

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9570 af 30/04/2019 (Gældende)

Momspligt - netbutik - leveringssted

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1894924

Momspligt - netbutik - leveringssted

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers salg af medlemskab til en online fordelsklub var momspligtig i England, idet ydelsen ansås for at være en elektronisk ydelse med leveringssted her i landet, jf. momsloven § 21 c.

Skatterådsmøde 30. april 2019 - SKM2019. 277. SR

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

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at der ved opkrævning af medlemskab til fordelsklub hos kunden, ikke skal betales moms i Danmark, men i England.

Nr. Svar

1. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et engelsk selskab, som ejer og driver hjemmesiden med domænet x.dk

Spørgers hjemmeside fungerer som en fordelsklub, hvor kunderne kan få rabatter og besparelser på en masse forskellige mærkevarer.

Hjemmesiden fungerer på den måde, at der frit kan søges, uanset om man er medlem eller ej, men at der alene kan købes varer til medlemspris på siden, hvis man er medlem. Første gang der skal foretages et køb til fordelspris, skal der således oprettes et medlemskab.

Der kan købes varer til normalpris uden medlemskab.

Medlemsgebyret er et fast beløb på x kr., der betales hver måned, uanset om og i hvilket omfang kunden handler på hjemmesiden. Aftalen om medlemskab indgås mellem kunden og Spørger.

Betalinger hos x.dk foregår med betalingskort, og betalingsgebyrer afholdes af Spørger. Gebyrerne er dermed indeholdt i produktpriserne og prisen på medlemskab.

Spørger sælger alene til private danske kunder.

Varerne sælges, opbevares, pakkes og afsendes fra et dansk lagerhotel som håndterer dette mod betaling fra Spørger. Moms på salget af varerne afregnes til Danmark.

Spørger administrerer medlemsordningen og hjemmesiden.

Uddrag af handelsbetingelser

[Udeladt af hensyn til tavshedspligt]

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at leveringsstedet for ydelsen er i England, og der skal afregnes moms i England.

Forudsætningen for, at varerne kan sælges til de billige priser er, at der lægges en ikke uvæsentlig arbejdsindsats i Spørger, med at skabe kontakt til relevante leverandører, forhandle med i disse og lukke aftaler med dem. Dette arbejde udføres i England. Det er Spørgers opfattelse, at dette bør tages i betragtning ved bedømmelse af ydelsen.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der ved opkrævning af medlemskab til fordelsklub hos kunden, ikke skal betales moms i Danmark, men i England.

Begrundelse

Spørger, der er etableret i England, administrerer en hjemmeside, der fungerer som en onlinebutik, hvor private forbrugere kan købe varer til fordelspris.

Spørger sælger medlemskaber, der opkræves månedligt, til onlinebutikken.

Det er oplyst, at det ikke er muligt at købe varer til fordelspris på hjemmesiden uden medlemskabet.

Ydelsen leveres mod vederlag og er dermed som udgangspunkt momspligtig, hvis den har leveringssted her i landet, jf. momsloven § 4.

En eller flere ydelser kvalifikation

Det er udgangspunktet, at hver enkelt ydelse sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, jf. momssystemdirektivet artikel 2, stk. 2, litra a) og bl.a. C-276/09, Everything Everywhere.

EU-Domstolen har i sagen C-276/09, Everything Everywhere, udtalt, når det skal fastslås, om en afgiftspligtig person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller én enkelt ydelse, skal der ved vurderingen tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion. Det må videre undersøges hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse, jf. C-276/09, Everything Everywhere.

Det fremgår af det oplyste, at medlemskabet til Spørgers onlinebutik giver kunderne adgang til at købe varer til fordelspris.

EU-Domstolen har i sagen C-544/16, Marcandi Ltd., taget stilling til, hvorvidt køb af kreditter, der udelukkende kunne bruges til at afgive bud i online auktioner, hvori der kunne købes varer til priser under markedsprisen, udgjorde levering af ydelser, eller om der var tale om en forudgående transaktion.

EU-Domstolen slog indledningsvist fast at kreditterne udgør modydelsen for muligheden for brugerne for at købe varer til priser, der ligger under markedsprisen. Retten til at deltage i auktionerne, der gives ved køb af kreditterne, var ifølge Domstolen en selvstændig ydelse, der ikke må forveksles med den levering af varer, der eventuelt vil finde sted i forlængelse af auktionerne, jf. C-544/16, Marcandi Ltd.

Det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers ydelse i form af medlemskab har en selvstændig interesse for kunderne, idet medlemskabet giver ret og adgang til at købe varer til særlige favorable priser.

Medlemskabet udgør således et mål i sig selv for kunderne og skal dermed betragtes som en uafhængig hovedydelse.

Leveringssted

Idet Spørger tilbyder ydelsen i form af medlemskabet igennem en online platform, skal der tages stilling til, hvorvidt Spørger leverer en elektronisk leveret ydelse jf. momslovens § 21 c, stk. 1.

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.

Følgende betingelser skal, jf. momsforordningen artikel 7, stk. 1, være opfyldt:

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

Leveret via internettet

Det er oplyst, at ydelsen leveres via internettet.

Hovedsageligt automatiseret

Leveringen af ydelsen sker efter kundens tilføjelse af varer til den online indkøbskurv og tilføjelse af personlige oplysninger til medlemskabet. Prisen for medlemskabet opkræves umiddelbart efter en gratis prøveperiode.

Ydelsen er på denne baggrund automatiseret igennem Spørgers webapplikation.

Minimal menneskelig indgriben

Det fremgår af det oplyste, at medlemskabet er en automatiseret ydelse, er en betingelse for handel til fordelspriser og opkræves løbende hver måned.

Det lægges ud fra det af Spørger oplyste til grund, at Spørger ikke kan gribe ind i abonnementsydelsen ud over i særlige tilfælde, f. eks i tilfælde af misbrug.

EU's Momsudvalg har på baggrund af drøftelse på udvalgets 102. møde 30. marts 2015 vedtaget en retningslinje om hvorledes begrebet "minimal menneskelig indgriben" i definitionen af en elektronisk ydelse ifølge udvalget, skal anvendes. Retningslinjen fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 6.2.8.12.

Det følger af retningslinjen, at Momsudvalget næsten enstemmigt er enige om, at der skal lægges vægt på leverandørens indgriben uden hensyntagen til graden af menneskelig indgriben fra kundens side.

I tilfælde, hvor hver enkelt levering kræver menneskelig indgriben fra leverandørens side, skal leveringen ifølge Momsudvalget anses for at medføre mere end minimal menneskelig indgriben. Momsudvalget udtaler næsten enstemmigt, at særligt tilvejebringelse af ikke-standardiserede PDF-filer via e-mails skal anses for at involvere mere end minimal menneskelig indgriben.

I samme retningslinje udtaler Momsudvalget næsten enstemmigt, at i tilfælde, hvor en ydelse umiddelbart kan anses for dækket af mere end en særregel for fastlæggelsen af leveringsstedet, skal den regel, der bedst sikrer beskatning på det faktiske forbrugssted, have forrang.

Det er på baggrund heraf Skattestyrelsen opfattelse, at Spørger leverer en elektronisk leveret ydelse, jf. momsloven § 21 c, stk. 1, og Gennemførselsforordningens nr. 282/2011, artikel 7, stk. 1.

Skattestyrelsen har bl.a. lagt vægt på, at medlemskabet leveres til danske forbrugere, at Spørgers ydelse er fuldt automatiseret og, at der fra Spørgers side i forbindelse med den enkelte levering ikke sker mere end minimal menneskelig indgriben.

Det kan således ikke bekræftes, at leveringsstedet er i England, da leveringsstedet er i Danmark, jf. momsloven § 21 c, stk. 1.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momssystemdirektivet artikel 58, har følgende ordlyd:

"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:

c) elektronisk leverede tjenesteydelser, navnlig de i bilag II omhandlede tjenesteydelser".

Gennemførselsforordningens nr. 282/2011, artikel 7, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Elektronisk leverede ydelser, som omhandlet i momssystemdirektivet, 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 for informationsteknologi".

Momsloven § 4, stk. 1, har følgende ordlyd:

"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 § 21 c, stk. 1, har følgende ordlyd:

"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. "

Praksis

C-276/09, Everything Everywhere

Den hovedydelse, der af en udbyder som Everything Everywhere leveres til selskabets kunder, er mobiltelefonitjenesteydelser. Den aktivitet, som virksomheden udøver ved faktureringen for mobiltjenesteydelsen, ved at stille en infrastruktur til rådighed for kunderne, der gør det muligt for dem at betale regningerne med kreditkort, check eller kontanter, udgør ikke for disse kunder et mål i sig selv. Everything Everywheres kunder, der betaler deres mobiltelefonregning, har ikke til hensigt at købe to særskilte

ydelse. Kunden har til hensigt at købe mobiltelefoni. Kunden har ikke til hensigt at købe to særskilte ydelser, såsom en ydelse af mobiltelefoni og en ydelse, hvis formål er at varetage behandlingen af deres betaling. Ud fra kundens synsvinkel må den betalingsbehandlingstjenesteydelse anses for sekundære ydelser i forhold til hovedydelsen i momsmæssig henseende.

C-544/16, Marcandi Ltd.

Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udstedelsen af "kreditter" såsom de i hovedsagen omhandlede, der giver en erhvervsdrivendes kunder mulighed for at afgive bud i auktioner, der afholdes af denne erhvervsdrivende, udgør en tjenesteydelse mod vederlag, hvor modydelsen er det beløb, der betales for "kreditterne".

Artikel 73 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede indgår værdien af de "kreditter", der anvendes til at afgive bud, ikke i den modydelse, der opkræves af den afgiftspligtige for de leveringer af varer, som denne afgiftspligtige foretager til fordel for de brugere, der har vundet en auktion, som denne har afholdt, eller for dem, der har foretaget deres køb ved hjælp af funktionerne "køb nu" eller "optjent rabat".

Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 6.2.8.12

”Anvendelse af definitionen (momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje indledningsvist med enstemmighed anerkendt, at definitionen på "Elektronisk leverede ydelser" i gennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 1, indeholder fire elementer: (1) en ydelse leveres over internettet eller et elektronisk net, (2) ydelsens egenart (karakteristiske egenskaber) er, at der i alt væsentligt er tale om en automatiseret ydelse, (3) ydelsens egenart er, at den kun involverer minimal menneskelig indgriben, og (4) ydelsens egenart er sådan, at ydelsen ikke kan gennemføres uden informationsteknologi. Momsudvalget udtaler med enstemmighed, at ved vurderingen af, om en ydelse kan anses for en elektronisk leveret ydelse, har alle fire elementer samme vægt.

Momsudvalget udtaler næsten enstemmigt, at ved anvendelsen af begrebet "minimal menneskelig indgriben", som indgår i definitionen af "Elektronisk leverede ydelser", skal der lægges vægt på leverandørens indgriben uden hensyntagen til graden af menneskelig indgriben fra kundens side. Momsudvalget finder næsten enstemmigt, at i tilfælde, hvor hver enkelt levering kræver menneskelig indgriben fra leverandørens side, skal leveringen anses for at medføre mere end minimal menneskelig indgriben. Momsudvalget udtaler næsten enstemmigt, at særligt tilvejebringelse af ikke-standardiserede PDF-filer via e-mails skal anses for at involvere mere end minimal menneskelig indgriben.

Momsudvalget udtaler enstemmigt, at en ydelse skal anses for alene at kræve "minimal menneskelig indgriben" i situationer, hvor leverandøren først gør det system, som er nødvendigt for at levere ydelsen, startklart, regelmæssigt vedligeholder systemet og reparerer det i tilfælde af funktionsproblemer.

Momsudvalget udtaler næsten med enstemmighed, at man skal følge følgende fremgangsmåde for at afgøre om en ydelse kan kvalificeres som en elektronisk leveret ydelse:

Først skal det kontrolleres, om ydelsen er nævnt i momssystemdirektivets Bilag II eller i gennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 2, som værende omfattet af definitionen.

Dernæst, hvis ydelsen ikke er nævnt i momssystemdirektivets Bilag II eller i gennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 2, skal det undersøges, om ydelsen er nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 3, som en ydelse, der ikke er omfattet af definitionen.

Endeligt skal det, hvis ydelsen ikke kan findes på nogen af disse lister, efterprøves, om ydelsen opfylder kriterierne i gennemførelsesforordningens artikel 7, stk. 1 for at være omfattet af definition.

Momsudvalget finder næsten enstemmigt, at selvom ydelser, der leveres ved hjælp af informationsteknologi, og ydelser, der leveres ved på mere traditionel vis (offline), kan have samme egenskaber eller være sammenlignelige som følge af, at de deler nogle, evt. flere, fælles elementer, så kan en ydelse leveret online og en ydelse leveret offline ikke betragtes som værende identiske. Momsudvalget udtaler næsten enstemmigt, at hvad angår sådanne sammenlignelige ydelser (leveret online og offline), så kan kun de ydelser, der opfylder alle betingelserne i definitionen af elektronisk leverede ydelser, anses for omfattet af definitionen.

Momsudvalget udtaler enstemmigt, at det for at afgøre, om en given levering er momspligtig eller momsfritaget, først er nødvendigt at fastlægge leveringsstedet. For at fastslå om en ydelse er omfattet af en af hovedreglerne eller af en særregel, er det nødvendigt at foretage en objektiv vurdering af ydelsens art. Først når det korrekte leveringssted er fastlagt, kan det fastlægges, hvad der er den korrekte momssats eller momsfritagelse.

Momsudvalget udtaler næsten enstemmigt, at i tilfælde, hvor en ydelse umiddelbart kan anses for dækket af mere end en særregel for fastlæggelsen af leveringsstedet, skal den regel, der bedst sikrer beskatning på det faktiske forbrugssted, have forrang. I forbindelse med elektronisk leverede ydelser er den fremgangsmåde særlig relevant, når det skal fastlægges, om momssystemdirektivets artikel 47, 58 eller 59 skal finde anvendelse.

Se Momsudvalgets retningslinje vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 102. møde 30. marts 2015, dokument D.

Skattestyrelsen deler udvalgets opfattelse. ”