

Udskriftsdato: 2. januar 2026

AFG nr 9552 (Gældende)

Bindende svar - Moms - betalingspligtig person ved erhvervelse af varer fra Tyskland

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0374233

Bindende svar - Moms - betalingspligtig person ved erhvervelse af varer fra Tyskland

Skatterådet bekræfter, at Spørger ikke skal momsregistreres i Danmark. Det er den danske købers ansvar at betale erhvervelsesmomsen i Danmark, når Spørger som momsregistreret kommissionær i Tyskland sælger varer fra Tyskland til momsregistrerede kunder i Danmark.

Skatterådsmøde 24. maj 2016 - SKM2016. 268. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørger ikke har ret til at lade sig momsregistrere i Danmark?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om Spørger

Spørger er en udenlandsk virksomhed, der ikke er momsregistreret i Danmark.

Spørger er medlem af en koncern, som er leverandør til bilindustrien for erhvervsmæssige køretøjer; busser, påhængsvogne og militære køretøjer.

Spørgers aktivitet består hovedsageligt i marketing og salg af aksel- og bremsekomponenter til erhvervsmæssige køretøjer.

Leverancestruktur

I forbindelse med sin forretning agerer Spørger kommissionær for en schweizisk baseret principals produkter. Spørger sælger de pågældende varer på vegne af principalen til virksomheder i Tyskland, andre EU-lande og tredjelande. Principalen har en momsregistrering i Tyskland. Spørger handler i eget navn over for sine kunder. Dog handler Spørger på vegne af principalen.

Varerne sendes fra et lager i Tyskland, som drives af tredjepart ("Speditør"), direkte til virksomhederne i Danmark. En speditør transporterer varerne på vegne af principalen. Transporten betales (i sidste ende) af den danske erhverver, idet transporten er et omkostningselement i den fakturerede pris fra Spørger.

Fakturering og provisionsstruktur

For hvert enkelt eksportland udsteder principalen månedligt en samlefaktura til Spørger, som dækker alle leverancer. Beløbet beregnes som Spørgers salgspriser til kunderne i de respektive eksportlande i den pågældende måned, fratrukket Spørgers omkostninger samt en fast provision på 4 %. Spørger fakturerer for hver enkelt leverance over for sine kunder.

Principalen fakturerer altid til Spørger fra principalens tyske momsnummer til Spørgers tyske momsnummer. Kunderne i Danmark handler altid under kundens eget (danske) momsnummer. Af principalens månedlige fakturaer til Spørger fremgår således principalens tyske momsnummer, såvel som Spørgers tyske momsnummer.

Af Spørgers fakturaer til de danske kunder fremgår Spørgers tyske momsnummer og den pågældende danske kundes momsnummer. For den danske kunde fremstår købet således som et almindeligt EU-varekøb, og vi antager derfor, at den danske kunde selv beregner erhvervsmoms af disse køb, som de er forpligtet til.

Af principalens fakturaer til Spørger fremgår ingen leveringsbetingelser (Incoterms). Som hovedregel anvender Spørger leveringsbetingelsen "CIP" over for sine danske kunder.

Den momsmæssige behandling hidtil

Selskabet har hidtil momsmæssigt håndteret ovenstående kædetransaktion som beskrevet i det følgende.

Den første leverance i leverandørkæden mellem principalen og Spørger er hidtil blevet behandlet som en momspligtig leverance i Tyskland, hvorfor der er blevet pålagt tysk moms på alle fakturaer fra principalen til Spørger - dette skyldes, at leverancen sker mellem principalens tyske momsnummer og Spørger i Tyskland. Den anden leverance i leverandørkæden mellem Spørger og Spørgers danske kunde er blevet behandlet som en grænseoverskridende vareleverance, hvorfor der ikke er pålagt tysk moms på nogen af Spørgers fakturaer til danske kunder. Denne Transaktion er således blevet behandlet som et EU-varesalg (0 %-moms).

For god ordens skyld oplyses, at ansvaret for transporten er blevet ændret med virkning fra 1. april 2015, således at Spørger nu bestiller en speditør til at transportere varerne direkte fra lageret i Tyskland til kunderne i Danmark.

De tyske skattemyndigheders vurdering

De tyske skattemyndigheder er ikke enige i den momsmæssige behandling som beskrevet ovenfor - se mere om den anvendte historik nedenfor. De tyske skattemyndigheder har dog samtidig tilkendegivet, at hvis lovgivningen i et andet EU-land, helt konkret Danmark, tilsiger at ovenstående behandling er korrekt ud fra et dansk perspektiv, så anerkender de tyske myndigheder, at den historiske momsmæssige behandling kan videreføres. Fra de tyske skattemyndigheders side forudsætter det imidlertid en positiv bindende tilkendegivelse fra SKAT i Danmark.

De tyske skattemyndigheder har anmodet om, at deres vurdering medtages som en del af faktumbeskrivelsen i nærværende anmodning om bindende svar. De tyske myndigheder vil alene anerkende SKATs bindende svar, såfremt de tyske skattemyndigheders vurdering medtages i fuld længde.

I forbindelse med en skattekontrol hos Spørger, har de tyske skattemyndigheder anført følgende synspunkter (oversat fra tysk):

"Med udgangspunkt kontrakten vedrørende salgsprovision indgået mellem principalen (moderselskab) og Spørger (kommissionær) kvalificeres overførelsen af varer fra principalen (moderselskab) til Spørger (kommissionæren) sig som en leverance i henhold til EU-direktivets artikel 14, stk. 2.

Med disse leverancer overføres varerne fra principalen (moderselskab) direkte til Spørgers EU-kunder. Dette medfører således to forskellige leverancer, men kun én fysisk varebevægelse.

Mellem de tre selskaber principalen (første sælger/hovedselskab), Spørger (første køber/kommissionær) og de forskellige EU-kunder (anden køber) afsendes varen direkte fra første sælger (principalen) til anden køber (Spørgers EU-kunder). Kun én af disse forsendelser kan fritages fra moms i henhold til EU-direktivets artikel 138 (jf. bl.a. EU-Domstolens dom C-245/04 "EMAG Handel Eder OHG, præmis 45").

I nærværende sag vil forsendelserne skulle tilskrives den første leverance, dvs. leverancen fra principalen (første sælger/hovedselskab) til Spørger (første køber/kommissionær), da principalen har fået sin speditør til at udføre selve forsendelserne.

aa) Vurdering af den første leverance fra principalen (første sælger) til Spørger (første køber)

Den første leverance fra principalen (første sælger) til Spørger (første køber), er den leverance, som den fysiske varebevægelse knytter sig til.

Disse leverancer anses for at være udført ved forsendelsernes begyndelse, jf. EU-direktivets artikel 32. Da varerne er afsendt fra principalens tyske varelager til Spørgers kunder i de forskellige medlemslande, er leveringsstedet for disse leverancer Tyskland. Leverancerne er derfor som hovedregel momspligtige i Tyskland, jf. EU-direktivets artikel 2, stk. 1, litra a. Disse leverancer er dog undtagelsesvis momsfritaget i henhold til EU-direktivets artikel 138, stk. 1.

Spørger (første køber) skal som hovedregel beregne erhvervesmoms af disse EU-vareleverancer i henhold til EU-direktivets artikel 2, stk. 1, litra b i og artikel 20.

Spørger skal - i henhold til EU-direktivets artikel 40 - gennemføre EU-erhvervsen i det medlemsland, hvor varerne befinder sig på tidspunktet for forsendelsens afslutning.

Da Spørger som køber anvender deres tyske momsnummer i overensstemmelse med EU-direktivets artikel 41, stk. 1, anses købet for at være gennemført i Tyskland, indtil der foreligger bevis for, at medlemslandet har momsbelagt købet i henhold til EU-direktivets artikel 40, eller det anses for at være momsbelagt i henhold til EU-direktivets artikel 42 sammenholdt med EU-direktivets artikel 141 og 147, og den første kunde (første køber) har opfyldt sine indberetningspligter i henhold til EU-direktivets artikel 265.

Spørger har ikke ret til at fradrage købsmomsen på EU-erhvervsen i Tyskland i henhold til EU-direktivets artikel 41, stk. 1. Da varerne rent faktisk ikke er blevet importeret i Tyskland, findes der ingen omsætning, hvorfor retten til fradrag ikke eksisterer, jf. EU-direktivets artikel 168, litra c. I henhold til denne bestemmelse forudsætter fradrag af købsmoms på formidlende varer, som skatteyderen har købt - specielt vedrørende EU-køb - at disse varer anvendes til brug for skatteyderens momspligtige omsætning. Som følge deraf falder et sådant EU-køb ikke ind under bestemmelsens hovedregel om fradrag, jf. præmis 45 i EU-Domstolens afgørelse af 22. april 2010, C-536/08 og C-539/08.

bb) Vurdering af anden leverance fra Spørger (første køber) til EU-kunderne i Danmark (anden køber)

Som beskrevet ovenfor skal forsendelserne tilskrives de første leverancer, nemlig leverancerne fra principalen (første sælger) til Spørger (første køber), da principalen har fået sin speditør til at udføre selve forsendelserne. For den anden leverance, dvs. leverancen mellem Spørger (første køber) og EU-kunderne i Danmark (anden køber), bliver varerne hverken afsendt eller transporteret jf. bl.a. præmis 45 i EU-Domstolens afgørelse af 06. april 2006, C-245/04.

Leveringsstedet er det sted, hvor varerne befinder sig på leveringstidspunktet (EU-direktivets artikel 31). Levering til EU-kunderne (anden køber) finder sted ved overdragelsen af varerne på EU-landets område, da det er på dette tidspunkt, at muligheden for at råde over varerne som ejer, overføres til EU-kunderne (EU-direktivets artikel 14, stk. 1). I henhold til den tyske momslovs § 3, stk. 7, S. 2 nr. 2 anses levering for at være udført, hvor forsendelserne af varerne slutter, da de følger den fysiske varebevægelse (forsendelserne).

Spørgers omsætning er momspligtig i Danmark (EU-direktivets artikel 2, stk. 1, litra a) og er - ved fravær af momsfritagelse i henhold til EU-direktivets artikel 138, stk. 1 - momspligtig.

I Danmark findes der muligvis en ret til at fratrække købsmoms i henhold til EU-direktivets artikel 168, litra a.

cc) Servitutbestemmelse i den tyske momslov

Hvis lovgivningen i et andet EU-land afviger fra de ovennævnte principper, og kan transporten eller afsendelsen undtagelsesvis tilskrives en leverance fra et firma omfattet af kædetransaktionen, har tysk lovgivning intet imod, at dette EU-lands principper følges.

I forbindelse med en skattekontrol fastholdt Spørger, at denne servitutbestemmelse skulle følges, idet transaktionen i Danmark behandles anderledes. De tyske skattemyndigheder anser undtagelsesvis servitutbestemmelsen for gældende i denne konkrete sag. I følge de tyske skattemyndigheder er det imidlertid en betingelse, at der fremlægges dokumentation, som bekræfter behandlingen i Danmark".

SKATs vejledende udtalelse

Spørger har fået en vejledende udtalelse fra SKAT, hvori SKAT bekræfter, at Spørger ud fra det ovenfor oplyste, ikke havde/har en forpligtelse til at lade sig momsregistrere i Danmark.

De tyske myndigheder anerkender imidlertid ikke SKATs vejledende udtalelse som et bindende tilsagn om, at Spørger ikke skal momsregistreres i Danmark. Spørger ønsker derfor ved nærværende anmodning om bindende svar at få bekræftet, at en momsregistrering i Danmark ikke er påkrævet. Herved vil de tyske myndigheder anerkende SKATs positive bindende svar, og transaktionen kan således momsmæssigt håndteres som hidtil.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Lovgrundlag

Momslovens § 4 har følgende ordlyd:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet"

Momslovens § 11, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Der betales afgift ved erhvervelser mod vederlag af

Varer fra andre EU-lande, når sælgeren er en virksomhed registreret for medværdiafgift og erhververen er en afgiftspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter §§ 47 eller 50, eller som registreres efter §§ 49, 50 a 51 eller 51a. (...) "

Momslovens § 11, stk. 2 har følgende ordlyd:

"Ved erhvervelse af en vare forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land".

Momslovens § 22, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Stedet for erhvervelse af en vare fra et andet EU-land er her i landet, når varen befinder sig her efter afslutningen af forsendelsen eller transporten til erhververen".

Momslovens § 46 stk. 4 har følgende ordlyd:

"Betaling af afgift af varer fra andre EU-lande påhviler den person, der foretager en afgiftspligtig erhvervelse."

Momslovens § 47 stk. 2 har følgende ordlyd:

(...). Afgiftspligtige personer med forretningssted uden for Danmark skal ikke registreres, i det omfang aftageren er gjort betalingspligtig".

Af SKATs juridiske vejledning afsnit D. A. 4.8.1 fremgår følgende:

"Det fremgår af artikel 16 i rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011, at den medlemsstat, hvor varerne ankommer til efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer, har retten til at pålægge moms

Dette gælder uanset, om der er betalt moms af transaktionen i medlemsstaten, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt. Dette betyder i praksis, at en vurdering af, om leveringen af varen er fritaget for moms, skal foretages efter reglerne i det land, hvor erhvervelsesmomsen skal beregnes og angives.

En eventuel anmodning fra leverandøren af varerne om at tilpasse den moms, han har faktureret og angivet i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er begyndt, behandles i denne medlemsstat i henhold til dens egne regler".

SKM2007. 668. SR

Sagen vedrørte en kontrakt mellem en dansk virksomhed og en virksomhed fra et EU-land om levering af varer i Danmark. Skatterådet fastslog, at den danske kunde skulle beregne erhvervelsesmoms i Danmark, idet Skatterådet fandt, at betingelserne herfor i momslovens § 11, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. var opfyldt.

SKATs vejledende udtalelse

Som anført ovenfor, har Spørger tidligere anmodet SKAT om en vejledende udtalelse om, hvorvidt der i dette konkrete tilfælde foreligger en momspligtig leverance af en vare efter momslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Vi gør i den henseende opmærksom på, at det tilfælde, som den vejledende udtalelse vedrører, er den samme sag, der bliver spurgt til i indeværende anmodning om bindende svar.

SKAT fandt i den vejledende udtalelse, at Spørger (den tyske kommissionær) ikke skal momsregistreres i Danmark, jf. momslovens § 47, stk. 2, 3. pkt.

Begrundelse

I henhold til momslovens § 11, stk. 1, nr. 1, 1.pkt. og § 11, stk. 2 skal en række betingelser være opfyldt, førend der foreligger en erhvervelse, herunder:

1. Erhvervelsen skal omfatte et materielt gode.
2. Erhververen opnår retten til som ejer at råde over varen. Dette er ikke det samme som, at ejeren skal opnå juridisk ejendomsret til godet, men han skal kunne råde over den på samme måde som ejer, herunder bl.a. kunne videresælge godet.
3. Godet skal fysisk komme frem til erhververen.
4. Godet skal være forsendt fra et andet EU-land for sælger eller køber regning.
5. Leveringen fra et andet EU-land sker fra en momsregistreret virksomhed.

6. Erhververen er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligt juridisk person, som skal momsregistreres efter momslovens § 48.

De faktiske omstændigheder i den konkrete sag:

1. Der er tale om erhvervelse af aksel- og bremsekomponenter, samt andre reservedele til erhvervsmæssige køretøjer (et materielt gode).
2. Den danske køber (erhververen) opnår retten til som ejer at råde over varerne/reservedelene.
3. Varerne/reservedelene sendes direkte til den danske køber.
4. Som oplyst ovenfor, er det mellem Spørger og principalen aftalt, at principalen forestår transporten til den endelige kunde, når Spørger har solgt varerne til fx Danmark. Varerne forsendes således direkte fra lageret i Tyskland til fx den danske kunde. —Ovenstående medfører, at der er et kommissionærforhold mellem principalen og Spørger. Det betyder - som tillige angivet ovenfor - at Spørger indgår handler i eget navn, men for principalens regning og efter en bemyndigelse fra principalen. —Spørger sender ikke varerne til den danske kunde, uden at han modtager betaling for at gøre dette, dvs. betaler for transportudgifterne og eventuelt for at håndtere forsendelsen samt eventuel lageropbevaring. Som det fremgår af faktumbeskrivelsen modtager Spørger en fast provision på 4 %, dvs. dette er Spørgers fastsatte indtjening, når alle omkostninger er fratrasket. Det vil med andre ord sige, at varen forsendes/transporteres for enten sælgerens eller erhververens regning, som det er forudsat i momslovens § 11, stk. 2, hvorfor der foreligger en momspligtig erhvervelse af en vare efter momslovens § 11, stk. 1, nr.1. —Som ovenfor anført, er det således (i sidste ende) den danske kunde, der betaler for transporten, idet transporten er et omkostningselement i den fakturerede pris fra Spørger til den danske kunde.
5. Momsmæssigt set sker leveringen fra Spørger, der er etableret og momsregistreret i Tyskland.
6. Erhververen (Spørgers kunde) af varerne er en momsregistreret virksomhed.

Da alle ovennævnte betingelser er opfyldt, er det Spørgers vurdering, at der foreligger en momspligtig erhvervelse af EU varer.

Stedet for erhvervelse af en vare fra et andet EU-land er her i Danmark, når varen - hvilket den gør i dette tilfælde - befinder sig her efter afslutningen af forsendelsen eller transporten til erhververen, jf. momslovens § 22, stk. 1.

At Spørgers danske kunde således har foretaget en momspligtig erhvervelse af EU-varer betyder således, at Spørgers danske kunde (en momsregistreret virksomhed) skal betale erhvervelsesmoms i Danmark, jf. momslovens § 46, stk. 3.

Dette er efter Spørgers opfattelse i overensstemmelse med Skatterådets begrundelser i det bindende svar SKM2007. 668. SR.

Heraf kan således videre udledes, at Spørger ikke skal momsregistreres i Danmark for at skulle kunne beregne afregne moms i Danmark da denne forpligtelse er overvæltet på Spørgers kunde, jf. momslovens § 47, stk. 2, 3.pkt.

Spørger er således enig i fortolkningen af de danske momsregler, som SKAT anfører i den vejledende udtalelse.

I den forbindelse bemærker vi særligt, at når danske selskaber (i den konkrete sammenhæng Spørgers danske kunder) køber varer fra andre EU-lande, og disse varer leveres direkte fra dette EU-land og til en specifik adresse i Danmark bestemt af det danske selskab, har der ikke tidligere været nogen tvivl om, at det er den danske køber, der skal beregne erhvervelsesmoms i Danmark. Dette indikerer derfor i sig selv indirekte, at udenlandske selskaber ikke skal have en momsregistrering i Danmark.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke skal momsregistreres i Danmark.

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, har følgende ordlyd:

"Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg."

Momslovens § 11, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

"§ 11. Der betales afgift ved erhvervelse mod vederlag af

1) varer fra andre EU-lande, når sælgeren er en virksomhed registreret for merværdiafgift og erhververen er en afgiftspligtig person eller en ikke afgiftspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter §§ 47 eller 50, eller som registreres efter §§ 49, 50 a, 51 eller 51 a. Der betales dog ikke afgift, når varen af sælger installeres eller monteres her i landet, eller når varen i salgslandet er afgiftsberigtiget efter tilsvarende regler som fastsat i kapitel 17 om brugte varer m.v.,

2) nye transportmidler fra andre EU-lande, jf. stk. 6.

Stk. 2. Ved erhvervelse af en vare forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land."

Momslovens § 22, stk. 1, har følgende ordlyd:

" § 22. Stedet for erhvervelse af en vare fra et andet EU-land er her i landet, når varen befinder sig her efter afslutningen af forsendelsen eller transporten til erhververen."

Momslovens § 46, stk. 4, har følgende ordlyd:

"Betaling af afgift af varer fra andre EU-lande påhviler den person, der foretager en afgiftspligtig erhvervelse."

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 4.2.1, Kommissionsaftaler (uddrag)

"Ved kommission forstås, at en person (kommissionæren) indgår handler i eget navn, men for en andens (kommittentens) regning efter en bemyndigelse fra kommittenten. Tredjemand opnår kun fordringsret mod kommissionæren, og ikke mod kommittenten."

[..]

"Det følger af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, at en kommissionær momsmæssigt anses for selv at foretage leverancen. Derfor skal kommissionæren som udgangspunkt beregne moms af den fulde salgspris."

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 4.8.1, Erhvervelser (uddrag)

"Definition: Erhvervelser

Ved erhvervelse af en vare forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare, som af sælgeren eller erhververen eller for disses regning sendes eller transporteres til erhververen fra et andet EU-land. Se Momssystemdirektivets artikel 20, stk. 1, og ML § 11, stk. 2.

Hvornår skal der beregnes erhvervelsesmoms af varer?

Der skal beregnes moms ved erhvervelser mod vederlag af varer fra andre EU-lande, når sælgerens virksomhed er momsregistreret. Se Momssystemdirektivets artikel 2, litra b), nr. i, og ML § 11, stk. 1, nr. 1.

Det er en forudsætning, at erhververen er en momspligtig person eller en ikke momspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter ML §§ 47 eller 50, eller som registreres efter ML §§ 49, 50 a, 51 eller 51 a. Se særligt afsnit D. A. 14.4 om § 50 og virksomheder, som skal momsregistreres som følge af betalingspligt for erhvervelser fra andre EU-lande, og om § 50 a og virksomheder, der har valgt at lade sig momsregistrere for erhvervelser fra andre EU-lande.

I praksis betyder det, at når en momspligtig virksomhed i Danmark køber en vare af en momsregistreret sælger i et andet EU-land, så er det køberens ansvar at beregne og angive salgsmomsen i Danmark. Virksomheder, der er registrerede efter ML §§ 47, 49, 51 eller 51 a, kan samtidig medregne momsen af den momspligtige erhvervelse til købsmomsen efter momslovens almindelige regler."

Begrundelse

Da varerne erhverves fra et andet EU-land, skal der betales erhvervelsesmoms her i landet, jf. momslovens § 11, stk. 1, nr. 1, 1. pkt.

Spørgsmålet er så, om erhvervelsesmomsen skal betales af Spørger eller af Spørgers momsregistrerede danske kunde, når det er kommittenten der faktisk sørger for, at varerne sendes fra Tyskland til Danmark, og transportomkostningerne er et omkostningselement i den fakturerede pris fra Spørger til den danske kunde.

Efter dansk lovgivning anses en kommissionær momsmæssigt for selv at foretage leverancen, dvs. at Spørger efter SKATs opfattelse kan anses for som ejer at råde over varerne allerede på det tidspunkt, hvor varerne befinder sig i Tyskland.

Det betyder efter SKATs opfattelse, at når en dansk momsregistreret virksomhed køber varer af Spørger, der er en momsregistreret kommissionær i Tyskland, så er det køberens ansvar at betale erhvervelsesmomsen i Danmark, jf. momslovens § 46, stk. 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.