

Skattestyrelsen
Copenhagen Towers 1
Hannemanns Allé 25
2300 København S

Sendt til mail: HovedpostkasseJura@SKTST.dk

Vesterbrogade 32
1620 København V

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Dok.nr. D-2024-007573

22. februar 2024

Høringsvar til høring over udkast til styresignal – Ændring og fastlæggelse af praksis for den momsmæssige behandling af tankkortordninger

Skattestyrelsen har 25. januar 2024 sendt udkast til styresignal – Ændring og fastlæggelse af praksis for den momsmæssige behandling af tankkortordninger i høring.

Danske Advokater takker for muligheden for at afgive høringssvar. Forslaget har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg. Gennemgangen af styresignalet har givet anledning til følgende bemærkninger.

1. Indledende bemærkninger

Danske Advokater værdsætter, at Skattestyrelsen søger at præcisere retsstillingen vedrørende tankkort, og vi erkender vigtigheden af en klar retsstilling, især inden for brændstofhandel, hvor milliarder omsættes årligt. Dog finder vi det nødvendigt med yderligere uddybning af:

1. Hvad forstås rent faktisk ved "benzinselskabernes internationale kreditkortsystemer," som behandles i JV 2024-1 afsnit A.B.3.3.1.4?

(Når der er tvivl om, hvad der faktisk menes med "benzinselskabernes internationale kreditkortsystemer", er det vanskeligt præcist at finde ud af, hvilken praksis styresignalet ændrer på.)

2. Eksempler på kommissionsaftaler med køb og salg af brændstof, jf. nærmere nedenfor i afsnit 2.

2. Anmodning om præcisering af kommissionsforhold

Påfyldning af brændstof på en tankstation kan rent fysisk og forenklet sagt kun foregå på én måde. Brændstof fyldes på et køretøj via en slange, som henter brændstof fra et depot.

I det enkle eksempel betaler brugeren for opfyldningen via tankstationens betalingsterminal direkte til ejeren af det pågældende brændstof. Denne transaktion

vil utvivlsomt være en momspligtig leverance af en vare (brændstof), hvorfor ejeren skal opkræve moms af leverancen af brændstof.

Selvom påfyldning af brændstof kun kan foregå på én måde, kan de juridiske aftaler vedrørende overdragelse af brændstof være mangeartede. Som det fremgår af styresignalet, kan overdragelse eller køb af brændstof foregå via en kommissionsaftale.

Danske Advokater anmoder Skattestyrelsen om at give nogle eksempler på, hvornår en tankkortordning opfylder følgende betingelser vedrørende kommission:

1. Der sker overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst til tankkortudstederen (melleghandleren).
2. Leverancerne til og fra tankkortudstederen (melleghandleren) er ensartede.
3. Der foreligger en aftale mellem melleghandleren og kommittenten.

Hvis en tankkortordning opfylder ovenstående betingelser, skal kommissionæren opkræve moms for sine leverancer til kommittenten i medfør af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

Danske Advokater vil i det følgende angive sin forståelse af, hvordan kommissionsaftaler ved handel af brændstof kan foregå.

Aktørerne i en kommissionsaftale i en tankkortordning vil *efter Danske Advokaters opfattelse* bestå af følgende:

- Olieselskabet (producenten/ejeren af brændstof)
- Tankkortudstederen (uafhængig leverandør af tankkort)
- Bruger af brændstof (bruger af køretøj)

Der findes to former for kommission (JV 2024-1 D.A.4.2.1):

1. Ved en kommissionsaftale med henblik på køb er det køber, som er kommittent. Kommissionæren indgår købsaftalen med sælger (tredjemand) i eget navn, men for købers (kommittentens) regning.
2. Ved en kommissionsaftale med henblik på salg er det sælger, som er kommittent. Kommissionæren indgår salgsaftalen med køber (tredjemand) i eget navn, men for sælgers (kommittentens) regning.

Pkt. 1 kan betegnes som "købskommission" og pkt. 2 som "salgskommission".

Ved kommissionsalg i henhold til momslovens § 4, stk. 3, nr. 1 forekommer to varesalg, jf. bl.a. Skatterådets bindende svar SKM 2019.236 SR. Det betyder samtidig, at der forekommer to varekøb ved kommissionskøb.

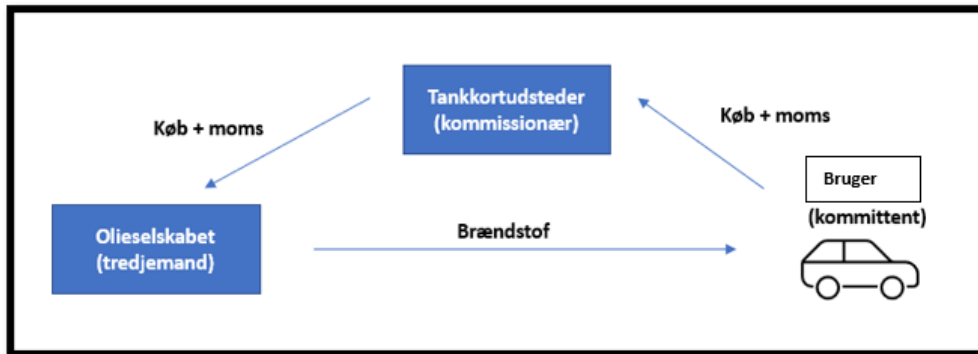
2.1 Købskommission

I forhold til en tankkortordning ved købskommission forstås således, at:

- En bruger skal købe brændstof til sit køretøj.
- Brugeren indgår en købskommissionsaftale med tankkortudstederen, hvorefter tankkortudstederen som kommissionær køber brændstof af olieselskabet i tankkortudstederens navn, men for brugerens regning. Kommissionsaftalen skal fremgå af vilkårene for udstedelsen af tankkortet,

og kommissionsaftalen indgås mellem brugeren (kommittenten) og tankkortudstederen (kommissionæren).

- Brugeren er kommittent, tankkortudstederen er kommissionær og olieselskabet er tredjemand – det kan illustreres således:



Hvis vi lægger til grund, at alle aktører er momsregistrerede virksomheder, er der i momsmæssig sammenhæng to momspligtige transaktioner ved købskommission, jf. princippet i SKM 2019.236 SR.

Den første momspligtige transaktion er, når tankkortudstederen (kommissionæren) køber brændstof af olieselskabet (tredjemand) på brugerens (kommittentens) regning. Dette køb er en selvstændig leverance, som er momspligtig.

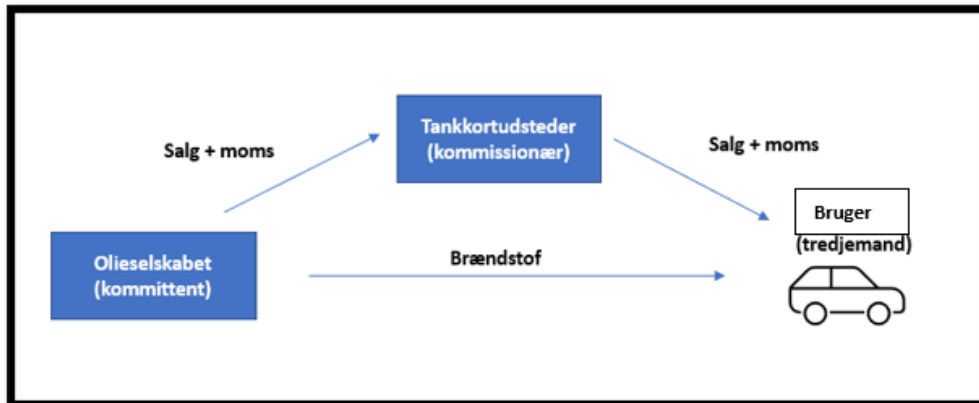
Tankkortudstederen (kommissionæren) indgår købsaftalen med olieselskabet (tredjemand), herunder i forhold til pris på brændstof. Olieselskabet udsteder en faktura med moms, som tankkortudstederen betaler.

Herefter udsteder tankkortudstederen en faktura til brugeren med moms for brugerens køb af brændstof. Prisen behøver ikke at svare til den pris, som tankkortudstederen har betalt olieselskabet, eftersom det økonomiske resultat – positivt såvel som negativt – tilfalder kommittenten, jf. JV 2024-1 D.A.4.2.1.

2.2 Salgskommission

I forhold til en tankkortordning ved salgskommission forstås således, at:

- Et olieselskab (kommittenten) vil sælge brændstof til brugeren (tredjemand) via tankkortudstederen (kommissionæren).
- Olieselskabet indgår en salgskommissionsaftale med tankkortudstederen, hvorefter tankkortudstederen som kommissionær skal sælge brændstoffet til brugeren.
- Olieselskabet er kommittent, tankkortudstederen er kommissionær og brugeren er tredjemand – det kan illustreres således:



Hvis vi lægger til grund, at alle aktører er momsregistrerede virksomheder, er der i momsmæssig sammenhæng også her to momspligtige transaktioner ved købskommission, jf. princippet i SKM 2019.236 SR.

Den første momspligtige transaktion er, når olieselskabet (kommittenten) sælger brændstof til tankkørtudstederen (kommissionæren) på brugerens (tredjemands) regning.

Tankkørtudstederen indgår selv købsaftalen med olieselskabet, herunder i forhold til pris på brændstof. Olieselskabet udsteder en faktura med moms, som tankkørtudstederen betaler.

Herefter udsteder tankkørtudstederen en faktura til brugeren med moms for brugerens køb af brændstof. Prisen behøver ikke at svare til den pris, som tankkørtudstederen har betalt olieselskabet, eftersom det økonomiske resultat – positivt såvel som negativt – tilfalder kommittenten, jf. JV 2024-1 D.A.4.2.1.

3. Afsluttende bemærkninger

Danske Advokater anmoder Skattestyrelsen om så vidt som muligt at præcisere, hvornår en tankkørtordning opfylder betingelserne for kommission, herunder ved at give eksempler som ovenstående. Klare retningslinjer på disse områder vil bidrage til en korrekt opkrævning af moms i overensstemmelse med gældende lovgivning.

Det vil især være gavnligt, hvis Skattestyrelsen kan præcisere eller give et eksempel på købskommission (afsnit 2.1) i en tankkørtordning.

Vi står altid gerne til rådighed for uddybende spørgsmål eller dialog.

Med venlig hilsen

Susanne Bager
Juridisk konsulent
Danske Advokater
sub@danskeadvokater.dk

Thomas Booker
Advokat
Medlem af bestyrelsen
Danmarks Skatteadvokater