



Til Folketingets Europaudvalg

(kopi til Folketingets Skatteudvalg)

Grund- og nærhedsnotat

EU-kommissionens forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår behandlingen af vouchere, KOM(2012) 206 endelig.

1. Resumé

Kommissionen fremsatte den 10. maj 2012 forslag om at ajourføre EU's fælles momsregler for at sikre en ensartet momsbehandling af alle typer vouchere i alle medlemsstater. De fælles momsregler blev vedtaget i 1977 på et tidspunkt, hvor vouchere var et næsten ukendt begreb. Situationen har siden ændret sig, og transaktioner, der indebærer vouchere, tegner sig nu for et marked på mere end 52 mia. EUR pr. år i EU. I dag er der stor forskel på, hvordan medlemsstaterne behandler vouchere momsmæssigt, hvilket har ført til anlæggelse af mange sager ved EU-domstolen. Kommissionens forslag har til formål at rette op på disse uklarheder. Der skal skabes en klar definition af vouchere, og momsbehandlingen heraf skal harmoniseres. Kommissionen lægger op til, at de vouchere, som alene kan benyttes til ét formål, skal momses på salgstidspunktet. De vouchere, som kan benyttes til flere forskellige formål, skal momses på indløsningstidspunktet. Der lægges således op til forbrugslandsbeskatning for vouchere til flere formål. Derudover indeholder forslaget specielle regler for distribution af vouchere i en salgskæde og for indløsning af gratis rabatkuponer.

2. Baggrund

Kommissionen fremsatte den 10. maj 2012 forslag om en ændring af EU's momssystemdirektiv for så vidt angår den momsmæssige behandling af vouchere. Forslaget blev fremlagt på dansk den 15. maj 2012.

Det europæiske vouchermarked er et marked i vækst, og transaktioner, der indebærer vouchere, tegner sig pt. for en omsætning på mere end 52 mia. EUR pr. år i EU.

En "voucher" skal ifølge forslaget defineres som et instrument, der enten giver ret til at modtage en levering af varer eller ydelser, eller giver ret til at

modtage en rabat eller en bonus med hensyn til levering af varer eller ydelser. Transaktioner, der indebærer vouchere, kan derfor antage mange forskellige former. Dét, disse transaktioner har til fælles, er, at voucheren ikke i sig selv er det primære formål med transaktionen, men at den er udstedt for at fremme købet af andre varer og ydelser. Hovedområdet er forudbetalte kreditter til telenettjenester, men gave- og rabatvouchere spiller også en væsentlig rolle.

EU's fælles momsregler blev vedtaget i 1977 på et tidspunkt, hvor vouchere var et næsten ukendt begreb og ikke gav anledning til særlige momsmæssige problemer. Der findes derfor ingen fælles regler for, hvordan momspligtige transaktioner med vouchere skal behandles. Når en voucher udstedes i én medlemsstat og anvendes i en anden medlemsstat, er det således ikke reguleret på EU-plan, hvordan den momspligtige transaktion, der knytter sig til brugen af voucheren, skal behandles.

Manglen på fælles regler har betydet, at medlemsstaterne i tidens løb har udviklet forskellige nationale løsninger. Nogle medlemsstater behandler en bestemt slags voucher (eksempelvis et forudbetalt telekort) som et afdrag, der skal moms på udstedelsestidspunktet, mens andre medlemsstater momser samme type voucher på indløsningstidspunktet. Hvis en voucher udstedes i førstnævnte medlemsstat og indløses i sidstnævnte, opkræver de begge moms på samme levering.

Usikkerheden omkring den momsmæssige behandling af vouchere har ført til anlæggelse af en række sager ved EU-domstolen. Derudover bevirker den manglende harmonisering også, at markedet for vouchere bliver ineffektivt, og at det er vanskeligt for virksomhederne at drage fuld fordel af det indre marked.

3. Formål og indhold

Kommissionens forslag tager sigte på at sikre en ensartet momsbehandling af alle typer af vouchere i alle medlemsstater. Der skal skabes klarhed over de momsmæssige konsekvenser af forskellige typer vouchere, både når de udstedes, distribueres og indløses, og uanset om dette sker i en enkelt medlemsstat eller i transaktioner på tværs af medlemsstater.

For at nå dette mål er det nødvendigt at ændre momssystemdirektivet. De foreslåede ændringer kan inddeles i fem hovedområder:

1. Definition af voucher-begrebet i momsmæssig forstand

Momsreglerne skal være klare og konsistente med hensyn til, hvad en voucher er i momsmæssig henseende. Den foreslåede artikel 30, litra a, stk. 1, indeholder derfor følgende definition af voucherbegrebet: "Ved 'voucher' forstås et instrument, der giver ret til at modtage en levering af varer eller

ydelser eller til at modtage en rabat eller en bonus med hensyn til en levering af varer eller ydelser, og hvor der består en tilsvarende forpligtelse til at opfylde denne ret’.

Dernæst indeholder artikel 30, litra a, stk. 1, en definition af to forskellige kategorier af vouchere, nemlig henholdsvis vouchere til ét formål og vouchere til flere formål. Forskellen mellem vouchere til ét formål og vouchere til flere formål ligger i, om der er tilstrækkelig sikker viden til at pålægge moms på udstedelsestidspunktet, eller om det er nødvendigt at vente, til varerne eller ydelserne leveres.

En **voucher til ét formål** giver indehaveren ret til at modtage identificerede varer eller ydelser i tilfælde, hvor både momssatsen, leverandørens identitet og den medlemsstat, hvor den bagvedliggende levering af varer eller ydelser skal finde sted, kan identificeres endeligt fra begyndelsen. Momsbehandlingen kan og skal i dette tilfælde foretages, når voucheren udstedes. Et eksempel på en voucher til ét formål er, hvis en teleudbyder sælger vouchere med taletid (enten direkte eller gennem en agent). Taletidsydelsen er en på forhånd defineret ydelse med en kendt momssats, som skal leveres i en kendt medlemsstat.

En **voucher til flere formål** giver indehaveren ret til at modtage varer eller ydelser, hvor momssatsen på disse varer eller ydelser eller den medlemsstat, hvor de skal leveres, ikke er identificerbar på udstedelsestidspunktet. Momsbehandlingen skal i sådanne tilfælde foretages, når voucheren indløses. Et eksempel kan være en international hotelkæde, der ønsker at fremme sine produkter gennem vouchere, som kan indløses til ophold i kædens hoteller i en af flere medlemsstater. Et andet kan være, hvis en forudbetalt kredit kan bruges til enten telekommunikation (standardmomssats) eller til at betale for offentlig transport (hvor der i visse medlemsstater gælder en reduceret momssats). I sidstnævnte tilfælde kan voucherens geografiske anvendelsesområde meget vel være begrænset til én medlemsstat, men da denne medlemsstat gør brug af mere end én momssats, er det først på indløsnings-tidspunktet, at momssatsen for de modtagne varer/ydelser kan endeligt identificeres.

Endelig indeholder artikel 30, litra a, stk. 2, en bestemmelse, som har til formål at trække en klar skillelinje mellem vouchere og traditionelle betalingstjenester. Den momsmæssige behandling af betalingstjenester er allerede reguleret på EU-plan, og instrumenter, som kan have nogle af voucherens særtræk, men hvis primære rolle er at fungere som betalingsmiddel, falder derfor uden for voucherbegrebet.

2. Tidspunktet for momsens forfald

For at sikre, at vouchere til ét formål momses på det tidspunkt, de udstedes og betales, er det nødvendigt med en tilføjelse til momssystemdirektivets ar-

tikel 65. Tilføjjelsen vil medføre, at ved betaling af en voucher til ét formål, forfalder moms en af det modtagne beløb på betalingstidspunktet. Tilføjjelsen suppleres af et nyt stk. 2 til artikel 66, som bestemmer, at ovennævnte ikke kan fraviges af medlemsstaterne.

For så vidt angår vouchere til flere formål (hvor leveringsstedet eller moms-satsen ikke er kendt på udstedelsestidspunktet) forfalder moms en først på indløsningstidspunktet, dvs. når de bagvedliggende varer eller ydelser leveres. For at sikre dette princip, foreslås det at indsætte en ny artikel 30b i momssystemdirektivet. Artikel 30b fastlægger for det første, at udstedelsen af en voucher og den bagvedliggende levering af varer og ydelser hænger sammen og skal opfattes som én enkelt transaktion med henblik på moms. Dernæst fastlægger bestemmelsen, at leveringsstedet og den gældende momssats bestemmes af de leverede varer eller ydelser. Det følger således af artikel 30b, at der lægges op til forbrugslandsbeskatning for vouchere til flere formål.

3. Regler for distribution af vouchere til flere formål

Vouchere til både ét og flere formål kan distribueres på mange måder – fx i aviser, gennem mellemmand og vedhæftet produkter i et supermarked. Da vouchere til ét formål betales forud, giver sådanne vouchere sjældent anledning til distributionsproblemer i momsmæssig henseende. De foreslåede regler for distribution af vouchere tager derfor alene sigte på vouchere til flere formål, der distribueres gennem mellemmand i en salgskæde.

Før en voucher til flere formål når frem til slutkunden, passerer den ofte gennem en kæde af distributører. Selvom den bagvedliggende transaktion ikke kan momses, før voucheren indløses af slutkunden, er den kommercielle distribution af en voucher til flere formål i sig selv en levering af en momspligtig ydelse, der er uafhængig af slutkundens forhold.

Den pris, som udstederen sælger voucheren til i starten af kæden, er lavere end den pris, som slutkunden betaler i sidste led. Når en voucher til flere formål skifter hænder i en distributionskæde, kan det momspligtige beløb for ydelsen derfor beregnes ud fra udviklingen i voucherens værdi. Såfremt en distributør køber en voucher til et beløb, X, og bagefter sælger den til et højere beløb, X plus Y, er beløb Y den leverede distributionsydelses merværdi.

Eftersom distributionskæder for vouchere til flere formål kan dække flere medlemsstater, er der behov for fælles regler for at identificere og måle denne distributionsydelse, nemlig:

- Et nyt litra d) i artikel 25, som fastslår, at overskuddet fra distribution af vouchere til flere formål udgør en momspligtig levering af ydelser. Distributørens overskud momses som en ydelse hver gang,

voucheren skifter hænder, mens den bagvedliggende leverance af varer eller ydelser først kan og skal momses ved indløsningen.

- En ny artikel 74a, som vedrører momsgrundlaget for leverancer, der indebærer en voucher til flere formål, herunder i tilfælde hvor voucheren kun indløses delvist. Artikel 74a har til formål at lette beregningen af det momspligtige beløb for hvert led i distributionskæden.
- En ny artikel 74b, som fastlægger beregningen af distributørens overskud for leveringer af distributionsydelser vedrørende vouchere til flere formål. Det totale momspligtige beløb for distributionsydelser er konstant uanset antallet af parter i salgskæden. Det vil sige, hvis mere end én distributør er involveret, deles beløbet derfor mellem distributørerne.

4. Regler for gratis rabatkuponer

Gratis rabatkuponer giver kunden ret til en rabat ved indløsning mod levering af bestemte varer eller ydelser. Hvis rabatkuponen udstedes af samme momspligtige person, som den senere også indløses hos, giver rabatkuponen sjældent anledning til momsmæssige problemer. I sådanne tilfælde bliver det momspligtige beløb af leverancen blot reduceret med rabatbeløbet. Den kunde, der køber et produkt til 100 kr., betaler så kun 95 kr., hvis han bruger en rabatkupon til en værdi af 5 kr.

Hvis en gratis rabatkupon indløses hos en anden momspligtig person end udstederen, opstår der imidlertid let problemer, hvis det samtidig er meningen, at rabatten i sidste ende skal bæres af udstederen og ikke af indløseren. For at undgå en række komplekse tilpasninger foreslår direktivet den nyskabelse, at en sådan rabat skal behandles som en særskilt levering af en ydelse fra indløseren til udstederen. De nødvendige foranstaltninger hertil er fastlagt i følgende bestemmelser:

- Et nyt litra e) i artikel 25, som bestemmer, at når en gratis rabatkupon indløses hos en anden momspligtig person end udstederen, men tilbagebetales af udstederen, skal denne transaktion betragtes som en levering af en ydelse fra indløseren til udstederen.
- En ny artikel 74c, som vedrører momsgrundlaget af de indløsningsydelser, der er nævnt i artikel 25, litra e. Momsgrundlaget skal svare til den prisreduktion, som kunden får, og som tilbagebetales af udstederen, med fradrag af momsen på den leverede distributionsydelse.

5. Konsekvenstilpasninger og tekniske ændringer

For at sikre, at ovennævnte løsninger fungerer korrekt, er det nødvendigt at foretage konsekvenstilpasninger i momssystemdirektivet med hensyn til ud-

stederens fradragsret (artikel 169), indløserens betalingspligt overfor statskassen (artikel 193) og afgiftspligtige personers forpligtelser (artikel 272).

Det er endvidere nødvendigt at foretage en teknisk ændring af artikel 28 for at undgå uforholdsmæssigt store administrative byrder i en transaktionskæde, der omfatter vouchere til flere formål.

4. Hjemmelsgrundlag

Kommissionens forslag er fremsat med hjemmel i TEUF artikel 113. Det betyder, at forslaget skal vedtages med enstemmighed i Rådet efter høring af Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

5. Europa-Parlamentets udtalelser

Europa-Parlamentet skal høres i overensstemmelse med proceduren i TEUF artikel 113. Der foreligger endnu ikke en udtalelse.

6. Nærhedsprincippet

Kommissionen vurderer følgende: ”De foreslåede ændringer er nødvendige for at præcisere og harmonisere reglerne om momsbehandling af vouchere. Dette mål kan ikke nås af medlemsstaterne hver for sig. For det første er de relevante momsregler fastlagt i momssystemdirektivet. Disse regler kan kun ændres gennem EU’s lovgivningsproces. For det andet vil handling på medlemsstatsniveau alene ikke skabe en ensartet anvendelse af momsreglerne, fordi der stadig er mulighed for, at reglerne fortolkes forskelligt”.

Kommissionen anser derfor forslaget for berettiget under henvisning til nærhedsprincippet. Regeringen er enig i Kommissionens vurdering.

7. Gældende dansk ret og forslagets konsekvenser herfor

Den gældende lovgivning om moms findes i bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven), LBK nr. 287 af 28. marts 2011. Loven implementerer EU’s momssystemdirektiv i dansk ret. Loven suppleres af flere bekendtgørelser, hvor de vigtigste er bekendtgørelse nr. 663 af 16. juni 2006 om merværdiafgiftsloven og bekendtgørelse nr. 1492 af 15. december 2009 om godtgørelse af merværdiafgift.

Hvis direktivforslaget vedtages, vil momsloven skulle ændres i overensstemmelse med de foreslåede ændringer af momssystemdirektivet. Ændringerne skal være gennemført i dansk ret senest 1. januar 2014.

8. Konsekvenser

Statsfinansielle konsekvenser

Forslaget har ifølge Kommissionen ingen konsekvenser for EU's budget. Forslaget skønnes heller ikke at have væsentlige statsfinansielle konsekvenser for Danmark.

For vouchere til flere formål lægger forslaget op til forbrugslandsbeskatning (dvs. momsbehandling i det land, hvor voucheren indløses). Forbrugslandsbeskatningen vil muligvis kunne medføre et mindre merprovenu til Danmark, da udenlandsk udstedte vouchere allerede bruges i Danmark, men ikke beskattes i Danmark – blandt andet i forbindelse med internethandel. Størrelsen af proventuet er dog usikkert og vil afhænge af en række faktorer, herunder bl.a. voucher-instrumenters udbredelse efter ophævelsen af det danske forbud mod rabatkuponer, som tidligere fandtes i markedsføringslovens § 10. Ophævelsen af forbuddet fandt sted med virkning fra 1. juli 2011.

Samfundsøkonomiske konsekvenser

En harmonisering af momsreglerne vurderes overordnet set at ville medføre positive samfundsøkonomiske konsekvenser, om end disse er vanskelige at kvantificere.

En ensartet momsbehandling af alle typer af vouchere i alle medlemsstater vil forenkle reglerne og give mere klare vilkår for både skattemyndigheder og økonomiske operatører. Virksomhederne vil opnå mere lige konkurrencevilkår og en større sikkerhed vedrørende momsforpligtelser, hvilket igen vil mindske behovet for at indbringe sager for domstolene. Skattemyndighederne vil opleve en nedgang i antallet af sager, hvor der spekuleres i landenes forskellige nationale løsninger. Orden og konsekvens i momsreglerne for vouchere på tværs af det indre marked vil også gavne borgerne i form af prisreduktioner som følge af det forbedrede markedsmiljø.

Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Forslaget om at sikre en ensartet momsbehandling af alle typer vouchere i alle medlemsstater forventes generelt ikke at få administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Dog vil forslaget forventeligt indebære en forenkling for de virksomheder, der har aktiviteter i flere EU-lande, fordi de forskellige typer af vouchere nu kategoriseres og defineres klart, momsbehandlingen af hver type af voucher ensrettes, og der skabes lige vilkår for behandling af rabatkuponer.

9. Høring

Direktivforslaget har været sendt i høring hos Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Danmarks Rederiforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Erhverv, Dansk Industri, Dansk Told- og Skatteforbund, Dansk Transport og Logistik, Danske Advokater, Danske Regioner, Datatil-

synet, Den Danske Dommerforening, DI Handel, DI ITEK, Finans og Leasing, Finansrådet, Finanstilsynet, Foreningen af Danske Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen for Distance- og Internethandel, Forsikring og Pension, Håndværksrådet, Kommunernes Landsforening, Landbrug og Fødevarer, Landsorganisationen i Danmark (LO), Landsskatteretten, Politidirektøren i København, Rigsadvokaten, Rigspolicehøveden, Skatterevisorforeningen, Trafik-selskaberne i Danmark.

Skatteministeriet har modtaget høringsvar med bemærkninger fra Advokatrådet, Dansk Industri og FSR.

Advokatrådet har svaret: ”Det er Advokatrådets opfattelse, at et ensartet regelsæt er ønskeligt, men reglerne forekommer vanskelige at gå til, og det fremgår ikke entydigt, om momsforpligtelsen fremover skal finde sted, hvor ydelsen/varen forbruges eller hos leverandøren.”

Dansk Industri finder det positivt med fælles regler og lægger i den forbindelse vægt på, at neutralitetsprincippet respekteres.

For så vidt angår forslagens artikel 30a er Dansk Industri enig i den overordnede afgrænsning, men finder samtidig at der kan være behov for yderligere at eksemplificere definitionerne, således at de implementeres ensartet i hele EU. For så vidt angår forslagens artikel 74b finder Dansk Industri det uklart, hvordan afgiftsgrundlaget for distributionsydelsen vil se ud, hvis voucheren handles over grænserne.

Dansk Industri kan støtte modellen, hvorefter distributionsydelsen/indløsningen af en gratis rabatkupon gøres til en selvstændig ydelse (artikel 25, litra d og e) og er også enig i, at det er mest hensigtsmæssigt at afgiftspålægge vouchers til flere formål i forbindelse med indløsningen (artikel 28).

FSR er enig i, at det er nødvendigt med en klar sondring mellem vouchers og andre betalingsmidler. Som FSR læser artikel 30a, så vil en voucher, der omfattes af direktiv 2007/64/EF, skulle betragtes som et betalingsinstrument og ikke som en voucher i momsmæssig henseende. Herigennem giver artikel 30a ganske rigtigt grundlag for at sondre mellem vouchers og *mere* almindelige betalingsmidler. Det bør dog overvejes, om ikke man med fordel også kunne søge at tydeliggøre afgrænsningen over til *mindre* almindelige betalingsmidler. I den forbindelse bør det endvidere tydeliggøres, om der rent faktisk kan være vouchere, som ud fra en momsmæssig vurdering skal betragtes som et betalingsinstrument, men ikke samtidig betragtes som en betalingstjeneste.

For så vidt angår afgrænsningen mellem vouchere til ét formål og vouchere til flere formål finder FSR det uklart i hvilket omfang, der rent faktisk skal foreligge en konkret identifikation af de pågældende varer eller ydelser. Er der fx tale om en voucher til ét formål, hvis voucheren giver ret til udlevering af flere forskellige varer og/eller ydelser med samme afgiftssats? Hvis det er hensigten, at en voucher til ét formål skal omfatte en ret til udlevering af flere forskellige varer og/eller tjenesteydelser, opstår der umiddelbart en udfordring i forhold til de gældende faktureringsregler.

Forslagets afsnit vedrørende distributionsydelser tager udgangspunkt i, at distributionsydelsen indeholder moms. Dette udgangspunkt kan dog ikke umiddelbart anvendes, hvis der er tale om en grænseoverskridende transaktion, da distributionsydelsen efter FSRs opfattelse må betragtes som en ydelse omfattet af hovedreglen om reverse charge. Hvis dette ikke er tilfældet, bør det klart fremgå af direktivændringen. Det er således FSRs opfattelse – med henvisning til de vedlagte eksempler – at det er nødvendigt *enten* at indføje et stykke 2 i artikel 74b, som fastlægger afgiftsgrundlaget for vouchere ved grænseoverskridende transaktioner, *eller* at stykke 1 i artikel 74b præciseres i forhold til formuleringen omkring ”fradragsret af momsen på den leverede distributionsydelse”, således at det klart fremgår, at der er tale om et momsbeløb, der rent faktisk opkræves af leverandøren af distributionsydelsen. Tilsvarende gælder i forhold til håndteringen af indløsningsydelser og formuleringen af artikel 74c.

For så vidt angår den ændrede formulering af direktivets artikel 169, stk. 1, litra d, er det FSRs opfattelse, at formuleringen i bedste fald er svært læseligt, og i værste fald ikke giver det ønskede resultat. Denne artikel bør derfor præciseres yderligere, hvilket også gælder artikel 74c, hvor den danske oversættelse – som i første linje anvender begrebet ”indløsningsydelser” og i tredje linje anvender begrebet ”distributionsydelser” – ikke stemmer overens med den engelske, som i begge tilfælde anvender begrebet ”redemption services”.

10. Generelle forventninger til andre landes holdninger

Forslaget blev præsenteret på et møde i Rådets Fiskalgruppe den 3. juli 2012 og var genstand for en indledende drøftelse i samme gruppe den 24. juli 2012. De lande, herunder UK, Belgien, Luxembourg og Holland, hvor transaktioner med vouchere i dag er udbredt, stillede under møderne en del spørgsmål af meget teknisk karakter.

Der er på den baggrund endnu ikke et solidt grundlag for vurderingen af andre landes holdninger, men generelt er det indtrykket, at de fleste overordnet er positive overfor forslaget.

11. Foreløbig dansk holdning

Regeringen er positiv overfor forslaget, som anses for nødvendigt for at sikre en ensartet momsbehandling af alle typer vouchere i alle medlemsstater i overensstemmelse med målet med det fælles momssystem.

12. Tidligere forelæggelse for Folketingets Europaudvalg

Sagen har ikke tidligere være forelagt Folketingets Europaudvalg.