



Notat

2. november 2016
J.nr. 16-1468566

Moms- og told

Moms – ophævelse af de særlige retningslinjer for e-handelsvirksomheders (postordrevirksomheders) anvendelse af udlægsreglerne

SKAT har den 30. juni 2016 offentliggjort et styresignal, SKM2016.306.SKAT, hvor de administrativt fastsatte særlige retningslinjer for e-handelsvirksomheders anvendelse af udlægsreglerne (gebyrordningen) ophæves med virkning fra 1. januar 2017.

Skatteministeriet har den 30. september 2016 anmodet SKAT om at udarbejde et notat til Transport- og Bygningsministeriet, som beskriver begrebet ”udlæg” i momslovens for-stand.

Skatteministeriet har endvidere bedt om, at notatet tillige indeholder en redegørelse for, hvorfor gebyrordningen ophæves, samt for det forløb som har været med Post Danmark A/S i forlængelse af den politiske aftale om befordringspligten 2017-2019 på et liberaliseret postmarked.

Lovgrundlag

Momslovens § 27, stk. 1, 1. punkt, stk. 2, nr. 2, og stk. 3, nr. 3.

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

[...]

Stk. 2; I afgiftsgrundlaget medregnes:

- 1) [...]
- 2) Biomkostninger som udgifter til provision, emballage, forsendelse, forsikring o. lign., som leverandøren forlanger afholdt af aftageren.

Stk. 3; I afgiftsgrundlaget medregnes ikke:

- 1) [...]
- 2) [...]
- 3) Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagerens navn og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage afgiften heraf.



Begrebet "udlæg" i momslovens forstand

Momsgrundlaget

Der beregnes moms ved enhver erhvervsmæssig levering af varer og ydelser, uanset om salget sker til virksomheder eller til forbrugere.

Sælgers momsgrundlag udgøres af summen af den samlede betaling, som sælger modtager eller vil modtage fra sine kunder (køberne) for levering af varer og ydelser, jf. momslovens § 27, stk. 1.

Bestemmelsen indebærer, at ethvert vederlag fra køberen til sælgeren skal indgå i sælgerens momsgrundlag.

Princippet, om at det er det samlede vederlag, som sælger modtager eller vil modtage fra køberne, som udgør momsgrundlaget, er præciseret i momslovens § 27, stk. 2, nr. 2. Det fremgår af bestemmelsen, at biomkostninger, såsom omkostninger til provision, emballage, forsendelse, forsikring og lign, som sælgeren forlanger, at køberen skal betale for, også skal indgå i sælgers momsgrundlag.

Udlæg

Udlæg er beløb, som sælger modtager eller vil modtage fra køber som tilbagebetaling for afholdte omkostninger, som sælger har lagt ud for på vegne af køber på baggrund af en aftale mellem køber og tredjemand. Sådanne udlæg skal ikke indgå i sælgers momsgrundlag, da disse tilbagebetalinger i sagens natur er sælgers momsgrundlag uvedkommende, jf. momslovens § 27, stk. 3, nr. 3.

Gebyrordningen

Ved lov nr. 822 af 19. december 1989 om ændring af merværdiafgiftsloven bl.a. som følge af EF's 18. momsdirektiv blev momspligten for Postvæsenets udbringning af postpakker ophævet. I forlængelse af lovændringen blev der over for det daværende Momsnævn rejst spørgsmål om, hvorvidt udlægsreglerne kunne anvendes på pakkeporto med den konsekvens, at moms fritagelsen ville kunne slå igennem direkte over for køberne i forbindelse med levering af varer fra postordrevirksomheder.

Momsnævnet traf afgørelse om, at postordrevirksomheder vil kunne anvende udlægsreglerne i momslovens § 27, stk. 3, nr. 3, på virksomhedernes udgifter til pakkeporto, såfremt opnåede rabatter fuldt ud godskrives køber, jf. Mn. 1306/90. Nævnet lagde ved afgørelsen vægt på, at EF med undtagelsesreglen i 6. momsdirektiv havde ønsket at gøre forsendelsesomkostninger billigere.

Den daværende Told- og Skattestyrelse fastlagde på denne baggrund de nærmere betingelser for at anse de omhandlede portoudgifter som udlæg i momslovens forstand, jf. cirkulære F 6742/90, senere erstattet af TfS2000, 700TSS, ved at indføre den såkaldte gebyrordning.

Efter gebyrordningen kan virksomhederne ved fakturering af forsendelser til køberne anvende et eller flere standardgebyrer til hel eller delvis dækning af virksomhedens udgifter til porto og interne forsendelsesomkostninger. Virksomheden er herefter berettiget til under ét at behandle portoudgifter vedrørende sådanne forsendelser som momsfri udlæg for køberne, således at den del af de samlede gebyrer, opgjort under ét, der modsvares af portoudgifter under gebyrordningen, ikke indgår i virksomhedens momspligtige omsætning.

Baggrund for ophævelse af gebyrordningen

Brancheforeningen Dansk Transport og Logistik under Dansk Erhverv har i forbindelse med møder i SKAT's momskontaktudvalg rejst spørgsmål om den måde, som gebyrordningen har været anvendt af e-handelsvirksomhederne på.

I forbindelse med kontrol af e-handelsvirksomheder har SKAT endvidere konstateret, at den administrativt fastsatte gebyrordning i en række tilfælde er blevet anvendt forkert med deraf følgende tab af momsindtægter.

På baggrund af ovennævnte har SKAT foretaget et eftersyn af gebyrordningens anvendelsesområde og hjemmelsgrundlag.

Det er SKAT's vurdering, at gebyrordningen hverken har hjemmel i momsloven eller i EU's momssystemdirektiv. Henset hertil er det SKAT's vurdering, at det ikke er muligt at opretholde gebyrordningen.

Kan e-handelsvirksomheder anvende momslovens udlægsregler på porto

Det skal indledningsvis understreges, at uanset at drøftelserne om momslovens udlægsregler har været ført i dialog med Post Danmark, er det ikke Post Danmarks, men derimod e-handelsvirksomhedernes brug af udlægsreglerne, som er blevet vurderet af SKAT.

E-handelsvirksomheders viderefakturering af forsendelsesomkostninger til køberne af e-handelsvirksomhedernes varer og ydelser kan ikke anses for et udlæg foretaget på vegne af køberne. Der vil derimod være tale om momspligtige biomkostninger for e-handelsvirksomhederne.

Det skyldes, at anvendelse af begrebet udlæg på omkostninger til forsendelse af varer fra en e-handelsvirksomhed forudsætter, at den omkostning, som sælger lægger ud for, vedrører en leverance til køber fra tredjemand, der baserer sig på et retsforhold mellem køber og tredjemand. Det vil sige, at udgiften skal være afholdt i købers navn og for købers regning.

Det er SKAT's opfattelse, at den typiske køber hos en e-handelsvirksomhed må antages at opfatte det sådan, at denne betaler e-handelsvirksomheden for både levering og forsendelse af varen, når køberen bestiller og betaler den samlede pengesum for leveringen til e-handelsvirksomheden. Det gælder, uanset om e-handelsvirksomheden fakturerer et særskilt beløb for forsendelsen.

Køberen indgår således en aftale med e-handelsvirksomheden og ikke en selvstændig aftale med transportøren om forsendelsen.

Den af Post Danmark præsenterede model

Post Danmark har givet en beskrivelse af deres opfattelse af e-handelsvirksomhedernes generelle procedurer i forbindelse med købers bestilling og af e-handelsvirksomhedernes salgs- og leveringsbetingelser i øvrigt. Ud fra disse oplysninger er der efter SKAT's vurdering ikke indikationer på, at der hermed er skabt et retligt grundlag mellem køberen hos e-handelsvirksomheden og Post Danmark, som indebærer, at e-handelsvirksomheden optræder som formidler af kontakten til Post Danmark. E-handelsvirksomhedens betaling til Post Danmark af den del af køberens samlede betaling, der vedrører forsendelsen, kan som følge heraf ikke anses for at være sket i købers navn og for købers regning.

Det kan i den forbindelse ikke tillægges vægt, at e-handelsvirksomheden tilbyder, at køberen kan vælge mellem alternative leveringsformer, herunder forskellige transportører.

Ved vurderingen af om der er tale om udlæg, lægger SKAT sædvanligvis vægt på, om der alene er en aftale mellem modtageren af forsendelsen og postvirksomheden. Postvirksomheden bør således ikke hæfte ansvarsmæssigt over for den e-handelsvirksomhed, som overdrager pakken til Post Danmark.

Efter den model for en enhedstakst, som Post Danmark har beskrevet for SKAT, vil den pris, som Post Danmark opkræver hos e-handelsvirksomheden udelukkende afhænge af den pågældende e-handelsvirksomheds historiske eller forventede afsætningsprofil.

Herudover hæfter Post Danmark efter det oplyste ansvarsmæssigt over for både sælger og køber for, at forsendelsen når frem til køberen hos e-handelsvirksomheden i ubeskadiget tilstand. Mens køberne hos e-handelsvirksomheden ikke ses at hæfte direkte over for Post Danmark for forsendelsesomkostningerne, hvis e-handelsvirksomheden af den ene eller anden årsag ikke betaler Post Danmark for en allerede foretaget afhentning/levering af en pakke til køberen.

Efter SKAT's vurdering må aftalen om forsendelse således anses for at være indgået mellem e-handelsvirksomheden og Post Danmark og ikke mellem køberne hos e-handelsvirksomheden og Post Danmark. Kravet om, at omkostningen i udlægssituationen skal være afholdt i kundens navn og for kundens regning, er dermed ikke opfyldt.

Praksis i andre EU-lande

EU-Domstolen ses ikke at have udtalt sig konkret om forsendelsesomkostninger (porto) i forhold til vurderingen af, om der er tale om udlæg.

Der er endvidere ikke vedtaget guidelines i Momskomiteen, ligesom der ikke er udarbejdet arbejdsrapporter fra EU-Kommissionen, som forholder sig til spørgsmålet.

I tilknytning til møder med Post Danmark har SKAT foretaget en undersøgelse af fortolkningen af udlægsreglernes anvendelsesområde i to andre EU-lande.

På forespørgsel har de svenske skattemyndigheder (Skatteverket) således oplyst, at udlægsreglerne ikke kan anvendes i forbindelse med e-handelsvirksomheders forsendelse af varer til købere hos e-handelsvirksomheden, medmindre køberne har indgået en aftale direkte med en transportør.

I UK har House of Lords i 2002 og First-Tier Tribunal Tax Chamber i 2012 taget stilling til spørgsmålet i to konkrete sager, jf. Commissioners of Customs and Excise v. Plantiflor limited og Orcardcrown Limited v. The Commissioners for her Majestys Revenue & Customs.

I begge tilfælde var konklusionen, at udlægsreglerne ikke kunne anvendes i forbindelse med e-handelsvirksomheders forsendelse af varer til deres kunder (køber).

Det var i begge sager den engelske domstols vurdering, at e-handelsvirksomhederne foretog en samlet levering af varer og forsendelse, og at der ikke var tale om et udlæg, idet der efter domstolens vurdering ikke var etableret et egentlig retsforhold mellem Royal mail og køberne af de pågældende varer hos e-handelsvirksomhederne.

Ved afgørelserne blev der bl.a. henset til følgende:

- Hvad køberne ønsker, og hvad de betaler for, er at få varerne leveret til den relevante adresse. De foretager én samlet betaling for leveringen af varer, selvom prisen for forsendelse er specificeret. En typisk køber vil – selvom køberen kan vælge mellem selv at hente de pågældende varer, få leveret varerne med en nærmere angiven kurervirksomhed eller tilsendt med Royal mail – være af den opfattelse, at betalingen til e-handelsvirksomheden sker med henblik på både overdragelse og levering af de pågældende varer.
- At e-handelsvirksomheden ikke havde foretaget betalingen til Royal Mail (den postbefordringspligtige virksomhed i UK) ”i køberens navn og for køberens regning”, hvilket er et krav for, at der er tale om udlæg i momssystemdirektivets forstand.

Ved vurderingen heraf blev der lagt vægt på, at Royal mail kun kendte modtageren af varerne/leveringsadressen. Royal mail var ikke bekendt med, hvem køberne var, medmindre at de pågældende varer skulle leveres til køberen, hvilket ikke altid var tilfældet. Købers adresse kunne således være en anden end modtagerens adresse.

Realiteten var således, at der ikke var etableret et retsforhold mellem køberen af varer hos e-handelsvirksomheden og Royal mail. Der fandtes således ingen egentlig kontrakt omkring transporten af de pågældende varer.

- E-handelsvirksomheden, og ikke køberne af varer, hæftede over for Royal mail. Når varerne først var afhentet hos e-handelsvirksomheden med henblik på forsendelse, så hæftede e-handelsvirksomheden og ikke køberne for, at den periodiske opgørelse over krav fra Royal mail blev honoreret.
- Udlæg forudsætter en af køberen forudgående gældsætning hos tredjemand og ikke blot, at e-handelsvirksomheden foretager betalingen.

SKAT's fortolkning af betingelserne, for hvornår der er tale om udlæg i momslovens/momssystemdirektivets forstand, ses således ikke at afvige fra den fortolkning, som er anlagt af myndighederne i de to nævnte EU-lande.

Momsfritagelse for beforderingspligtige ydelser

Post Danmark er udpeget som postbeforderingspligtig virksomhed i Danmark. Det betyder, at den del af Post Danmarks virksomhed, der er omfattet af postbeforderingspligten, er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 13.

Momsfritagelsen for beforderingspligtige ydelser påvirkes ikke af SKAT's praksisændring.

Post Danmarks leverancer til e-handelsvirksomhederne vil derfor både før og efter ophævelsen af gebyrordningen være fritaget for moms, og Post Danmark vil således - i modsætning til de øvrige operatører på markedet - fortsat kunne sende en faktura uden tillæg af moms til e-handelsvirksomhederne for levering af pakker m.v.

Under forudsætning af at Post Danmark opretholder de nuværende priser, vil forsendelsesomkostningerne for e-handelsvirksomhederne derfor være uændrede, også efter at ophævelsen af gebyrordningen får virkning pr. 1. januar 2017.

For e-handelsvirksomheder, som tilbyder fri fragt, og hvor e-handelsvirksomhedens forsendelsesomkostninger indgår som et element i fastsættelsen af priserne for varerne, vil ophævelsen af gebyrordningen ikke få betydning for e-handelsvirksomheden eller for køberne af varer hos den pågældende virksomhed. Der vil som hidtil være opkrævet moms af det fulde vederlag, herunder den del, som dækker e-handelsvirksomhedens omkostninger til forsendelse.

Ophævelsen af gebyrordningen vil få direkte betydning i de tilfælde, hvor e-handelsvirksomheden har og fortsat vil kræve, at køberne dækker virksomhedens omkostninger til forsendelse af varerne, og derfor fakturerer disse særskilt. I disse tilfælde vil e-handelsvirksomheden fremover skulle medregne betalingen i virksomhedens momsgrundlag, hvorved effekten af praksisændringen vil slå igennem med en stigning alt andet lige på 25 pct. af de omkostninger, som overvælttes på køberne af varer hos den pågældende e-handelsvirksomhed.

Det skal hertil bemærkes, at e-handelsvirksomhederne efter gebyrordningen hidtil har anvendt et standardgebyr, som typisk har bestået dels af e-handelsvirksomhedens interne udgifter til håndtering af varen, dels af e-handelsvirksomhedens portoomkostninger. Den del af gebyret, som har vedrørt e-handelsvirksomhedens håndtering af varen, har også hidtil skullet tillægges moms.

Alt andet lige bør ophævelsen af gebyrordningen derfor ikke medføre, at køberne vil opleve en stigning i prisen for forsendelse på 25 pct.

Konkurrencemæssig ligestilling på det danske marked for e-handel

Post Danmark har anført, at ophævelsen af gebyrordningen ikke blot vil føre til, at den konkurrencemæssige fordel, som Post Danmark har haft ved den nuværende ordning, vil forsvinde, men at ophævelsen faktisk vil bevirke, at Post Danmark konkurrencemæssigt bliver stillet svagere end momspligtige konkurrerende virksomheder.

Det skyldes, at en postvirksomhed, som har pligt til at befordre post, er momsfritaget for leverancer, der er omfattet af postbefordringspligten, hvorved Post Danmark, som befordringspligtig virksomhed i Danmark, ikke har fradragsret for momsen af de af Post Danmarks omkostninger, som kan henføres til disse ydelser.

Momsfritagelsen for postydelser omfatter de ydelser, der leveres af den postbefordringspligtige virksomhed i egenskab af postbefordringspligtig. Momsfritagelsen omfatter dermed ikke ydelser, hvorved den postbefordringspligtige virksomhed søger at imødekomme særlige behov hos erhvervsdrivende. Momsfritagelsen finder derfor ikke anvendelse på den postbefordringspligtige virksomheds levering af ydelser, hvor vilkårene er forhandlet individuelt.

En eventuel indskrænkning af postbefordringspligten samt øget brug af individuelle pris-aftaler/kontrakter på markedet for e-handel vil betyde, at Post Danmark i højere grad vil blive konkurrencemæssigt ligestillet med konkurrerende virksomheder, idet Post Danmark herved i højere grad kan fradrage købsmoms på lige fod med konkurrerende momspligtige virksomheder.

SKATs dialog med Post Danmark, Transport- og Bygningsministeriet m.fl.

Efter at udkastet til styresignal var sendt i høring, blev der holdt møder mellem SKAT og henholdsvis Post Danmark og DI som repræsentant for Post Danmark, hvor Post Danmark gjorde opmærksom på de store økonomiske konsekvenser, som ophævelsen af gebyrordningen ville få for Post Danmarks forretning. I ét af disse møder deltog også Transport- og Bygningsministeriet.

Efter anmodning fra Transport- og Bygningsministeriet har SKAT endvidere redegjort for ophævelsen og konsekvenserne for bl.a. Post Danmark og e-handelsvirksomhederne på et møde i den tværministerielle postarbejdsgruppe under Transport- og Bygningsministeriet. I mødet deltog også repræsentanter fra Erhvervs- og Vækstministeriet, Finansministeriet samt Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen.

Post Danmark har præsenteret SKAT for et udkast til en model for e-handelsvirksomheders fremtidige brug af momslovens udlægsregler ved viderefakturering af porto til køberne hos e-handelsvirksomhederne.

SKAT har orienteret Post Danmark om, at den præsenterede model efter SKATs opfattelse ikke indebærer, at e-handelsvirksomheden foretager et udlæg i momslovens forstand, idet det ikke er muligt at anlægge en fortolkning af bestemmelserne i momsloven, som gør, at der vil være tale om udlæg.

SKAT har endvidere oplyst Post Danmark om, at det er SKATs vurdering, at der ved e-handelsvirksomheders viderefakturering af forsendelsesomkostningerne, ikke vil være tale om et udlæg i momslovens forstand. Det har den konsekvens, at der ved viderefakturering af forsendelsesomkostningerne skal tillægges moms.

Det tidsmæssige forløb af dialogen med Post Danmark

6. januar 2016: Høring over styresignal om ophævelse af de særlige retningslinjer for postordrevirksomheders anvendelse af udlægsreglerne på porto (gebyrordningen).

13. januar 2016: Møde med Post Danmark samt Transport- og Bygningsministeriet.

19. januar 2016: Møde i den tværministerielle postarbejdsgruppe i Transport- og Bygningsministeriet.

22. januar 2016: Møde med DI som repræsentant for Post Danmark.

21. marts 2016: Møde med Post Danmark.

3. maj 2016: Politisk aftale om ”Befordringspligten 2017 - 2019 på et liberaliseret postmarked”.

SKAT har ikke været inddraget i formuleringen af aftaleteksten, som SKAT først er blevet bekendt med i forbindelse med offentliggørelsen af aftalen.

28. juni 2016: SKAT orienterer Post Danmark om, at det endelige styresignal vil blive offentliggjort inden månedens udgang. Orientering sker på baggrund af diverse møder med deltagelse af bl.a. Post Danmark og Trafik- og Bygningsministeriet.

30. juni 2016: Offentliggørelse af endeligt styresignal.

7. juli 2016: Møde mellem Post Danmark og SKAT, hvor Post Danmark præsenterede et udkast til en model for e-handelsvirksomheders fremtidige brug af momslovens udlægsregler ved viderefakturering af porto.

8. september 2016: Møde mellem Post Danmark og SKAT

16. september 2016: SKAT modtager notat fra Post Danmark med selskabets opfattelse af problemstillingen og forløbet.

22. september 2016: Vejledende udtalelse sendes fra SKAT til Post Danmark.