

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

AFG nr 9650 af 23/02/2016 (Gældende)

Bindende svar - Ikke udlæg, men salg af transportydelse

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 15-3102521

Bindende svar - Ikke udlæg, men salg af transportydelse

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger, som var et fragt- og kurérfirma, kunne anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, når Spørger viderefakturerer de portoudgifter, som Spørger har betalt til Post Danmark, til Spørgers kunder. Ved afgørelsen er der henset til, at der ikke foretages et udlæg, men derimod sælges en transportydelse.

Skatterådsmøde 23. februar 2016 - SKM2016. 157. SR

Spørgsmål

1. Kan Spørger anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfri porto til andre virksomheder, der skal anvende portoen til forsendelse af varer til sine kunder, når den viderefakturerede porto er specificeret med virksomhedens navn og CVR-nr. på Post Danmarks faktura til Spørger, jf. momslovens § 27, stk. 3.
2. Kan Spørger anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfri porto til andre virksomheder, der køber porto på kreditkort, og som skal anvende portoen til forsendelse af varer til sine kunder, når den viderefakturerede porto ikke er specificeret med virksomhedens navn og CVR-nr. på Post Danmarks faktura til Spørger, men udelukkende er specificeret på et separat bilag fra Post Danmark og overført til Spørgers database, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.
3. Kan Spørger anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfri porto til andre virksomheder, der køber porto på kredit, og som skal anvende portoen til forsendelse af varer til sine kunder, når den viderefakturerede porto ikke er specificeret med virksomhedens navn og CVR-nr. på Post Danmarks faktura til Spørger, men udelukkende er specificeret på det separate bilag fra Post Danmark og overført til Spørgers database, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.
4. Kan Spørger anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfri portolabels til private kunder, der køber portolabels på kreditkort, og som skal anvende disse portolabels til forsendelse af varer, når den viderefakturerede porto ikke er specificeret med den private kundes navn på Post Danmarks faktura til Spørger, men udelukkende er specificeret i Spørgers database, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Nej
4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et fragt- og kurérfirma. Spørger er momsregistreret for denne aktivitet. Spørger sælger fragt og porto til både private og virksomheder. Private og virksomheder kan købe fragt og porto, enten ved at kontakte Spørger eller ved at bestille forsendelsen på Spørgers hjemmeside.

På Spørgers hjemmeside findes Spørgers forretningsbetingelser. Af forretningsbetingelsernes §§ 3, 7, 9 og 11 fremgår følgende:

"§ 3 - 14 dages fortrydelsesret

Med forsendelser er der tale om, at [Spørger] leverer en ydelse. I henhold til Købeloven bortfalder din fortrydelsesret på denne type produkter, så snart ordren er gennemført og betalt, da leveringen finder sted

kort efter. [Spørger] kan således ikke yde nogen form for fortrydelses- eller returret efter bestillingen er gennemført. "

"§ 6 - Lovvalg og værneting

Køb af fragt hos [Spørger] er undergivet dansk ret. [...]"

"§ 7 - Ansvar

7.1. [Spørger] er med nedenævnte begrænsninger ansvarlig for bortkomst eller beskadigelse af gods som følge af en begivenhed, der er indtruffet i den tid, hvor [Spørger] har haft godset i sin varetægt.

7.2. [Spørger] er med nedennævnte begrænsninger ansvarlig for skade, som følge af forsinkelse af gods.

7.3. Jf. pkt. 1.1. og pkt. 1.2. er [Spørger] ikke ansvarlig for bortkomst, beskadigelse eller forsinkelse af gods, som skyldes fejl, handlinger som undladelser fra Kundens side. Fejl fra Kundens side vil f.eks. omfatte ukorrekt deklaration af last, forkert eller utilstrækkelig emballage, sikring, mærkning eller adressering af forsendelsen m.v., ligesom [Spørger] ej heller er ansvarlig for bortkomst eller beskadigelse, som skyldes fejl - såvel handlinger som undladelser - fra modtagerens side eller andre med interesse i forsendelsen.

7.4. [Spørger] er ikke ansvarlig, hvis bortkomsten eller skaden skyldes godsets egen beskaffenhed eller fejl i godset. [Spørger] er ej heller ansvarlig for bortkomst, skade eller forsinkelse, såfremt [Spørger] har taget alle nødvendige forholdsregler for at undgå skaden, eller at dette ikke har været muligt. [Spørger] er således ikke ansvarlig for bortkomst, beskadigelse eller forsinkelse, som f.eks. skyldes force majeure lignende forhold, naturkatastrofer, vejrforhold, mekaniske forsinkelser, krig, strejker, handlinger eller undladelse fra offentlige instanser med faktisk eller tilsyneladende autoritet.

7.5. [Spørgers] ansvar begrænses som befordrer/fragtfører i henhold til Warszawa konventionen, hvor transport foretages med luftransport, samt i henhold til CMR-loven ved transport pr. vej. "

"9 - Reklamation

9.1. I tilfælde af, at kunde eller modtager oplever, at gods er beskadiget, gået tabt eller forsinket, skal [Spørger] skriftligt modtage henvendelse herom, umiddelbart efter skaden er opdaget og senest 10 dage efter modtagelsen. Modtages henvendelse om skade ikke inden for det nævnte tidsrum, bortfalder ethvert krav mod [Spørger]. "

"§ 11 - Betaling

[...]

11.2. Lokale gebyrer fra afsender- eller modtagerland kan i nogle tilfælde forekomme og er ikke dækket af transportprisen. "

[...]

11.4. Såfremt Kunden ikke overholder de i aftalen beskrevne betalingsbetalinger forbeholder [Spørger] sig ret til at stoppe samarbejdet med øjeblikkelig varsel. "

Spørger indkøber den af Spørgers kunder bestilte fragt og porto hos enten Post Danmark, GLS og DAO365.

Nærværende anmodning om bindende svar vedrører udelukkende den porto, der er købt momsfrit hos Post Danmark og som skal viderefaktureres til private og virksomheder.

Af punkt 4 og punkt 13. 2 i kontrakten indgået mellem Spørger og Post Danmark fremgår bl.a. følgende:

"[Spørger] får med denne privatpakkeaftale mulighed for at videresælge pakkelabels til kunder på sin hjemmeside på vilkår for Privatpakker med og uden omdeling, jf. Aftalens § 4 og § 6.

Videresalget af pakkeydelser er et anliggende mellem [Spørger] og [Spørgers] kunder, og [Spørger] er selv ansvarlig for i nødvendigt omfang at videreformidle de vilkår, som pakkerne leveres under. Der består således ikke et kontraktforhold mellem [Spørgers] kunder og Post Danmark.

[Spørger] er Post Danmarks kontraktpart og [Spørger] er at betragte som afsender i relation til de forpligtigelser, der påhviler afsender i forhold til Post Danmarks forretningsbetingelser for Privatpakker med eller uden omdeling. Konsekvensen af dette er bl.a., at [Spørger] over for Post Danmark hæfter for misbrug af pakkelabels, og at [Spørger] er erstatningsansvarlig for ethvert tab som følge af utilstrækkelig emballering eller som følge af, at en pakke har et ikke tilladt indhold.

[...]

Den korrekte momsmæssige behandling af salget af pakkelabels mellem [Spørger] og [Spørgers] kunder er udelukkende et anliggende mellem [Spørger] og SKAT.

Kunden kan ikke uden Post Danmarks accept overføre sine rettigheder eller pligter efter Aftalen til tredjemand. "

Spørger oplyser, at aktiviteten er påbegyndt, og at der er tale om en løbende disposition.

Nedenfor er en nærmere beskrivelse af Spørgers aktiviteter ved køb af momsfri porto hos Post Danmark og viderefaktureringen heraf.

Spørger tillægger ikke avance på den viderefakturerede porto, idet Spørger udelukkende viderefakturerer den pris på porto, som Post Danmark har oplyst på sin faktura.

Spørger har endvidere oprettet en særlig udlægskonto, hvorpå portoudlæggende registreres, og spørger kan fra denne konto redegøre for de enkelte køb af porto.

Faktiske forhold i relation til spørgsmål 1

Spørger indgår samhandelsaftaler med virksomheder som har eget kundenummer ved Post Danmark, således at Spørger indkøber porto ved Post Danmark, og viderefakturerer denne porto til virksomhederne. Det sker på følgende måde:

1. Virksomhederne køber porto gennem Spørgers aftale med Post Danmark, og bruger denne porto til forsendelse af varer til deres kunder
2. Spørger modtager en faktura fra Post Danmark, hvor de enkelte virksomheder, der køber porto gennem Spørger er anført med navn og CVR-nr. Samtidig fremgår det af fakturaen, hvor meget porto hver enkelt virksomhed har købt.
3. Spørger udarbejder en faktura til kunden som er 100% lig med fakturaen fra Post Danmark. Der medsendes en kopi af Post Danmarks faktura til virksomheden.
4. Spørger anvender momslovens udlægsregler ved fakturering til virksomhederne således, at der ikke opkræves moms på den momsfri porto fra Post Danmark. I de tilfælde, hvor Spørger viderefakturerer porto og fragt m.v., der er indkøbt med moms, vil viderefaktureringen ske med moms.

5. Spørger udarbejder derudover en særskilt faktura inkl. moms til virksomhederne, der dækker følgende omkostninger:
 - Kundeservice
 - Afleveringsomkostninger/indlevering
 - Udvikling af system og integration
 - Kreditforsikring/risiko

Faktiske forhold i relation til spørgsmål 2

Spørger indgår aftaler med mindre virksomheder/webshops, som betaler med kreditkort ved køb af porto. Spørger indkøber portoen ved Post Danmark, og viderefakturerer denne porto til virksomhederne.

Det sker på følgende måde:

1. Virksomhederne går ind og booker forsendelse på Spørgers hjemme, som erhvervskunde, og køber porto gennem Spørgers aftale med Post Danmark. Virksomhederne anvender den købte porto til at sende varer til deres kunder.
2. Spørger modtager en samlet faktura fra Post Danmark vedrørende de virksomheder, som booker direkte på Spørgers hjemmeside. Post Danmark har vedhæftet en fakturaspecifikation til fakturaen, hvoraf følgende fremgår: trackingnummer, vægt, pris, antal porto mv. Disse data bliver lagt ind i Spørgeres database. Spørger trækker portooplysninger fra Spørgers database, således at virksomhederne og portoudlæg kan dokumenteres.
3. Spørger udarbejder en faktura til virksomhederne på grundlag af de data, der er i databasen. Dog kan der være afvigelser, idet virksomhederne kan have benyttet en anden forsendelse, som er billigere eller dyrere. I disse tilfælde udarbejder Spørger en ny faktura eller kreditnota på porto, således at der faktureres 100 % efter Post Danmarks fakturaer.
4. Virksomhederne trækkes for betaling via kreditkort pr. faktura, og kunden faktureres, når Spørger hæver på virksomhedens kreditkort. Spørger sender en faktura til de private kunder på den købte porto.
5. Spørger anvender momslovens udlægsregler ved viderefakturering til virksomhederne, således at der ikke opkræves moms på den momsfri porto fra Post Danmark. I de tilfælde, hvor Spørger viderefakturerer porto og fragt m.v., der er indkøbt med moms, vil viderefaktureringen ske med moms.
6. Spørger udarbejder derudover en særskilt faktura inkl. moms til virksomhederne, der dækker følgende omkostninger:
 - Kundeservice
 - Afleveringsomkostninger
 - Indleveringsomkostninger
 - Udvikling af system og integration
 - Kreditforsikring/risiko

Faktiske forhold i relation til spørgsmål 3

Spørger indgår aftaler med mindre virksomheder/webshops, som handler på kredit ved køb af porto. Spørger indkøber portoen ved Post Danmark, og viderefakturerer denne porto til virksomhederne. Det sker på følgende måde:

1. Virksomhederne går ind og booker forsendelse på Spørgers hjemmeside, som erhvervskunde, og køber porto via Spørgers aftale med Post Danmark. Virksomhederne anvender den købte porto til at sende varer til deres kunder.
2. Spørger modtager en faktura fra Post Danmark vedrørende de virksomheder, som booker direkte på Spørgers hjemmeside. Post Danmark har vedhæftet en fakturaspecifikation til fakturaen, hvoraf følgende fremgår: trackingnummer, vægt, pris, antal, porto m.v. Disse data bliver lagt ind i Spørgers

database. Spørger trækker portooplysninger fra Spørgeres database, således at virksomhederne og portoudlæg kan dokumenteres.

3. Spørger udarbejder en faktura til hver virksomhed med virksomhedens andel af den samlede porto i henhold til Post Danmarks faktura. Spørgers fakturaer til virksomhederne er 100 % lig fakturaen fra Post Danmark
4. Spørger anvender momslovens udlægsregler ved fakturering til virksomhederne, således at der ikke opkræves moms på den momsfri porto fra Post Danmark. I de tilfælde, hvor Spørger viderefakturerer porto og fragt m.v., der er indkøbt med moms, vil viderefaktureringen ske med moms.
5. Spørger udarbejder derudover en særskilt faktura inkl. moms til virksomhederne, der dækker følgende omkostninger:
 - Kundeservice
 - Afleveringsomkostninger
 - Indleveringsomkostninger
 - Udvikling af system og integration
 - Kreditforsikring/risiko

Faktiske forhold i relation til spørgsmål 4

Spørgeres salg af porto til privat kunder i forbindelse med, at den private skal sende en pakke, handler på fx Trendsales, eller den private går direkte ind på Spørgers hjemmeside og køber forsendelse, sker på følgende måde:

1. Private kunder køber en portolabel hos Spørger, som skal anvendes ved forsendelse af pakker til andre privat personer. Ved køb af portolabel markerer de private kunder på Spørgers hjemmeside, at der er fundet en CTC-handel [customer to customer] sted.
2. Spørger modtager en samlet faktura fra Post Danmark vedrørende de private kunder, som bestiller porto direkte på Spørgers hjemmeside. Spørger kan trække oplysninger fra Spørgeres database, således at de private kunder og portoudlæg kan dokumenteres. Dog kan der være afvigelser på den porto, der egentlig betales for, og den porto, der skulle være købt, idet de private kunder kan købe en porto, som er billigere eller dyrere end den, der skulle være købt. Fx kan en privat kunde, enten bevidst eller ved en fejl, købe en portolabel, der er billigere som følge af forsendelsesvægten, end den der faktisk skal anvendes. I disse tilfælde udarbejder Spørger ikke en ny faktura, eller kreditnotat på portoen, da det administrativt er for tungt, og Spørger kan ikke efteropkræve ved de private kunder. Eventuelle afvigelser vil blive betraget som tab/gevinst i Spørgers regnskab.
3. De private kunder trækkes for portoudbetalingen via kreditkort og faktureres, når Spørger hæver pengene på de private kunders kreditkort. Spørger sender en faktura til de private kunder på den købte porto.
4. Spørger anvender momslovens udlægsregler ved fakturering til de private kunder, således at der ikke opkræves moms på den momsfri portolabel fra Post Danmark. I de tilfælde, hvor Spørger viderefakturerer porto eller fragt, der er indkøbt med moms, vil viderefaktureringen også ske med moms.
5. Spørger udarbejder derudover en særskilt faktura inkl. moms til de private kunder, der dækker følgende omkostninger:
 - Kundeservice
 - Afleveringsomkostninger
 - Indleveringsomkostninger
 - Udvikling af system og integration
 - Kreditforsikring/risiko

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger opfylder alle betingelserne for at kunne anvende momslovens regler i forbindelse med videre fakturering af porto til private og virksomheder, jf. beskrivelsen til spørgsmål 1-4.

Spørger kan således viderefakturere den momsfri porto indkøbt hos Post Danmark uden moms til de endelige købere af portoen, jf. momslovens § 27, stk. 3.

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 1, at salg af varer og ydelser er momspligtige.

Det fremgår af momslovens § 27, stk. 1, at ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov.

Det fremgår videre af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, at til afgiftsgrundlaget henregnes ikke:

[...]

3) Beløb, som en virksomhed modtager fra en aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage afgiften her.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit D. A. 8.1.1.3.3.2. - betingelser for, hvornår udlæg ikke skal medregnes i momsgrundlaget, at:

"Regel

Udlæg er beløb, som en sælger modtager fra køber som godtgørelse af omkostninger, som sælger har afholdt i købers navn og for dennes regning.

Det følger allerede af hovedreglen i ML § 27, at udlæg ikke skal medregnes til momsgrundlaget. Der skal efter ML § 27 betales moms af vederlaget for leverancen, og et udlæg udgør ikke en del af vederlaget. Der er dog indsat en udtrykelig bestemmelse om udlæg. Bestemmelsen er indsat i overensstemmelse med den tilsvarende bestemmelse i direktivet. Lovændringen indebærer ingen ændringer i den gældende retstilstand på området, da den momsmæssige behandling i realiteten er sket med udgangspunkt i direktivbestemmelsen. Hvis et beløb kan holdes uden for momsgrundlaget som udlæg, har den sælger, der foretager udlægget naturligvis ikke fradrag for den købsmoms, der ligger på udlægget, da udlæggene ikke vedrører sælgerens virksomhed. Se bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994.

Den momslov, der var gældende indtil 1. juli 1994, indeholdt altså ikke udtrykkelige regler om udlæg. En del ydelser, der blev betragtet som afholdt af sælger på købers vegne, kunne dog holdes uden for momsregningen som udlæg. Til forskel fra den praksis, der var gældende før den nye momslovs ikrafttræden, stilles der nu udtrykkeligt krav om, at udlægget skal være afholdt i købers navn og for købers regning. Dette betyder, at det skal fremgå af de udstedte fakturaer, at selve købsaftalen indgås mellem den egentlige sælger og den egentlige køber.

Betingelserne for at kunne holde udlæg uden for momsgrundlaget ved momsregningen er følgende:

1. Udgiften til det, der lægges ud for, skal afholdes i den endelige kundes navn.
2. Udgiften skal afholdes for den endelige kundes regning. Det vil sige, at udgiften til videre fakturering ikke må tillægges avance.
3. Virksomheden skal føre en særlig konto, hvorpå denne type udlæg registreres, og skal kunne redegøre for de enkelte køb af denne art.

Virksomheden har ikke momsfradrag for indkøbet.

Bemærk

Bemærk at der er meddelt særlige retningslinjer for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne for portoudgifter. Se Tfs2000. 700TSS.

Eksempler

Typiske eksempler på ydelser, der kan afregnes efter udlægsreglerne, hvis betingelserne er opfyldt, er en række ydelser eller afgifter, der erhverves fra offentlige myndigheder, og som har tilknytning til sælgeres egentlige leverance.

Det kan dreje sig om fx:

- Betaling af stempelafgifter, se MNA 1968, 183
- Lossepladsafgifter, se MNA 1973, 357
- Afgifter for patenter og varemærker, se MNA 1979, 637
- Registreringsafgifter m.v.

Registreringsafgift skal ikke indgå i bilforhandlerens momsgrundlag ved salg af biler, når en forhandler afholder udgiften på vegne af en konkret køber, i hvis navn bilen bliver indregistreret. Se sag C-98/05, De danske Bilimportører. Se om registreringsafgiften afsnit D. A. 22.8 om momsgrundlaget for motorkøretøjer, som henviser til det generelle afsnit om momsgrundlaget, afsnit D. A. 8.1.1.2.3 om told og andre afgifter og afsnit D. A. 8.1.3.3 om udlægsreglerne. Registreringsafgift skal derimod indgå i leasinggivers momsgrundlag. Efter registreringsafgiftsloven er det nemlig leasinggiver, der hæfter for betaling af afgift. Det betyder, at registreringsafgiftsbeløbet skal indgå i den samlede leasingydelse, idet det ikke kan anses for et udlæg for leasingtageren, ligesom det heller ikke er muligt for leasingtageren selv at indbetale afgiftsbeløbet til SKAT. Ved momsregningen skal leasingvirksomheden derfor afregne moms af hele leasingydelsen.

Se også

[...]

Betingelse 1: Udgiften til det, der lægges ud for, skal afholdes i den endelige kundes navn

ML § 27, stk. 3, nr. 3 stiller udtrykkeligt krav om, at udlægget skal være afholdt i købers navn.

Dette betyder, at der skal være tale om en omkostning, som sælger har afholdt, dvs. lagt ud. Se SKM2007. 20. SR⁻

Det betyder også, at den virksomhed, som i første omfang betaler for udgiften, skal bede leverandøren udstede faktura til den endelige kunde, og den originale faktura skal sendes til den endelige kunde sammen med den faktura, hvorpå virksomheden fakturerer udlægget til den endelige kunde.

Eventuelle rabatter skal endvidere tilkomme den egentlige køber.

Det er dog ikke et krav, at virksomheden beder leverandøren udstede faktura til den endelige kunde, når

- Det ved lov er bestemt, at det er den endelige kunde, der er forpligtet til at betale udgiften, og
- Udgiften ikke er momsbelagt

Se sag C-98/05, De Danske Bilimportører og C-106/10, Lidl & companhia.

Betingelse 2: Udgiften skal afholdes for den endelige kundes regning

ML § 27, stk. 3, nr. 3, stiller udtrykkeligt krav om, at udlægget skal være afholdt for købers regning. Dette betyder, at den der foretager udlægget, ikke må beregne avance af udlæggene.

Betingelse 3: Virksomheden skal føre en særlig konto, hvorpå denne type af udlæg registreres, og skal kunne redegøre for de enkelte køb af denne art. For at kunne holde udlæg uden for momsgrundlaget, er det en betingelse, at sælger opfører de omhandlede beløb på en udlægskonto, så foretagne udlæg fremgår direkte heraf. Virksomheden skal altså kunne redegøre for de faktiske udgifter til udlæg. Se bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994. "

Det er Spørgers opfattelse, at viderefakturering af porto som udgangspunkt er omfattet af hovedreglen i momsloven. Det vil sige, at der skal lægges moms på fakturaen, når en virksomhed viderefakturerer porto til sine kunder.

Momsloven indeholder imidlertid en undtagelse til denne hovedregel om momspligt, idet en virksomhed har mulighed for at anvende udlægsreglerne som medfører, at viderefakturering af porto - under visse betingelser - kan ske momsfrit til den endelige køber af portoen.

Betingelserne for at en virksomhed kan anvende udlægsreglerne er følgende:

1. Udgiften til det der lægges ud for, skal afholdes i den endelige kundes navn
2. Udgiften skal afholdes for den endelige kundes regning
3. Virksomheden skal føre en særlig konto hvorpå denne type af udlæg registreres, og skal kunne redegøre for de enkelte beløb af denne art.

Spørgers opfattelse og begrundelse i forhold til spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger opfylder betingelserne for at kunne anvende udlægsreglerne.

Det begrundes med, at den faktura Spørger modtager fra Post Danmark er specificeret på den måde, at det tydeligt fremgår af fakturaen, hvilke virksomheder, der er de endelige købere af portoen, og hvilken mængde porto, hver enkelt virksomhed har købt. Spørgers udgift til porto hos Post Danmark, er således afholdt i den endelige købers navn og for dennes regning.

Spørger viderefakturerer virksomhederne den mængde porto, der er oplyst på Post Danmarks faktura uden tillæg af avance.

Spørger fører endvidere en særlig udlægskonto i momsregnskabet på den viderefakturerede porto.

Spørger kan derfor anses for at foretage et momsfrit udlæg, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Spørgers opfattelse og begrundelse i forhold til spørgsmål 2 og 3

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger opfylder betingelserne for at kunne anvende udlægsreglerne.

Det begrundes med, at selvom den faktura spørger modtager fra Post Danmark ikke er specificeret med de endelige købere af porto, viderefakturerer spørger udelukkende den nøjagtige mængde porto, hver enkelt virksomhed har købt, idet den nøjagtige mængde porto til hver enkelt virksomhed er specificeret af Post Danmark på en fakturaspecifikation, hvoraf trackingnummer, pris, vægt m.v. fremgår. Disse data fra fakturaspecifikationen registreres i Spørgers database, og det er dataene fra databasen, der danner grundlag for Spørgers fakturering til virksomhederne. Spørgers udgift til porto hos Post Danmark kan således anses for afholdt i den endelige købers navn og for dennes regning.

Spørger tillægger endvidere ikke avance ved viderefaktureringen af portoudlæg.

Endelig fører Spørger en særlig udlægskonto i momsregnskabet på den viderefakturerede porto,

Spørger kan derfor anes for at foretage et momsfrit udlæg, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Spørgers opfattelse og begrundelse i forhold til spørgsmål 4

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger opfylder betingelserne for at kunne anvende udlægsreglerne.

Det begrundes med, at selvom den faktura Spørger modtager fra Post Danmark ikke er specificeret med den endelige købere af porto, viderefakturerer Spørger den nøjagtige mængde porto, hver enkelt kunde har købt, idet den nøjagtige mængde porto til hver enkelt kunde er registreret i Spørgers database.

Spørger mener ikke, at det har betydning for anvendelsen af udlægsreglerne, at der i tilfælde af, at de private kunder har anvendt en anden forsendelse, der er dyrere/billigere, vil være afvigelser af den viderefakturerede porto til privat kunder. Ved eventuelle afvigelser i den viderefakturerede porto udsteder Spørger ikke en ny faktura eller kreditnota på portoen, idet det er administrativt tungt, og på grund af, at Spørger ikke kan efteropkræve private kunder. Spørgers udgift hos Post Danmark, anses derfor for afholdt i den endelige kundes navn og for dennes regning.

Spørger tillægger endvidere ikke avance ved viderefaktureringen af portoudlæg.

Endelig fører Spørger en særlig udlægskonto i momsregnskabet på den viderefakturerede porto.

Spørger kan derfor anses for at foretage momsfrit udlæg, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

I sit høringssvar har Spørger suppleret og sammenfattet sin opfattelse således:

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger i henhold til momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, kan anvende momslovens regler om momsfri udlæg ved kunders køb af porto ved Post Danmark gennem Spørgers kundenummer ved Post Danmark.

Spørgers betaling af porto til Post Danmark på vegne af Spørgers kunder skal ikke anses for en omkostning for Spørger, men derimod som et udlæg på vegne af Spørgers kunder, hvor Spørger opfylder betingelserne for at anvende momslovens regler for at kunne holde udlæg uden for momsgrundlaget, idet Spørger:

- Lægger ud for kundernes udgift til porto. Udgiften afholdes således i den endelige kundes navn.
- Afholder udgiften for den endelige kundes regning, og viderefaktureringen af porto tillægges ikke en avance.
- Fører en særlig konto, hvor udlæggene registreres, og Spørger kan redegøre for de enkelte portokøb hos Post Danmark.

I spørgsmål 1 - 3 afhenter Post Danmark forsendelserne ude hos de enkelte kunder, hvor Post Danmark sørger for den videre transport/forsendelse af brevene/pakkerne til forbrugerne. Spørger har på intet tidspunkt noget med selve forsendelsen eller kundernes direkte køb af porto at gøre. Post Danmark registrerer på Spørgers kundenummer, hvor meget porto hver enkelt kunde har købt for. Én gang om måneden afregner Spørger med Post Danmark for den porto, der er købt af de enkelte kunder. Herefter sender Spørger en opgørelse over portoudlægget til kunderne.

I spørgsmål 4 bestiller kunderne portolabels ved Post Danmark via Spørgers hjemmeside. Spørger modtager en faktura fra Post Danmark vedrørende køb af portolabels ved C2C-handel, hvorefter Spørger på baggrund af en database, hvor de enkelte køb af portolabels er registreret, sender en faktura til kunderne.

Den overordnede forskel i de 4 spørgsmål er den på måde, hvorpå faktureringen fra Post Danmark til Spørger sker.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger ikke leverer transportydelser, og at virksomheden ikke forestår selve transporten i de omhandlede tilfælde. Det er Spørgers vurdering, at Spørger på intet tidspunkt leverer en transportydelse til kunderne, idet Spørger i spørgsmål 1 - 4 ikke har nogen indflydelse på kundernes forsendelser, antal af købt porto m.v., Ifølge Spørgers opfattelse er det kunderne, der har kontakten med Post Danmark. Post Danmark afhenter forsendelserne hos kunderne (undtagen i spørgsmål 4, hvor der bestilles portolabels fra Post Danmark via Spørgers hjemmeside af de private sælgere), og Post Danmark sørger for forsendelserne til de endelige forbrugere. Spørger bemærker, at Spørger på intet tidspunkt er involveret i denne proces og at den eneste funktion Spørger har i forbindelse med forsendelserne fra Post Danmark, er, at Spørger foretager et udlæg til Post Danmark på den porto, som Spørgers kunder har købt i eget navn og for egen regning hos Post Danmark.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger ikke kan anses for transportørvirksomhed i de situationer, der er tale om i nærværende bindende svar, da det efter Spørgers opfattelse er kendetegnet ved sådanne virksomheder er, at de selv kan bestemme, hvilke transporter de ønsker at tage/ levere til kunden. Spørger har ikke mulighed for at nægte forsendelser i nærværende bindende svar, idet det er kunderne, der bestiller forsendelser ved Post Danmark - og ikke Spørger. Det er derfor Spørgers vurdering, at Spørger må anses som et mellemlid, der blot afholder udgifter som udlæg på kundernes vegne.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1, 2, 3 og 4

Spørgsmål 1,2,3 og 4 behandles og besvares under ét.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende udlægsreglerne ved viderefakturering af momsfril porto til andre virksomheder, der skal anvende portoen til forsendelse af varer til deres kunder, når den viderefakturerede porto er specificeret med virksomhedens navn og CVR-nr. på Post Danmarks faktura til Spørger?

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfril porto til andre virksomheder, der køber porto på kreditkort, og som skal anvendes portoen til forsendelse af varer til sine kunder, når den viderefakturerede porto ikke er specificeret med virksomhedens navn og CVR-nr. på Post Danmarks faktura til Spørger, men udelukkende er specificeret på et separat bilag fra Post Danmark og overført til Spørgers database, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfril porto til andre virksomheder, der køber porto på kredit, og som skal anvende portoen til forsendelse af varer til deres kunder, når den viderefakturerede porto ikke er specificeret med virksomhedens navn og CVR-nr. på Post Danmarks faktura til Spørger, men udelukkende er specificeret på et separat bilag fra Post Danmark og overført til Spørgers database, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan anvende momslovens udlægsregler ved viderefakturering af momsfril portolabels til private kunder, der køber portolabels på kreditkort, og som skal anvende disse portolabels til forsendelse af varer, når den viderefakturerede porto ikke er specificeret med den private kundes

navn på Post Danmarks faktura til Spørger, men udelukkende er specificeret i Spørgers database, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Lovgrundlag

Momsloven § 4, stk. 1

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

[...]

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 13

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

13) Postydelser og dertil knyttede varer, der leveres af postoperatører, der varetager postbefordringspligten helt eller delvis. Fritagelsen gælder alene ydelser og dertil knyttede varer omfattet af befordringspligten. Fritagelsen omfatter ikke leverancer, hvor der er forhandlet individuelle vilkår.

Momslovens § 27, stk. 1, 1. punkt og stk. 3, nr. 3

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov.

[...]

Stk. 3. I afgiftsgrundlaget medregnes ikke:

[...]

3) Beløb, som en virksomhed modtager fra en aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage afgiften heraf.

Momssystemdirektivets artikel 73

Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 -77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionens pris.

Momssystemdirektivets artikel 79, stk. 1, litra c og stk. 2

Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

[...]

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal kunne gøre rede for det faktiske beløb for i de stk. 1, litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrages den moms, der eventuelt er blevet opkrævet.

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a)

Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

1. Levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation

CMR-loven § 1, stk. 1

Denne lov gælder for aftaler om vejtransport af gods med køretøj mellem flere stater, når befordringen udføres mod vederlag og efter fragtaftalen skal ske til eller fra Danmark eller mellem fremmede stater, af hvilke mindst den ene har tiltrådt den i Geneve den 19. maj 1956 undertegnede konvention om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej.

Begrundelse

I medfør af momslovens § 4, stk. 1, 1. punkt skal der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

I medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 13, er de postydelser, som er omfattet af postbefordringspligten efter postlovgivningen, dog fritaget for moms.

I medfør af postlovgivningen er Post Danmark A/S udpeget som befordringspligtig virksomhed i Danmark.

Momsfritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 13 indebærer, at Post Danmarks leverancer, herunder udbringning af breve og pakker m.v., i det omfang disse leverancer er omfattet af postbefordringspligten, er fritaget for moms.

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, jf. momslovens § 27, stk. 1, som implementerer momssystemdirektivets artikel 73.

I medfør af momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, kan en virksomhed dog holde visse beløb, som virksomheden modtager fra kunden, uden for momsgrundlaget. Det gælder bl.a. beløb, som virksomheden modtager, som godtgørelse af omkostninger, som virksomheden har lagt ud for på vegne af kunden, dvs. afholdt i kundens navn og for kundens regning. Sådanne udlæg er netop ikke et vederlag for en leverance, jf. momslovens § 27, stk. 1.

For at der er tale om udlæg må virksomheden ved viderefaktureringen til kunden ikke må tillægge en avance, ligesom virksomheden skal føre en særlig konto, hvorpå denne type af udlæg registreres. Endelig skal virksomheden kunne gøre rede for de enkelte køb af denne art.

Anvendelse af udlægsreglerne i relation til transportydelser fra Post Danmark indebærer, at en virksomhed ved fremsendelse af varer lægger ud for portoen på vegne af varemottagerne/kunderne. Da Post Danmarks leverancer er fritaget for moms, i det omfang der er tale om leverancer omfattet af befordringspligten, vil det beløb, som virksomheden har lagt ud for, og som virksomheden skal opkræve hos kunden/varemottageren, være præcis det beløb, som der er lagt ud for og dermed et beløb, som ikke er tillagt moms.

Spørger ønsker, at Skatterådet bekræfter, at Spørger kan anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, når Spørger viderefakturerer de portoudgifter, som Spørger har betalt til Post Danmark, til Spørgers kunder.

Ved fakturering af sine kunder, ønsker Spørger således at foretage en opdeling af vederlaget for den af Spørger leverede transportydelse.

Spørger ønsker således at udstede, dels en faktura, hvor Spørger fakturerer sine kunder for del af omkostningerne, som kan henføres til indkøb af transportydelser hos Post Danmark, dels en faktura, hvor Spørger fakturerer sine kunder for "alt andet", herunder bl.a. den kundeservice, som Spørger forestår og de omkostninger, som Spørger har haft til aflevering og indlevering samt systemudvikling m.v.

I henhold til de faktiske oplysninger er Spørger et fragt- og kurerfirma, som sælger fragt og porto til privat personer og erhvervsdrivende. Af de faktiske oplysninger fremgår endvidere, at Spørger ikke selv forestår transporten af kundernes breve/pakker. Spørger indkøber derimod fragtydelser/porto hos enten Post Danmark, GLS eller DAO365.

På grundlag af en konkret vurdering af de faktiske oplysninger, er det SKATs opfattelse, at Spørger i ingen af de 4 opstillede scenarier, jf. spørgsmål 1 til 4, kan anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Ved SKATs vurdering er der lagt vægt på, at Spørger i henhold til de faktiske oplysninger, kontrakten med Post Danmark samt Spørgers forretningsbetingelser, reelt ikke foretager et udlæg. Derimod sælger Spørger en transportydelse, hvor Spørger benytter sig af en række underleverandører, herunder Post Danmark.

Af kontrakten mellem Spørger og Post Danmark fremgår således, at Spørger har mulighed for at "videre-sælge pakkelabels til sine kunder via sin hjemmeside og at videresalget alene er et anliggende mellem Spørger og Spørgers kunder", jf. kontraktens punkt 4, afsnittet "Øvrige forhold".

Det fremgår endvidere, at Spørger skal betragtes som "afsender" af pakkerne/brevene i forhold til Post Danmark. Ligesom det i kontrakten pointeres, at det er Spørger, som er Post Danmarks kontraktpart, mens der ikke består noget kontraktforhold mellem Spørgers kunder og Post Danmark.

Efter kontraktens ordlyd er der således ikke grundlag for at antage, at Spørgers køb af transportydelser/forsendelsesydelser hos Post Danmark skulle være foretaget i kundernes navn og for deres regning. Det fremgår således med al tydelighed, at det er Spørger som anses for kunde i forhold til Post Danmarks leverancer.

Det bemærkes hertil, at det også er Spørger, som faktureres for den af Post Danmark udførte transportydelse og det er Spørger (og ikke Spørgers kunder) som overfor Post Danmark er ansvarlig for ethvert tab som følge af, at en pakke eksempelvis ikke har et tilladt indhold

Såfremt der var tale om et udlæg, ville det i sagens natur være Spørgers kunder, som var erstatningsansvarlige over for Post Danmark, da der i givet fald var indgået en aftale om levering af en transportydelse mellem kunden og Post Danmark

Som følge af ovenstående må Spørgers betaling af Post Danmark for at forestå selve transporten anses for at være en omkostning, som kan henføres direkte til Spørgers virksomhed.

At Spørger reelt sælger en transportydelse til sine kunder understøttes tillige af kontraktgrundlaget mellem Spørger og Spørgers kunder.

I Spørgers forretningsbetingelser anføres, at "Spørger leverer en ydelse i form af en forsendelse", hvorfor kunderne ikke har fortrydelsesret, jf. § 3 i forretningsbetingelserne.

Af forretningsbetingelserne fremgår endvidere, at Spørger med forbehold for bl.a. forhold som skyldes kunden, er ansvarlig for bortkomst, beskadigelse og forsinkelse af godset. Ligesom reklamation ved beskadiget, tabt eller forsinket gods, skal ske til Spørger.

Såfremt der var tale om udlæg på vegne af kunderne ville, det ikke være Spørger, men derimod eksempelvis Post Danmark, som ville være den direkte ansvarlige over for kunderne i tilfælde af beskadiget gods.

Endelig skal det bemærkes, at Spørger i sine forretningsbetingelser tillige henviser til, at Spørgers ansvar begrænses som beforderer/fragtfører i henhold til Warszawa konventionen og CMR-loven. Både konventionen og loven omhandler transportørens ansvar.

At Spørger ifølge det oplyste ikke selv kan bestemme, hvilke transporter, som udføres og hvilke som ikke gør, da kunderne bestiller transportydelsen direkte via Spørgers hjemmeside, kan efter SKATs vurdering ikke tillægges afgørende betydning ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om levering af en transportydelse.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1, 2, 3 og 4 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har tiltrådt indstillingen med den af SKAT anførte begrundelse.