

Notat

8. december 2024
J.nr. 24-2084484

Jura Moms

ADP

+ bilag

Bilag til besvarelse af spørgsmål 93

Momsvej- Afsnit	Tekst	Links
1995	<p>D.3.4. For- midlings- ydelser</p> <p>Efter bestemmelsen anses formidler for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når han handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.</p> <p>Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden momsteknisk stilles som en forhandler med et køb og et salg samt en bruttofortjeneste, der udgør det egentlige formidlingshonorar.</p> <p>Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse (provisionen) også være momsfri. Bestemmelsen har navnlig betydning for turistbureauer o.lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.</p> <p>Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning.</p> <p>Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er fortsat omfattet af momspligten. Det gælder f.eks. ejendomsmæglervirksomhed.</p> <p>En formidler handler i eget navn, når lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren – og ikke udlejer – bliver forpligtet af aftalen.</p> <p>Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der opnår en økonomisk gevinst eller eventuelt tab i forbindelse med aftalen.</p> <p>Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision o.lign. mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.</p> <p>Forsikringsmægler- og formidlingsvirksomhed er omfattet af den særlige fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 10.</p>	

1996 D.3.3. For- Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.
midlings-
ydelse

1997 D.3.3. For- Efter bestemmelsen anses formidler for selv at have modtaget og leveret
midlings- en ydelse, når han handler i eget navn, men formidler ydelsen for en an-
ydelse dens regning.

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden momsteknisk stilles som en forhandler med et køb og et salg samt en bruttofortjeneste, der udgør det egentlige formidlingshonorar.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse (provisionen) også være momsfri. Bestemmelsen har navnlig betydning for turistbureauer o.lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning.

Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er fortsat omfattet af momspligten. Det gælder f.eks. ejendomsmæglervirksomhed.

En formidler handler i eget navn, når lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren – og ikke udlejerens – bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision o.lign. mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der opnår en økonomisk gevinst eller eventuelt tab i forbindelse med aftalen.

*Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejning af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentre skal således betale moms af de provisioner m.v., som de modtager fra selskaber som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 509 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.*

Forsikringsmægler- og formidlingsvirksomhed er omfattet af den særlige fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 10.

1998

D.3.3. Formidlingsydelse

Efter bestemmelsen anses formidler for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når han handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.

D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden momsteknisk stilles som en forhandler med et køb og et salg samt en bruttofortjeneste, der udgør det egentlige formidlingshonorar.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse (provisionen) også være momsfri. Bestemmelsen har navnlig betydning for turistbureauer o.lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er fortsat omfattet af momspligten. Det gælder f.eks. ejendomsmæglervirksomhed.

En formidler handler i eget navn, når lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren – og ikke udlejerens – bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision o.lign. mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der opnår en økonomisk gevinst eller eventuelt tab i forbindelse med aftalen.

*Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejning af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentre skal således betale moms af de provisioner m.v., som de modtager fra selskaber som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 509 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.*

Forsikringsmægler- og formidlingsvirksomhed er omfattet af den særlige fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 10. Om formidling i fremmed navn og for fremmed regning, se § 18, stk. 1, nr. 8 og § 21.

1999

D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4. Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning. D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten. Det gælder f.eks. ejendomsmæglervirksomhed.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.

2000

D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4. Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.

2001	D.3.3 For- midlings- ydelser § 4, stk. 4	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2002	D.3.3 For- midlings- ydelser § 4, stk. 4	Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leve- ret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten►, uanset om den formidlede ydelse er momsfri◄.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejer - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf- lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor- midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at for- midle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og af- lønnede sygeplejerskerne.

► Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1. ◀

► Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3.5, E.3.5.1, E.3.5.2, E.3.5.3.8 og E.3.8 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner). ◀ D.3.3 Formidlingsydelser § 4, stk. 4

2003-1	D.3.3. For- midlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2003-2	D.3.3. For- midlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2004-1	D.3.3. For- midlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2004-2	D.3.3. For- midlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2005-1	D.3.3. For- midlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2005-2	D.3.3. For- midlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>
2005-3	D.3.3. For- midlings- ydelser	D.3.3 Formidlingsydelser § 4, stk. 4 Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.	<u>D.3.3 Formid- lingsydelser § 4, stk. 4</u>

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspigten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejer - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor-midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.

► Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved hen-set til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtel-ser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formid-lede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytrans-porten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om sel-skabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingspro- visionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle til-træde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt af-gørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flysel-skabets navn. ◀

► Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens

regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke moms fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var moms fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig. ◀

► Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. Ved redaktionens slutning var Told- og Skattestyrelsens overvejelser om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16, endnu ikke afsluttede. ◀

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

2006-1	D.3.3. Formidlingsydelse	Enslydende tekst som udgaven før.	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4
2006-2	D.3.3. Formidlingsydelse	Enslydende tekst som udgaven før.	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4
2006-3	D.3.3. Formidlingsydelse	<p>Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.</p> <p>Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.</p> <p>Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.</p> <p>Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.</p> <p>En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejer - bliver forpligtet af aftalen.</p> <p>Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.</p>	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor-midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og af-lønnede sygeplejerskerne.

Landsskatteretten fandt i [SKM2005.363.LSR](#), at et erhvervsrejsebu-reau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var her-ved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-kon-ventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selska-bet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at sel-skabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flysel-skaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemfø-relsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billet-prise tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selska-bet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kun-den skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehand-lingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne be- stemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selska- bet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed reg- ning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i fly- transport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. ► SKAT har ud- sendt [SKM2006.395.SKAT](#) om kendelsens betydning for praksis for an- vendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16. ◀

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet [D.3.1](#).

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se [E.3](#), [E.3.1.8](#) og [E.3.7](#) (leve- ringsstedet) samt [I.1.7](#) (momsfratagelse i forbindelse med visse internatio- nale transaktioner).

2006-4	D.3.3. Formidlings- ydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formidlingsydelser § 4, stk. 4</u>
2007-1	D.3.3. Formidlings- ydelser	Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.	<u>D.3.3 Formidlingsydelser § 4, stk. 4</u>

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejer - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf- lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor- midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at for- midle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og af- lønnede sygeplejerskerne.

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det

var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henseset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henseset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henseset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henseset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

► Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR. ◀

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner.

2007-2	D.3.3. Formidlingsydelse	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4</u>
2007-3	D.3.3. Formidlingsydelse	Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.	<u>D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4</u>

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentre skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

► I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktsforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4. ◀

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejer - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentre skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

2007-4 D.3.3. Formidlingsydelse

D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4

► I [SKM2007.592.SR](#) traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af momsfrataget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for feriehusejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejeren af feriehuset, var derimod momspligtig. ◀

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.

Landsskatteretten fandt i [SKM2005.363.LSR](#), at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt til selskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt [SKM2006.395.SKAT](#) om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

I dommen [SKM2007.406.ØLR](#) blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktsforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet [D.3.1](#).

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse [SKM2006.232.LSR](#).

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se [E.3](#), [E.3.1.8](#) og [E.3.7](#) (leveringsstedet) samt [L.1.7](#) (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

2008-1 D.3.3. For- Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leve- [D.3.3 Formid-](#)
midlings- ret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler [lingsydelse §](#)
ydelse ydelsen for en andens regning. [4, stk. 4](#)

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor-midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

I SKM2007.592.SR ► og SKM2007.801.SR ◀ traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af moms fritaget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for ferie-husejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejeren af feriehuset, var derimod momspligtig.

Momsnævnet har i TfS 1997, 510 fastslået, at et vikarbureau, som driver virksomhed med udlejning af sygeplejersker, ikke kunne anses for at formidle arbejdskraft for fremmed regning, idet bureauet selv ansatte og aflønnede sygeplejerskerne.

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktsforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

► Derimod er et feriehusudlejningsbureaus leverancer vedrørende slutrengøring ikke accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom. Dette fastslog Landsskatteretten i SKM2007.672.LSR. Bureauet i sagen var momsfritaget for formidling af sommerhusudlejningen, jf. lovens § 4, stk. 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 8. I sagen påhvilede det lejer at forestå slutrengøring af det lejede sommerhus - enten ved selv at foretage rengøringen eller købe rengøringsydelsen hos bureauet. Bureauet skulle således afregne moms af de leverede rengøringsydelser. Kendelsen er indbragt for domstolene. ◀

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

2008-2 D.3.3. For- Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leve- D.3.3 Formid-
midlings- ret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler lingsydelser §
ydelser ydelsen for en andens regning. 4. stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer risikoen for transaktionen.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Feriehuse mv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

I SKM2007.592.SR og SKM2007.801.SR traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af momsfrataget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for feriehus-ejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejerens af feriehuset, var derimod momspligtig, jf. nedenfor.

► Skatterådet traf i SKM2008.1.SR afgørelse om, at et feriecenters levering af en "feriecenterydelse" skulle betragtes som én momspligtig ydelse. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at den sammensatte ydelse var at betragte som en hotellignende ydelse, eftersom den - ud over egentlig udlejning af fast ejendom - i stor udstrækning indeholdt adgang til diverse sports- og forlystelsesfaciliteter og services i form af forskellige receptionistydelse. Feriecenteret formidlede udlejning af fast ejendom, men da ydelsen havde skiftet karakter fra at være egentlig momsfri udlejning til hotellignende udlejning, kunne feriecenteret ikke i henhold til § 4, stk. 4, anses for at levere momsfri udlejning af fast ejendom. ◀

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

Derimod er et feriehusudlejningsbureaus leverancer vedrørende slutrengøring ikke accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom. Dette fastslog Landsskatteretten i SKM2007.672.LSR. Bureauet i sagen var momsfritaget for formidling af sommerhusudlejningen, jf. lovens § 4, stk. 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 8. I sagen påhvilede det lejer at forestå slutrengøring af det lejede sommerhus - enten ved selv at foretage rengøringen eller købe rengøringsydelsen hos bureauet. Bureauet skulle således afregne moms af de leverede rengøringsydelser. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Flybilletter

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

Telefonkort

► SKAT har i SKM2008.284.SKAT udtalt, at mellemhandlere, som udgangspunkt må anses for at formidle telefonkort i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn. Der er dog indført en overgangsordning for mellemhandlere, der med urette har behandlet formidling af telekort som formidling i eget navn. Overgangsordningen udløber den 30. juni 2008. ◀

2008-3 D.3.3. For- Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leve- D.3.3 Formid-
midlings- ret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler lingsydelser §
ydelse ydelsen for en andens regning. 4, stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der bærer risikoen for transaktionen.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Feriehuse mv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

I SKM2007.592.SR og SKM2007.801.SR traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af momsfristaget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for feriehus-ejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejer af feriehuset, var derimod momspligtig, jf. nedenfor.

Skatterådet traf i SKM2008.1.SR afgørelse om, at et feriecenters levering af en "feriecenterydelse" skulle betragtes som én momspligtig ydelse. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at den sammensatte ydelse var at be-

tragte som en hotellignende ydelse, eftersom den - ud over egentlig udlejning af fast ejendom - i stor udstrækning indeholdt adgang til diverse sports- og forlystelsesfaciliteter og services i form af forskellige receptionistydelse. Feriecenteret formidlede udlejning af fast ejendom, men da ydelsen havde skiftet karakter fra at være egentlig momsfri udlejning til hotellignende udlejning, kunne feriecenteret ikke i henhold til § 4, stk. 4, anses for at levere momsfri udlejning af fast ejendom.

► Se tillige SKM2008.363.SR hvori en ejerlejlighedsforenings udlejning af ferielejligheder ansås som en hotellignende ydelse (feriecenterydelse), der således afviger fra ejernes ydelse til foreningen sådan, at foreningen tilsvarende SKM2008.1.SR ikke kunne anses for at levere en ydelse vedrørende udlejning af fast ejendom. ◀

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

Derimod er et feriehusudlejningsbureaus leverancer vedrørende slutrengøring ikke accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom. Dette fastslog Landsskatteretten i SKM2007.672.LSR. Bureauet i sagen var momsfritaget for formidling af sommerhusudlejningen, jf. lovens § 4, stk. 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 8. I sagen påhvilede det lejer at forestå slutrengøring af det lejede sommerhus - enten ved selv at foretage rengøringen eller købe rengøringsydelsen hos bureauet. Bureauet skulle således afregne moms af de leverede rengøringsydelser. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Flybilletter

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle

af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

Telefonkort

SKAT har i SKM2008.284.SKAT udtalt, at mellemhandlere, som udgangspunkt må anses for at formidle telefonkort i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn. Der er dog indført en overgangsordning for mellemhandlere, der med urette har behandlet formidling af telekort som formidling i eget navn. Overgangsordningen udløber den 30. juni 2008.

2008-4 D.3.3. For- Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leve- D.3.3 Formid-
midlings- ret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler lingsydelse §
ydelse ydelsen for en andens regning. 4, stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer risikoen for transaktionen.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3, E.3.1.8 og E.3.7 (leveringsstedet) samt I.1.7 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Feriehuse mv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

I SKM2007.592.SR og SKM2007.801.SR traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af momsfrataget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for feriehus-ejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejerens af feriehuset, var derimod momspligtig, jf. nedenfor. ► Også i SKM2008.777.SR fandt Skatterådet, at spørgers formidlingsprovision var

momsfritaget, idet ydelsen, som formidleren leverer til feriegæsten, er tilsvarende den ydelse, hver enkelt lejlighedsejer leverer. Et sådan sammenfald i ydelsernes karakter er en betingelse for at spørger moms frit kan levere formidling af ejernes momsfrie udlejningsydelse. ◀

Skatterådet traf i SKM2008.1.SR afgørelse om, at et feriecenters levering af en "feriecenterydelse" skulle betragtes som én momsplichtig ydelse. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at den sammensatte ydelse var at betragte som en hotellignende ydelse, eftersom den - ud over egentlig udlejning af fast ejendom - i stor udstrækning indeholdt adgang til diverse sports- og forlystelsesfaciliteter og services i form af forskellige receptionistydelse. Feriecenteret formidlede udlejning af fast ejendom, men da ydelsen havde skiftet karakter fra at være egentlig momsfri udlejning til hotellignende udlejning, kunne feriecenteret ikke i henhold til § 4, stk. 4, anses for at levere momsfri udlejning af fast ejendom.

Se tillige SKM2008.363.SR hvori en ejerlejlighedsforenings udlejning af ferielejligheder ansås som en hotellignende ydelse (feriecenterydelse), der således afviger fra ejernes ydelse til foreningen sådan, at foreningen tilsvarende SKM2008.1.SR ikke kunne anses for at levere en ydelse vedrørende udlejning af fast ejendom.

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

Derimod er et feriehusudlejningsbureaus leverancer vedrørende slutrengøring ikke accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom. Dette fastslog Landsskatteretten i SKM2007.672.LSR. Bureauet i sagen var moms fritaget for formidling af sommerhusudlejningen, jf. lovens § 4, stk. 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 8. I sagen påhvilede det lejer at forestå slutrengøring af det lejede sommerhus - enten ved selv at foretage rengøringen eller købe rengøringsydelsen hos bureauet. Bureauet skulle således afregne moms af de leverede rengøringsydelser. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Flybilletter

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med

udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i selskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

Telefonkort

SKAT har i SKM2008.284.SKAT udtalt, at mellemhandlere, som udgangspunkt må anses for at formidle telefonkort i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn. Der er dog indført en overgangsordning for mellemhandlere, der med urette har behandlet formidling af telekort som formidling i eget navn. Overgangsordningen udløber den 30. juni 2008.

2009-1	D.3.3. Formidlingsydelse	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4</u>
2009-2	D.3.3. Formidlingsydelse	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	<u>D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4</u>

2010-1 D.3.3. For- Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leve- D.3.3 Formid-
midlings- ret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler lingsydelse §
ydelse ydelsen for en andens regning. 4, stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspigten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se ►E.3.4.1 ◀ (leveringsstedet) samt ►I.1.11 ◀ (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktsforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Feriehuse mv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor-midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

I SKM2007.592.SR og SKM2007.801.SR traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af moms fritaget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for feriehus-ejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejeren af fe-riehuset, var derimod momspligtig, jf. nedenfor. Også i SKM2008.777.SR fandt Skatterådet, at spørgers formidlingsprovision var moms fritaget, idet ydelsen, som formidleren leverer til feriegæsten, er tilsvarende den ydelse, hver enkelt lejlighedsejer leverer. Et sådan sammenfald i ydelser-nes karakter er en betingelse for at spørger moms frit kan levere formidling af ejernes momsfrie udlejningsydelser.

Skatterådet traf i SKM2008.1.SR afgørelse om, at et feriecenters levering af en "feriecenterydelse" skulle betragtes som én momspligtig ydelse. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at den sammensatte ydelse var at be-tragte som en hotellignende ydelse, eftersom den - ud over egentlig udlej-ning af fast ejendom - i stor udstrækning indeholdt adgang til diverse sports- og forlystelsesfaciliteter og services i form af forskellige receptio-nistydelser. Feriecenteret formidlede udlejning af fast ejendom, men da ydelsen havde skiftet karakter fra at være egentlig momsfri udlejning til hotellignende udlejning, kunne feriecenteret ikke i henhold til § 4, stk. 4, anses for at levere momsfri udlejning af fast ejendom.

Se tillige SKM2008.363.SR hvori en ejerlejlighedsforenings udlejning af ferielejligheder ansås som en hotellignende ydelse (feriecenterydelse), der således afviger fra ejernes ydelse til foreningen sådan, at foreningen tilsvarende SKM2008.1.SR ikke kunne anses for at levere en ydelse ved-rørende udlejning af fast ejendom.

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en ho-vedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

Derimod er et feriehusudlejningsbureaus leverancer vedrørende slutren-gøring ikke accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlej-ning af fast ejendom. Dette fastslog Landsskatteretten i SKM2007.672.LSR. Bureauet i sagen var moms fritaget for formidling af sommerhusudlejningen, jf. lovens § 4, stk. 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 8. I sagen

påhvilede det lejer at forestå slutrengøring af det lejede sommerhus - enten ved selv at foretage rengøringen eller købe rengøringsydelsen hos bureauet. Bureauet skulle således afregne moms af de leverede rengøringsydelser. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Flybilletter

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke moms fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var moms fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt

SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16.

Telefonkort

SKAT har i SKM2008.284.SKAT udtalt, at mellemhandlere, som udgangspunkt må anses for at formidle telefonkort i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn. Der er dog indført en overgangsordning for mellemhandlere, der med urette har behandlet formidling af telekort som formidling i eget navn. Overgangsordningen udløber den 30. juni 2008.

2010-2 D.3.3. Formidlings- Efter bestemmelsen anses formidleren for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning. D.3.3 Formidlingsydelser § 4, stk. 4

Bestemmelsen indebærer, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Er den underliggende ydelse fritaget for moms, vil formidlerens ydelse også være momsfri. Bestemmelsen har f.eks. betydning for turistbureauer og lign., der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når f.eks. en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen.

Handler formidleren i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lign., mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, se E.3.4.1 (leveringsstedet) samt I.1.11 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner).

Som nævnt finder reglen i § 4, stk. 4, alene anvendelse på ydelser. Om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg se i stedet D.3.1.

I dommen SKM2007.406.ØLR blev der taget stilling til en sag, hvor et bookingbureau formidlede modeller til filmproducenter mv. Kontrakterne

blev indgået direkte mellem kunden og modellen. Betalingen blev opkrævet af bureauet, og udbetalt til modellen, idet der bl.a. blev tilbageholdt et honorar til bureauet. Bureauet blev anset for momspligtig af dette honorar. Efter kontraktsforholdet blev bureauet ikke anset for at handle i eget navn og for en andens regning, og forholdet var derfor ikke omfattet af § 4, stk. 4.

Feriehuse mv.

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1997, 422 truffet afgørelse om, at de aktiviteter, som en række selvstændige servicecentre mod provisionsaf-lønning udfører for et selskab, der driver virksomhed med udlejningsfor-midling af danske sommerhuse, ikke er aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal således betale moms af de provisioner mv., som de modtager fra selskabet som betaling for de leverede ydelser.

Det samme gør sig gældende for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde som de omtalte servicecentre udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer.

I SKM2007.592.SR og SKM2007.801.SR traf Skatterådet beslutning om, at formidleren af moms fritaget feriehusudlejning ikke var momspligtig af selve formidlingsydelsen. Formidlingen skete i eget navn og for feriehus-ejernes regning. En rengøringsydelse, som blev leveret til udlejeren af feriehuset, var derimod momspligtig, jf. nedenfor. Også i SKM2008.777.SR fandt Skatterådet, at spørgers formidlingsprovision var moms fritaget, idet ydelsen, som formidleren leverer til feriegæsten, er tilsvarende den ydelse, hver enkelt lejlighedsejer leverer. Et sådan sammenfald i ydelser-nes karakter er en betingelse for at spørger moms frit kan levere formidling af ejernes momsfrie udlejningsydelser.

Skatterådet traf i SKM2008.1.SR afgørelse om, at et feriecenters levering af en "feriecenterydelse" skulle betragtes som én momspligtig ydelse. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at den sammensatte ydelse var at be-tragte som en hotellignende ydelse, eftersom den - ud over egentlig udlej-ning af fast ejendom - i stor udstrækning indeholdt adgang til diverse sports- og forlystelsesfaciliteter og services i form af forskellige receptio-nistydelser. Feriecenteret formidlede udlejning af fast ejendom, men da ydelsen havde skiftet karakter fra at være egentlig momsfri udlejning til hotellignende udlejning, kunne feriecenteret ikke i henhold til § 4, stk. 4, anses for at levere momsfri udlejning af fast ejendom.

Se tillige SKM2008.363.SR hvori en ejerlejlighedsforenings udlejning af ferielejligheder ansås som en hotellignende ydelse (feriecenterydelse), der således afviger fra ejernes ydelse til foreningen sådan, at foreningen tilsvarende SKM2008.1.SR ikke kunne anses for at levere en ydelse ved-rørende udlejning af fast ejendom.

Forbrug af el, vand, varme m.v., der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af § 4, stk. 4. Se i denne forbindelse SKM2006.232.LSR.

Derimod er et feriehusudlejningsbureaus leverancer vedrørende slutrengøring ikke accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom. Dette fastslog Landsskatteretten i SKM2007.672.LSR. Bureauet i sagen var momsfrataget for formidling af sommerhusudlejningen, jf. lovens § 4, stk. 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 8. I sagen påhvilede det lejer at forestå slutrengøring af det lejede sommerhus - enten ved selv at foretage rengøringen eller købe rengøringsydelsen hos bureauet. Bureauet skulle således afregne moms af de leverede rengøringsydelser. Kendelsen er indbragt for domstolene.

Flybilletter

Landsskatteretten fandt i SKM2005.363.LSR, at et erhvervsrejsebureau ved formidling af salg af flybilletter handlede for fremmed regning, idet det var flyselskaberne, der bar risikoen for flytransporten. Der var herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som var pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen. Endvidere handlede selskabet i flyselskabets navn, når selskabet formidlede salg af flybilletter. Der var herved særligt henset til, at selskabet både oplyste på fakturaerne, at det optrådte som agent for flyselskaberne, og at det var flyselskaberne, som var ansvarlige for gennemførelsen af flytransporten, samt at kunderne fik oplyst navnet på flyselskabet samtidig med udsendelsen af fakturaen. Der var endvidere henset til, at betalingen til selskabet bestod i en formidlingsprovision, mens selve billetprisen tilfaldt flyselskabet, og at kundens betaling for flybilletten ofte gik uden om selskabet og direkte til flyselskaberne, der herefter afregnede formidlingsprovisionen til selskabet. Endelig var der henset til, at selskabet ikke havde egne standardbestemmelser for flytransporten, som kunden skulle tiltræde i forbindelse med købet af flybilletten. Det var således ikke tillagt afgørende betydning, at selskabet også forestod sagsbehandlingen af nogle af de reklamationer, som vedrørte flyselskaberne. Det var endvidere ikke tillagt betydning, at selve faktureringen af flybilletten ikke var sket i flyselskabets navn.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, kunne selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4, alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning. Endvidere var selskabets formidling af salg af flybilletter ikke momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 16, idet denne bestemmelse alene omfatter rejsebureauvirksomhed i eget navn. Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handlede for fremmed regning og i en andens navn, var selve formidlingen af salget af flybilletter

omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der bestod i flytransport af personer, var moms fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Selskabets aktivitet med formidling af flybilletter var således momspligtig.

Landsskatteretten bemærkede videre, at der alene var taget stilling til selskabets aktivitet med formidling af salg af flybilletter, og at der således ikke var taget stilling til f.eks. selskabets salg af en rejsebureauydelse, hvori der kan indgå en flytransport. SKAT har udsendt SKM2006.395.SKAT om kendelsens betydning for praksis for anvendelsen af lovens § 13, stk. 1, nr. 15 og 16. ► For så vidt angår § 13, stk. 1, nr. 16, er meddelelsen ændret ved SKM2010.228.SKAT. ◀

Telefonkort

SKAT har i SKM2008.284.SKAT udtalt, at mellemhandlere, som udgangspunkt må anses for at formidle telefonkort i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn. Der er dog indført en overgangsordning for mellemhandlere, der med urette har behandlet formidling af telekort som formidling i eget navn. Overgangsordningen udløber den 30. juni 2008.

2011-1	D.3.3. Formidlingsydelse	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4
2011-2	D.3.3. Formidlingsydelse	Afsnittet er omskrevet og flyttet til Den Juridiske vejledning. Se afsnit D.A.4.2.3 .	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4
2012-1	D.3.3. Formidlingsydelse	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4
2012-2	D.3.3. Formidlingsydelse	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.3.3 Formidlingsydelse § 4, stk. 4

Den Juridiske vejledning

2011-2	D.A.4.2. Formidlingsydelse	Indhold Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidlingsydelse. Se ML § 4, stk. 4.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
--------	----------------------------	---	--

Afsnittet indeholder:

Regel

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Eksempler på formidlingsydelse

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen.

Hvis den underliggende ydelse er fritaget for moms, så vil formidlerens ydelse også være momsfri. Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod omfattet af momsplichten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer alene indgår aftale med formidleren, således at kun formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen.

Når en formidler handler i fremmed navn, består betalingen typisk i provision og lignende, mens vederlaget for ydelsen tilfalder udlejer.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se Momsvejledningen, afsnit E.3.4.1 (leveringsstedet) og I.1.11 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se Momsvejledningen, afsnit Q.3.2, om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

Eksempler på formidlingsydelse

Nedenfor er der beskrevet en række eksempler, hvor formidlingsydelsen helt eller delvis relaterer sig til ML § 4, stk. 4:

- a) Feriehuse mv.
- b) Personbefordring
- c) Telefonkort

Ad a) Feriehuse mv.

Formidling af momsfri sommerhusudlejning af omfattet af ML § 4, stk. 4.

Forbrug af el, vand, varme og telefon, der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af ML § 4, stk. 4. Se SKM2006.232.LSR.

De aktiviteter i form af bl.a. at forestå nøgleudlevering, foretage lejerskiftekontrol, foretage afhjælpningsservice over for lejerne mv., som en række selvstændige servicecentre mod provisionsafłønning udfører for en virksomhed, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, er ikke aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal derfor betale moms af de provisioner de modtager som betaling for de leverede ydelser. Det samme gælder for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer. Se TfS 1997.422.

Slutrensning af udlejede sommerhuse er en selvstændig momspłigtig ydelse og ikke en del af den momsfratagne udlejning af det pågældende sommerhus, når lejeren selv kan vælge at foretage slutrensningen og lejeren overlader rengøringen til tredjemand. Se SKM2010.405.VLR.

Udlejning af sommerhuse med såkaldt "obligatorisk slutrensning" anses for at være én samlet momsfri udlejningsydelse, når det fremgår af kontrakten, at det ikke påhviler lejer at foretage slutrensningen, og denne derfor ikke aktivt tilvælger en rengøringsydelse, men blot lejer et rengjort sommerhus uden slutrengøringsforpligtelse.

Ad b) Personbefordring

Formidling af personbefordring i andres navn og for andres regning kan ikke anses for momsfri. Se SKM2006.395.SKAT.

Formidlingsydelser leveret af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for dennes regning, skal anses for momspłigtige, uanset om vederlaget for formidlingsydelsen betales af den rejsende eller af tjenesteyderen (flyselskabet, hotellet m.fl.). Se SKM2010.228.SKAT.

Ad c) Telefonkort

Melleghandlere af telefonkort anses som udgangspunkt for at formidle telefonkortene i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn.

Melleghandlernes ydelser i forbindelse med salg af telefonkort omfatter ikke alene simpel modtagelse på telefonselskabernes vegne af indbetalinger fra telekunderne, men også elementer såsom salgsarbejde, reklame, promotion og administration. Disse ydelser vil det være kunstigt at opdele,

og de udgør derfor en samlet momspligtig formidlingsydelse. Se SKM2008.284.SKAT.

[...]

2011-2	D.A..4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2012-1	D.A..4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	
2012-2		Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2013-1	D.A..4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2013-2	D.A..4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2014-1	D.A..4.2.	Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidlingsydelse. Se ML § 4 , stk. 4.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk

Afsnittet indeholder:

- [► Lovgrundlag ◀](#)
- [Regel](#)
- [► Reglens betydning ◀](#)
- [Formidling i eget navn og for fremmed regning](#)
- [Eksempler på formidlingsydelse](#)
- [Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre](#)

Lovgrundlag

► [ML § 4](#), stk. 4, er affattet: ◀

► "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." ◀

► [Momsdirektivets](#) artikel 28 er affattet: ◀

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

► I [Momsforordningen](#) er der med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a indeholder en formidlingsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af visse elektroniske leverede ydelser og af telefonydelser via internettet. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 1, litra c). ◀

Regel

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. Se [ML § 4](#), stk. 4.

Reglens betydning

Det følger af [ML § 4](#), stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen ► til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag [C-464/10](#), Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA. ◀

► Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se [C-464/10](#), Tiercé Franco-Belge SA. ◀

► Efter SKATs opfattelse er formålet med reglen i [ML § 4](#), stk. 4, at side stille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Se i denne retning [Momsforordningens](#) nye artikel 33a, der med med virkning fra 1. januar 2015 er indsat i Momsforordningen ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 2, litra d), nr. iii). Efter den nye artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Se evt. [D.A.6.2.7.3](#) og [D.A.6.2.8.10](#). ◀

Hvis den underliggende ydelse er fritaget for moms, så vil formidlerens ydelse til ► aftageren af den formidlede ydelse som udgangspunkt ◀ også være momsfri. ► Se dommen i sag [C-224/11](#), BGZ Leasing sp. z o.o. ◀ Reglen i [ML § 4](#), stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. [D.A.5.8.4.1.4](#).

► Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. formidlingskunde-formidler. 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse. Se den nedenfor og i [D.A.5.8.8](#) beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i [D.A.17.4.2](#) beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag [C-224/11](#), BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62. ◀

► Se også [Momsforordningens](#) nye artikel 6b, der er indsat i momsforordningen med virkning fra 1. januar 2015 ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 1, litra a). Efter den nye artikel 6b omfatter radio- og tv-spredningstjenester alene ydelser, der udbydes til offentligheden via et kommunikationsnet af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar. Når en slutkunde aftager f.eks. adgangen til at se en tv-kanal direkte fra den medietjenesteudbyder, der har det redaktionelle ansvar for kanalens indhold, så er der tale om levering af en tv-spredningstjeneste. Forudsat, at betingelserne for at anse ydelsen for en tv-spredningstjeneste i øvrigt er opfyldt. Se evt. også [D.A.6.2.6.12](#). Når slutkunden i stedet aftager adgangen til at se tv-kanalen fra en anden person, f.eks. et kabel tv-selskab eller et telefonselskab, der ikke er en medietjenesteudbyder med det redaktionelle ansvar for kanalens indhold, så er der i stedet tale om levering af en elektronisk leveret ydelse. Se [Momsforordningens](#) Bilag I, punkt 4, som ændret med virkning fra 1. januar 2015 ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 3. Se evt. også [D.A.6.2.8.12](#). Efter SKATs opfattelse har det ved denne sondring ikke betydning, om udbyderen af adgangen til at se tv-kanalen handler for egen regning eller andens regning. Sondringen kan i andre EU-lande have betydning for, hvilken momssats der skal anvendes. ◀

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod ► som udgangspunkt ◀ omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

► Selvom salg af fast ejendom som hovedregel er momsfrit, se evt. [D.A.5.9](#), så er formidling i en andens navn af salg af fast ejendom ikke momsfritaget. ◀

► Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigtagelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. [D.A.5.11.3](#) eller [D.A.5.11.8.7](#). ◀

Når en formidler handler i andens navn, består betalingen typisk i provision og lignende, mens vederlaget for ydelsen tilfalder formidlingskunden, f.eks. udlejer af en fast ejendom.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejer - bliver forpligtet af aftalen ► overfor lejer ◀.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag [C-200/04](#), Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejer, der bærer risikoen for transaktionen.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

- ► om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder, ◀
- ► om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn, ◀
- ► om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne, ◀
- ► om spilforhandlernes forretninger ejes af spilleudbyderen, ◀
- ► om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt, ◀
- ► om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen. Se [C-464/10](#), Tiercé Franco-Belge SA. ◀

Rejsebureauvirksomhed

► Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn. ◀

► 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag [C-200/04](#), Ist. ◀

► Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes: ◀

- ► om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner, ◀
- ► hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes, ◀
- ► til hvem betaling sker, ◀
- ► eventuelle agentforbehold, ◀
- ► foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteydernes forretningsbetingelser i stedet anvendelse, ◀
- ► om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende? ◀

► Se [D.A.17.4.1](#). ◀

Se også

- Se afsnit [D.A.4.2.1](#) om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- Se afsnit [D.A.6.2.8.6](#) (leveringsstedet) og [D.A.10.1.6](#) (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.
- Se afsnit [D.A.17.4.1](#) om formidling af rejseydelser i eget navn (særorordningen for rejsebureauer).

Eksempler på formidlingsydelser

Nedenfor er der beskrevet en række eksempler, hvor formidlingsydelsen helt eller delvis relaterer sig til [ML § 4](#), stk. 4:

- a. Feriehuse mv.
- b. Personbefordring
- c. Telefonkort
- d. ►Elektronisk leverede ydelser og telefoni ydelser via internettet ◀

Ad a) Feriehuse mv.

Formidling af momsfri sommerhusudlejning af omfattet af [ML § 4](#), stk. 4. Se evt. [D.A.5.8.4.1.4](#).

Forbrug af el, vand, varme og telefon, der er accessoriske leverancer til en hovedydelse vedrørende udlejning af fast ejendom, er ligeledes omfattet af [ML § 4](#), stk. 4. Se [SKM2006.232.LSR](#) og [D.A.5.8.4.2](#).

De aktiviteter i form af bl.a. at forestå nøgleudlevering, foretage lejerskiftekontrol, foretage afhjælpningsservice over for lejerne mv., som en række selvstændige servicecentre mod provisionsafklønning udfører for en virksomhed, der driver virksomhed med udlejningsformidling af danske sommerhuse, er ikke aktiviteter, som formidles i eget navn. Servicecentrene skal derfor betale moms af de provisioner de modtager som betaling for de leverede ydelser. Det samme gælder for rejsebureauer og turistbureauer, der på samme måde udfører lignende aktiviteter for sommerhusudlejningsfirmaer. Se TfS1997, 422TSS og evt. [D.A.5.8.4.1.4](#).

Slutrensning af udlejede sommerhuse er en selvstændig momspligtig ydelse og ikke en del af den momsfratagne udlejning af det pågældende sommerhus, når lejeren selv kan vælge at foretage slutrensningen og lejeren overlader rengøringen til tredjemand. Se [SKM2010.405.VLR](#) og evt. [D.A.5.8.4.1.3.3](#).

Udlejning af sommerhuse med såkaldt "obligatorisk slutrensning" anses for at være én samlet momsfri udlejningsydelse, når det fremgår af kontrakten, at det ikke påhviler lejer at foretage slutrensningen, og denne derfor ikke aktivt tilvælger en rengøringsydelse, men blot lejer et rengjort sommerhus uden slutrengøringsforpligtelse. Se [D.A.5.8.4.1.3.2](#).

Ad b) Personbefordring

Formidling af personbefordring i andres navn og for andres regning kan ikke anses for momsfri.
Se [SKM2006.395.SKAT](#), [SKM2010.228.SKAT](#) og [D.A.5.15.3](#).

Ad c) Telefonkort

Mellemhandlere af ►flerfunktionelle ◀ telefonkort anses som udgangspunkt for at formidle telefonkortene i teleselskabernes navn, og ikke i eget navn.

Mellemhandlernes ydelser i forbindelse med salg af telefonkort omfatter ikke alene simpel modtagelse på telefonselskabernes vegne af indbetalinger fra telekunderne, men også elementer såsom salgsarbejde, reklame, promotion og administration. Disse ydelser vil det være kunstigt at opdele,

og de udgør derfor en samlet momspligtig formidlingsydelse.
Se [SKM2008.284.SKAT](#). ► Se
også [SKM2013.598.SR](#) og [SKM2013.607.SR](#). ◀

Ad d) Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

► I [Momsforordningen](#) er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i [Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 1, litra c). ◀

► Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet. Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præamblen til [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#). ◀

2014-2 D.A..4.2.
Formidlingsydelse

Indhold

Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidlingsydelser. Se [ML § 4](#), stk. 4.

D.A.4.2.3 For-
midlingsydelser
- info.skat.dk

Afsnittet indeholder:

- Lovgrundlag
- Regel
- Reglens betydning
- Formidling i eget navn og for fremmed regning
- Spil
- Rejsebureauvirksomhed
- Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet
- Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre

Lovgrundlag

[ML § 4](#), stk. 4, er affattet:

"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."

[Momssystemdirektivets](#) artikel 28 er affattet:

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

Den [engelske](#) sprogversion af artikel 28 er affattet:

► "Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself." ◀

Den [franske](#) sprogversion af artikel 28 er affattet:

► "Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question." ◀

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

►"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. ◀

►2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke. ◀

►3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser." ◀

Bemærk

►Bemærk, at det på baggrund af de forskellige sprogversioner af direktivet er SKAT's opfattelse, at "deltager i denne levering"/"deltager i leveringen" i forordningsbestemmelsen skal forstås som "optræder som formidler i forbindelse med leveringen". ◀

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Efter SKATs opfattelse er formålet med reglen i [ML § 4](#), stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Se i denne retning [Momsforordningens](#) nye artikel 33a, der med virkning fra 1. januar 2015 er indsat i Momsforordningen ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 2, litra d), nr. iii). Efter den nye artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Se evt. [D.A.6.2.7.3](#) og [D.A.6.2.8.10](#).

Hvis den underliggende ydelse er fritaget for moms, så vil formidlerens ydelse til aftageren af den formidlede ydelse som udgangspunkt også være momsfri. Se dommen i sag [C-224/11](#), BGZ Leasing sp. z o.o. Reglen i [ML § 4](#), stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. [D.A.5.8.4.1.4](#).

Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. formidlingskunde-formidler. 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse. Se den nedenfor og i [D.A.5.8.8](#) beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i [D.A.17.4.2](#) beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag [C-224/11](#), BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Se også [Momsforordningens](#) nye artikel 6b, der er indsat i momsforordningen med virkning fra 1. januar 2015 ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 1, litra a). Efter den nye artikel 6b omfatter radio- og tv-spredningstjenester alene ydelser, der udbydes til offentligheden via et kommunikationsnet af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar. Når en slutkunde aftager f.eks. adgangen til at se en tv-kanal direkte fra den medietjenesteudbyder, der har det redaktionelle ansvar for kanalens indhold, så er der tale om levering af en tv-spredningstjeneste. Forudsat, at betingelserne for at anse ydelsen for en tv-spredningstjeneste i øvrigt er opfyldt. Se evt. også [D.A.6.2.6.12](#). Når slutkunden i stedet aftager adgangen til at se tv-kanalen fra en anden person, f.eks. et kabel tv-selskab eller et telefonselskab, der ikke er en medietjenesteudbyder med det redaktionelle ansvar for kanalens indhold, så er der i stedet tale om levering af en elektronisk leveret ydelse. Se [Momsforordningens](#) Bilag I, punkt 4, som ændret med virkning fra 1. januar 2015 ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 3. Se evt. også [D.A.6.2.8.12](#). Efter SKATs opfattelse har det ved denne sondring ikke betydning, om udbyderen af adgangen til at se tv-kanalen handler for egen regning eller andens regning. Sondringen kan i andre EU-lande have betydning for, hvilken momssats der skal anvendes.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Selvom salg af fast ejendom som hovedregel er momsfrit, se evt. [D.A.5.9](#), så er formidling i en andens navn af salg af fast ejendom ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfritagelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. [D.A.5.11.3](#) eller [D.A.5.11.8.7](#).

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag [C-200/04](#), Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

- om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,
- om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,
- om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,
- om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,
- om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,
- og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen. Se [C-464/10](#), Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag [C-200/04](#), Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

- om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,
- hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,
- til hvem betaling sker,
- eventuelle agentforbehold,
- foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,
- om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se [D.A.17.4.1](#).

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I [Momsforordningen](#) er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#), artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se [Momsforordningens](#) artikel 9a, stk. 2.

► Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen

af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser.
Se [Momsforordningens](#) artikel 9a, stk. 3. ◀

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, ► men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se [Momsforordningens](#) artikel 9a, stk. 1. ◀. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambulen til [Gennemførelsesforordning \(EU\) Nr. 1042/2013](#).

Afkræftelse af formodningen

► For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se [Momsforordningens](#) artikel 9a, stk. 1. ◀

► For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt: ◀

► a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se [Momsforordningens](#) artikel 9a, stk. 1. ◀

Se også

- Se afsnit [D.A.4.2.1](#) om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- Se afsnit [D.A.6.2.8.6](#) (leveringsstedet) og [D.A.10.1.6](#) (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.
- Se afsnit [D.A.17.4.1](#) om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

2015-2	D.A. 4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2016-1	D.A. 4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2016-2	D.A. 4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidlingsydelse - info.skat.dk
2017-1	D.A. 4.2.	Indhold Formid- Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidlingsydelse lingsydelse. Se ML § 4, stk. 4.	

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Bemærk

Bemærk, at det på baggrund af de forskellige sprogversioner af direktivet er SKAT's opfattelse, at "deltager i denne levering"/"deltager i leveringen" i forordningsbestemmelsen skal forstås som "optræder som formidler i forbindelse med leveringen".

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Efter SKATs opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Se i denne retning Momsforordningens nye artikel 33a, der med med virkning fra 1. januar 2015 er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 2, litra d), nr. iii). Efter den nye artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Hvis den underliggende ydelse er fritaget for moms, så vil formidlerens ydelse til aftageren af den formidlede ydelse som udgangspunkt også være momsfri. Se dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o. Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. formidlingskunde-formidler. 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse. Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Se også Momsforordningens nye artikel 6b, der er indsat i momsforordningen med virkning fra 1. januar 2015 ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra a). Efter den nye artikel 6b omfatter radio- og tv-spredningstjenester alene ydelser, der udbydes til offentligheden via et kommunikationsnet af en medietjenesteudbyder og henhører under dennes redaktionelle ansvar. Når en slutkunde aftager f.eks. adgangen til at se en tv-kanal direkte fra den medietjenesteudbyder, der har det redaktionelle ansvar for kanalens indhold, så er der tale om levering af en tv-spredningstjeneste. Forudsat, at betingelserne for at anse ydelsen for en tv-spredningstjeneste i øvrigt er opfyldt. Se evt. også D.A.6.2.6.12. Når slutkunden i stedet aftager adgangen til at se tv-kanalen fra en anden person, f.eks. et kabel tv-selskab eller et telefonselskab, der ikke er en medietjenesteudbyder med det redaktionelle ansvar for kanalens indhold, så er der i stedet tale om levering af en elektronisk leveret ydelse. Se Momsforordningens Bilag I, punkt 4, som ændret med virkning fra 1. januar 2015 ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 3. Se evt. også D.A.6.2.8.12. Efter SKATs opfattelse har det ved

denne sondring ikke betydning, om udbyderen af adgangen til at se tv-kanalen handler for egen regning eller andens regning. Sondringen kan i andre EU-lande have betydning for, hvilken momssats der skal anvendes.

Forudsætningen for at være omfattet af reglen er, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning, er derimod som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Selvom salg af fast ejendom som hovedregel er momsfrit, se evt. D.A.5.9, så er formidling i en andens navn af salg af fast ejendom ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigørelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer risikoen for transaktionen.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,

om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, I st.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,
hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,
til hvem betaling sker,
eventuelle agentforbehold,
foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,
om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?
Se D.A.17.4.1.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der,

for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambulen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

► Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefonydelser). ◀

► Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen. ◀

► Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen. ◀

► Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges. ◀

► Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet. ◀

► Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a. ◀

► Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a. ◀

► SKAT er enig i retningslinjen. ◀

► Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde. ◀

► Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4. ◀

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseydelser i eget navn (særdordningen for rejsebureauer).

2017-2

D.A.4.2.

Indhold

Formid-

Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af

lingsydelserydelser i ► eget ◀ navn. Se ML § 4, stk. 4.

D.A.4.2.3 For-

midling af ydel-

ser (eget navn)

- info.skat.dk

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

► Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser. ◀

► Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg. ◀

► Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4. ◀

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter SKATs opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

► Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generalregel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigivelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR. ◀

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigtage ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til for-

midleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

► Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse. ◀

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigørelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigørelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af

den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,

om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,
til hvem betaling sker,
eventuelle agentforbehold,
foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende
købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbe-
tingelser i stedet anvendelse,
om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?
Se D.A.17.4.1.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet
I Momsforordningen er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en
ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførel-
sesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser
Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse
i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres
via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads
for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på for-
midling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP),
leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en mar-
kedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der
alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser
eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og
som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de på-
gældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsfor-
ordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning
Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for
at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af
disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet
med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der,
for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk le-
verede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præamb-
len til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen
For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne
udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler
mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen
som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

SKAT er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

2018-2	D.A..4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn) - info.skat.dk
2019-1	D.A..4.2.	Indhold Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af formidlingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.	D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn) - info.skat.dk

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Spil

Rejsebureauvirksomhed

► Vouchere mv. ◀

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser med videre

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til

den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en general regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for

at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfritagelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfritagelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfritagelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,

om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,

til hvem betaling sker,

eventuelle agentforbehold,

foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,

om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

► Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2. ◀

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde,

hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

2019-2 D.A..4.2. Indhold

Formid- Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af
lingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.

[D.A.4.2.3 For-
midling af ydel-
ser \(eget navn\)
- info.skat.dk](#)

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

► Elektroniske platforme (Momsudvalget) ◀

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser med videre

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

"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."

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen

regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en general regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigtage ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i

en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigtagelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigtagelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

► Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende: ◀

► 1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika. ◀

► 2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden). ◀

► Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage. ◀

► 3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen. ◀

►4. Det er momskomiteens opfattelse, af den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering. ◀

►5. Momskomiteen er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momskomiteen understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1. ◀

►6. Momskomiteen er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelser, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling. ◀

► Skattestyrelsen er enig i retningslinjen. ◀

► Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde. ◀

► Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4. ◀

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,
om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,
om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,
om spilforhandlernes forretninger ejes af spilleudbyderen,
om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,
og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.
Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,
hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,
til hvem betaling sker,
eventuelle agentforbehold,
foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,
om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?
Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP),

leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambulen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

- a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefonydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseudgifter i eget navn (særorordningen for rejsebureauer).

2020-1

D.A.4.2. Indhold

Formid- Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af
lingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.

D.A.4.2.3 For-
midling af ydel-
ser (eget navn)
- info.skat.dk

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser med videre

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefoni ydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefoni ydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefoni ydelser."

► Bemærk:

I december 2017 vedtog Rådet e-handelspakken for moms. Indførslen af e-handelspakken er todelt. Den første del af reglerne trådte i kraft den 1. januar 2019. Med virkning fra 1. januar 2021, træder den anden del af

EU's nye regler for e-handel i kraft. Ændringerne medfører, at der vil gælde ens regler for fjernsalg af varer og ydelser i alle EU-lande.

I hovedtræk medfører de nye regler, at den nuværende mini-one-stop-shop (MOSS) for TBE-ydelser udvides til en one-stop-shop (OSS), der omfatter alle B2C ydelser og fjernsalg af EU-varer. Reglerne medfører ligeledes at import af varer fra 3. lande til en værdi af max 150 euro bliver omfattet af OSS-reglerne.

Se reglerne i:

Rådets direktiv (EU) 2017/2455

Rådets forordning (EU) 2017/2454

Rådets gennemførelsesforordning (EU) 2017/2459

Rådets direktiv (EU) 2019/1995

Rådets gennemførelsesforordning (EU) 2019/2026



Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generel regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både levering af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og levering af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af

reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigørelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigørelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika.

2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden).

Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage.

3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal

platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen.

4. Det er momskomiteens opfattelse, af den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering.

5. Momskomiteen er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momskomiteen understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1.

6. Momskomiteen er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelser, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Afsnit D.A.6.2.8.12 om definitionen på elektronisk leverede ydelser
SKM2019.432.SR.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudby-
ders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget
navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offent-
lige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens
navn,

om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse
overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens
skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række til-
fælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

Afgørelsen af, om virksomheden handler i eget navn, foretages på bag-
grund af en samlet vurdering af alle relevante forhold vedrørende leverin-
gen, herunder navnlig karakteren af virksomhedens kontraktlige forpligtel-
ser overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen,
kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse
med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,

til hvem betaling sker,

eventuelle agentforbehold,

foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende
købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbe-
tingelser i stedet anvendelse,

om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

- a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

2020-2	D.A..4.2.	Indhold	D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn) - info.skat.dk
	Formid-	Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af lingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.	

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og

som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Bemærk:

I december 2017 vedtog Rådet e-handelspakken for moms. Indførslen af e-handelspakken er todelt. Den første del af reglerne trådte i kraft den 1. januar 2019. Med virkning fra 1. januar 2021, træder den anden del af EU's nye regler for e-handel i kraft. Ændringerne medfører, at der vil gælde ens regler for fjernsalg af varer og ydelser i alle EU-lande.

I hovedtræk medfører de nye regler, at den nuværende mini-one-stop-shop (MOSS) for TBE-ydelser udvides til en one-stop-shop (OSS), der omfatter alle B2C ydelser og fjernsalg af EU-varer. Reglerne medfører ligeledes at import af varer fra 3. lande til en værdi af max 150 euro bliver omfattet af OSS-reglerne.

Se reglerne i:

Rådets direktiv (EU) 2017/2455

Rådets forordning (EU) 2017/2454

Rådets gennemførelsesforordning (EU) 2017/2459

Rådets direktiv (EU) 2019/1995

Rådets gennemførelsesforordning (EU) 2019/2026

► De nye regler om e-handel er implementeret i momsloven ved lov nr. 810 af 9. juni 2020. Skatteministeren fastsætter ikrafttrædelsestidspunktet. ◀

► Bemærk, at EU Kommissionen har fremsat forslag om, at ikrafttrædelse af de nye regler udskydes fra 1. januar 2021 til 1. juli 2021. Se COM (2020) 198 og COM (2020) 199. Det er Skattestyrelsens forventning, at udskydelsen bliver vedtaget. ◀

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML

§ 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generel regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigørelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigørelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led

Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejerens - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejerens, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika.

2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er

indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden).

Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage.

3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen.

4. Det er momskomiteens opfattelse, af den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering.

5. Momskomiteen er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momskomiteen understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1.

6. Momskomiteen er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelse, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Afsnit D.A.6.2.8.12 om definitionen på elektronisk leverede ydelser SKM2019.432.SR.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,

om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,
hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,
til hvem betaling sker,
eventuelle agentforbehold,
foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,
om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?
Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseudgifter i eget navn (særdordningen for rejsebureauer).

2021-1

D.A. 4.2.

Indhold

Formidlingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.

D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn) - info.skat.dk

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet
Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.
Lovgrundlag
ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generel regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigtagelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigtagelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigtagelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigtagelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigtagelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personuafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika.

2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden).

Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage.

3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen.

4. Det er momskomiteens opfattelse, af den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering.

5. Momskomiteen er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momskomiteen understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1.

6. Momskomiteen er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelser, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

► Bemærk, at der fra 1. juli 2021 indføres særlige regler om platforme mv. og formidling af varer. Se afsnit D.A.4.2.5. ◀

Se også

Afsnit D.A.6.2.8.12 om definitionen på elektronisk leverede ydelser SKM2019.432.SR.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyderens navn,

om det er spilleudbyderens forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyderens skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,

til hvem betaling sker,

eventuelle agentforbehold,

foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,

om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefonydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseudgifter i eget navn (særlordningen for rejsebureauer).

2021-2	D.A..4.2.	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	<u>D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn)</u> <u>- info.skat.dk</u>
2022-1	D.A..4.2.	Indhold Formidling Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af formidlingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.	<u>D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn)</u> <u>- info.skat.dk</u>

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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

ydelse 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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generel regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigørelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigørelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika.

2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden).

Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage.

3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen.

4. Det er momsudvalgets opfattelse, at den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering.

5. Momsudvalget er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momsudvalget understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1.

6. Momsudvalget er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelser, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Bemærk, at der fra 1. juli 2021 indføres særlige regler om platforme mv. og formidling af varer. Se afsnit D.A.4.2.5.

Se også

Afsnit D.A.6.2.8.12 om definitionen på elektronisk leverede ydelser SKM2019.432.SR.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyders navn,

om det er spilleudbyders forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyders skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

► Skatterådet har i to bindende svar fastslået, at spørger ikke kan antages at handle i eget navn og for fremmed regning, og at ML § 4, stk. 4, dermed ikke finder anvendelse. Skatterådet lagde bl.a. vægt på udformningen af de udstedte spillekvitteringer, hvor spiludbyders navn tydeligt fremgik, og på, at oplysninger om spiludbyder ligeledes fremgik af spillestedets lokaler. Se SKM2021.672.SR og SKM2021.684.SR. ◀

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,

til hvem betaling sker,

eventuelle agentforbehold,

foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,

om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseudgifter i eget navn (særlordningen for rejsebureauer).

2022-2	D.A.4.2.	Indhold	<u>D.A.4.2.3 Formidling af ydelser (eget navn)</u>
	Formidlingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.		<u>- info.skat.dk</u>

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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

ydelse 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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betagtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betagtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generel regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både levering af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfritagelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfritagelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika.

2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden).

Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage.

3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen.

4. Det er Momsudvalgets opfattelse, af den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering.

5. Momsudvalget er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momsudvalget understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1.

6. Momsudvalget er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelser, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4. ► [Retningslinjerne](#) kan downloades fra udvalgets hjemmeside. ◀

Bemærk, at der fra 1. juli 2021 indføres særlige regler om platforme mv. og formidling af varer. Se afsnit D.A.4.2.5.

Se også

Afsnit D.A.6.2.8.12 om definitionen på elektronisk leverede ydelser SKM2019.432.SR.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyders navn,

om det er spilleudbyders forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandlerens forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyders skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Skatterådet har i to bindende svar fastslået, at spørger ikke kan antages at handle i eget navn og for fremmed regning, og at ML § 4, stk. 4, dermed ikke finder anvendelse. Skatterådet lagde bl.a. vægt på udformningen af de udstedte spillekvitteringer, hvor spiludbyders navn tydeligt fremgik, og på, at oplysninger om spiludbyder ligeledes fremgik af spillestedets lokaler. Se SKM2021.672.SR og SKM2021.684.SR.

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,

til hvem betaling sker,

eventuelle agentforbehold,

foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,

om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4. ► [Retningslinjerne kan downloades fra udvalgets hjemmeside.](#) ◀

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

2023-1

D.A..4.2. Indhold

Formid- Dette afsnit beskriver den momsmæssige behandling af formidling af
lingsydelserydelser i eget navn. Se ML § 4, stk. 4.

[D.A.4.2.3 For-
midling af ydel-
ser \(eget navn\)
- info.skat.dk](#)

Afsnittet indeholder:

Lovgrundlag

Regel

Reglens betydning

Formidling i eget navn og for fremmed regning

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Spil

Rejsebureauvirksomhed

Vouchere mv.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Lovgrundlag

ML § 4, stk. 4, er affattet:

"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."

Momssystemdirektivets artikel 28 er affattet:

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

Den engelske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself."

Den franske sprogversion af artikel 28 er affattet:

"Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question."

I Momsforordningen er der ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c), med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er affattet:

"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.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser."

Regel

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. Se ML § 4, stk. 4.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun ydelser.

Formidling af varer i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om kommissionsaftaler (varer). Læs mere herom i afsnit D.A.4.2.1 om ML § 4, stk. 3, nr. 1. Uanset forskellene i ordlyd skal ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, dog forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, er begge modifikationer af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Se præmis 88 i EU-domstolens dom i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg.

Om hvornår der efter ML § 4, stk. 1, er tale om levering mod vederlag af varer, se D.A.4.1.2 og D.A.1.4.

Reglens betydning

Det følger af ML § 4, stk. 4, at formidlingsvirksomheden anses for selv at foretage leverancen til aftageren af den formidlede ydelse. Samtidig anses formidlingsvirksomheden for selv at have aftaget den formidlede ydelse. Med andre ord anses formidleren for at have købt og solgt den formidlede ydelse. Se dommen i sag C-464/10, Konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA.

Formidleren kan i forbindelse med formidling i eget navn, men for fremmed regning, derfor ikke anses for at have leveret en formidlingsydelse til den person, for hvis regning formidleren handler i forbindelse med formidlingen (formidlingskunden). Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

Formål

Efter Skattestyrelsens opfattelse er formålet med reglen i ML § 4, stk. 4, at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører). Denne opfattelse støttes af Momsforordningens artikler 9a og 33a samt betragtningerne nr. 4 og nr. 15 til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Efter Momsforordningens artikel 33a har levering af billetter til arrangementer inden for kultur mv. samme leveringssted, uanset om billetterne leveres af formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, eller af afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning. Om artikel 33a og betragtning nr. 15, se evt. D.A.6.2.7.3 og D.A.6.2.8.10.

Om Momsforordningens artikel 9a, stk. 1, og betragtning nr. 4, se "Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet" nedenfor.

Bemærk også, at ML § 4, stk. 3, nr. 1, og ML § 4, stk. 4, som nævnt ovenfor under "Regel" uanset forskelle i ordlyd skal forstås på samme måde, idet den eneste forskel er, at den første bestemmelse omhandler formidling i eget navn af varer, mens den anden bestemmelse omhandler formidling i eget navn af ydelser. Reglen er med andre ord en generel regel, der ikke alene har betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse, men også fx for opgørelsen af den samlede omsætning og for fastlæggelsen af leveringsstedet, når det fastlægges efter kundens eller leverandørens etableringssted. Se fx SKM2017.309.SR.

Om opgørelsen af virksomhedens omsætning, se D.A.11.4.2.2.

Om leveringsstedet for ydelser, se D.A.6.2.

Formidling af momsfrigitte ydelser - udgangspunkt

Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både levering af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA, og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.

Men reglen i ML § 4, stk. 4, er ikke en regel om momsfrigørelse. Reglen er som nævnt ovenfor i stedet en modifikation af ML § 4, stk. 1, om hvilke leveringer, der er momspligtige. Momsfrigørelse er derfor en konsekvens af reglen. Det forhold, at formidleren efter reglen momsmæssigt ikke skal anses for at have leveret en formidlingsydelse, men i stedet skal anses for at have leveret den formidlede ydelse til den anden køber, vil med andre ord få den konsekvens, at formidleren bliver omfattet af en momsfrigørelse.

Derved bliver formidlere, der handler i eget navn, men for fremmed regning, som udgangspunkt behandlet anderledes end formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning. Formidlere, der handler i en andens navn og for en andens regning, er nemlig som udgangspunkt omfattet af momspligten, uanset om den formidlede ydelse er momsfri.

Fx er salg af fast ejendom som hovedregel momsfrit, se evt. D.A.5.9. Men formidling i en andens navn af salg af fast ejendom er ikke momsfritaget.

Men eksempelvis findes der en selvstændig momsfrigørelse for formidling i en andens navn af salg af værdipapirer, se evt. D.A.5.11.3 eller D.A.5.11.8.7.

Reglen i ML § 4, stk. 4, har bl.a. betydning for virksomheder, der beskæftiger sig med at formidle sommerhusudlejning. Se evt. D.A.5.8.4.1.4.

Momsfrigørelse - selvstændig bedømmelse i hvert af de to led
Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led: 1. leverandøren af den formidlede ydelse (første sælger)-formidler (første køber). 2. formidler-aftager af den formidlede ydelse (anden køber). Se den nedenfor og i D.A.5.8.8 beskrevne praksis om udlejning af ejerlejligheder i feriecentre eller den i D.A.17.4.2 beskrevne praksis om rejsebureauers formidling af sommerhuse. Se i samme retning dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o., præmis 62.

Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. For det første kan det være, at formidleren ikke kun leverer den formidlede ydelse til køberen, med også tillægger andre ydelser, og at den formidlede ydelse derfor skifter art/indhold. For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". Se eksempelvis D.A.5.4 om fritagelse af visse leveringer fra foreninger til deres medlemmer og D.A.5.19 om fritagelse af visse ydelser fra selvstændige grupper af personer.

Formidling i eget navn og for fremmed regning

En formidler handler i eget navn, når fx en lejer indgår en aftale med formidleren, således at formidleren - og ikke udlejeren - bliver forpligtet af aftalen overfor 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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Om formidleren handler for egen regning, afgøres ud fra en konkret vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer den økonomiske risiko i forbindelse med den formidlede ydelse.

Elektroniske platforme (Momsudvalget)

Momsudvalget har i en retningslinje behandlet momssystemdirektivet artikel 28 og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. Momsudvalget anerkender, at de aktiviteter, som udøves af elektroniske platforme dækker over en bred vifte af forretningsmodeller, som til stadighed modificeres og tilpasses i lyset af kundernes ændrede forventninger, forbedrede tekniske muligheder og økonomiske begrænsninger/udfordringer i den globale økonomi.

Momsudvalget anerkender på denne baggrund, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at fastlægge, hvordan elektroniske platforme skal behandles i relation til moms.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at for at afgøre, hvilken type af økonomisk aktivitet en given elektronisk platform udøver med henblik på den korrekte momsmæssige behandling, er det nødvendigt at klarlægge og vurdere aktivitetens væsentligste karakteristika.

2. Momsudvalget bekræfter, at når den elektroniske platform sætter en kunde, der ønsker at modtage en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, i forbindelse med den person, som materielt/faktisk er indstillet på at udføre den omhandlede tjenesteydelse, er det nødvendigt at vurdere de kontraktretlige og faktiske forhold mellem alle tre parter (den elektroniske platform og tjenesteyderen, den elektroniske platform og kunden og tjenesteyderen og kunden).

Momsudvalget bekræfter, at når personen, som materielt/faktisk udfører en konkret ydelse, der ikke er en elektronisk leveret ydelse, er afhængig af den elektroniske platform på en sådan måde, at personen under hensyn til sine arbejdsbetingelser skal anses for en af platformens ansatte, så skal ydelsen leveret til kunden kvalificeres i overensstemmelse med kundens primære forventninger, dvs. den art af ikkeelektronisk leveret ydelse, som kunden ønsker at modtage.

3. Momsudvalget anerkender, at når en elektronisk platform i eget navn og for en andens regning deltager i levering af en tjenesteydelse på vegne af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen, skal platformen i overensstemmelse med artikel 28 i momssystemdirektivet anses for selv at have modtaget og leveret den omhandlede tjenesteydelse.

Det er Momsudvalgets opfattelse, at artikel 28 i momssystemdirektivet finder anvendelse når den elektroniske platform påtager sig det juridiske ansvar over for kunden for den korrekte funktion og levering af tjenesteydelsen udført af den person, som materielt/faktisk udfører tjenesteydelsen.

4. Det er momsudvalgets opfattelse, af den elektroniske platform skal anses for at levere den af køberen anmodet ydelse, når alle de følgende betingelser er opfyldt:

1) Platformen udøver kontrol over alle de relevante forhold, der er nødvendige for at kunne levere den pågældende ydelse (betingelser under hvilke ydelsen bliver leveret, såsom sikkerhedsforanstaltninger, tekniske eller formelle krav nødvendige for at udøve aktiviteten, økonomiske incitamenter for at levere ydelsen på et tidspunkt og sted og prisen betalt af kunden)

2) Den gennemsnitlige køber anser platformen (og ikke personen, som materielt/faktisk leverer ydelsen), som leverandøren af ydelsen

3) Ydelsen, der ikke er en elektronisk leveret ydelse leveret af den person, der materielt/faktisk leverer ydelsen, kan ikke leveres på samme måde uden platformens involvering.

5. Momsudvalget er enige i, at hvis den af kunden modtagne ydelse leveres under de under pkt. 4 nævnte betingelser, så skal ydelsen anses som én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele i to (henholdsvis en elektronisk leveret ydelse og en anden leveret ydelse).

Momsudvalget understreger, at ydelsen leveret af den elektroniske platform til køberen, under de betingelser nævnt under pkt. 4, skal anses for at falde uden for området af elektronisk leverede ydelser som defineret i momsforordningens artikel 7, stk. 1.

6. Momsudvalget er enige om, at de betingelserne, som er nævnt under pkt. 4, under hvilke ydelsen bliver leveret til kunden, går ud over området for de formidlingsydelser, der leveres i en andens navn og for en andens regning. Med andre ord så er den elektroniske platforms involvering som nævnt under pkt. 4 ikke begrænset til eller primært forbundet med ydelser i form af formidling.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 964, Dok A, fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 111. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Bemærk, at der fra 1. juli 2021 indføres særlige regler om platforme mv. og formidling af varer. Se afsnit D.A.4.2.5.

Se også

Afsnit D.A.6.2.8.12 om definitionen på elektronisk leverede ydelser SKM2019.432.SR.

Spil

Eksempelvis kan det i forbindelse med formidling af spil for en spilleudbyders regning ved den konkrete vurdering af, om formidlingen sker i eget navn, udover kontraktforholdene være relevant at tage i betragtning,

om udøvelsen af formidlerens virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder,

om de af formidlerne udstedte spillekvitteringer nævner spilleudbyders navn,

om det er spilleudbyders forretningsbetingelser, der finder anvendelse overfor spillerne,

om spilforhandleres forretninger ejes af spilleudbyderen,

om spilleforhandlingernes forretninger er forsynet med spilleudbyders skilt,

og om spilforhandlerne tidligere har handlet efter fuldmagt fra udbyderen.

Se C-464/10, Tiercé Franco-Belge SA.

► Skatterådet har i to bindende svar fastslået, at spørger ikke kan antages at handle i eget navn og for fremmed regning, og at ML § 4, stk. 4, dermed ikke finder anvendelse. Skatterådet lagde bl.a. vægt på udformningen af de udstedte spillekvitteringer, hvor spiludbyders navn tydeligt fremgik, og på, at oplysninger om spiludbyder ligeledes fremgik af spillestedets lokaler. Se SKM2021.672.SR og SKM2021.684.SR. ◀

Rejsebureauvirksomhed

Særligt i forbindelse med rejsebureauvirksomhed er der i en række tilfælde taget stilling til, hvorvidt rejsebureauet handlede i eget navn.

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 overfor kunderne. Se EF-domstolens dom i sag C-200/04, Ist.

Af forhold/kriterier, som efter praksis kan tillægges vægt ved vurderingen, kan nævnes:

om virksomheden er mandatar (agent/befuldmægtigede) i forbindelse med de omhandlede transaktioner,

hvem, der udsteder faktura, og til hvem faktura udstedes,

til hvem betaling sker,

eventuelle agentforbehold,

foreligger der egne standardiserede forretningsbetingelser vedrørende købet, eller finder flyselskabets eller andre tjenesteyderes forretningsbetingelser i stedet anvendelse,

om agentforbeholdet er gyldigt overfor den rejsende?

Se D.A.17.4.1.

Vouchere mv.

Om formidling af vouchere mv., se D.A.4.10.2.5 og D.A.4.10.3.2.

Elektronisk leverede ydelser og telefonydelser via internettet

I Momsforordningen er der med virkning fra 1. januar 2015 indsat en ny artikel 9a. Artikel 9a er indsat i Momsforordningen ved Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 1, litra c).

Formodningsregel - Omfattede ydelser

Den nye artikel 9a indeholder en formodningsregel, der finder anvendelse i forbindelse med formidling af elektroniske leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal, som f.eks. en markedsplads for applikationer. Formodningsreglen finder ligeledes anvendelse på formidling af telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 2.

Derimod finder artikel 9a ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke optræder som formidler i forbindelse med leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 3.

Formål og betydning

Medmindre formidleren kan afkræfte formodningen, anses formidleren for at formidle de pågældende ydelser i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at det er muligt at identificere, hvem der, for så vidt angår moms, skal anses for leverandøren af de elektronisk leverede ydelser eller af telefonydelserne. Se betragtning nr. 4 i præambelen til Gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013.

Afkræftelse af formodningen

For at afkræfte formodningen skal formidleren udtrykkeligt angive denne udbyder som leverandør, og dette skal afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

For at formidleren kan anses for udtrykkeligt at have angivet udbyderen som leverandør, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt formidler i forbindelse med leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere ydelserne 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 formidler, 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 artikel 9a, stk. 1, ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Se Momsforordningens artikel 9a, stk. 1.

Retningslinje fra momsudvalget

Momsudvalget har i en retningslinje næsten enstemmigt bekræftet, at den afviselige formodning, der er indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder anvendelse på alle personer, der deltager i forsyningskæden. De skal alle hver især anses for at modtaget og leveret den elektroniske ydelse (eller internettelefoniydelsen).

Momsudvalget anerkender næsten enstemmigt, at når afgiftspligtige personer leverer ydelser, bortset fra behandling af betalinger, i forbindelse med ydelser omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, skal den afgiftspligtige person anses for at deltage i leveringen i artikel 9a's forstand, medmindre den afgiftspligtige alene stiller sit netværk til rådighed for forsendelsen af indholdet og/eller behandlingen af betalingen.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enig i, at når alle de i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, stk. 1, krævede betingelser for at afvise formodningen i bestemmelsen er opfyldt, kan der ikke pålægges den pågældende afgiftspligtige person yderligere forpligtelser for at afvise formodningen.

Når en skatteyder eller en skattemyndighed skal fastslå, om en afgiftspligtig person er omfattet af formodningen indeholdt i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a, finder momsudvalget næsten enstemmigt, at de faktiske forhold vedrørende leverancen skal undersøges, og at karakteren af de aftalemæssige forhold skal undersøges.

Når aftalegrundlaget ikke i tilstrækkelig grad beskriver, på hvilken måde den afgiftspligtige person deltager i leverancen, eller hvis der er en modsætning mellem aftalegrundlaget og den økonomiske realitet, bekræfter momsudvalget næsten enstemmigt, at der skal lægges vægt på den økonomiske realitet.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en leverandør i forsyningskæden ikke - i modsætning til kendsgerningerne og relevante lovkrav - er berettiget til at beslutte, at den pågældende ikke deltager i leverancen og derfor ikke er omfattet af momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Momsudvalget er med enstemmighed enig i, at en klausul i en kontrakt, der udelukker en afgiftspligtig person fra forsyningskæden, ikke i tilfælde, hvor klausulen ikke afspejler den økonomiske realitet, er tilstrækkelig for at anse den afgiftspligtige person for ikke at deltage i leverancen som anført i momsgennemførelsesforordningens artikel 9a.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se retningslinje WP 904 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 106. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit D.A.1.4.

Se også

Se afsnit D.A.4.2.1 om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

Se afsnit D.A.6.2.8.6 (leveringsstedet) og D.A.10.1.6 (momsfritagelse i forbindelse med visse internationale transaktioner) om de særlige regler, der i visse tilfælde gælder for formidling, der sker i en andens navn og for en andens regning.

Se afsnit D.A.17.4.1 om formidling af rejseydelser i eget navn (særordningen for rejsebureauer).

2023-2	D.A..4.2. Formid- lingsydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 For- midling af ydel- ser (eget navn) - info.skat.dk
2024-1	D.A..4.2. Formid- lingsydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 For- midling af ydel- ser (eget navn) - info.skat.dk
2024-2	D.A..4.2. Formid- lingsydelser	Teksten er uændret i forhold til forrige udgave.	D.A.4.2.3 For- midling af ydel- ser (eget navn) - info.skat.dk