

Udskriftsdato: 26. december 2025

AFG nr 9442 af 28/03/2017 (Gældende)

Elektronisk levering af reklameplads momspligtig

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1624346

Elektronisk levering af reklameplads momspligtig

Skatterådet kan bekræfte, at Spørgers levering af reklameplads i Spørgers danske samarbejdspartners app til Google/Facebook må anses for en elektronisk leveret ydelse, samt at Spørger derfor i henhold til formodningsreglen i momsforordningens artikel 9a, stk. 1, må anses for at handle i eget navn, men for en andens regning over for Google/Facebook.

Rådet kan endvidere bekræfte, at Spørger må anses for at have modtaget en elektronisk leveret ydelse fra den danske samarbejdspartner i form af reklamepladsen, og vederlaget for ydelsen modtaget fra den danske samarbejdspartner er derfor de samlede indtægter fra videresalget af reklameplads til Google/Facebook fratrukket Spørgers provision på 12 pct.

Skatterådsmøde 28. marts 2017 - SKM2017. 309. SR

Spørgsmål:

1. Skal spørger anses for at have leveret momspligtige ydelser til Google/Facebook i eget navn?
2. Skal spørger anses for at have leveret momspligtige elektroniske ydelser overfor sin danske samarbejdspartner?

Svar:

1. Ja
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et nystiftet dansk momsregistreret selskab, der har specialiseret sig til at optimere reklameindtægter fra app's. Dette sker ved at give indehaverne af app's adgang til- og forhandle med "key mobile marketplaces" og "ad networks and RTB exchanges".

Spørger har indgået en samarbejdsaftale med en dansk virksomhed, som har udviklet en app, der har mange brugere. Samarbejdspartneren ønsker at udnytte aktiviteten på sin app til at opnå størst mulige indtægter fra reklamer på app'en.

I henhold til samarbejdsaftalen skal Spørger optimere samarbejdspartnerens reklameindtægter i relation til app'en.

Dette gøres i praksis derved, at Spørger tilføjer reklamepladsen i samarbejdspartneres app værdi ved:

- Manuel oprettelse af nye reklameenheder
- Samlet rapportering fra alle banner leverandører i en rapporterings-API.
- Automatiseret udsendelse af nye reklameenheder til samarbejdspartnerens slutkunder (minimering af fejl).
- Optimering af indtjening ved at sikre at en banner-reklame altid bliver solgt til højest mulig pris (yield-optimization). Dette sker ved at sammenligne handelspriser på de alle reklamenetværk

Herefter videresælger Spørger reklamepladsen til eksempelvis Google eller Facebook, som har indgået reklameaftaler med eksempelvis Coca-cola og Mc'Donalds.

Forholdet til samarbejdspartneren

Spørger modtager et samlet beløb fra Google/Facebook og videresender dette til den danske samarbejdspartner. Spørger tilbageholder 12% af beløbet fra Google/Facebook som honorar for de ydelser Spørger tilføjer til den reklameplads, som Spørgers samarbejdspartner leverer.

Modtager eksempelvis Google 100 kr. fra Coca-cola for placering af en reklame for Coca-cola på Spørgers samarbejdspartners app, så sender Google 50 kr. videre til Spørger, og til sidst sender Spørger 44 kr. videre til sin samarbejdspartner.

I henhold til samarbejdsaftalen med Spørgers samarbejdspartner optræder Spørger alene som mellemmand, idet Spørger ikke opnår ejerskab til app'en eller den reklameplads, som er i app'en. Spørger har blot fået overdraget retten til at udnytte reklamepladsen bedst muligt, samt opkræve størst mulige reklameindtægter på samarbejdspartnerens vegne.

Kontrakten beskriver ingen forhold omkring risici, såfremt Spørger ikke leverer reklamepladsen til Google/Facebook. Det skyldes først og fremmest, at der ikke er nogen aftale om, at Spørger og Spørgers samarbejdspartner skal levere ydelser til Google/Facebook.

Forholdet til Google/Facebook

Spørger har ikke indgået nogen kontrakt med hverken Google eller Facebook. Spørger leverer alene den bearbejdede reklameplads til Google eller Facebook i henhold til deres almindelige forretningsbetingelser.

Spørger har fremlagt Googles almindelige forretningsbetingelser, og det fremgår af pkt. 3.2. heri, at modtageren af vederlaget for reklamepladsen er eneansvarlig for de ydelser, som Google aftager.

Såfremt Google eller Facebook vælger at gøre brug af reklamepladsen udsteder Google/Facebook en "selfbilling" til Spørger. Spørger har fremlagt et eksempel på "self-billing" faktura udstedt af Facebook, og det fremgår heraf, at Spørger anses som værende "supplier", at Facebook er kunden, at leverancen omfatter "Audience Network" i en bestemt periode, samt at self billing kan være omfattet af omvendt betalingspligtig jfr. Council Directive 2006/112/EC artikel 196.

Såfremt Google/Facebook ikke længere vil gøre brug af reklamepladsen - eksempelvis i tilfældet af at ydelserne ikke lever op til Google/Facebook's politikker - vil Google/Facebook ikke længere udbetale et beløb for brug af ydelserne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Idet Spørger ikke blot videreformidler ydelsen fra sin danske samarbejdspartner til Google/Facebook, men også tilføjer en væsentlig værdi til den ydelse som samarbejdspartneren leverer til Google/Facebook ved blandt andet at sikre, at der foretages manuel oprettelse af nye reklameenheder, er Spørger af den opfattelse, at Spørger ikke skal anses som blot at behandle betalinger i forbindelse med leverede ydelser.

Derudover er Spørger af den opfattelse, at ydelser, som Spørgers danske samarbejdspartner udfører overfor Google/Facebook anses som værende elektronisk leverede ydelser nævnt i momsloven § 21 c, stk. 3, idet den elektroniske reklameplads leveres via internettet.

Jfr. formodningsreglerne i momsforordningens § 9a, er Spørger af den opfattelse, at der vil være en formodning fra kunden (Google/Facebook) om, at Spørger anses som værende leverandør af samtlige elektronisk leverede ydelser idet Spørgers navn fremgår af selfbilling fra Google/Facebook som "supplier".

Ydermere er Spørger - jfr. formodningsreglerne - af den opfattelse, at der vil være en formodning fra kunden (Google/Facebook) om, at Spørger anses som værende leverandør af samtlige leverede ydelser

overfor Google/Facebook, idet Google/Facebook opgør en månedlig indtægt og sender dette beløb til Spørger. Dette beløb svarer til beløbet, som fremgår af selfbilling, der udstedes fra Google/Facebook til Spørger.

Som følge af, at spørgsmål 1 besvares med et "ja", er Spørger af den opfattelse, at Spørger anses for at være leverandør af de ydelser som Google/Facebook køber.

Såfremt ydelsen, som Spørgers samarbejdspartner leverer, anses som værende en momspligtig elektronisk ydelse leveret fra Spørger til Google/Facebook, må dette medføre, at de 12% som Spørger opkræver fra Spørgers samarbejdspartner for tillægsydelser også skal anses som levering af en momspligtig elektronisk ydelse, der skal faktureres fra Spørger til Spørgers danske samarbejdspartner med tillæg af 25% dansk moms.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger skal anses for at have leveret momspligtige ydelser til Google/Facebook i eget navn.

Begrundelse

Spørger sælger mod vederlag reklameplads i en app udarbejdet af Spørgers danske samarbejdspartner til Google/Facebook.

Salget sker i henhold til Googles/Facebooks almindelige forretningsbetingelser, og Google/Facebook udsteder afregningsbilag herfor.

Det bemærkes, at Spørger i henhold til aftalen med den danske samarbejdspartner ikke får overdraget ejendomsretten til reklamepladsen, men i stedet optræder som formidler på samarbejdspartnerens vegne, ligesom Spørger skal modtage vederlaget for salget af reklamepladsen på samarbejdspartnerens vegne.

Af momslovens § 4, stk. 4, fremgår det, at når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

Momslovens § 4, stk. 4, implementerer momssystemdirektivets artikel 28 i dansk ret.

I henhold til momsforordningens artikel 9a, stk. 1, skal det med henblik på anvendelsen af artikel 28 i momssystemdirektivet, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via eksempelvis internettet, formodes, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning

Det skal på denne baggrund indledningsvis vurderes, om Spørger foretager en elektronisk leverance til Google/Facebook.

Elektronisk leverede ydelser omfatter ifølge momsforordningens artikel 7, stk. 1, 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.

Af momslovens § 21c, stk. 3, fremgår det, at elektronisk leverede ydelser eksempelvis omfatter levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser.

Momslovens § 21c implementerer momssystemdirektivets artikel 58 og bilag II til momssystemdirektivet, hvoraf det netop i pkt. 3 fremgår, at elektronisk leverede ydelser omfatter levering af billeder, tekster og information og tilrådgivningsstillelse af databaser.

I henhold til momsforordningens artikel 7, stk. 2, litra f, omfatter elektronisk leverede ydelser, som nævnt bl.a. i momssystemdirektivets artikel 58, de i momsforordningens bilag I nævnte ydelser.

Af bilag I til momsforordningen fremgår det af pkt. 3, litra h, at ydelser omfattet af pkt. 3 i bilag II til momssystemdirektivet omfatter sikring (engelsk udgave: "provision") af annonceringsplads inkl. banner-reklamer på et netsted/en netside.

Det er med baggrund heri SKATs opfattelse, at Spørgers levering af reklameplads i den danske samarbejdspartner app til Google/Facebook må anses for en elektronisk leveret ydelse, samt at Spørger derfor i henhold til formodningsreglen i momsforordningens artikel 9a, stk. 1, må anses for at handle i eget navn, men for en andens regning.

Dette medmindre, at Spørger kan afkræfte formodningen derved, at Spørgers samarbejdspartner udtrykkeligt er angivet som leverandør af reklamepladsen, samt at dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem Spørger og Google/Facebook, jf. momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Af de fremlagte afregningsbilag fremgår det, at Spørger modtager vederlag for at have solgt reklameplads til Google og Facebook.

Afregningsbilagene er udstedt i henhold til Googles og Facebooks almindelige betingelser, hvoraf det fremgår, at modtageren af vederlaget er eneansvarlig for de leverede ydelser.

De fremlagte afregningsbilag indeholder ingen oplysninger om Spørgers samarbejdspartner eller om, at app'en eller den tilhørende reklameplads ikke ejes af Spørger.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørger ikke har afkræftet formodningen i momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og i konsekvens heraf skal Spørger i henhold til momslovens § 4, stk. 4, anses for at selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

Spørgers vederlag for ydelserne leveret til Google/Facebook anses herefter for at udgøre det samlede beløb, som Spørger modtager fra Google/Facebook, og herved ikke blot den provision, som tilfalder Spørger i henhold til den indgåede aftale med den danske samarbejdspartner.

Spørgers vederlag modtaget fra Google/Facebook er momspligtigt.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger skal anses for at have leveret momspligtige elektroniske ydelser overfor sin danske samarbejdspartner.

Begrundelse

Det bemærkes, at Spørger i henhold til den indgåede kontrakt med den danske samarbejdspartner skal videresælge reklamepladsen i samarbejdspartnerens app til den højst mulige pris.

Spørger skal endvidere på samarbejdspartnerens vegne opkræve det fulde beløb for salget af reklamepladsen.

Spørger modtager herfor et vederlag svarende til 12 pct. af de samlede reklameindtægter.

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 1, hvorefter Spørger i henhold til momslovens § 4, stk. 4, skal anses for at have selv at have modtaget og videresolgt reklamepladsen i samarbejdspartnerens app.

Det er med baggrund heri SKATs opfattelse, at Spørger ligeledes må anses for at have modtaget en elektronisk leveret ydelse fra den danske samarbejdspartner i form af reklamepladsen.

Vederlaget for ydelsen modtaget fra den danske samarbejdspartner er de samlede indtægter fra videresalget af reklameplads til Google/Facebook fratrukket Spørgers provision på 12 pct.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Af momslovens § 4, stk. 4, fremgår følgende:

"Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren selv for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse."

Af momssystemdirektivets artikel 28 fremgår følgende:

"Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse."

Af momsforordningens artikel 9a, stk. 1, fremgår følgende:

"1. Med henblik på anvendelsen af artikel 28 i direktiv 2006/112/EF formodes det, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne.

For at udbyderen af elektronisk leverede ydelser kan anses for at være udtrykkeligt angivet som leverandør af disse ydelser af den afgiftspligtige person, skal følgende betingelser være opfyldt:

- a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere sådanne ydelser og leverandøren heraf.
- b) Den regning eller kvittering, der udstedes til eller stilles til rådighed for kunden, skal identificere de elektronisk leverede ydelser og leverandøren heraf.

En afgiftspligtig person, der i forbindelse med levering af elektronisk leverede ydelser godkender, at kunden afkræves betaling eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, har i forbindelse med anvendelsen af dette stykke ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser.

Af momslovens § 21 c fremgår følgende:

"§ 21 c. 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.

Stk. 2. Når leverandøren af en ydelse og kunden kommunikerer via elektronisk post, betyder dette ikke i sig selv, at den leverede ydelse er en elektronisk ydelse.

Stk. 3. Som elektronisk leverede ydelser anses især:

- 1) Levering og hosting af websteder.
- 2) Fjernvedligeholdelse af software og hardware.
- 3) Levering og ajourføring af software.
- 4) Levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser.
- 5) Levering af musik, film og spil, herunder hasardspil og andre spil om penge, samt politiske, kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller uddannelsesmæssige udsendelser eller begivenheder.
- 6) Levering af fjernundervisning.

Af momssystemdirektivets artikel 58 fremgår følgende:

"Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person er det sted, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

- a) teleydelser
- b) radio- og tv-spredningstjenester
- c) elektronisk leverede tjenesteydelser, navnlig de i bilag II omhandlede tjenesteydelser.

Når leverandøren af en ydelse og kunden kommunikerer via elektronisk post, betyder dette ikke i sig selv, at den leverede ydelse er en elektronisk leveret tjenesteydelse."

Af momssystemdirektivets bilag II fremgår følgende:

"VEJLEDENDE LISTE OVER ELEKTRONISK LEVEREDE TJENESTEYDELSER OMHANDLET I ARTIKEL 58 STK. 1, LITRA C)

- 1) Levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware
- 2) Levering og ajourføring af software
- 3) Levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser
- 4) Levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, og politiske kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller underholdningsmæssige udsendelser eller begivenheder.

5) Levering af fjernundervisning."

Af momsforordningens artikel 7, stk. 1-2, fremgår følgende:

"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.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

- a) levering af digitaliserede produkter i almindelighed, herunder software og ændringer eller opgradering af software
- b) ydelser, som placerer eller støtter en virksomhed eller person på et elektronisk net, såsom et netsted eller en netside
- c) ydelser, der automatisk genereres fra en computer via internettet eller et elektronisk net som svar på et specifikt datainput fra aftageren
- 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
- e) internetservicepakker, hvor telekommunikationskomponenten er en sekundær og underordnet del (dvs. pakker, der går ud over den blotte internetadgang, og som omfatter andre elementer, som f.eks. sider, der giver adgang til nyheder, meteorologiske oplysninger og turistoplysninger, spil, webhosting, adgang til onlinedebatter osv.)
- f) de i bilag I anførte ydelser.

Af momsforordningens bilag I fremgår følgende:

"BILAG I

Artikel 7 i denne forordning

1) Punkt 1 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:

- a.netsteds-hosting og netside-hosting
- b.automatiseret onlinefjernvedligeholdelse af programmer
- c.fjernforvaltning af systemer
- d.onlinedatalagring, dvs. at særlige data ind- og udlagres elektronisk
- e.onlinetilrådgivningsstillelse af disc space efter behov.

2) Punkt 2 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:

- a.adgang til eller downloading af software inkl. indkøbs-/regnskabsprogrammer og virus-software plus ajourføringer
- b.software til blokering af visning af bannerreklamer, også kendt som banner blockers

c.download drivers såsom software, der danner grænseflader mellem computere og periferiudstyr såsom printere

d.automatiseret onlineinstallering af filtre på netsider

e.automatiseret onlineinstallering af firewalls.

3) Punkt 3 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:

a.adgang til eller downloading af desktop themes

b.adgang til eller downloading af fotos, billeder eller screensavers

c.det digitaliserede indhold af bøger og andre elektroniske publikationer

d.abonnement på onlineaviser og -tidsskrifter

e.weblogs og netsidestatistikker

f.onlinenyheder, -trafikinformation og -vejrudsigter

g.onlineinformation, som automatisk genereres af software fra særligt datainput af kunden, såsom retlige og finansielle data, herunder data såsom kontinuerligt ajourførte fondsbørsdata

h.sikring af annonceringsplads inkl. bannerreklamer på et netsted/en netside

i.brug af søgemaskiner og internetregistre.

4) Punkt 4 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:

a.adgang til eller downloading af musik på computere og mobiltelefoner

b.adgang til eller downloading af jingles, excerpts, ringetoner eller andre lyde

c.adgang til eller downloading af film

d.downloads af spil på computere og mobiltelefoner

e.adgang til automatiserede onlinespil, som er afhængige af internettet eller andre lignende elektroniske net, hvor spillerne befinder sig fjernt fra hinanden

f.radio- eller tv-programmer distribueret via et radio- eller tv-net, internettet eller et lignende elektronisk net, med henblik på at programmer kan høres eller ses på et tidspunkt, som brugeren vælger, og efter den enkelte brugers eget ønske på grundlag af et katalog med programmer, der er udvalgt af medietjenesteudbyderen, f.eks. tv eller video on demand

g.radio- eller tv-programmer distribueret via internettet eller et lignende elektronisk net (IP-streaming), medmindre de spredes samtidig med, at de transmitteres eller retransmitteres over et radio- og tv-net

h.levering af audioindhold og audiovisuelt indhold via kommunikationsnet, som ikke udbydes af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar

i.senere levering af en medietjenesteudbyders audioproduktion og audiovisuelle produktion via kommunikationsnet, foretaget af en anden end medietjenesteudbyderen selv.

5) Punkt 5 i bilag II til direktiv 2006/112/EF:

a.automatiseret fjernundervisning, der er afhængig af internettet eller lignende elektroniske net, og som kun kræver begrænset eller slet ingen menneskelig indgriben for at fungere, herunder virtuelle klasseværelser, medmindre internettet eller lignende elektroniske net blot anvendes som middel til kommunikation mellem læreren og eleven

b.studiemateriale, der besvares af eleven online og bedømmes automatisk uden menneskelig indgriben."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Der henvises til "Lovgrundlag" under spørgsmål 1.