af en vare.

Det fremgår endvidere af § 4, stk. 4, at når en formidler/mellemhandler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren selv for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

Med andre ord anses formidleren/mellemhandleren for at have købt og solgt den formidlede vare eller ydelse.

Er den underliggende vare eller ydelse i relation til voucheren til ét formål moms-pligtig vil overdragelsen af voucheren fra en formidler/mellemhandler, *som handler i egent navn* til en forbruger, derfor også være det da formidleren/mellemhandleren anses for selv at have købt og solgt den formidlede vare eller ydelse i henhold til momslovens § 4, stk. 3, nr. 1 og § 4, stk. 4.

I det konkrete tilfælde anvendes den momspligtige leverance fra Spørger til mellemhandleren/formidleren til mellemhandlerens/formidlerens momspligtige overdragelse af vouchere til ét formål og mellemhandleren/formidleren har dermed fradragsret jf. momslovens § 37.

Ved besvarelsen er der ikke taget stillingen til fradragsret vedrørende konkrete købsfakturaer.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at momsbekendtgørelsens bestemmelse om forenklet faktura kan anvendes ved delvis betaling med gavekort, ved at der anføres at moms udgør 20% af det samlede beløb ekskl. gavekorts værdi.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som Spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

På moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

Det følger af skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Folketingets Ombudsmand har i udtalelse af 11. maj 2009, FOB 2009 14-1, blandt andet udtalt, at kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder et krav om, at den planlagte disposition - herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på - beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar. Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist, hvad det er, han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.

I SKM2018. 632. SR, SKM2018. 631. SR og SKM2013. 327. SR har Skatterådet afvist, at svare på et spørgsmål, da dette ikke fandtes, at vedrøre den skattemæssige virkning af en disposition.

I spørgsmål 7 stiller Spørger spørgsmål i relation til, hvordan en given faktura kan/skal udformes.

Der er således ikke tale om afklaring af den skattemæssige virkning af konkret foretagne eller påtænke dispositioner.

På den baggrund finder Skattestyrelsen af besvarelse af spørgsmålene skal "afvises".

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Afvises".

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at et gavekort, hvorpå det er angivet, at et evt. restbeløb op til f.eks. 5% af pålydende/50 kr. udbetales ved indløsning, ikke er omfattet af definition for en voucher til ét formål.

Begrundelse

Ved besvarelse af spørgsmål 1 i nærværende anmodning, kan Skattestyrelsen ikke bekræfte, at de i anmodningen omhandlede elektroniske gavekort ikke er omfattet af definitionen for vouchere til ét formål, jf. det nye regelsæt i momsloven, blot fordi ihændebarer har krav på at indløse gavekortet til kontanter.

Det fremgår af momssystemdirektivets artikel 1 og momslovens § 73b, at en *voucher til ét formål* er en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren. Derimod defineres en *voucher til flere formål* som en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

Af bemærkningerne til lov nr. 1726 af 27. december 2018 (bemærkninger til § 5) fremgår det, at voucher-definitionens formål hovedsageligt er at fortage en entydig adskillelse mellem vouchere og betalingsmidler. Den væsentligste forskel er, at *voucheren* medfører en *forpligtelse til*, at den accepteres som betaling for angivne varer eller ydelser, mens *et betalingsmiddel ikke medfører en sådan pligt* og ikke på forhånd er begrænset til specifikke varer/ydelser.

Det gælder for så vidt både vouchere til ét, som til flere formål.

Det fremgår hverken af direktivet, momsloven eller bemærkningerne hertil, at et elektronisk eller fysisk dokument, der i øvrigt opfylder ovennævnte definition for vouchere til ét formål, ikke kan være en voucher til ét formål i momsmæssig henseende, blot fordi indløser kan vælge at udbetale et mindre restbeløb, hvis forbrugeren ikke i forbindelse med indløsningen har gjort brug af sin ret til at anvende *hele* voucheren som betaling for angivne varer eller ydelser.

Efter Skattestyrelsens opfattelse ændrer det derfor ikke på afgrænsningen og definitionen af hvilke vouchere, der kan anses for at være vouchere til ét formål i momslovens forstand, at et *eventuelt* mindre restbeløb kan blive udbetalt til ihændehaveren, hvis indløseren er forpligtiget til at modtage *hele* voucher-beløbet som hel eller delvis modværdi for en vare eller ydelse.

Hvorvidt, der er tale om en voucher til ét eller flere formål, vil afhænge af en konkret vurdering af andre forhold i relation til voucheren i det enkelte tilfælde.

Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers/spørgers repræsentants høringssvar af xx 2019.

Skattestyrelsen skal bemærke, at en hel eller delvis indløsning af en voucher til ét formål til kontanter, efter Skattestyrelsens opfattelse vil være en hel eller delvis annulation af voucheren. Der kan derfor ske berigtigelse efter momslovens § 27, stk. 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at udstedelse af et nyt gavekort på et ikke-anvendt restbeløb på et tidligere udstedt gavekort (omfattet af definitionen for voucher til ét formål) ikke er momspligtigt.

Spørgsmålet omhandler således ikke, hvorvidt det nye gavekort eventuelt er vouchere til ét eller flere formål.

Begrundelse

Med baggrund i et ønske om ensartet behandling af vouchere i alle EU-lande har Rådet vedtaget direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af momssystemdirektivets regler for så vidt angår behandlingen af vouchere. Direktivet er implementeret i dansk ret ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 om ændring af bl.a. momsloven.

Begge regelsæt indeholder en identisk definition på begrebet voucher i momsmæssig forstand.

Det fremgår således af ændringsdirektivets artikel 1 og momslovens § 73b, at en "voucher" er et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

Opfylder det nye gavekort ovennævnte betingelser, og er det forsynet med en ny forældelsesfrist, er det Skattestyrelsens opfattelse, at udstedelsen af det nye gavekort er momspligtigt i det omfang, der er tale om en voucher til ét formål, og den underliggende leverance i øvrigt er momspligtig.

Dette ændres ikke af, at det nye gavekort vedrører beløb fra et andet gavekort.

Skattestyrelsen skal dog bemærke, at Styrelsen er enig i Spørgers subsidiaire anbringende om at forholdet kan anses som en delvis annullation af det gamle gavekort. Der kan derfor ske berigtigelse efter momslovens § 27, stk. 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 9 besvares med "Nej, se dog begrundelse.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere

[...]

(2) Med henblik på at sikre en sikker og ensartet behandling, overensstemmelse med principperne om en generel forbrugsafgift, der er direkte proportional med varernes og ydelsernes pris, undgå inkonsekvens, konkurrencefordrejning, dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse samt for at mindske risikoen for afgiftsunddragelse er der behov for specifikke bestemmelser for den momsmæssige behandling af vouchere.

(6) For klart at kunne identificere, hvad der udgør en voucher med hensyn til moms, og for at skelne mellem vouchere og betalingsinstrumenter er det nødvendigt at definere vouchere, som kan antage fysisk eller elektronisk form, samt tage hensyn til deres væsentligste egenskaber, navnlig karakteren af de rettigheder, der følger af voucheren, og forpligtelsen til at acceptere den som modværdi for en levering af varer eller ydelser.

[...]

Artikel 1

I direktiv 2006/112/EF foretages følgende ændringer: 1) I afsnit IV, indsættes følgende kapitel: »KAPITEL 5 Fælles bestemmelser for kapitel 1 og 3 Artikel 30a I dette direktiv forstås ved:

1) »voucher«: et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller

deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

2) »voucher til ét formål«: en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren

3) »voucher til flere formål«: en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

LOV nr. 1726 af 27/12/2018

[...]

§ 5

I momsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016, som ændret senest ved § 4 i lov nr. 1548 af 18. december 2018, foretages følgende ændringer:

[...]

Efter § 4 indsættes :

§ 4 a. Enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.

Stk. 2. Foretages overdragelsen af en voucher til ét formål af en afgiftspligtig person, der handler i en anden afgiftspligtig persons navn, betragtes denne overdragelse som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn den afgiftspligtige person handler.

Stk. 3. Er leverandøren af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren dog for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til.

§ 4 b. Der skal betales afgift af den faktiske overdragelse af varer eller ydelser til gengæld for en voucher til flere formål, jf. § 73 b, nr. 3, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, mens der ikke skal betales afgift af hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål.

Stk. 2. Overdrages en voucher til flere formål af en anden afgiftspligtig person end den afgiftspligtige person, der foretager den afgiftspligtige transaktion i henhold til stk. 1, skal der betales afgift af enhver levering af ydelser, der kan identificeres, såsom distributions- eller reklameydelser.«

8. Efter § 73 a indsættes i kapitel 18:

»§ 73 b. I denne lov forstås ved:

1) Voucher: Et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

2) Voucher til ét formål: En voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren.

3) Voucher til flere formål: En voucher, der ikke er en voucher til ét formål.«

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.

§ 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.

Stk. 4. I afgiftsgrundlaget kan fradrages rabatter, der er betinget af vilkår, som ikke er opfyldt ved leveringen, for så vidt rabatten senere bliver effektiv. Fradraget foretages, når rabatten bliver effektiv, og er betinget af, at der udstedes kreditnota over den ydede rabat med angivelse af afgiften, jf. dog § 66 g, stk. 3. Tilsvarende gælder for andre prisafslag.

§ 37. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Stk. 2. Den fradragsberettigede afgift er

1) afgiften af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden,

2) den afgift, som efter § 11 påhviler varer, der er erhvervet fra et andet EU-land,

3) den afgift, som efter § 12 påhviler varer, som virksomheden har indført fra steder uden for EU, jf. dog § 69, stk. 2, og

4) den afgift, der skal betales efter §§ 6 og 7.

Forarbejder

[...]

Bemærkninger til lovforslaget

[...]

Til § 5

[...]

Til nr. 8

Med forslaget til momslovens § 73 b, foreslås indsat en definition af begrebet voucher, ligesom der foreslås indsat specifikke definitioner på vouchers til henholdsvis ét og flere formål.

Den foreslåede definition af en voucher har sin baggrund i direktiv 2016/1065/EU af 27. juni 2016 om ændring af Rådets direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere. Af direktivet fremgår, at en voucher er en slags tilgodebevis eller et andet instrument, som en leverandør har pligt til at acceptere som hel eller delvis betaling for levering af varer eller ydelser.

For at sikre ens behandling af vouchere i alle EU-lande og dermed undgå, at en voucher pålægges moms i flere lande eller slet ikke pålægges moms, er der nu vedtaget fælles EU-regler for, hvor og hvornår vouchere skal pålægges moms. Hovedreglen er, at vouchere, som alene kan benyttes til ét formål (dvs. at landet, hvor varen eller ydelsen leveres, og momssatsen er kendt ved voucherens udstedelse), skal pålægges moms ved ethvert salg, herunder ved et salg fra udstederen til forhandleren og ved efterfølgende salg fra forhandleren til kunden. Ved selve indløsningen af voucheren skal der ikke pålægges moms. De vouchere, som kan benyttes til flere forskellige formål (dvs. at landet, hvor varen eller ydelsen leveres, og/eller momssatsen ikke kendes ved udstedelse af voucheren), skal i modsætning hertil kun pålægges moms på indløsningstidspunktet.

Den gældende momslov indeholder ikke specifikke regler for vouchere og dermed heller ikke en definition af sådanne. Det samme har hidtil gjort sig gældende for EU's fælles momsregler, hvor begrebet vouchers heller ikke er særskilt defineret eller reguleret i en momsmæssig sammenhæng. Det skyldes, at vouchere indtil for kort tid siden har været et næsten ukendt begreb og derfor ikke gav anledning til momsmæssige overvejelser. Brugen af vouchere, herunder vouchere, der kan anvendes i flere EU-lande, er imidlertid i vækst i mange EU-lande, hvilket er baggrunden for nærværende forslag til regulering i forhold til den momsmæssige behandling af vouchers. Som en naturlig konsekvens af, at der med forslaget til momslovens § 4 a og § 4 b fastsættes nærmere regler for den momsmæssige behandling af voucheres, er der behov for at fastsætte nærmere definitioner af, hvad der generelt forstås ved en voucher, henholdsvis ved en voucher til ét og flere formål.

Det foreslås i § 73 b, nr. 1, at der indsættes en definition af begrebet en »voucher«. Efter den foreslåede bestemmelse er en voucher et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser. De varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet er efter definitionen enten angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

Definitionens formål er hovedsageligt at fortage en entydig adskillelse mellem vouchere og betalingsmidler. Den væsentligste forskel er, at voucheren medfører en forpligtelse til, at den accepteres som betaling for angivne varer eller ydelser, mens et betalingsmiddel ikke medfører en sådan pligt og ikke på forhånd er begrænset til specifikke varer/ydelser.

I § 73 b, nr. 2, foreslås indsat en definition på en »voucher til ét formål« som værende en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren.

I § 73 b, nr. 3, foreslås indsat en definition på en »voucher til flere formål«, som værende en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

Alle definitionerne svarer til definitionerne i direktiv 2016/1065/EU af 27. juni 2016 om ændring af Rådets direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere.

[...]

Skatteudvalget, Skatteudvalget, Skatteudvalget 2018-19, L 28 Bilag 1, L 28 A Bilag 1, L 28 B Bilag 1

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet.).

[...]

Organisation

Dansk Erhverv

Bemærkninger

Dansk Erhverv mener, at der bør foretages en klar afgrænsning mellem vouchere og betalingsmidler, ligesom flere eksempler vil være ønskeligt.

Kommentarer

Voucherbegrebet er defineret præcist i momsdirektivet, og denne definition anvendes derfor i forslaget til gennemførelse af voucherreglerne i momsloven. Som det fremgår af definitionen i forslaget til ny § 73 b, kendetegnes en voucher blandt andet af en pligt til at acceptere voucheren som hel eller delvis modværdi for varer og ydelser. De varer eller ydelser, der skal leveres, eller de potentielle leverandørers identitet, skal være angivet på voucheren eller i tilhørende dokumentation. Tilsvarende er ikke kendetegnende for betalingsmidler. Opstår der konkrete tvivlsspørgsmål i relation til, om et konkret instrument falder ind under voucherbegrebet, eller om en voucher er til ét eller flere formål, kan dette afklares ved henvendelse til Skatteforvaltningen, der bl.a. kan give bindende svar. Mere generelt kan det dog oplyses, at der fx vil være tale om en voucher til flere formål, hvis den giver mulighed for at modtage sted er omfattet af hovedreglerne for ydelsers leveringssted i momslovens § 16. Ovenstående er præciseret i lovforslagets bemærkninger.

[...]

Praksis

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

Dette afsnit beskriver praksis for den momsmæssige behandling af gavekort, telekort, ”point” og værdikuponer, der ikke er omfattet af voucherdefinitionen i de fælles EU-regler.

Afsnittet indeholder:

- Baggrund (D. A. 4.10.3.1)
- Formidling af vouchere mv. (D. A. 4.10.3.2)
- Fritagelse for formidling og salg af vouchere mv. (D. A. 4.10.3.3)
- Forudbetaling i momslovens forstand (D. A. 4.10.3.4)
- Momsgrundlaget ved formidling, salg eller indløsning af vouchere mv. (D. A. 4.10.3.5).

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

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 voucherdefinition 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. 4.10.3.4 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.

[...]

Spørgsmål 2-6

Lovgrundlag

Se lovgrundlag under spørgsmål 1.

Forarbejder

Se forarbejder under spørgsmål 1.

Praksis

Se praksis under spørgsmål 1.

Spørgsmål 7

Lovgrundlag

Skatteforvaltningsloven

–§ 21, stk. 1. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

§ 24. En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt.

Forarbejder

L 110 Forslag til skatteforvaltningsloven

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 21

Efter stk. 1 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen om de skattemæssige virkninger for spørgeren af en foretagen eller påtænkt disposition. Efter stk. 2 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en påtænkt disposition.

Det er i begge tilfælde en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtænkes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræsenterer den, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionen.

Der gives ikke bindende svar på spørgsmål om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en gennemført disposition.

(...)

Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger. Der gives således kun bindende svar om forhold, hvor der kan eller skal træffes en forvaltningsafgørelse, og afgørelsen skal vedrøre spørgsmål om beskatning. Der gives ikke bindende svar om faktisk forvaltningsvirksomhed eller om eksempelvis kontrol, straf, gebyrer og forrentning.

Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse.

På moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

(...)

Til § 23

Der skal betales et gebyr for at få et bindende svar. Gebyret skal betales samtidig med indgivelse af anmodningen.

Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at ligestille med rådgivning. (...)

Til § 24

Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har - eller bør have - et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for rets-anvendelsen ved spørgsmålets besvarelse.

Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.

Efter stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar.

(...)

Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter.

Praksis

Folketingets Ombudsmand udtalelse af 11. maj 2009, FOB 2009 14-1

[...]

En revisor klagede til ombudsmanden over at Landsskatteretten havde afvist at give et bindende svar på de skattemæssige virkninger af en planlagt disposition.

Ombudsmanden udtalte at reglerne om bindende svar måtte forstås sådan at et bindende svar kun kunne gives vedrørende en bestemt disposition, og at dette – i de tilfælde hvor spørgsmålet angik en planlagt disposition – affødte et krav om at den planlagte disposition måtte være beskrevet tilstrækkeligt detaljeret. Ombudsmanden mente ikke at revisoren havde beskrevet den planlagte disposition tilstrækkelig detaljeret og præcist, og ombudsmanden kunne derfor ikke kritisere at Landsskatteretten havde afvist at svare på revisorens spørgsmål.

[...]

SKM2011. 641. LSR

Sagen omhandlede et bindende svar fra Skatterådet. Landsskatteretten fandt, at det stillede spørgsmål var af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke ville indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet var tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kunne besvares med en egentligt teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter, ligesom beskrivelsen af dispositionen hverken var præcis eller fyldestgørende. Landsskatteretten fandt, at Skatterådet burde have afvist at besvare det stillede spørgsmål og ændrede den påklagede afgørelse således, at spørgsmålet blev afvist og derfor ikke realitetsbehandlet.

(...)

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

(...)

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven som fremsat den 24. februar 2005 fremgår angående § 24, stk. 2 bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

Uanset at Skatterådet har besvaret klagerens spørgsmål i 1. instans, finder Landsskatteretten ikke, at dette afskærer retten fra som rekursmyndighed at prøve om betingelserne for at besvare anmodningen har været til stede, herunder om et spørgsmål i stedet burde have været afvist i henhold til skatteforvaltningslovens § 24. Der henvises herved til Folketingets Ombudsmands udtalelse af 11. maj 2009 offentliggjort i FOB 2009-14-1.

Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder at det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke vil indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet er tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kan besvares med en egentlig teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter jf. bl.a. formuleringen "efter hvilke principper", ligesom beskrivelsen af dispositionen hverken er præcis eller fyldestgørende. Der er således alene fastsat et omtrentligt tidspunkt for dispositionen, og der er for Skatterådet ikke fremlagt kontraktsudkast e.l.

Disse retsmedlemmer finder, at Skatterådet burde have afvist at besvare det stillede spørgsmål, og stemmer for, at den påklagede afgørelse ændres således, at spørgsmål 4 ikke realitetsbehandles. (...)

SKM2018. 632. SR

Skatterådet afviste et spørgsmål om, hvorvidt der skulle betales skat af fortjeneste på virtuelle valutaer, fordi der ikke var givet fyldestgørende oplysninger om antallet og arten af de virtuelle valutaer, og fordi spørgsmålet i sagen ikke angik en konkret disposition.

SKM2018. 631. SR

Skatterådet afviste et spørgsmål om, hvorvidt der skulle betales skat af fortjeneste af Bitcoins og andre virtuelle valutaer, fordi der ikke var givet fyldestgørende oplysninger om, hvilke virtuelle valutaer spørger havde handlet, og at spørgers dispositioner dermed ikke fremstod præcise, hvorfor en besvarelse af spørgsmålet ville antage karakter af en teoretisk redegørelse.

SKM2013. 327. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger ved anvendelse af realisationsprincippet først skal beskattes af en kursgevinst på et rentefrit lån på det tidspunkt, hvor lånet indfries til overkurs, idet gælden skal tilbagebetales på et forud fastsat tidspunkt med et kurstillæg på 5 pct. p.a. Der er efter Skatterådets opfattelse ikke tale om en kursgevinst, men derimod om en rente. Skatterådet afviser at besvare en række andre spørgsmål.

(...)

Spørgsmål 4

(...)

Begrundelse

Der kan efter SFL § 21 gives bindende svar om de skattemæssige virkninger af en given foretaget eller påtænkt disposition.

Spørgsmålet vedrører, om en disposition kan anses forretningsmæssigt begrundet.

Spørgsmålet er dermed efter SKATs opfattelse ikke af en sådan karakter, at det kan besvares i form af et bindende svar.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Afvises".

(...)

Spørgsmål 9 - 10

Lovgrundlag

Se lovgrundlag under spørgsmål 1.

Praksis

Se praksis under spørgsmål 1.