

Udskriftsdato: 14. december 2025

SKR nr 10255 af 06/11/2009 (Historisk)

Fitnessabonnement - fordeling af vederlag på flere ydelser – styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
J.nr. 09-023954

Senere ændringer til forskriften

SKR nr 10177 af 25/10/2021

Skrivelse om Fitnessabonnement - fordeling af vederlag på flere ydelser – styresignal

1. Sammenfatning

Vederlag for fitnessabonnement er typisk betaling for flere ydelser eksempelvis momspligtig rådighed over maskiner og momsfri adgang til undervisning i legemsøvelser.

Fordelingen af vederlaget mellem momspligtige og momsfri ydelser, skal foretages efter den såkaldte markedsprismetode, jf. sag C-291/03, MyTravel plc.

Ved markedsprismetoden skal vederlaget fordeles på ydelserne efter forholdet mellem salgsprisen for de særskilte salg.

Markedsprismetoden kan kun fraviges, hvis det kan godtgøres, at en omkostningsbaseret metode giver et pålideligt billede af vederlagets faktiske sammensætning.

Sælger et fitnesscenter ikke ydelserne særskilt, kan der selvsagt alene anvendes en omkostningsbaseret metode til fordeling af det samlede vederlag.

Nærværende Styresignal præciserer herved TfS1998.275.SKM om "Moms på motionscentre".

Ved den omkostningsbaserede metode skal vederlaget fordeles på ydelserne efter forholdet mellem de faktiske omkostninger til hver bestanddel.

Endelig skal bemærkes om turkort, dvs. klippekort, at afgiftspligten indtræder ved leveringen, jf. momslovens § 23, stk. 1. Motionscentre skal derfor ikke længere opkræve moms ved salg af turkort men først ved klip af den momspligtige ydelse.

Nærværende Styresignal præciserer herved TfS1998.275.SKM om "Moms på motionscentre".

2. Baggrund og problemstilling

Når der tegnes et fitnessabonnement, som giver adgang til momspligtige såvel som momsfri ydelser, skal vederlaget for fitnessabonnementet fordeles mellem den momspligtige ydelse og den momsfri ydelse.

3. Det retlige grundlag

Det fremgår af momslovens § 27, stk. 1, at ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget.

4. SKATs opfattelse

4.1 Hovedydelse og/eller biydelse

Vederlag for fitnessabonnement er typisk betaling for flere ydelser eksempelvis momspligtig rådighed over maskiner og momsfri adgang til undervisning i legemsøvelser.

Se TfS1996.127MNA, TfS1998.275.SKM om "Moms på motionscentre", SKM2001.121.VLR og SKM2008.843.HR.

Brugen af redskaber eller maskiner uden undervisning i et fitnesscenter er momspligtig, iht. momsloven § 4, stk. 1, hvoraf fremgår at der skal betales moms af varer eller ydelser, der leveres mod vederlag.

Undervisning i legemsøvelser er momsfri, iht. momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, medmindre undervisningen har form af kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje og primært er rettet mod virksomheder og institutioner.

Begrebet "undervisning i legemsøvelser" er hentet fra bemærkningerne til lovforslag L 1993 124 lov nr. 375 af 18. maj 1994.

Det bemærkes, at der ikke ved nærværende styresignal tages stilling til, hvornår der er tale om momsfri undervisning i legemsøvelser.

Der henvises til retningslinjerne i ovennævnte TfS1996.127MNA, TfS1998.275.SKM om "Moms på motionscentre", SKM2001.121.VLR og SKM2008.843.HR samt Momsvejledningen afsnit D.11.3.

Når der i det konkrete tilfælde vurderes, at der er tale om momsfri undervisning i legemsøvelser efter de retningslinjer, som fremgår af Momsvejledningen, afsnit D.11.3, opstår spørgsmålet imidlertid, hvorvidt der leveres en eller flere ydelser. Videre opstår spørgsmålet, hvorvidt en betaling for et fitnessabonnement skal betragtes som betaling for rådighed over maskiner og adgang til undervisning i legemsøvelser som hovedydelser, der momsmæssigt skal behandles selvstændigt eller hvorvidt en betaling for et fitnessabonnement skal betragtes som betaling for rådighed over maskiner, hvor undervisning betragtes som en biydelse, som momsmæssigt behandles som hovedydelsen.

Det fremgår af sag C-41/04, Levob, præmis 20, 21 og 30, at der ved vurderingen af om der leveres en eller flere ydelser, skal anvendes de kriterier som anføres i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., præmis 30 om hovedydelser og biydelser. Sag C-41/04, Levob er omtalt i Momsvejledningen afsnit D.2.3.1 om "Blandede leverancer".

Det fremgår af præmis 30 i sag C-349/96, Card Protection Plan, at en ydelse skal anses for sekundær til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men når den udgør et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser.

Sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd. er omtalt i Momsvejledningen afsnit D.2.3.2 om "Biydelser og hovedydelser".

Rådighed over maskinerne og adgangen til undervisning i legemsøvelser, kan i overensstemmelse hermed betragtes som hovedydelser, der momsmæssigt skal behandles selvstændigt.

Rådigheden over maskiner udgør et mål i sig selv og udgør ikke et middel til at udnytte adgangen til undervisning i legemsøvelser.

Tilsvarende udgør adgangen til undervisning i legemsøvelser et mål i sig selv og udgør ikke et middel til at udnytte rådigheden over maskinerne.

I de tilfælde, hvor fitnesscentret leverer momspligtig rådighed over maskiner og adgang til momsfri undervisning i legemsøvelser, er det således SKATs opfattelse, at disse ydelser begge kan betragtes som hovedydelser, der momsmæssigt skal behandles selvstændigt.

Et fitnessabonnement kan, udover momspligtig rådighed over maskiner og en eventuel momsfri adgang til undervisning i legemsøvelser, også omfatte fitness-centrets levering af eksempelvis adgang til dampbad, spa, sauna, svømmehal, kostvejledning og specialprogrammer ved fysioterapeut eller træner.

Adgangen til dampbad, spa, sauna, svømmehal og kostvejledning kan betragtes som hovedydelser, der momsmæssigt skal behandles selvstændigt.

Fitnesscentrets levering af adgang til specialprogrammer ved fysioterapeut eller træner udgør derimod ikke et mål i sig selv, men udgør et middel til at udnytte rådigheden over maskinerne.

Adgangen til denne ydelse betragtes således som en biydelse, der momsmæssigt behandles som hovedydelsen.

Se i øvrigt SKM2008.843.HR, hvor Skatteministeriet anfører, at fitnesscentrets virksomhed ikke anses omfattet af § 13, stk. 1, nr. 1 om anden egentlig sundhedspleje, idet Sundhedsstyrelsen udtaler, at der ikke ydes tilskud fra den offentlige sygesikring til sådan styrketræning.

Det skal for fuldstændighedens skyld tilføjes, at når der tilbydes ydelser hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for en pakkepris, kan disse ydelser ikke betragtes som rene biydelser, jf. sag C-200/04, Ist internationale Sprach, præmis 28. 4.2 Fordelingen af vederlaget mellem momspligtige og momsfri ydelser

Når et vederlag er betaling for både momspligtige og momsfri varer og/eller ydelser, skal vederlaget fordeles.

Fordelingen af vederlaget mellem flere varer og/eller ydelser, skal foretages efter den såkaldte markedsprismetode, jf. sag C-349/96, Card Protection Plan, præmis 31, som henviser til de forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin om markedsprismetoden. Markedsprismetoden kan fraviges, hvis den omkostningsbaserede metode giver et pålideligt billede, jf. sag C-291/03, MyTravel plc., som er en præcisering af Madgett og Baldwin.

4.2.1 Hovedreglen markedsprismetoden

Det fremgår af sag C-291/03, MyTravel plc., præmis 35, omtalt i Momsvejledningen afsnit G.1.1 om "Vederlaget § 27, stk. 1", at:

"35 Et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, som mod betaling af et fast beløb sælger ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser til den rejsende, skal derfor principielt beregne [identificere] sine egne ydelsers andel af det faste beløb på grundlag af markedsprisen, når denne pris kan beregnes [fastlægges]. Dette gælder dog ikke, hvis vedkommende er i stand til at godtgøre, at den omkostningsbaserede metode for den pågældende afgiftsperiode giver et pålideligt billede af pakkeprisens faktiske sammensætning."

Det fremgår således af sag C-291/03, MyTravel plc., at fordelingen af vederlaget mellem momspligtige og momsfri ydelser, som udgangspunkt skal foretages efter den såkaldte markedsprismetode.

4.2.1.1 Nærmere om markedsprismetoden

Ved markedsprismetoden fordeles vederlaget på ydelserne efter forholdet mellem salgsprisen for de særskilte salg.

Se nærmere om markedsprismetode punkt 21 i forslaget til afgørelse, sag C-291/03, MyTravel plc.

Se tilsvarende SKM2006.169.SR.

4.2.2 Undtagelse - den omkostningsbaserede metode giver et pålideligt billede

Markedsprismetoden kan fraviges, hvis det kan godtgøres, at en omkostningsbaseret metode giver et pålideligt billede af det samlede vederlags faktiske fordeling eller et pålideligt billede af pakkeprisens faktiske sammensætning.

Se som anført i hhv. SKM2006.169.SR og præmis 35 i sag C-291/03, MyTravel plc.

Se også generaladvokaten punkt 70 i forslaget til afgørelse, sag C-291/03, MyTravel plc.

Der kan ikke skiftes mellem de to opgørelsesmetoder (markedsprismetoden versus den omkostningsbaserede metode), når selskabet først har valgt metode.

4.2.3 Undtagelse - når den afgiftspligtige ikke udbyder de momspligtige eller momsfri ydelser særskilt

Når den afgiftspligtige ikke udbyder de momspligtige eller momsfri ydelser særskilt og en særskilt pris derfor ikke kan konstateres for ydelserne, kan markedsprismetoden selvsagt ikke anvendes. I dette tilfælde kan alene anvendes en omkostningsbaseret metode. Se sag C-291/03, MyTravel plc, præmis 37 og 38.

4.2.3.1 Præcisering af TfS1998.275.SKM om "Moms på motionscentre" - periodekort

Det fremgår af TfS1998.275.SKM om periodekort, at motionscentrets fordeling af periodekortets pris på hhv. momspligtige og momsfri ydelser, forudsættes ikke at afvige væsentligt fra, hvad periodekort koster, når de sælges separat.

Det fremgår således tilsvarende af TfS1998.275.SKM, i overensstemmelse med sag C-291/03, MyTravel plc., at fordeling af vederlag skal ske på baggrund af forholdet mellem salgsprisen for de særskilte salg, dvs. efter markedsprismetoden.

Det fremgår imidlertid ikke af TfS1998.275.SKM, hvordan der skal forholdes ved periodekort hhv. fitnessabonnement, når motionscentret ikke udbyder de pågældende ydelser særskilt.

Nærværende Styresignal skal derfor præcisere TfS1998.275.SKM i overensstemmelse med sag C-291/03, MyTravel plc., hvor det som nævnt fremgår, at den omkostningsbestemte metode skal anvendes, når den afgiftspligtige ikke udbyder de momspligtige eller momsfri ydelser særskilt eller det kan godtgøres, at en omkostningsbaseret metode giver et pålideligt billede.

4.2.3.2 Nærmere om den omkostningsbaserede metode

Den omkostningsbaserede metode går ud på, at vederlaget skal fordeles på ydelserne efter de faktiske omkostninger til hver bestanddel.

Se nærmere om den omkostningsbaserede metode punkt 60 i forslaget til afgørelse, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin.

Det bemærkes, at forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, omhandler udskillelse af fortjenstmargen for købte ydelser som beskattes efter særordningen i sjette direktivs artikel 26 fra egne ydelser som beskattes efter de almindelige regler.

På den baggrund fremgår det således, at den omkostningsbaserede metode går ud på, at fordelingen af vederlaget mellem momspligtige og momsfri ydelser skal ske på baggrund af forholdet mellem de samlede faktiske omkostninger til momsfri ydelser og de samlede faktiske omkostninger til momspligtige ydelser.

Fordeling af vederlaget efter den omkostningsbaserede metode foretages således ved at beregne særskilte tal for omkostningerne til de forskellige ydelser på grundlag af regnskabet.

Efter den omkostningsbaserede metode bliver vederlaget således fordelt på ydelserne efter forholdet mellem de faktiske omkostninger til hver bestanddel.

4.3 Præcisering af TfS1998.275.SKM om "Moms på motionscentre" - klippekort

TfS1998.275.SKM er en meddelelse som også omhandler motionscentres salg af turkort, dvs. klippekort.

Det fremgår, at et motionscenter ved salg af turkort må opdele vederlaget skønsmæssigt på de respektive aktiviteter og efterfølgende skal regulere momstilsvaret på baggrund af den faktiske benyttelse.

Det skal ved nærværende Styresignal præciseres, at afgiftspligten indtræder ved leveringen, jf. momslovens § 23, stk. 1. Se i øvrigt praksis omtalt i Momsvejledningen afsnit F.1. Motionscentrene skal derfor ikke længere opkræve moms ved salg af turkort men først ved klip af den momspligtige ydelse.

SKM2009.660.SKAT