

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10038 af 26/10/2021 (Gældende)

Skatte- og momsmæssig fradragsret ved salgsfremmeordning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0542642

Skatte- og momsmæssig fradragsret ved salgsfremmeordning

Spørger drev virksomhed med salg af X-abonnement og Y-abonnement, hovedsageligt til private forbrugere.

Spørger havde iværksat en salgsfremmeordning, hvorefter Spørger tilbød et forbrugsgode fx i form af en højtaler, såfremt kunden samtidig tegnede et abonnement i en uopsigelig periode på 6 måneder.

Skatterådet kunne bekræfte, at tilgiften skulle anses for en fradragsberettiget driftsomkostning efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, da der forelå en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten. Tilgiften skulle således ikke anses som en repræsentations- eller reklameudgift.

I relation til den momsmæssige behandling kunne Skatterådet bekræfte, at der ikke var grundlag for at udtagningsbeskatte Spørger af tilgiften efter momslovens § 5, stk. 1-3, ligesom Spørger havde fuld momsfradragsret for indkøbet af tilgiften, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Skatterådsmøde 26. oktober 2021 - SKM2021. 623. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement i en abonnementsperiode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til skattemæssigt fradrag som reklame for indkøbet af tilgiften, jf. ligningslovens § 8, stk. 1, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?
2. Såfremt Skatterådet besvarer spg. 1 afkræftende, kan Skatterådet så bekræfte, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende repræsentation, jf. ligningslovens § 8, stk. 4, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1., litra a?
3. Såfremt Skatterådet besvarer spg. 1 og 2 afkræftende, kan Skatterådet så bekræfte, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende ordinære driftsomkostninger, afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten jf. statsskattelovens § 6, stk. 1., litra a?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til skattemæssigt fradrag som reklame for indkøbet af tilgiften, jf. ligningslovens § 8, stk. 1, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?
5. Såfremt Skatterådet besvarer spg. 4 afkræftende, kan Skatterådet så bekræfte, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende repræsentation, jf. ligningslovens § 8, stk. 4, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1., litra a?
6. Såfremt Skatterådet besvarer spg. 4 og 5 afkræftende, kan Skatterådet så bekræfte, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende ordinære driftsomkostninger, afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1., litra a?
7. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skal beregne udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 1-3, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement i en abonnementsperiode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift?
8. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skal beregne udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 1-3, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. får leveret ét specifikt produkt i tilgift?

9. Kan Skatterådet bekræfte, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement i en abonnementsperiode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til momsmæssigt fradrag for indkøbet af tilgiften, jf. momslovens § 37, stk. 1?
10. Kan Skatterådet bekræfte, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til momsmæssigt fradrag for indkøbet af tilgiften, jf. momslovens § 37, stk. 1?
11. Kan Skatterådet bekræfte, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement og Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. fra Spørger og mod betaling får leveret ét specifikt i tilgift, har adgang til skattemæssigt fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?
12. Kan Skatterådet bekræfte, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement og Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. fra Spørger og mod betaling får leveret ét specifikt i tilgift, har adgang til momsmæssigt fradrag efter momslovens § 37, stk. 1?

Svar:

1. Nej
2. Nej
3. Ja
4. Nej
5. Nej
6. Ja
7. Ja
8. Ja
9. Ja
10. Ja
11. Ja
12. Ja

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers nuværende forretningsområde omfatter salg af X-abonnement og Y-abonnement hovedsageligt til private forbrugere.

Markedet og branchen for X- og Y-abonnementer er bl.a. kendetegnet med stor konkurrence, prisenfølsomhed og en relativ stor gennemsnitsigtighed.

Kundemarkedet bliver nødvendigvis ikke større, men kampen om kunderne intensiveres, hvis der skal flyttes på markedsandele mellem konkurrenterne på markedet. Spørger vækster i øjeblikket en hel del, hvilket bl.a. skyldes brugen af mersalgssordninger / kundegaver ved indgåelse af abonnementer og ved fastholdelse af kunder, typisk udover en abonnementsperiode på minimum 6 mdr. I anmodningen her anvendes begrebet "tilgift" om virksomhedens salgsfremmeordninger.

Salgsfremmeordninger/tilgift er ikke et nyt fænomen indenfor branchen, eller i sammenlignelige brancher. Særligt den momsmæssige håndtering af salgsfremmeordninger har i de senere år været genstand for

debat, ligesom Skattestyrelsen har haft udsendt et styresignal på området, efterfulgt af en præcisering af reglernes fortolkning m.v.

Både før og efter styresignalet offentliggørelse i SKM2019. 175. SKTST og præciseringen i SKM2019. 197. SKTST, har der været offentliggjort en række bindende svar, som har medvirket til fortolkningen af den gældende praksis på området. Forud for disse styresignaler foreligger SKATs meddelelser, refereret i SKM2010. 636. SKAT og SKM2010. 637. SKAT. Det er dog vanskeligt at tolke rækkevidden af styresignalerne, af præciseringen og den foreliggende praksis. Endvidere har den foreliggende praksis hovedsageligt været foranlediget af de momsmæssige udfordringer.

Efter Spørgers opfattelse giver det offentliggjorte styresignal, som efterfølgende er indarbejdet i den juridiske vejledning, afsnit D. A. 4.3.2 og D. A. 4.3.7 m.fl., og de offentliggjorte bindende svar kun i begrænset mulighed for at fortolke på andre situationer end de helt klassiske situationer med "mængderabat", som fx "køb 3 - betal for 2" eller "køb 9 og få den 10'ende gratis".

Spørgers forretningsmodel - X-abonnementer og Y-abonnementer

I forbindelse med indgåelse af online aftale med en ny forbruger om levering af X-abonnement for en periode på minimum 6 mdr. får kunden mulighed for at vælge ét specifikt produkt i "tilgift" til aftalen.

Det samme gælder for nye abonnementer af Y-abonnement, der binder deres aftale for en periode på mindst 6 mdr. Disse tilgiftsprodukter forventes at have en indkøbsværdi hos Spørger på ca. 550 til 1.000 kr. ex moms.

Følgende produkter overvejes på nuværende tidspunkt at kunne indgå i tilgift-ordningen, og som forbrugeren/aftaleparten kan vælge imellem:

- En højtaler, værdi ex moms ca. 1.000 kr.
- En højtaler, værdi ex moms ca. 990 kr.
- Et TV-tilbehør, værdi ex moms ca. 550 kr.
- Et par øretelefoner, værdi ex moms ca. 830 kr.

Aftalerne/kontrakterne om levering af X-abonnement og Y-abonnement er baseret på, at forbrugeren forpligtes til at aftage X og Y i en periode på minimum 6. mdr. Kunderne har dog mulighed for at bryde aftalen i perioden.

Produktet der gives i tilgift til aftalen om levering af X-abonnement og Y-abonnement er en del af aftalen der indgås med forbrugeren om X og Y. Produktet skal derfor tilbageleveres i rengjort stand og i original emballage, hvis aftalen fortrydes i fortrydelsesperioden.

Spørger har således kun ét formål med disse produkter, der gives i tilgift til abonnementet om levering af X-abonnement og Y-abonnement. Det er at indgå salgsaftaler med nye kunder om varig levering af X-abonnement og Y-abonnement for en længere periode.

Valget af fremgangsmåden med produkter i tilgift til abonnementet er hentet fra ledelsens erfaring fra branchen, hvor fremgangsmåden er velkendt og hvor fremgangsmåden viser tydelig indvirkning på antallet af nye abonnenter. Indkøbet af udstyret og tilgiften til abonnementet er således alene båret af hensynet til at opnå et større og varigt momspligtigt salg.

Set med selskabets briller er denne salgsfremmeordning meget effektiv, og hvis eneste formål er at kapre nye abonnementskunder.

Der er således entydig sammenhæng mellem en ny abonnent af X-abonnement/Y-abonnement og det konkrete produkt, der vil blive givet i tilgift. Denne direkte produktionsomkostning til etablering af salget

er derfor efter Spørgers opfattelse at betragte som en almindelig transaktionsomkostning, og dermed i udgangspunktet fuld fradragsberettiget, både i moms- og skattemæssig henseende.

Spørger har fremlagt et eksempel på markedsføring af produktet, og følgende fremgår heraf:

"Tilbuddet gælder i perioden xx.xx.xxxx til xx.xx.xxxx eller så længe lager haves. Abonnementsaftalen og tilgiften udgør et samlet køb, og kan ikke ombyttes til kontanter. Bindingsperioden er 6 mdr. fra elaftalens indgåelse. Hvis du fortryder købet, kan aftalen annulleres indenfor 14 dage. Tilgiften skal således returneres."

Generelt - Kvalifikation af omkostninger - afgrænsning

Typisk er det nødvendigt at afklare og kvalificere den konkrete omkostning, for at kunne besvare spørgsmålet om fradragsret, enten med ret til fuld, delvis eller ingen fradragsret.

Selve kvalifikationen af den pågældende omkostning bør i udgangspunktet være ens, uanset den moms- eller skattemæssige behandling. Dette princip er således gældende i praksis.

Retten til fuld, delvis eller ingen fradragsret adskiller sig dog markant på det moms- og skattemæssige område, alt afhængig af kvalifikationen af omkostningen. Nedenfor redegøres helt kort for kendetegnet af de enkelte omkostningstyper. Derfor bliver afgrænsningen mellem de enkelte begreber "reklameomkostninger", "repræsentationsomkostninger" og "gaver/personaleomkostninger", samt andre "transaktionsomkostninger" vigtigt at skelne til.

I relation til anmodningen om bindende svar her, er det derfor afgørende af afgrænse egentlige direkte salgs- og transaktionsomkostninger i forhold de klassiske begreber ovenfor om reklame, repræsentation og personaleomkostninger.

Reklameomkostninger

Reklameomkostninger er kendetegnet ved, at de normalt afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, og at de har til formål at opretholde virksomhedens almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.

Reklameomkostninger kan fx være en avisannonce, radio- og tv-spots, trafikreklamer eller reklame og sponсорbidrag til sportsklubber, kulturelle formål og lignende.

Reklameartikler er varer, som tydeligt er forsynet med virksomhedens navn og/eller logo, således at varerne ikke længere kan anses som almindelige handelsvarer.

Varens værdi skal endvidere være mindre end 100 kr. ekskl. moms, hvis virksomheden ønsker at udlevere reklameartikler uden momsmæssige konsekvenser. Der findes ikke tilsvarende beløbsregler indenfor skatteretten.

Som eksempler på reklameartikler kan typisk nævnes øloplukkere, kuglepenne, magneter og kalendere, der er forsynet med virksomhedens navn eller logo.

Præmier og gevinster kan give anledning til afgrænsningsproblemer.

Repræsentationsomkostninger

Repræsentationsomkostninger er omkostninger, der normalt er kendetegnet ved, at virksomheden afholder dem for at få afsluttet forretninger eller for at knytte/bevare forretningsforbindelser.

Repræsentationsomkostninger er endvidere karakteriseret ved at være en form for opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser.

Omkostningerne afholdes således sædvanligvis over for en begrænset personkreds, som ofte vil være nuværende kunder eller leverandører. Repræsentationsomkostninger afholdes således normalt ikke for at få nye kunder/leverandører, men derimod for at bevare et godt forhold til de eksisterende kunder/leverandører.

Repræsentation kan fx være at give forretningsforbindelser vin, chokolade eller blomster til jubilæer, fødselsdage, julehilsner eller lignende.

Repræsentationsomkostninger kan også være at invitere forretningsforbindelser ud på restaurant eller betale for deres overnatning.

Gaver / personaleomkostninger

Gaveomkostninger er omkostninger, der normalt er kendetegnet ved at være et udslag af gavmildhed, og hvor der ikke foreligger en modydelse. Typisk vil gaver også defineres som en hel eller delvis vederlagsfri formuefordel mellem giver og modtager.

Gaver kan fremkomme i mange former, og i denne kontekst kan der typisk være tale om gaver til kunder og medarbejdere, men ses også i relation til forretningsforbindelser, hvilket oftest kvalificeres som repræsentationsomkostninger, jf. ovenfor.

Salgs- og transaktionsomkostninger

Når virksomheders sælgere bruger arbejdstid og kræfter på at indgå konkrete aftaler og kontrakter med kunder, giver disse omkostninger normalt ikke anledning til fradragsmæssige udfordringer.

Disse omkostninger kvalificeres ofte som indirekte produktionsomkostninger eller generelle salgsomkostninger. Disse omkostninger kan spænde meget vidt, lige fra sælgerens firmabil, til sælgerens overnatning på hotel, deltagelse på messer og uddeling af vareprøver/varedemonstration. Sådanne omkostninger giver sjældent anledning til afgrænsningsproblemer.

For handelsvirksomheder giver det sjældent adgang til problemstillinger, da salget af én specifik vare kan knyttes til indkøbet af den selvsamme vare.

Spørgsmålet om udtagning og betaling af udtagingsmoms kan dog komme i betragtning i forhold til den momsmæssige behandling, hvis indkøbte varer bruges til andre formål end direkte videresalg.

Spørgers opfattelse og begrundelse

På baggrund af gældende regler og praksis for området for salgsfremmende omkostninger, kan det i praksis være vanskeligt at afklare, hvordan de enkelte salgsparametre påvirker den moms- og skattemæssige kvalifikation og behandling ude i virksomhederne.

De anførte spørgsmål relaterer sig således til aktuelle og kommende salgsfremmeordninger, og hvor Spørger ønsker svar på, hvordan de kan efterleve gældende regler i bogholderiet, herunder i momsregnskabet.

Ad spørgsmål 1-10

Det er Spørgers helt overordnede opfattelse, at direkte omkostninger til indkøb af produkter givet i tilgift til kunder, der tegner abonnement af X-abonnement og Y-abonnement på en periode på mindst 6 mdr. må anses som værende almindelige salgs- og transaktionsomkostninger knyttet til hver enkelt salg. Der er

således ikke tale om klassiske reklameomkostninger rettet mod en bred kreds af potentielle kunder. Der er ligeledes ikke tale om klassiske repræsentationsomkostninger rettet mod at vedligeholde kunderelationer. Endvidere er der ikke tale om klassiske gavesituationer, hvor en gave er givet i gavmildhed.

Det er indkalkuleret i virksomhedens forretningsmodel og tilknyttede salgsomkostninger, at etablering af et nyt kundeforhold medfører denne ekstra omkostning up-front.

Skatterådet bedes være opmærksom på, at Spørger anvender begrebet "tilgift" i denne kontekst. Dette er ikke ensbetydende med, at vi betragter forretningsmodellen som værende en model, "hvor goderne foræres væk" eller i øvrigt kvalificeres som en "gave".

Omkostningerne indregnes direkte i Spørgers salgskalkuler og dækningsgrad, i lighed med andre salgs- og administrationsomkostninger knyttet til salgene. Derfor bør der nødvendigvis foretages en samlet konkret bedømmelse af ordningerne, hvor alle relevante forhold indgår i bedømmelsen.

Ejendomsretten til tilgiften (produktet) bevares hos Spørger de første 6 måneder. Såfremt forbrugeren/kunden bryder aftalen indenfor de første 6 måneder, skal produktet tilbageleveres til Spørger i originalemballagen og i rengjort stand. Nuværende erfaringer og erfaringer fra branchen bekræfter, at langt hovedparten af kunderne fortsætter som kunder efter udløbet af 6 måneders perioden. Derfor skaber tilgifts-ordningen efter selskabets opfattelse en betydelig merværdi for selskabet, da de fleste nye abonnementer igennem denne ordning forbliver kunder over en længere periode.

Ved tilgift forstås normalt "noget ekstra". Det klassiske eksempel er en forretning, der tilbyder sine kunder at tage 3 varer mod kun at betale for 2. Særligt i momsmæssig henseende kan dette give anledning til afgrænsningsproblemstillinger, alt afhængig af de faktiske forhold.

Særligt optikerbranchen har tidligere stået for skud. Her har dilemmaet bl.a. bestået i at afdække diskussionen om hoved- og biydelser, da selve synsprøveområdet falder under momsfritagelsen for sundhedssektoren i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Som følge heraf har det givet afledning til afgrænsningsproblemer i forhold til momsfradragsretten. Særligt, når omsætningen vedrørende synsprøver årligt andrager 0 kr., og det momsplichtige salg af briller m.v. har udgjort den samlede omsætning. Hos Spørger foreligger der ingen momsfrie aktiviteter, og analogt set giver det derfor ingen selvstændig mening tænke i disse baner.

Køberens / forbrugers opfattelse af forholdene ses efter skattemyndighedernes praksis at blive tillagt betydning ved vurderingen, ligesom sælgers begrebsanvendelse i annoncer m.v. kan blive tillagt betydning. Får køberen fx et indtryk af, at tilgiften er "gratis", eller får køberen indtryk af, at der er tale om et godt tilbud!

Hvis en bilforhandler reklamerer for køb af en bil med teksten "Køb en X-bil og få en mountainbike med i købet", kan teksten indikere, at cyklen er en del af handlen, og at købsprisen dækker betaling for både bilen og cyklen. Cyklen er således reelt en rabatydelse.

Hvis en elektronikforretning derimod reklamerer for et bestemt TV med teksten "Køb dette tv og få en gratis tablet", kan formuleringen meget vel opfattes derhen, at tilgiften betragtes som en gave, og at sælger derfor skal betale udtagingsmoms alternativt mister sin fradragsret for købsmomsen af tabletten.

Set fra en gennemsnitlig forbruger vil forbrugeren i begge situationer opleve en rabat eller merværdi af deres indkøb. Det er ikke ensbetydende med, at en forbruger kan skelne mellem de sælgende virksomheders forskellige afledte momsmæssige konsekvenser ved de to forskellige salgssituationer, samt eventuelle skattemæssige forskelle og konsekvenser. Det giver derfor efter Spørgers opfattelse ingen selvstændig mening at tillægge de forskellige ordninger indenfor forskellige brancher forskellig vurdering. Formålet og hensigten med salgsfremmeordningerne bør i stedet tillægges den primære hovedvægt.

Efter Spørgers opfattelse er debatten og den foreliggende praksis blevet fordrejet utilsigtet. Mersalgssordninger bør alene afgrænses overfor reel repræsentation og gavesituationer, da man ellers risikerer at skabe ulighed for loven, og kan favorisere handelsvirksomheder eller virksomheder med et stort udvalg af varer, som derved alene kan skabe interessante salgsfremmeordninger for potentielle kunder, i modsætning til virksomheder med et smalt vareudvalg.

Selvom der ikke foreligger en direkte forbindelse mellem tilgiften af de specifikke produkter og leveringen af X-abonnement hos Spørger, er disse produkter dog beslægtet til virksomhedens øvrige aktiviteter indenfor levering af Y-abonnement m.v. Derfor er spørgsmålene opdelt i forhold til tilgift givet i relation til levering af X-abonnement, og tilgift givet i relation til Y-abonnement.

Skatterådet ses at anlægge en administrativ praksis, hvor udlevering af gratis varer/tilgift af samme vare/art ikke udløser udtagningsmoms, hvorimod andre varearter udenfor eget sortiment tillægges en anden og mere restriktiv fortolkning. Konsekvensen herved er til at få øje på, da virksomheder med stort sortiment i højere omfang opnår momsfradragsret og potentielt skattefradrag for salgsfremmeordninger, end mindre virksomheder med begrænset sortiment, som derved indirekte straffes.

Det fremgår således af momsmæssig praksis, at når en transaktion består af flere handlinger og ting, skal der tages hensyn til samtlige konkrete omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger en eller flere leverancer.

Videre fremgår det, at der ved vurderingen af, om der foreligger én eller flere ydelser, skal tages hensyn til, at en levering af varer/tjenesteydelser, der i økonomisk henseende er en enkelt leverance, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at Spørgers forretningsmodel skal ses i et større og samlet billede, bl.a. i lighed med Landsskatterettens afgørelse, som refereret i SKM2018. 411. LSR. Her var der tale om en internetavis, som drev selvstændig økonomisk virksomhed rettet mod erhvervsdrivende med det indtægtsskabende formål at afsætte internet-reklamer. Målgruppen var blot en anden, nemlig de private "gratis-abonnenter", for hvem annoncerne faktisk var rettet i mod.

I sagen her var der ingen tvivl om, at den økonomiske virksomhed bestod i afsætning af reklamer med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter, hvoraf der skulle betales moms efter momslovens § 4, stk. 1. Efter momslovens § 37, stk. 1 kan registrerede virksomheder fradrage indgående moms af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer. Landsskatteretten fandt heller ikke grundlag for at begrænse momsfradragsretten efter momslovens § 38, som følge af den gratis levering af internetavisen. Landsskatteretten udtaler videre, at avisen drives med kommercielle formål og vilkår, og at det må formodes, at udgifterne til internetavisen knytter sig direkte og umiddelbart til de momspligtige leverancer af annonce- og reklameindtægter.

Når en automobilforhandler kan give 4 ekstra bildæk i tilgift til salget af en bil uden skatte- og momsmæssige konsekvenser eller et første serviceeftersyn uden beregning, har det principielt intet med salget af selve genstanden at gøre, dvs. salget af selve bilen. Den kan allerede køre med de fire påmonterede hjul og uden et fremtidigt serviceeftersyn.

Henset til Spørgers aktiviteter vil der efter Spørgers opfattelse være en logisk og naturlig sammenhæng mellem fx at give en tablet i tilgift til kunden til deres X-abonnement/Y-abonnement, da Spørger også driver virksomhed med Y-abonnement m.v. Det vil således ligge i naturlig forlængelse af Spørgers driftsaktiviteter at kunne tilbyde elektronik, der kan anvendes til deres Y-abonnement m.v.

Spørger henviser til, at Skattestyrelsen anfører eksemplet med at købe 6 stole, hvor der kun betales for de 5 stole, skal afgøres ud fra en konkret vurdering af aftalegrundlaget mellem parterne i hver enkelt sag, hvor det afgørende er, om der er ydet et vederlag for den 6. stol set fra købers synsvinkel.

Tankegangen bag denne refleksion fra Skattestyrelsens side bliver meget hurtigt en teoretisk diskussion. Kunden har sat sig for at ville købe 6 stole, uanset om der kun betales for de 5 stole, eller der skal betales for 6 stole - men med en kontantrabat, svarende til prisen for 5 stole. Formålet fra butikkens side = mersalg af produkter. Formålet fra kundes side = dække et behov for indkøb af nye stole, og gerne med rabat, punktum. Hvorvidt prisskiltet i butikken frembyder den ene fremgangsmåde eller den anden, bør aldrig få indflydelse på den momsmæssige behandling hos sælger i nærværende eksempel. Kunden har heller ingen jordisk chance for at kunne adskille disse to rabatordninger fra hinanden.

Når Spørger sælger abonnementer til en relativt lavt månedlig pris, handler det om at skabe loyalitet mellem kunder og Spørger, således kundeforholdet består længst muligt. De langvarige loyale kunder skaber den bedste bundlinje for Spørger.

Momslovens § 5, stk. 1-3 er relativt bredt formuleret, og kan principielt omfatte enhver transaktion, der er forbundet med en form for vederlagsfri overdragelse. Rækkevidden af bestemmelsen skal derfor afgrænses i forhold til de konkrete aktiviteter hos Spørger. Når kunden binder sig for en aftale om levering af specifikke ydelser mod et månedligt vederlag for en periode på mindst 6 måneder, så kan den specifikke tilgift ikke uden videre antages at være overdraget vederlagsfrit, men indgår som et delelement af en pris- og rabataftale.

Den gennemsnitlige forbruger vil rent faktisk opleve en aftale om levering af X-abonnement/Y-abonnement mod vederlag for en periode på mindst 6 måneder. Levering af X-abonnement/Y-abonnement indløses samtidigt med genstanden der gives i tilgift, og må således i denne kontekst skulle anses som én transaktion.

Når en burgerbar opsætter en legeplads på matriklen til brug for underholdning af kundernes børn, sker der også en vederlagsfri benyttelse af denne, uden der afskæres restauranten momsfradragsret for opførelse og vedligeholdelse af sådanne anlæg.

I henhold til EU-domstolens praksis anses virksomhedens levering af gratis varer og ydelser som led i salgsfremmeordninger for at være gennemført til virksomhedens eget brug, når formålet med salgsfremmeordningen er at forøge virksomhedens momspligtige omsætning med varer og ydelser, jf. præmisserne 19-21 i EU-domstolens dom i sagen C-48/97, Kuwait Petroleum. Der kan således ikke være tale om udtagning til "virksomhedens uvedkommende formål".

Højesteret afsagde tilbage i 2006 dom i sagen, som refereret i SKM2006. 398. HR om et bryggeris sponsoraftaler med en større dansk fodboldklub, at delelementerne af kontrakten skulle håndteres og værdiansættes adskilt, og særligt i forhold til fradragsbegrænsningsreglerne i momslovens § 42, stk. 1, nr. 1-5. Det er ikke Spørgers opfattelse, at disse salgsfremmeordninger på nogen måde kan ligestilles med sådanne sponsorlignende forhold og uddeling af fodboldbilletter.

Som konsekvens heraf må Spørger være berettiget til at fradrage momsen af dens beskrevne tilgiftsordninger, når disse sker som direkte led i deres salgs- og vækstbestræbelser, jf. momslovens § 37, stk. 1. Der skal således ikke betales udtagningsmoms efter momslovens § 5, stk. 1-3.

Spørger mener på denne baggrund, at der efter samme principper og begrundelse bør anerkendes fuldt skattemæssigt fradrag som løbende driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Subsidiært fradrag efter ligningslovens § 8, stk. 1 som værende reklameomkostninger med fuldt fradrag.

Ad. Spørgsmål 11 og 12

Vedrørende spørgsmål 11 og 12 er det alment kendt blandt mange virksomheder og udvalgte brancher, at de omtalte goder givet i tilgift til et abonnement, sker mod en konkret og favorabel betaling fra kundens side.

Formålet er, på den ene side at reducere Spørgers omkostninger til en salgsfremmeordning, og på den anden side at kunne tilbyde nogle mere attraktive goder som lokkemiddel for tegning af nye abonnementer. Der har konkret været tale om en kundebetaling på mellem 149 kr. og 249 kr. for de oplyste varer ovenfor og med de forventede indkøbspriser, ligeledes oplyst ovenfor.

Uanset prisintervallet ovenfor vil kundebetalingen i ingen tilfælde dække Spørgers anskaffelsespris, hvilket ligger til grund for spørgsmålene 11 og 12.

I lighed med argumentationen ovenfor, vil også denne forretningsmodel have det klare formål at skabe mersalg af Spørgers abonnementer ved at gøre disse mere eftertragtede, og virkningen af en sådan ordning er også meget effektivt som salgspareparameter.

Modellen giver i skatte- og momsmæssig henseende yderligere kvalifikationsproblemer, da der ved denne velkendte salgsmetode rent faktisk sker et salg af produktet, og til en forud kalkuleret pris, der ligger væsentligt under Spørgers indkøbspris.

Derfor kan der vanskeligt argumenteres for kvalifikationen som værende en gave, reklame eller repræsentation efter reglerne i ligningsloven og statsskatteloven. Ligeledes kan der vanskeligt argumenteres for kvalifikationen som udtagning, gave eller salg til under indkøbspris til nærtstående efter momslovens regler.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement i en abonnementsperiode på mindst 6 mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til skattemæssigt fradrag som reklame for indkøbet af tilgiften, jf. ligningslovens § 8, stk. 1, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Det er oplyst, at Spørger driver virksomhed ved salg af X-abonnement og Y-abonnement - primært til private forbrugere.

Spørger påtænker som en salgsfremmeordning at tilbyde ikke-nyværende kunder et produkt i tilgift til aftalen om levering af X. Kunden vælger selv produktet i forbindelse med indgåelsen af aftalen om X-abonnement. For nyværende kan kunden vælge mellem produkter til en værdi på 550 - 1.000 kr.

En aftale om X-abonnement har som minimum en bindingsperiode på 6 måneder.

Det er oplyst, at produktet som gives i tilgift til en aftale om X-abonnement, af Spørger anses for en fradragsberettiget reklameudgift, alternativt skal anses som en fradragsberettiget almindelig driftsudgift, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Udgifter afholdt i årets løb for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten er fradragsberettigede i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der skal foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten. Det kræver dels, at udgiftsafholdelsen

ligger inden for de naturlige rammer af virksomheden, dels at udgiften ikke kan karakteriseres som en privatudgift, som er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Udgifter til reklame, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår, kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 8, stk. 1.

Erhvervsvirksomheders reklameudgifter er omfattet af det almindelige driftsomkostningsbegreb, men baggrunden for indførelsen af særreglen i ligningslovens § 8, stk. 1, er, at der efter den på det tidspunkt anlagte fortolkning af driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 i princippet ikke blev givet fradrag for udgifter, der vedrørte indtægtserhvervelsen i en fremtidig årrække. Sådanne udgifter kan med ligningslovens § 8, stk. 1, fratrækkes i det omfang de falder ind under bestemmelsen.

Bestemmelsen blev vedtaget ved lov nr. 325 af 14 december 1959 med det formål at sikre fradragsret for reklameudgifter, uanset om disse måtte antages at række videre end indkomståret. Af lovforslag nr. L9 af den 21. oktober 1959 fremgår følgende:

" [...] For at fremme bestræbelserne for at forøge eksporten, foreslås det at åbne mulighed for fradrag af erhvervsdrivendes udgifter til rejser m. v. med det formål at opnå salg af virksomhedens varer og tjenesteydelser i det løbende og de efterfølgende regnskabsår, uanset om der er tale om udgifter i forbindelse med nye eller allerede bestående markeder. Bestemmelsen i stk. 1 tager sigte herpå. [...]"

Ligningslovens § 8, stk. 1, udvider således fradragsretten i sig selv, hvorfor det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ved vurderingen af, om en udgift er omfattet af ligningslovens § 8, stk. 1, skal anlægges en indskrænkende fortolkning. Se SKM2021. 111. SR.

Ligningslovens § 8, stk. 1, er herudover omtalt ved vedtagelsen af ligningslovens § 8, stk. 4. Herudover er ligningslovens § 8, stk. 1, omtalt i cirkulære nr. 72 af den 17. april 1996 i pkt. 14.2. Heraf fremgår det, at fradraget for reklameudgifter forudsætter, at udgifterne er afholdt over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgifter tager således sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtig bemærket. Se i øvrigt SKM2003. 114. LSR.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udgifter der ligger *forud* for et køb kan fradrages som en reklameudgift, jf. ligningslovens § 8, stk. 1.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udgiften vedrører en biydelse der købes samtidig med køb af hovedydelsen (abonnementet). Skattestyrelsen finder derfor, ud fra ordlyden af ligningslovens § 8, stk. 1, at når en udgift vedrører *selve* købet og dermed ligger *samtidig* med købet, kan udgiften ikke anses som en reklameudgift.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt spg. 1 besvares afkræftende, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende repræsentation, jf. ligningslovens § 8, stk. 4, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Indledende henvises der til besvarelsen af spørgsmål 1, herunder gengivelsen af de faktiske oplysninger.

I ligningslovens § 8, stk. 4 er fradraget for repræsentationsudgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a begrænset til 25 %. Formålet med den begrænsede fradragsret var at undgå, at de udgifter som grænser tæt op til private forbrugsudgifter, kom til at ligge på et højere niveau, end hvad der var rimeligt eller nødvendigt. Bestemmelsen blev vedtaget ved lov nr. 534 af den 13. december 1985.

Af lovforslag nr. 51 af den 30. oktober 1985 fremgår det, at repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. De udgifter der anses for repræsentationsudgifter, er oftest udgifter til bl.a. måltider, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier og afholdelse af jubilæer mv.

Repræsentationsudgifter er typisk udgifter, som afholdes for at få afsluttet forretninger eller for at tilknytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er knyttet til virksomheden som medarbejdere.

Se Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. C. 2.2.2.5.4.

Som beskrevet under spørgsmål 1 er det Skattestyrelsens opfattelse, at udgiften vedrører en biydelse som købes samtidig med køb af hovedydelsen (abonnementet). Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at udgiften vedrører *selve* købet, og derved ikke kan anses for at tilknytte eller bevare forretningsforbindelser forud for købet. Biydelsen medvirker derimod til at gennemføre købet.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at såfremt spg. 1 og 2 besvares afkræftende, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende ordinære driftsomkostninger afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Indledende henvises der til besvarelsen af spørgsmål 1, herunder gengivelsen af de faktiske oplysninger.

Statsskattelovens § 6 indeholder, som beskrevet ovenfor, den grundlæggende hovedregel for, hvilke driftsomkostninger der kan trækkes fra ved beregningen af den skattepligtige nettoindkomst.

Som anført i spørgsmål 1 og 2 finder Skattestyrelsen, at den beskrevne udgift til et produkt, som gives i tilgift til en abonnementsaftale, hverken kan anses som fradragsberettiget efter ligningslovens § 8, stk. 1, som en reklameudgift eller efter ligningslovens § 8, stk. 4, som en repræsentationsudgift.

Der er Skattestyrelsens opfattelse, at der for den beskrevne udgift, foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af indkomsten. Ved vurderingen har Skattestyrelsen lagt vægt på, at udgiften afholdes for at erhverve kunder til Spørgers abonnementsordning.

Skattestyrelsens finder derfor, at det produkt som gives i tilgift, gives samtidig med indgåelsen af aftale om X som en salgsfremmende ordning, hvorefter Spørger forventeligt opnår et øget salg. Derfor finder Skattestyrelsen, at udgiften til produktet bør anses for en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

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

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om Y-abonnement i en periode på mindst 6 mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til skattemæssigt fradrag som reklame for indkøbet af tilgiften, jf. ligningslovens § 8, stk. 1, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Det er oplyst, at der ikke er forskel på vilkårene for henholdsvis aftale om X-abonnement og Y-abonnement. På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med samme begrundelse som spørgsmål 1.

For besvarelsen af spørgsmål 4 skal Skattestyrelsen herefter henvise til besvarelsen af spørgsmål 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at såfremt spg. 4 besvares afkræftende, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende repræsentation, jf. ligningslovens § 8, stk. 4, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1., litra a.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 2, jf. besvarelsen af spørgsmål 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Nej".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at såfremt spg. 4 og 5 besvares afkræftende, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning giver adgang til skattemæssigt fradrag som værende ordinære driftsomkostninger, afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1., litra a.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 3, jf. besvarelsen af spørgsmål 4.

Indstilling

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

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke skal beregne udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 1-3, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement i en abonnementsperiode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift.

Begrundelse

Spørger driver momspligtig virksomhed med salg af X og Y på abonnement.

Som led i Spørgers salg af X på abonnement tilbyder Spørger sine kunder i forbindelse med indgåelsen af nye aftaler en tilgift, såfremt kunderne binder sig i en periode på 6 måneder.

Tilgiften består i ét forbrugsgode til en værdi af mellem 550 kr. og 1000 kr. ekskl. moms.

Skattestyrelsen bemærker, at det af momslovens § 5, stk. 1, fremgår, at en overdragelse af varer skal udtagningsbeskattes, når overdragelsen sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser. Videre fremgår det af bestemmelsen, at det er en betingelse, at der er opnået fuld eller delvis momsfradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer.

Det lægges til grund for besvarelsen, at Spørger har opnået fuld momsfradragsret for indkøbet af de pågældende forbrugsgoder, jf. besvarelsen af spørgsmål 9.

Skattestyrelsen bemærker, at de pågældende forbrugsgoder må anses for varer i momslovens forstand. Afgørende for, hvorvidt Spørger skal udtagningsbeskattes i henhold til momslovens § 5, stk. 1, af overdragelsen af forbrugsgoderne, er, om overdragelsen må anses for vederlagsfri i bestemmelsens forstand.

Det skal på denne baggrund vurderes, hvorvidt købet af X på abonnement og tilgiften må anses for én enkelt økonomisk transaktion, eller om der er tale om to selvstændige transaktioner. Sidstnævnte vil være tilfældet, hvis der ikke kan påvises nogen særlig modydelse for tilgiften.

Det fremgår af EU-Domstolens praksis om begrebet modydelse, at levering af goder alene sker "mod vederlag" i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momssystemdirektivet, hvis der mellem leverandøren og køberen består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af det/de leverede gode(r), jf. eksempelvis præmis 26 i EU-Domstolens dom i sagen C-48/97, Kuwait Petroleum. Levering mod vederlag forudsætter således, at der kan påvises en direkte sammenhæng mellem leveringen af tilgiftsgodet og en andel af den pris, der er betalt for den primære ydelse i henhold til det bestående retsforhold.

Det er på baggrund af en konkret vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at når Spørgers kunder ved nytegning af abonnementer på X samtidig opnår retten til at få udleveret et forbrugsgode i form af en tilgift, så består der en direkte sammenhæng mellem abonnementet og tilgiften, hvorved tilgiften dækkes af en andel af vederlaget for abonnementet og dermed ikke er vederlagsfri i momslovens forstand.

Skattestyrelsen har herved bl.a. tillagt det vægt, at retten til at få udleveret forbrugsgodet opstår på samme tidspunkt, som kunderne indgår abonnementsaftalen med Spørger, ligesom transaktionen over for den gennemsnitlige forbruger fremstår som én samlet transaktion. Denne konklusion understøttes endvidere af Spørgers markedsføring af tilbuddet, hvoraf det fremgår, at abonnementsaftalen og tilgiften udgør ét samlet køb.

At tilgiften markedsføres som "gratis" for at fremme kundernes interesse for Spørgers produkt, ligesom prisen på abonnementsaftalen er den samme, såfremt man fravælger tilgiften, kan i den konkrete situation ikke medføre et andet resultat.

Skattestyrelsen bemærker endvidere, at Spørgers situation adskiller sig fra sagen C-48/97, Kuwait Petroleum, derved, at der i denne sag var en tidsmæssig adskillelse fra købet af brændstof og udleveringen af gaverne, hvilket generaladvokaten bl.a. tillagt vægt i sin udtalelse til domstolen.

Endelig bemærker Skattestyrelsen, at Spørgers situation heller ikke er sammenlignelig med SKM2020. 406. LSR, idet Landsskatteretten heri lagde til grund, at tilgiften og salget af kurset udgjorde selvstændige transaktioner, ligesom tilgiften blev udleveret gennem konkurrencer, hvorfor køberne ikke havde et retskrav på en tilgift ved købet af et kursus.

Henset til, at overdragelsen af tilgiften ikke kan anses for sket vederlagsfrit i momslovens forstand til kunderne, opfyldes betingelserne for udtagningsbeskatning efter momslovens § 5, stk. 2, heller ikke.

Endelig omfatter udtagningsbeskatning efter momslovens § 5, stk. 3, kun ydelser, hvorfor denne bestemmelse heller ikke finder anvendelse.

Indstilling

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

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke skal beregne udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 1-3, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. får leveret ét specifikt produkt i tilgift.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 7.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det i den konkrete situation ikke er afgørende for den momsmæssige vurdering af tilgiften, hvorvidt hovedtransaktionen er salg af X på abonnement eller salg af Y på abonnement.

Der ses derfor heller ikke at være grundlag for udtagningsbeskatning af Spørger, når tilgiften gives i forbindelse med salg af Y-abonnement.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "Ja".

Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement i en abonnementsperiode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til momsmæssigt fradrag for indkøbet af tilgiften, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Begrundelse

Af momslovens § 37, stk. 1, fremgår, at momspligtige virksomheder ved opgørelsen af momstilsvaret som indgående moms kan fradrage momsen af virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms.

Skattestyrelsen bemærker, at Spørgers levering af tilgift i forbindelse med salg af abonnementer på X sker til Spørgers eget brug i momslovens forstand, idet formålet med salgsfremmeordningen er at forøge den momspligtige omsætning i relation til salg af momspligtige abonnementer. Af denne grund er Spørger i medfør af momslovens § 37, stk. 1, berettiget til at fradrage den indgående moms, der er erlagt ved indkøb af tilgiften.

Dette understreges endvidere af EU-Domstolen i præmis 19 i sagen C-48/97, Kuwait Petroleum, hvor selskabet havde indkøbt en række goder, som blev overdraget vederlagsfrit i forbindelse med en salgsfremmeordning.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 9 besvares med "Ja".

Spørgsmål 10

Det ønskes bekræftet, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. fra Spørger får leveret ét specifikt produkt i tilgift, har adgang til momsmæssigt fradrag for indkøbet af tilgiften, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Begrundelse

Det henvises til besvarelsen af spørgsmål 9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 10 besvares med "Ja".

Spørgsmål 11

Det ønskes bekræftet, at Spørgers beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement og Y-abonnement i en periode på mindst 6 mdr. fra Spørger og mod betaling får leveret ét specifikt i tilgift, har adgang til skattemæssigt fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Indledende skal der henvises til besvarelsen af spørgsmål 3.

Det forhold, at kunden i højere grad direkte betaler for det produkt, som gives i tilgift til en aftale om levering af X-abonnement/Y-abonnement medfører efter Skattestyrelsens opfattelse, at udgiften til produktet, med henvisning til besvarelsen af spørgsmål 3, skal anses for en driftsudgift, som er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde Spørgers indkomst.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 11 besvares med "Ja".

Spørgsmål 12

Det ønskes bekræftet, at selskabets beskrevne salgsfremmeordning, hvor kunden/forbrugeren ved indgåelse af aftalen om levering af X-abonnement og Y-abonnement i en periode på mindst 6. mdr. fra Spørger og mod betaling får leveret ét specifikt i tilgift, har adgang til momsmæssigt fradrag efter momslovens § 37, stk. 1.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 9.

Afgørende for Spørgers momsfradragsret i relation til indkøbet af tilgiften er formålet med indkøbet.

Som fastslået i spørgsmål 9 er formålet med indkøbet af tilgiften at forøge den momspligtige omsætning i relation til salg af abonnementer.

Hvorvidt Spørger vælger at overdrage tilgiften sammen med indgåelsen af en abonnementsaftale uden at opkræve et særskilt vederlag herfor eller Spørger vælger at overdrage tilgiften mod opkrævning af et mindre vederlag ses efter en konkret vurdering ikke at fratage Spørger momsfradragsretten efter momslovens § 37, stk. 1.

Tilgiften ses således i begge tilfælde at være erhvervet til brug for Spørgers momspligtige virksomhed.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 12 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-6, og 11

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6

Stk. 1. Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. [...]

Ligningslovens § 8

Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.

[...]

Stk. 4. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25% af de afholdte udgifter.

Forarbejder

Lovforslag nr. L9 af den 21. oktober 1959

[...] § 2

Bestemmelsen i § 8 i lovbekendtgørelse nr. 338 af 9. december 1958 udgår. Som ny § 8 indsættes:

§ 8. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende

med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.

Stk. 2. Bestemmelserne i stk. 1 finder ikke anvendelse i de tilfælde, hvor den skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af en forenings formue efter reglerne i de årlige udskrivningslove, jfr. §§ 16, 17 og 18 i lov nr. 76 af 21. marts 1959. [...]

Til § 2.

Efter de gældende regler kan udgifter til rejseomkostninger m. v. kun fradrages ved indkomstopgørelsen, når der er tale om udgifter i forbindelse med salg til lande, hvor den pågældende virksomhed allerede har oparbejdet et marked. Derimod indrømmes der ikke fradrag i de tilfælde, hvor sådanne udgifter afholdes med henblik på oparbejdelse af nye eksportmarkeder. For at fremme bestræbelserne for at forøge eksporten, foreslås det at åbne mulighed for fradrag af erhvervsdrivendes udgifter til

rejser m. v. med det formål at opnå salg af virksomhedens varer og tjenesteydelser i det løbende og de efterfølgende regnskabsår, uanset om der er tale om udgifter i forbindelse med nye eller allerede bestående markeder. Bestemmelsen i stk. 1 tager sigte herpå.

Lovforslag nr. L 51 af den 30. oktober 1985

§ 1

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jfr. Lovbekendtgørelse nr. 405 af 2. september 1985, foretages følgende ændringer:

1. I § 8 indsættes som stk. 4:

»Stk. 4. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25 pct. af de afholdte udgifter.«

1. Lovens formål.

Lovforslaget går ud på at begrænse fradragsretten for udgifter til repræsentation. Begrænsningen sker ved, at der fra 1. januar 1987 kun gives fradrag for et beløb svarende til 25 pct. af udgifterne. [...]

Forslaget er et led i den samlede reform af det danske skattesystem. Selv om man med forslaget begrænser fradraget for omkostninger, der efter de gældende regler er fuldt fradrag for, fordi de anses for driftsomkostninger, er en beskæring af repræsentationsfradraget forsvarlig, når henses til de betydelige fordele, der generelt er forbundet med skattereformen.

Man kan heller ikke se bort fra, at fuld fradragsret for repræsentationsudgifter i visse tilfælde må antages at medvirke til, at udgifterne, der grænser tæt op til privatforbrugsudgifter, kommer til at ligge på et højere niveau, end det er rimeligt og nødvendigt.

Praksis

Den juridiske vejledning 2021-2 afsnit C. C. 2.2.1.2.

Regel: SL § 6, stk. 1, litra a

SL § 6 indeholder den grundlæggende hovedregel for, hvilke driftsomkostninger, der kan trækkes fra ved beregningen af den skattepligtige nettoindkomst.

De fradragsberettigede driftsomkostninger er "de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger". Se SL § 6, stk. 1, litra a.

Indholdet af driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet fastlagt og udviklet ved en række domme og afgørelser, der fortolker bestemmelsen.

Krav om driftsmæssig begrundelse

Driftsomkostningsbegrebet indebærer, at der skal være en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten. Der skal altså være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften.

Den juridiske vejledning 2021-2 afsnit C. C. 2.2.2.5.3.

LL § 8, stk. 1, - reklame

Udgifter til reklame, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår, kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se LL § 8, stk. 1.

Reklameudgifter skal afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Se SKM2003. 114. LSR, SKM2015. 361. SR og TfS 1993, 346 LSR.

Reklameudgifter har også til formål at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.

Der er fradrag for reklameudgifter, både når salget af varer mv. søges opnået i det indkomstår, hvor udgiften afholdes, og senere.

Den juridiske vejledning 2021-2 afsnit C. C. 2.2.2.5.4.

Regel

I LL § 8, stk. 4, er fradraget for udgifter til repræsentation begrænset til 25 pct. af de afholdte udgifter.

LL § 8, stk. 4, er ikke begrænset til udgifter nævnt i LL § 8, stk. 1, men gælder alle fradragsberettigede udgifter, som anses for repræsentation.

Det betyder, at det er nødvendigt først at foretage en vurdering af, om udgiften kan fratrækkes efter LL § 8, stk. 1, eller efter SL § 6, stk. 1, litra a, og derefter vurdere, om der er begrænset fradrag efter LL § 8, stk. 4.

Hvad er repræsentationsudgifter?

Repræsentationsudgifter er typisk udgifter, som afholdes for at få afsluttet forretninger eller for at tilknytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er knyttet til virksomheden som medarbejdere.

Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser.

Repræsentationsudgifter er oftest udgifter til:

Måltider

- Restaurationsbesøg
- Drikkevarer
- Gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier
- Afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser

- Underholdning og fornøjelser
- Deltagelse i fx rejser, udflugter og ferieophold.

Afgrænsningen af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter og personaleudgifter foretages efter de samme kriterier i både skatte- og momsmæssig henseende og i den forbindelse ses på sammenkomsten og anledningen hertil.

Begrænsningen af fradrag for repræsentationsudgifter gælder, uanset om udgifterne afholdes over for danske eller udenlandske forretningsforbindelser, og uanset om udgifterne afholdes i Danmark eller i udlandet.

Spørgsmål 7-10, og 12

Lovgrundlag

Af momslovens § 5, stk. 1-3, fremgår følgende:

"Med levering mod vederlag sidestilles udtagning, af varer fra virksomheden, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer. Det gælder, når udtagning sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser. Udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering.

Stk. 2. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser, når de tages i anvendelse til formål som nævnt i § 42, stk. 1 og 3, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer og ydelser.

Stk. 3. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af immaterielle goder, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. heraf, når udtagningen sker til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser."

Af momslovens § 37, stk. 1, fremgår følgende:

"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 mv. 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."

Praksis

C-48/97, Kuwait Petroleum

EF-domstolen slog fast, at varer, der blev betalt med vouchere som led i en salgsfremmende foranstaltning, er udtaget og overdraget vederlagsfrit efter 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 6, jf. ML § 5, stk. 1. Udtagningen er derfor sidestillet med levering mod vederlag, hvis der ikke er tale om varer af ringe værdi. Ved køb af brændstof til den fulde detailpris kunne kunderne få udleveret vouchere, som senere kunne indløses, hvorefter kunden havde ret til at vælge varer fra en liste. Domstolen fandt, at salget af brændstof og overdragelse af goder mod vouchere udgjorde to adskilte transaktioner. Indløsningen af vouchere kunne derfor ikke anses for rabat eller bonus i 6. momsdirektivs forstand. Udtagning.

SKM2020. 406. LSR

En virksomhed, der leverede kursusydelser til virksomheder og privatpersoner, udleverede til nogle af kursusedtagerne iPads, f.eks. til de deltagere, der først havde tilmeldt sig de enkelte kurser. SKAT havde forhøjet virksomhedens momstilsvær vedrørende de overdragne iPads, idet disse ansås som udtaget til vederlagsfri overdragelse, jf. momslovens § 5, stk. 1. Landsskatteretten bemærkede, at kunden betalte den samme pris, uanset om kunden tog imod en iPad eller ej. Da virksomheden endvidere ikke havde dokumenteret, at der var en direkte sammenhæng mellem de udleverede iPads og kundernes vederlag, stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse.