

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10259 af 17/12/2019 (Gældende)

Moms - elektronisk ydelse - opbevaring af varer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0504738

Moms - elektronisk ydelse - opbevaring af varer

Spørger formidlede via en webapplikation kontakten mellem ikke-afgiftspligtige personer, der ønskede opbevaring af varer, og afgiftspligtige personer, der leverede opbevaringsydelser.

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørgers tilrådighedsstillelse af applikationen var en elektronisk ydelse, jf. momslovens § 21 c.

Skatterådsmøde 17. december 2019 - SKM2020. 7. SR

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

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørgers tilrådighedsstillelse af webapplikationen er en elektronisk ydelse, jf. momslovens § 21 c, ved salg til ikke-afgiftspligtige personer?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares med "nej", kan det da bekræftes, at Spørger formidler opbevaringsydelser i fremmed navn og for fremmed regning, hvorved leveringsstedet skal fastlægges efter momslovens § 17?
3. Såfremt spørgsmål 2 besvares med "ja" kan det da bekræftes, at Spørger kun skal afregne dansk moms af sit formidlingshonorar ved formidling af opbevaringsydelser såfremt selve opbevaringsydelser foretages i Danmark?
4. Såfremt spørgsmål 3 besvares med "ja" kan det da bekræftes, at Spørger ikke skal afregne dansk moms af sit formidlingshonorar ved formidling af opbevaringsydelser såfremt selve opbevaringsydelser foretages uden for Danmark?
5. Kan det bekræftes, at Spørgers faste gebyr skal behandles momsretligt på samme måde som Spørgers formidlingshonorar?

Svar

1. Ja
2. Bortfalder
3. Bortfalder
4. Bortfalder
5. Ja, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger driver en digital markedsplads (webapplikation) via en hjemmeside og mobilapps. Webapplikationen er et digitalt mødested for leverandører af opbevaring af varer (herefter "Leverandører") og privatpersoner (herefter "Kunder"), som via en cloudløsning (internetbaseret) gør det muligt for Leverandører og Kunder at entrere med hinanden.

Formålet med webapplikationen er at skabe kontakt mellem Leverandører og Kunder, som ønsker opbevaring af varer.

Både Leverandører med et selskabsnummer og Kunder kan oprette en gratis konto. Applikationen genererer en oversigt over tilgængelige Leverandører. Spørgers applikation fastsætter automatisk timeprisen ud fra en algoritme om bl.a. belægningsgrad, tid, dato m.v.

Webapplikationen faciliterer booking og betaling mellem Leverandør og Kunde. Kunden foretager selv booking via webapplikationen og Leverandøren skal ikke godkende bookingen. Kunden checker selv varen ved hjælp af appen eller via hjemmesiden og checker selv ud ved afhentning af varen.

Spørger driver, tilrådighedsstiller, vedligeholder og reparerer applikationen. Udgangspunktet er, at Kunden opkræves for opbevaringen via applikationen, imens det er Leverandøren, som leverer ydelsen direkte til Kunden.

Det kontraktretlige forhold vedrørende opbevaringen af varer (den underliggende ydelse) indgås mellem Leverandøren og Kunden, ligesom risikoen for opbevaring af varerne ligger hos Leverandøren.

Spørgeren stiller en obligatorisk forsikring til rådighed for varerne i tilfælde af tyveri, skade eller bortkomst. Forsikringen betales af Leverandøren via betaling af formidlingsgebyr til Spørger.

Betalingen for ydelsen faciliteres via appen som genererer en afregningsoversigt fra Leverandøren til Kunden. Honoraret udgøres af et fast gebyr pr. vare og et opbevaringsgebyr som opgøres efter medgået tid.

Ved modtagelse af honorar afregner Spørger 50 % af opbevaringsvederlaget til sig selv for tilrådighedsstillelse af webapplikationen samt hele det faste gebyr. Den resterende del af vederlaget videresendes til Leverandøren sammen med en afregningsoversigt. Webapplikationen fungerer således også som digital infrastruktur for finansielle overførsler mellem Leverandøren og Kunden.

–Den samlede transaktion er i sin helhed elektronisk og automatiseret ved algoritmer, men der kan forekomme menneskelig indgriben i det omfang at Kunden via chat-funktionen eller via e-mail kan rette henvendelse vedrørende funktionaliteten af webapplikationen.

I det omfang, der er funktionsfejl, kan Spørgers medarbejdere via e-mail eller chat, udføre følgende opgaver:

- Gennemføre booking
- Starte/stoppe timer for opbevaring ved henvendelse
- Lokalisere Leverandører
- Returnere vederlag til Kunden idet omfang der er sket registreringsfejl

Beskrivelse af et forløb

Kunden kan efter gratis oprettelse søge efter Leverandører. Kunden har mulighed for at udsøge Leverandører ud fra kriterier om mængden af varer, område og dato. Det er dog ikke muligt at få oplyst informationer herunder adresse om Leverandørerne, før der er foretaget en endelig bookning.

Spørger har på webapplikationen en såkaldt ”on hands support” i form af en chat-funktion og en mail-funktion. Kunden har således mulighed for at anvende en af disse hjælperedskaber i tilfælde af spørgsmål.

Når Kunden ankommer til Leverandøren, checker Kunden varen ind via webapplikationen. Når varen igen afhentes, checkes varen ud på samme måde.

Ved fejlagtig check-ind har Kunden mulighed for at kontakte Spørger, der kan stoppe timer og annullere det pågældende check-in. Spørger har videre mulighed for at refundere det opkrævede beløb ved fejlagtig check-ind eller check-ud.

Betaling for opbevaringsperioden sker som udgangspunkt automatisk, og opkrævningen foregår direkte via webapplikationen. Ved fejl på systemet betaler Kunden direkte hos Leverandøren for den leverede ydelse.

Kunden modtager via applikationen et afregningsbilag som udstedes på vegne af

Leverandøren. Efterfølgende fakturerer Spørger Leverandøren 50 % af betalingen fra Kunden via et afregningsbilag og overfører det overskydende beløb til Leverandøren.

Det er Spørgers ansvar over for Leverandøren løbende at vedligeholde webapplikationen og stille denne til rådighed for sidstnævnte. Leverandørerne er ansvarlige for eventuelle skader mm. på opbevarede varer, der skyldes forsømmelse fra Leverandørens side.

Kundernes varer er forsikret imens den opbevares hos Leverandøren. Af praktiske årsager har Spørger tegnet denne forsikring for samtlige Leverandører. Leverandørerne betaler indirekte herfor gennem honoraret for tilrådighedsstillelse af webapplikationen.

Det er op til Leverandøren selv at angive og afregne moms af den leverede ydelse.

Spørger ønsker at få klarlagt, hvordan den leverede tilrådighedsstillelse af webapplikationen skal karakteriseres momsmæssigt.

Spørger ønsker derfor klarlagt, om tilrådighedsstillelsen af webapplikationen samt den løbende drift og håndtering af betalingen er levering af en elektronisk leveret ydelse, eller om der er tale om levering af en almindelig formidlingsydelse.

Uddrag fra samarbejdsaftale mellem Spørger og Leverandøren

”(…). ”

Uddrag af Spørgers forretningsbetingelser

“(…). “

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er Spørgers vurdering, at tilrådighedsstillelsen af den digitale markedsplads via webapplikationen, herunder håndtering af betalingen fra Kunden skal karakteriseres som en elektronisk leveret ydelse, jf. momslovens § 21 c.

Den underliggende transaktion udgøres af opbevaringsydelsen hos Leverandøren. Vedrørende denne ydelse indgås et de facto særskilt aftaleforhold mellem Leverandøren og Kunden. Dette fremgår af samarbejdsaftalen som indgås mellem Spørger og Leverandøren og af de forretningsbetingelser, som Leverandøren og Kunden tiltræder ved oprettelse på webapplikationen. Det er således klart for alle 3 parter, at Spørger stiller den digitale infrastruktur til rådighed samt håndterer indbetalinger mens Leverandøren udfører den underliggende ydelse.

Spørger udsteder i den forbindelse på vegne af Leverandøren afregningsbilag til Kunden samt afregningsbilag til Leverandøren, hvoraf Spørgers honorar fremgår.

I forbindelse med den momsretlige kvalificering af den af Spørger leverede ydelse er det nødvendigt at finde ud af, om formidlingen kan anses som en elektronisk leveret ydelse, eller om ydelsen opfattes som almindelig formidling.

For at en ydelse er at anse som en elektronisk leveret ydelse, skal følgende betingelser være opfyldt:

- Ydelserne skal være leveret via internettet

- Leveringen er hovedsagelig automatiseret
- Leveringen involverer minimal menneskelig indgriben

Ydelsen leveres via internettet

Ydelsen leveres igennem Spørgers webapplikation. Den kan ikke leveres uden internet.

Ydelsen er hovedsageligt automatiseret

Systemet er sat op således, at det kører automatisk med hensyn til den løbende drift. Webapplikationen udregner automatisk timepriser og afregner automatisk med Kunden ved endt opbevaring.

Minimal menneskelig indgriben

Den menneskelige indgriben er yderst minimal, da al styring foregår gennem webapplikationen. Både tilmelding af Kunder og Leverandører foregår via webapplikationen.

Kunden søger på tilgængelig vareopbevaringsplads hos de tilmeldte Leverandører via webapplikationen og foretager booking herigennem. Den underliggende opbevaringsydelse initieres på baggrund af Kundens check ind og ud.

Den primære menneskelige indgriben forekommer, når der er spørgsmål vedrørende webapplikationens funktionalitet herunder fejltilmeldinger m.v. Spørgers forretningsbetingelser dikterer, at Kunder og Leverandører tilmelder sig via webapplikationen. Ved nedbrud kan Spørger korrigere fejl – eksempelvis facilitere tilmeldinger. Det falder ifølge Spørger pænt i overensstemmelse med bemærkningerne i Momsudvalgets 108. møde 27.-28. marts 2017, dokument C:

”6. Momsudvalget er enstemmigt enige om, at alle ydelser kan betegnes som leveret elektronisk, hvis:

- (i) sådanne ydelser som udgangspunkt er fuldt automatiserede, og
- (ii) der samtidig i det system, som anvendes til levering af disse ydelser, er mulighed for, i ekstraordinære individuelle tilfælde vedrørende særlige, mere komplekse problemer, at de programmer, der kører på systemet, kan sende kunden videre til en medarbejder med henblik på en løsning af disse problemer.”

I det væsentlige vurderer Momsudvalget næsten enstemmigt, at sådanne ekstraordinære interventioner skal anses for at være aktiviteter, der sikrer problemfri drift af systemet som sådan og derfor opfylder kravet om "minimal menneskelig indgriben", som indgår i definitionen af elektronisk leverede ydelser.

Herudover, præsenterer Momsudvalget jf. 108. møde 27.-28. marts 2017, dokument C. nogle eksempler på definitionen af ”elektroniske ydelser”:

”7. Momsudvalget er enstemmigt enige om, at følgende er omfattet af definitionen af elektronisk leverede ydelser:

(...)

- (f) online adgange til platforme, der udgør et mødested for leverandøren af varer eller ydelser samt dennes kunder og til peer-to-peer-interaktion (dvs. intet forretningsmæssigt formål), hvor den ydelse, platformen leverer, er automatiseret og kan omfatte organiseringen af betalingsordninger.”

Momsudvalget præsenterer desuden en række eksempler på ydelser som ikke skal betragtes som ”elektroniske ydelser”.

”10. Momsudvalget er næsten enstemmigt enige om, at følgende ikke er omfattet af definitionen af elektronisk leverede ydelser:

(...)

(e) online adgang til internetplatforme med automatiske søge- og filtreringsfunktioner med mulighed for ekstra support fra en af leverandørens medarbejdere (fx vurdering af og rådgivning om søgeresultaterne). ”

Det skal indledningsvist bemærkes, at Spørgers webapplikation ikke tilbyder support til at rådgive kunderne. I tillæg hertil, er det uklart, om Spørgers webapplikation falder ind under kategorien ”internetplatforme med automatiske søge- og filtreringsfunktioner”. Det ville være mere præcist at henvise til webapplikationen som en ”online markedsplads”.

I artikel 7, stk. 1, i Rådets gennemførelsesforordning (forordning nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem) bemærkes følgende vedrørende ”online markedsplads”:

”(...

d) overdragelse mod vederlag af retten til at sælge en vare eller en ydelse via et netsted, der fungerer som online markedsplads, hvor de potentielle købere afgiver tilbud automatisk, og hvor parterne underrettes om gennemførelsen af et salg via en e-mail, der automatisk genereres fra en computer. ”

På udvalgets 107. møde 8. juli 2016, dokument D., vedrørende sontringen mellem formidlingsydelser og elektronisk leverede ydelser, blev der igen specifikt taget stilling forhold vedrørende en ”online markedsplads”.

”(...

Momsudvalget finder næsten enstemmigt, at ydelser fra onlineplatforme såsom en markedsplads, der alene leverer passive automatiserede ydelser, der alene kræver minimal menneskelig indgriben (i momsgennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 1, forstand), og som gør det muligt for to parter at komme i kontakt med det formål at opnå særskilte varer eller ydelser, ikke opfylder kravene for at blive anset for formidling og er derfor ikke omfattet af momsdirektivets artikel 46. ”

Der bliver ikke i Momsudvalgets kommentarer fra 108. møde 27.-28. marts 2017, dokument C redegjort for, at man skulle have ændret holdning til den momsmæssige behandling af en online platform, men fortolkningen af ”elektroniske ydelser” indsnævres til ikke at omfatte online platforme med vurdering af og rådgivning om søgeresultaterne. Spørger synes ikke at tilbyde sådan en platform.

Der henvises til Momsudvalgets kommentarer i Momsudvalgets retningslinje vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 102. møde 30. marts 2015, dokument D, omkring sontringen mellem formidlingsydelser og elektronisk leveret ydelser.

Momsudvalgets kommentarer fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit

D. A. 6.2.8.12, omkring sontringen mellem almindelige formidlingsydelser og elektronisk leverede ydelser:

”Momsudvalget finder næsten enstemmigt, at ydelser fra onlineplatforme såsom en markedsplads, der alene leverer passive automatiserede ydelser, der alene kræver minimal menneskelig indgriben (i momsgennemførelsesforordningens artikel

7, stk. 1, forstand), og som gør det muligt for to parter at komme i kontakt med det formål at opnå særskilte varer eller ydelser, ikke opfylder kravene for at blive anset for formidling og er derfor ikke omfattet af momsdirektivets artikel

46.

Består en ydelse eksempelvis i en ydelse, der er automatisk genereret fra en computer via internettet eller et andet elektronisk net i respons til datainput fra modtageren af ydelsen, bekræfter Momsudvalget næsten enstemmigt, at ydelsen skal anses for en passiv automatiseret ydelse. ”

Med ovenstående bemærkninger tydeliggør momsudvalget ifølge Spørger, at en digital markedsplads som en naturlig del af ydelsen, vil have support for at drive platformen, men at den må betragtes som minimal, idet supporten ikke er det primære. Idet momsudvalget ikke har konkretiseret i deres senere udkomne kommentarer, at man har valgt at fravige dette synspunkt, må det være fordi 1) Momsudvalget ikke har taget stilling ”digitale markedspladser” efterfølgende og 2) Momsudvalget har ikke ændret holdning til, at der pr. definition vil være et supportteam bag en digital markedsplads.

Endelig bemærker Momsudvalget i deres eksempler på ”elektroniske ydelser” i retningslinjer baseret på møde nr. 102 den 30. marts 2015 – Dokument D (punkt 3.) således:

”Endvidere er Momsudvalget enstemmigt enige om, at medarbejdere i en virksomhed, der driver systemet i realtid med henblik på at undgå systemnedbrud som følge af handlinger begået af kunder, der anmoder om levering af en ydelse, anses for at falde inden for definitionen af ”minimal menneskelig indgriben”. ”

Momsudvalget er således enstemmigt enige om, at ovenstående situationer anses for at være aktiviteter fra leverandørens side, der kan sammenlignes med den indledende opsætning af systemet med henblik på levering af ydelsen samt regelmæssig vedligeholdelse og reparationer.

Det er således Spørgers opfattelse, at Momsudvalget anerkender, at selv i de tilfælde hvor support teams bistår deres kunder med gennemførelsen af deres ordre, som følge af internetsvigt eller lignende, vil dette være at betragte som minimal menneskelig indgriben.

Døgnsupport via chat og indgriben i bestillinger

Døgnsupport i sig selv udgør ikke pr. definition mere end minimal menneskelig indgriben. Det er den afgørende aktivitet bag som er afgørende jf. retningslinjerne fra Momsudvalget. Aktiviteterne som udføres af personalet, falder efter spørgers opfattelse ind under den tilladte adfærd for digitale markedspladser. Personalet kan desuden gribe ind ved funktionsfejl således, at Kunden ikke faktureres uden at have modtaget vareopbevaringen. Det følger af momsudvalgets redegørelse, at support teams gerne må korrigere fejl og fortsat leve op til normen om minimal menneskelig indsat.

Forvaltningspraksis

Skatterådet har bekræftet at der var tale om elektroniske ydelser i SKM2010. 512. SR, SKM2013. 17. SR, SKM2013. 825. SR og SKM2017. 453. SR. Der blev i alle 4 afgørelser lagt vægt på, at ydelsen i sit udgangspunkt blev gennemført automatisk og elektronisk. Der blev ikke inddraget overvejelser om Spørgeres supportafdelinger. Ud fra den formodning, at alle udbydere af internetplatforme har en kundevendt supportafdeling – og at denne tendens er stigende – må man gå ud fra, at Skatterådet i ovennævnte afgørelser ikke har inddraget overvejelser om spørgeres support-funktion, idet ingen af dem spillede en aktiv rolle i bookingen af ydelserne. Tilsvarende kan det bekræftes, at Spørgeres medarbejdere ikke i udgangspunktet er involveret i bookingen og gennemførelsen af ydelsen.

Skatterådet har tilsvarende bekræftet i SKM2017. 733. SR, at der ikke kunne blive tale om en elektronisk ydelse, når leverandøren af ydelse først skulle acceptere en bookingordre. Det er således den aktive involvering i bookingen af ydelsen man har vægtet i ovenstående sag. I nærværende sag skal hverken Spørger eller Leverandøren af ydelsen bekræfte bookingen, men den kører automatiseret.

Det er helt centralt at Spørger eller Leverandøren ikke skal foretage en menneskelig aktivitet for, at bookingen kan bekræftes og ydelsen leveres. Dermed er betingelsen om minimal menneskelig indgriben opfyldt.

Det er således efter Spørgers vurdering en ydelse, som momsmæssigt skal kvalificeres som en elektronisk leveret ydelse.

Spørgsmål 2

Såfremt det måtte vurderes, at der ikke er tale om en ”elektronisk ydelse” i momslovens forstand, bør der subsidiært være tale om en formidlingsydelse i andres navn og på andres vegne.

Spørger formidler kontakten mellem private personer, hvor den ene part ønsker at modtage opbevaringsydelser, og den anden part tilbyder disse opbevaringsydelser. Spørger agerer i Kundens og Leverandørens navn, idet formidlingen sker igennem Spørgers online platform på vegne af Kunden og Leverandøren.

I henhold til momslovens § 17 forstås formidlingsydelser som ydelser, der leveres af formidlere, der handler i:

- Modtageren af den formidlede ydelses navn og på dennes vegne (for dennes regning)
- Leverandøren af den formidlede ydelses navn og på dennes vegne (for dennes regning)

I dommen C-200/04, Finanzamt Heidelberg fastslår, EU-domstolen, at ved fortolkningen af ”eget navn” skal alle oplysningerne i sagen tages i betragtning, særligt karakteren af den pågældende erhvervsdrivendes kontraktretlige forpligtelser.

I SKM2007. 406. ØLR lagde Landsretten vægt på, at de underskrivende parter på kontrakten var henholdsvis modellen og kunden, samt at det var modellen som blev forpligtet til at opfylde kontrakten. På baggrund af dette vurderede Landsretten, at selskabet handlede i andres navn og for andres regning.

I Spørgers forretningsbetingelser er det anført, at Leverandøren som skal levere ydelsen og at denne er ansvarlig for mangler vedrørende ydelsen og skader på opbevarede varer. Tilsvarende står det beskrevet i forretningsbetingelserne, at Spørgers rolle er formidling af ydelserne i fremmed navn.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2017.1, afsnit D. A. 4.2.3, at en formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren – og ikke udlejerens – bliver forpligtet af aftalen over for lejeren. Afgørelsen af, om virksomheden handler i eget navn, foretages på baggrund af en samlet vurdering af alle relevante forhold vedrørende leveringen, herunder navnlig karakteren af virksomhedens kontraktlige forpligtelser over for kunderne.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger formidler opbevaringsydelser til ikke-afgiftspligtige personer, samt at Spørger formidler ydelserne i andres navn og på andres vegne.

Spørgers rolle er at opkræve ydelseshonoraret hos den Kunden, hvorefter Spørger modregner sit formidlingsvederlag inden ydelseshonoraret sendes videre til Leverandøren. Det vil således være for Leverandørens regning, da det er i Leverandørens ydelseshonorar, at formidlingsvederlaget trækkes.

Det er ikke Spørger, der bliver forpligtet til at levere den aftalte opbevaringsydelse. Det bliver Leverandøren. Endvidere bærer Spørger en minimal risiko for transaktionen.

Som følge heraf er det Spørgers opfattelse, at Spørger formidler opbevaringsydelser til ikke-afgiftspligtige personer, samt at Spørger formidler ydelserne i andres navn og på andres vegne.

Det fremgår videre af Spørgers forretningsbetingelser, at Spørger faciliterer kommunikationen mellem Kunden og Leverandøren.

Det fremgår desuden af betingelserne, at Leverandøren påtager sig ansvaret for eventuelle skader, klager eller lignende vedrørende opbevaringen af varerne. Spørger påtager sig dog ansvaret for skader på varerne eller tyveri heraf, såfremt Leverandøren ikke kan bebrejdes herfor.

Webapplikationen fastsætter selv timeprisen på opbevaringsydelsen automatisk ud fra en algoritme som indbefatter tid, område, belægningsgrad osv. Spørgers honorar er en fast sats på 50 % af opbevaringsprisen. Desuden betales et gebyr som kun tilfalder Spørger. Spørger har således kun en minimal indflydelse på prisen på de formidlede ydelser.

Efter en samlet konkret vurdering af formuleringen i betingelserne er det Spørgers vurdering, at formidlingen, må anses for at ske i andres navn og for andres regning.

Leveringsstedet skal derfor fastsættes efter momslovens § 17.

Spørgsmål 3

Såfremt at Spørgsmål 2 besvares med ”ja”, er det Spørgers vurdering, at leveringsstedet for Spørgers formidlingsydelse skal fastsættes efter momslovens § 17. Hvis denne formidlingsydelse bliver leveret i Danmark følger momspligten af momslovens § 4, idet der er foretaget en afgiftspligtig transaktion, og der sker levering mod vederlag her i landet.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger kun skal betale moms af sit honorar, hvis selve vareopbevaringsydelsen foretages og leveres i Danmark jf. momslovens § 4. Det forudsættes, at selve vareopbevaringsydelsen har leveringssted i Danmark jf. momslovens § 17.

Spørgsmål 4

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger ikke skal betale moms af sit honorar, hvis selve vareopbevaringen ikke foretages og leveres i Danmark jf. momslovens §§ 4 og 17, jf. begrundelse til spørgsmål 3.

Spørgsmål 5

Det er Spørgers vurdering, at Spørgers faste gebyr skal behandles momsretligt på samme måde som Spørgers formidlingshonorar.

Spørger opkræver et fast håndteringsgebyr på vegne af Leverandøren, når der laves en bestilling gennem webapplikationen. I samarbejdsaftalen med Spørger og Leverandøren, er det imidlertid aftalt, at Leverandøren betaler hele det faste gebyr til Spørger.

Med samme begrundelse som til spørgsmål 2, er det Spørgers opfattelse, at betingelserne og risici for betaling af gebyret, er identiske med betingelserne og risici for formidlingsvederlag.

Ved Kundens anvendelse af Spørgers webapplikation til at booke opbevaring hos en Leverandør accepterer Kunden Spørgers betingelser, herunder prisinformation. Det fremgår heraf, at Kunden udover betalingen for opbevaringstiden, ligeledes betaler et gebyr.

Uanset at hele gebyret i samarbejdsaftalen mellem Spørger og Leverandør tilfalder Spørger, skal de efter Spørgers opfattelse behandles momsmæssigt på samme måde, som den momspligtige vareopbevaring,

såfremt Spørgers ydelser må anses for bi-ydelser til opbevaringsydelserne, jf. EU-domstolens dom i sagen C-349/96, Card Protection Plan.

Den omstændighed, at Spørgeren formidler en hovedydelse ved at stille en infrastruktur til rådighed for Kunden, der gør det muligt for denne at lokalisere leverandører og efterfølgende betale vederlaget for denne ydelse gennem webapplikationen, udgør ikke et mål i sig selv for disse kunder. Denne tjenesteydelse (tilrådighedsstillelse af webapplikationen), har ikke ud fra kundernes synsvinkel en selvstændig interesse i forhold til hovedydelsen (opbevaringsydelsen), jf. også præmis 27 i EU-domstolens dom i sagen C-276/09, Everything Everywhere.

Af EU-domstolens praksis vedrørende hoved-/biydelser fremgår det imidlertid, at dette kun vurderes af EU-domstolen i tilfælde, hvor hoved- og biydelsen leveres af samme afgiftspligtige person. EU-domstolen anfører således bl.a. i sagen C-41/04, Levob, præmis 22, at der er tale om hoved-/biydelser, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

EU-domstolen har i præmis 28 i sag C-276/09, Everything Everywhere, udtalt, at modtagelsen af en betaling og behandlingen af denne er uadskilleligt forbundet med enhver tjenesteydelse, der leveres mod vederlag. Det er uadskilleligt forbundet med en sådan levering, at tjenesteyderen anmoder om betaling og gør de nødvendige bestræbelser for at sikre, at kunden rent faktisk kan foretage en betaling som vederlag for den leverede tjenesteydelse. På den baggrund mener Spørger, at gebyret, som opkræves på vegne af Leverandøren, momsmæssigt ikke adskiller sig fra opkrævningen af opbevaringsgebyret.

Det er derfor spørgers opfattelse, at gebyret momsretligt skal behandles på samme måde som formidlingshonoraret til Spørger.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers tilrådighedsstillelse af webapplikationen er en elektronisk ydelse, jf. momslovens § 21 c, ved salg til ikke-afgiftspligtige personer.

Begrundelse

Spørger formidler via sin webapplikation kontakten mellem ikke-afgiftspligtige (Kunder), der ønsker opbevaring af varer, og afgiftspligtige personer, der leverer opbevaringsydelser (Leverandører).

Spørger faciliterer også gennem webapplikationen selve betalingen af vareopbevaringsydelsen.

Vederlaget, som betales for opbevaringen, er som udgangspunkt momspligtigt, såfremt ydelsen har leveringssted her i landet, momsloven § 4, stk. 1.

Det er oplyst, at der opkræves betaling pr. time pr. opbevarede vare samt et gebyr pr. vare. Videre oplyses det, at timeprisen inkluderer forsikring for den opbevarede vare.

Det fremgår af aftalen mellem Spørger og Leverandøren, at Spørger fakturerer Leverandøren 50 % af betalingen for opbevaringen således, at Spørger beholder de resterende 50 % samt gebyret.

Gebyret er vederlag for Kundens brug af webapplikationen. Udgangspunktet er på den baggrund, at vederlaget for anvendelsen af webapplikationen er momspligtigt efter momslovens § 4.

Spørgers samlede vederlag består således af 50 % af betalingen for opbevaringen samt gebyret.

Der skal først tages stilling til, om Spørger leverer en eller flere selvstændige hovedydelse.

Hoved/biydelse

Uanset Spørgers ydelser måtte anses for elektronisk leverede ydelser, skal de imidlertid behandles momsmæssigt på samme måde, som den momspligtige opbevaringsydelse, såfremt Spørgers ydelser må anses for biydelse til opbevaringsydelse, jf. EU-domstolens dom i sagen C-349/96, Card Protection Plan.

Skatterådet har i SKM2018. 381. SR taget stilling til, hvorvidt en leverandørs ydelse i form af adgang til en mobilapplikation, hvorigennem der kunne betales for parkering, momsmæssigt kunne anses for at være en biydelse til parkeringsydelsen, der blev leveret af parkeringsejeren.

Skatterådet fandt med baggrund i EU-domstolens praksis vedrørende hoved-/biydelse, at det er en betingelse for, at en biydelse momsmæssigt skal behandles på samme måde som hovedydelsen, at både hoved- og biydelsen leveres af samme afgiftspligtige person.

Det fremgår af det oplyste, at Kunder via webapplikationen kan booke og betale for opbevaring af vareopbevaringsydelse hos Leverandører, der leverer den faktiske opbevaringsydelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke kan anses for at levere en biydelse til opbevaringsydelsen.

Der er hermed bl.a. lagt vægt på, at opbevaringsydelsen i henhold til den fremlagte aftale anses for at blive leveret af Leverandøren, mens adgangen til webapplikationen leveres af Spørger. Der er således ikke grundlag for at anse anvendelsen af webapplikationen for momsmæssigt at være en biydelse til opbevaringsydelsen.

Dette gælder uanset, at Spørger ligeledes opkræver beløbet for vareopbevaring på vegne af Leverandøren, idet der må lægges afgørende vægt på, hvem der leverer de respektive ydelser.

Idet Spørgers ydelse må anses for en selvstændig hovedydelse, skal det herefter vurderes, om denne opfylder betingelserne for at være en elektronisk leveret ydelse, jf. momsloven § 21 c.

Elektronisk leveret ydelse

Artikel 7, stk. 1, i gennemførselsforordning nr. 282/2011 (momsforordningen) oplister tre betingelser, der skal være opfyldt, førend der er tale om en elektronisk ydelse:

- Ydelsen skal være leveret via internettet
- Leveringen er hovedsageligt automatiseret
- Leveringen involverer alene minimal menneskelig indgriben.

Leveret via internettet

Spørgers ydelse leveres igennem en online webapplikation og leveres derved via internettet.

Den første betingelse er dermed opfyldt

Hovedsageligt automatiseret

Det er oplyst, at webapplikationen faciliterer booking og betaling ud fra Kundens input, genererer en oversigt over tilgængelige Leverandører samt udregner Kundens pris ud fra en algoritme.

Den anden betingelse anses for opfyldt, idet ydelsen er automatiseret igennem webapplikationen.

Minimal menneskelig indgriben

Det fremgår af det oplyste, at det er Kunden selv, som checker varen ind og ud ved hjælp af webapplikationen.

Det oplyses videre, at Spørger i særlige tilfælde af funktionsfejl og lign. har mulighed for at gribe ind i leveringen af ydelsen. Der kan ifølge det oplyste f. eks. være tale om, at Spørger gennemfører en booking, starter eller stopper timeren for vareopbevaringen eller lokaliserer leverandører for kunden.

Det lægges således til grund, at Spørger ikke griber ind i leveringen af ydelsen ud over i de af Spørger oplyste tilfælde af funktionsfejl og lign.

Momsudvalget har på baggrund af drøftelse på udvalgets 108. møde 27. - 28. marts 2017, vedtaget en retningslinje med eksempler på ydelser, der er elektronisk leverede ydelser, og ydelser, der ikke er elektronisk leverede ydelser.

Det fremgår af retningslinjen, at en særskilt aktivitet udført af en tredjemand, som vedrører den pågældende ydelse, er irrelevant i forbindelse med vurderingen af, hvad der anses for at være "minimal menneskelig indgriben".

Momsudvalget anerkender i retningslinjen, at ydelser kan betegnes som leveret elektronisk, hvis de som udgangspunkt er fuldt automatiserede, selvom der i systemet er mulighed for, i ekstraordinære individuelle tilfælde vedrørende særlige, mere komplekse problemer, at sende kunden videre til en medarbejder med henblik på en løsning af disse problemer.

Det er på baggrund af en konkret vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at den tredje betingelse er opfyldt og, at Spørger dermed opfylder betingelserne for at levere en elektronisk leveret ydelse, jf. momsloven § 21 c.

Skattestyrelsen har herved bl.a. lagt vægt på, at ydelsen er leveret via internettet, hovedsageligt er automatiseret, og at der fra Spørgers side ikke sker mere en minimal menneskelig indgriben i leveringen af den enkelte ydelse, bortset fra tilfælde af systemnedbrud, funktionsfejl mv.

Den aktivitet, der udføres af Leverandøren, har efter Skattestyrelsens opfattelse ikke indflydelse på, om der sker minimal menneskelig indgriben, idet Spørger ikke er leverandør af selve vareopbevaringsydelsen, jf. Momsudvalgets retningslinje fra det 108. møde.

Det bekræftes dermed, at Spørgers ydelse skal anses for at være en elektronisk leveret ydelse, jf. momsloven § 21 c.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørgsmål 1 besvares med "nej", at Spørger formidler opbevaringsydelser i fremmed navn og for fremmed regning, hvorved leveringsstedet skal fastlægges efter momslovens § 17.

Begrundelse

Under hensyn til besvarelsen af spørgsmål 1, bortfalder spørgsmål 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”bortfalder”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørgsmål 2 besvares med ”ja”, at Spørger kun skal afregne dansk moms af sit formidlingshonorar ved formidling af opbevaringsydelser såfremt selve opbevaringsydelsen foretages i Danmark.

Begrundelse

Under hensyn til besvarelsen af spørgsmål 1, bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”bortfalder”.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørgsmål 3 besvares med ”nej”, at Spørger ikke skal afregne dansk moms af sit formidlingshonorar ved formidling af opbevaringsydelser såfremt selve opbevaringsydelsen foretages uden for Danmark.

Begrundelse

Under hensyn til besvarelsen af spørgsmål 1, bortfalder spørgsmål 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ”bortfalder”.

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at Spørgers faste gebyr skal behandles momsretligt på samme måde som Spørgers formidlingshonorar.

Begrundelse

Se begrundelse og indstilling til spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 21 c, stk. 1,

”Leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser, teleydelser og radio- og tv-spredningstjenester er her i landet, når de leveres til en ikkeafgiftspligtig person, som er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet.”

Momssystemdirektivets artikel 398

1. Der nedsættes et rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften, benævnt »Momsudvalget«.
2. Momsudvalget består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen. Formanden for udvalget skal være en repræsentant for Kommissionen. Udvalgets sekretariat varetages af Kommissionens tjenestegrene.
3. Momsudvalget fastsætter selv sin forretningsorden.
4. Ud over de sager, der er undergivet høring i henhold til dette direktiv, behandler Momsudvalget spørgsmål, som forelægges det af dets formand, enten på dennes eget initiativ eller efter anmodning fra repræsentanten for en medlemsstat, og som angår anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne vedrørende moms.”

Momsforordningens artikel 7, stk. 1,

”Elektronisk leverede ydelser« som omhandlet i direktiv 2006/112/EF omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informations-teknologi.”

Praksis

C-349/96, Card Protection Plan

En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser.

Sekundære ydelser stilles afgiftsmæssigt som hovedydelsen.

SKM2018. 381. SR

Det er en betingelse for, at en biydelse skal behandles momsmæssigt på samme måde som den hovedydelse, den er sekundær til, at både hoved- og biydelsen leveres af samme afgiftspligtige person.

Under hensyn til, at parkeringsydelsen i henhold til den fremlagte aftale mellem Spørger og ejeren af parkeringspladsen må anses for at blive leveret til ejeren af parkeringspladsen, mens adgangen til mobilapplikationen leveres af Spørger, er der ikke grundlag for at anse anvendelsen af mobilapplikationen for momsmæssigt at være en biydelse til parkeringsydelsen.

Retningslinje fra Momsudvalgets 108. møde 2017, dokument C

“1. The VAT Committee almost unanimously agrees that as regards the scope of the definition of “electronically supplied services” as laid down in Article 7(1) of the VAT Implementing Regulation:

(a) the independent activity of a third person/party, to which the service being analysed relates, shall be irrelevant for the assessment of what is “minimal human intervention”;

(b) the activity of staff of the supplier of services, performed independently from any individual request to provide a particular service made by a customer, shall be seen as falling within the limits of “minimal human intervention”.

2. The VAT Committee unanimously agrees that where the human activity on the side of the supplier focuses on generic, non-specific adjustments to the system environment and not on individual requests made by customers, such activity shall be seen as not trespassing the “minimal human intervention” requirement included in the definition of electronically supplied services.

Therefore, the VAT Committee unanimously confirms that work of staff of a company providing online services on a system through which the services are delivered with a view to its constant update, customisation or improvement, shall be seen as falling within the limits of “minimal human intervention” where the work does not target individual requests of customers but refers to generic, non-specific changes of the system environment as such.

The VAT Committee also agrees unanimously that staff of a company running the system in real time with a view to preventing the system from breaking down as a result of actions taken by customers requesting the provision of a service, shall be seen as acting within the limits of “minimal human intervention”.

It is thus the unanimous view of the VAT Committee that the above kinds of arrangements shall be seen as an activity of the supplier comparable to the initial setting up of the system needed for the supply, its regular maintenance and repairs¹.

3. The VAT Committee unanimously recognises that for the assessment of the scope of the definition of electronically supplied services, account shall be taken of possible abusive practices aimed at circumventing the rules on the place of supply of services for VAT purposes.

4. The VAT Committee unanimously confirms that the assessment of whether bundled/composite services, when they also include electronically supplied services, qualify as a single supply or multiple supplies must be done on a case-by-case basis taking into account the criteria set by the Court of Justice of the European Union. When carrying out that assessment, the VAT Committee unanimously agrees that all the circumstances of the composite supply must be taken into consideration.

5. The VAT Committee unanimously agrees that in situations where one and the same supplier offers several different packages (i.e. supplies of services each containing certain different elements distinguishing one supply from the other) for the customer, each package has to be assessed separately for VAT purposes.

Where within the package the supplier is obliged to provide feedback by a staff member to the customer, even if this option is not used in practice by the customer, the VAT Committee almost unanimously acknowledges that such a supply shall be seen as involving more than just “minimal human intervention”.

6. The VAT Committee unanimously agrees that services shall qualify as electronically supplied where:

(i) such services are as a rule fully automated, and

(ii) at the same time within the system, via which these services are supplied, there is the possibility, in exceptional individual cases involving particular, more complex problems, for the programmes running that system to direct the customer to a staff member for resolution of those problems.

In essence, the VAT Committee almost unanimously considers that such exceptional interventions must be seen as activities assuring the smooth running of the system as such, and therefore not exceeding the “minimal human intervention” requirement included in the definition of electronically supplied services.

(...)”

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Se lovgrundlag anført under spørgsmål 1.

Praksis

Se praksis anført under spørgsmål 1.