

Udskriftsdato: torsdag den 26. februar 2026

AFG nr 9382 af 26/03/2019 (Gældende)

Kommissionssalg, loppemarked - momspligt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1699471

Kommissionssalg, loppemarked - momspligt

Skatterådet kunne ikke bekræfte at Spørger, et kommissionsloppemarked, ikke skulle betale moms af stand/areal leje og provision.

Skatterådsmøde 26. marts 2019 - SKM2019. 236. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skal betale moms af arealleje (standleje) og omsætningsbestemt husleje (provision), jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8?
2. Såfremt der svares benægtende på spørgsmål 1, kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger kan fastsætte den momspligtige betaling som en andel af den omsætningsbestemte husleje (provision)?
3. Såfremt der svares benægtende på spørgsmål 1 og 2, kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger alene skal betale moms af den omsætningsbestemte husleje (provision)?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et kommissionsloppemarked.

Butikken er en del af en koncern.

Strukturen i koncernen kan beskrives således, at H1 er moderselskab, og Spørger og de andre butikker er sidestillede datterselskaber. Der er oplyst, at alle butikker anvender samme koncept.

Konceptet består i, at Spørger udlejer et givent areal i butikken til en given privatkunde (herefter: lejer). Lejer har herefter faktisk råderet over arealet, og kan tilgå det i butikkens åbningstid i udlejningsperioden, og kan således sætte sine brugte varer til salg på arealet.

Der sker ikke udlejning til virksomheder. Konceptet bygger alene på privates salg af effekter til andre private.

Lejer opmærker sine varer med beskrivelser og priser, og slutkunder kan herefter købe varerne til de priser, der er angivet på varerne, uden at lejer behøver at være til stede, idet Spørger stiller personale og betalingsystemer til rådighed for ekspedition af slutkunden.

Den enkelte butik lejer et butiksløkkale af en ekstern udlejer, og Spørger står for al drift overfor udlejer, inkl. el, vand og varme. Spørger ansætter og aflønner butikspersonale, og sørger for bemanning i butikens åbningstid. Derudover står Spørger for markedsføring af butikken og dens varer, samt drift af en IT-plattform, hvorpå lejer bl.a. kan følge sit salg fra det lejede areal. Endelig står Spørger for at håndtere betalingsmodtagelse (kontant, MobilePay, Dankort mv.) samt afregning til lejer.

Spørger har ikke indflydelse på lejernes sortiment (udover restriktionerne i lejekontraktens pkt. x) og hvordan dette arrangeres på det lejede areal.

Lejernes betaling til Spørger er sammensat af dels en fast arealleje, dels en omsætningsbestemt husleje.

Arealleje

Denne indtægtskilde dækker alene leje af arealet i en given periode, der i princippet kan strække sig fra 1 uge til flere år. Den typiske lejeperiode er et par uger.

Omsætningsbestemt husleje

Udover areallejen, betaler kunden en omsætningsbestemt leje på x % af omsætningen på arealet i udlejningsperioden.

Øvrige indtægter

Udover de to ovennævnte indtægtskilder, sælger Spørger også videresalgsvare i form af is, slik, kildvand og sodavand, samt service i form af oprydning mv. på de udlejede arealer, derudover sælges yderligere prismærker, manilamærker og alarmer.

Som en gratis service stiller Spørger reoler, bøjler og prismærker til rådighed for Lejer, og priserne er således ens, uanset om disse services benyttes eller ej. Derudover forestår Spørger naturligvis rengøring af butikken, salgsfaciliteter og markedsføring samt stiller gratis the og kaffe til rådighed for butikkens kunder.

--

Skattestyrelsen har fået forelagt en faktura udstedt fra Spørger til en standlejer.

Fakturaen beskriver den solgte 'vare' som

”Booking af stand[tal] i perioden [dato] til [dato] med varenummer [xxx]”

Nederst på fakturaen er anført:

Opsætning af standen skal ske dagen før lejeperiodens start i følgende tidsrum: xx til xx

Tømning af stand skal ske på lejeperiodens sidste dag senest på følgende tidspunkt: xx til xx

--

Af Spørgers hjemmeside fremgår bl.a., hvordan en stand bookes, hvordan prismærkning fungerer, hvordan varer opstilles og hvordan lejer kan følge med i sit salg.

Af hjemmesiden og af fakturaen fremgår også, at sælger indestår for uindskrænket ejendomsret og ret til at råde over og sælge varerne. Der må alene sælges brugte varer i butikken, samt eksempelvis nye fejløb. Spørger forbeholder sig ret til at fjerne varer fra standene.

I forbindelse med høringssvar, har Spørger indsendt en kontrakt vedrørende vilkår og betingelser for leje af et depotrum hos G1, hvor private kan leje et depotrum.

Udlejning af depotrum er momsfrataget.

--

Efter modtagelse af Spørgers høringssvar, tilføjer Skattestyrelsen:

Skattestyrelsen er i besiddelse af kasseboner fra Spørger. Disse beskriver, at der er tale om kommissionsalg. Det er ligeledes anført, at kommissionssalg er uden moms, og at varer i kommission ikke tages retur.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Der er Spørgers repræsentants opfattelse at alle 3 spørgsmål skal besvares med 'ja'.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, fritager udlejning af fast ejendom. Efter praksis omfatter fritagelsen enhver form for udlejning af arealer, hvor lejer opnår en faktisk råderet over arealet som om man var ejer, ligesom man som lejer kan afskære andre fra at anvende samme areal, jf. EU-domstolens dom i sag C-275/01, Sinclair Collis.

Disse betingelser må anses for opfyldt, når Spørger indgår aftale med en lejer om udlejning af et nærmere defineret areal, som lejer disponerer over, og som Spørger ikke kan udleje til andre i den periode lejeaftalen løber over.

Se også SKM2002. 605. LSR vedrørende opbevaring af møbler. Forholdene adskiller sig væsentligt, idet Spørgers lejere til enhver tid har adgang til det lejede areal, hvor de kan "sælge", flytte rundt på tingene, udskifte effekter osv.

Herudover kan der henvises til SKM2006. 31. SKAT, hvori det anerkendes, at et klinikfællesskab kan udleje lokaler og sædvanligt tilbehør uden moms til indlejere, som skal anvende lokalerne i forbindelse med deres behandlinger.

Til de enkelte spørgsmål har repræsentanten følgende bemærkninger:

Ad. Spørgsmål 1

Det er repræsentantens opfattelse, at såvel arealleje som den omsætningsbestemte husleje kan anses for at være fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Set med lejers øjne er der hovedsageligt tale om betaling af leje for at kunne råde over et areal i en ejendom, der er attraktiv med henblik på salg af lejers private effekter. De ydelser, som indgår i lejen i form af personale, markedsføring og salgsmuligheder må dels anses for at være naturlige for en bygning, der anvendes som "markedsplads", dels anses for at være biydelser, der for lejer ikke giver selvstændig mening. Det bemærkes, at den omsætningsbestemte husleje også indeholder betaling for reoler, der af lejer anvendes på standen. Repræsentanten antager, at disse under alle omstændigheder kan anses for at være "sædvanligt tilbehør".

Ad. Spørgsmål 2

Hvis Skattestyrelsen finder, at der skal betales moms af værdien af personale, markedsføring og salgsmuligheder, må momspligten efter repræsentantens opfattelse udgøres af en del af den omsætningsbestemte husleje. Denne andel bør fastsættes til et beløb, der sikrer, at Spørger som minimum får dækket sine faktiske omkostninger til de nævnte formål via betalingen fra lejerne.

Ad. Spørgsmål 3

Hvis Skattestyrelsen finder, at den omsætningsbestemte husleje ikke udgør en egentlig lejebetaling for fast ejendom, ønskes bekræftet, at den fastsatte arealleje under omstændigheder er fritaget for moms.

Afrunding

Overordnet set er det repræsentantens vurdering, at der bør gives fritagelse for den samlede lejebetaling, hvilket vil være i overensstemmelse med praksis vedrørende depotrum/containere, hvor der i sagens natur

er indeholdt forskellige ydelser i form af daglig ekspedition, vagtjeneste og øvrige ydelser, som er i naturlig tilknytning til den drevne virksomhed.

Spørgers høringssvar af 5. februar 2019:

Skattestyrelsen har vurderet, at Spørger skal betale moms af såvel standleje som af den provision, som modtages fra standlejerne.

Standleje

Med hensyn til standlejen, så vil en momspligt herfor ikke være i overensstemmelse med gældende praksis. Skattestyrelsen anfører som sine argumenter for momspligt, at lejer ikke kan råde over den lejede stand, at lejer ikke har fri og ubegrænset adgang til standen, samt at lejer ikke har indflydelse på slutkundens adgang til standen.

Standlejer har i kraft af aftalen med Spørger utvivlsomt en faktisk råderet over den lejede stand, idet lejeaftalen afskærer andre, herunder også Spørger selv, fra at anvende standen i den aftalte lejeperiode.

Spørgsmålet er herefter, som de forhold, som gøres gældende af Skattestyrelsen, kan føre til, at der på trods af den faktiske råderet ikke er tale om en udlejning af fast ejendom.

Det er ikke i overensstemmelse med gældende praksis, at lejer nødvendigvis frit skal kunne vælge, hvad den lejede stand skal anvendes til, ligesom det ikke er i overensstemmelse med praksis, at lejer skal have fri og ubegrænset adgang til den lejede stand.

Der henvises i den forbindelse til SKM2002. 602. LSR vedrørende en hundepension, hvor retten vurderer, at udlejning af rum til midlertidig ”opbevaring” af hunde er fritaget for moms som udlejning af fast ejendom. Selv om det ikke fremgår direkte af afgørelsen, må det antages, at lejer af hunderum har været afskåret fra, at anvende det lejede til andre formål end opbevaring af sin hund. Endvidere må det antages, at der har været tale om en hundepension, som i lighed med traditionelle hundepensioner har faste åbningstider, og hvor hundeejeren ikke har haft adgang til det lejede areal uden for normal åbningstid.

Af afgørelsen fra Landsskatteretten fremgår følgende:

”Landsskatteretten finder, at udlejning af de omhandlede rum må anses for udlejning af fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt. Retten har herved lagt vægt på, at der udlejes et nærmere afgrænset og identificerbart rum, som den pågældende lejer erhverver en brugsret til. Da det pågældende rum endvidere ikke anses at være omfattet af begrebet udlejning af opbevaringsbokse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. er udlejningen momsfritaget.

Landsskatteretten henviser i øvrigt til Told- og Skattestyrelsens afgørelse offentliggjort i TfS 1997.671, hvor udlejning af staldplads ansås for momsfri, uanset leveringen skete i forbindelse med leveringen af momspligtige ydelser.

Landsskatteretten finder ikke, at det forhold, at klageren herudover efter konkret aftale og mod særskilt betaling foretager momspligtige leverancer til lejeren medfører, at lejeaftalen bliver sekundær i forhold til disse leverancer, med den virkning at også lejevederlaget bliver momspligtigt. Der er herved lagt vægt på, at disse ekstraydelser har meget forskellig karakter og kan kombineres efter behov, og at de i princippet kunne leveres af 3. mand uafhængigt af den indgåede lejeaftale. ”

Videre har Spørger vedhæftet kopi af de standardbetingelser, som gælder ved leje af depotrum hos G1, som udlejer depotrum uden moms, og hvor der er indføjnet en række begrænsninger i lejers råderet, uden at aftalen af den grund ændrer karakter fra at være en lejeaftale til at være en aftale om opbevaring af

gods. Ud over krav til det gods, som lejer opbevarer, er lejer ikke berettiget til at foretage ændringer eller installationer i det lejede, ligesom lejer skal respektere de åbningstider, som er fastsat af G1. Endelig har lejer ikke adgang til at fremleje sit lejemål.

Disse betingelser adskiller sig ikke fra de betingelser, som gælder for Spørgers lejere.

Skattestyrelsens sidste argument, hvorefter standlejer ikke har indflydelse på slutkundens adgang til standen kan og må ikke være et argument, som Skatterådet tillægger vægt. Standlejer har lejet et areal, der er bestemt for varesalg, og dermed er det i standlejers interesse, at slutkunderne har adgang til det lejede areal, hvor de effekter, som standlejer har sat til salg, kan besigtiges og af slutkunde medtages i kassen. Der er tale om en form for shop in shop, som også kendes fra visse stormagasiner, ligesom det i øvrigt ikke ses at adskille sig væsentligt fra andre butiksljemål i storcentre m.fl. Det vil være ganske usædvanligt, hvis lejer på forhånd afskærer visse personer eller grupper fra at komme i butikken.

Sammenfattende stemmer det bedst overens med gældende praksis, at der lægges vægt på, om lejer opnår en faktisk råderet/brugsret over det lejede, mens øvrige momenter kun tillægges vægt, hvis der er begrundet tvivl om lejers faktiske råderet/brugsret. I nærværende sag kan standlejernes faktiske råderet/brugsret efter Spørgers bedste overbevisning ikke drages i tvivl.

Dette følger også af den afgørelse, som Skattestyrelsen henviser til, SKM2018. 446. LSR, vedrørende Dyrenes beskyttelse. Her lægger man netop vægt på, at Dyrenes Beskyttelse ikke lejer et nærmere defineret areal, men i stedet køber en pasningsydelse. Af afgørelsen fremgår blandt andet:

”Efter SKATs opfattelse opnår DB adgang til pasning og opbevaring af de indleverede dyr ejet af DB hos spørger som driftsoperatør af katteinternatet. Derimod lejer DB ikke nogle bestemte klart definerede bure/lokaler, herunder et nærmere afgrænset og identificerbart rum. ”

Spørger fastholder derfor, at spørgsmål 3 under alle omstændigheder bør besvares bekræftende

Ad. Spørgsmål 1 og 2

For så vidt angår spørgsmål 1 og 2 skal der foretages en vurdering af, hvorvidt provisionen/den omsætningsbestemte husleje udgør en selvstændig hovedydelse, som er uafhængig af den faste lejebetaling for standen, eller om betalingen dækker over biydelser, som er underordnet i forhold til hovedydelsen, som består i lejebetalingen.

Efter Spørgers opfattelse består standlejers interesse i, at leje en stand, hvorfra der kan sælges personlige effekter, og hvor standlejer er sikret et besøgstal, som gør det realistisk at foretage salg. Det er på den baggrund, at Spørger anser leje af standen for at udgøre det egentlige mål for standlejer, mens de øvrige ydelser ikke udgør et mål i sig selv for standlejer, men er følgeydelse, der har til formål, at gøre lejemålet attraktivt, jf. herved EU-domstolens afgørelse i sagen vedrørende Card Protection Plan, C-349/96.

Denne vurdering understøttes af, at Spørgers primære omsætning hidrører fra udlejning af stande. For perioden 1. juli – 31. december 2018 udgør omsætningstallene:

[Tabel udeladt]

Spørger har selvsagt en interesse i, at lejerne opnår et salg, hvilket i et vist omfang hænger sammen med, at det øger Spørgers indtægter, men samtidig indgår det også som et væsentlig led i Spørgers markedsføring med henblik på at få udlejet standene. Standlejerne vil søge mod de steder, hvor mulighederne for at sælge sine varer er de bedst mulige.

Spørger skal i den forbindelse fremhæve, at også landets indkøbscentre, har en klar interesse i, at medvirke til at gøre centret attraktivt, og i den forbindelse øge den enkelte lejers omsætning. Derfor vil centret ofte være involveret i aktiviteter, som har til formål at markedsføre centret og de enkelte lejere/butikker. Dette adskiller sig ikke væsentligt fra de aktiviteter, som Spørger initierer. Samtidig er det ikke ualmindeligt, at et storcenter opkræver en omsætningsbestemt leje eller – mere almindeligt – en leje, som er baseret på et fast element og et omsætningsbestemt element. Hvis lejer driver momsfri virksomhed, vil centret kunne udleje uden moms, uanset der er tale om en fast leje eller en leje, som er helt eller delvist variabel.

Formidling contra Kommission

Skattestyrelsen lægger til grund, at Spørger sælger standlejernes varer i eget navn, men for andres regning, og at der herved sker 2 handler.

Dette er Spørger ikke enig i. Spørger agerer i realiteten som et auktionshus, som formidler salg af varer mellem privatpersoner. Den enkelte standlejerer varer er mærket med pris og identifikation. Når kunden har valgt sin vare/sine varer, udstedes kassebon til kunden, hvor denne identifikation fremgår. Hvis en kunde efterfølgende reklamerer, kan Spørger se, hvem der har solgt varen, og hermed hvem, der i givet fald er erstatningsansvarlig overfor kunden, hvis reklamationen er berettiget.

Kunden er selv bevidst om, at de enkelte stande indeholder forskellige standlejerers produkter, og at man handler med de enkelte standlejere.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke skal betale moms af arealleje (standleje) og omsætningsbestemt husleje (provision), jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8?

Skattestyrelsen bemærker, at ovenstående afsnit: 'Spørgsmål', 'Faktiske forhold' og 'Spørgers opfattelse og begrundelse', er gengivet, som oplyst af Spørgers repræsentant. Repræsentanten tager udgangspunkt i, at de ydelser, som Spørger leverer til lejer, skal anses som udlejning af fast ejendom, hvorfor repræsentanten anvender begreber som 'lejer', 'arealleje' og 'omsætningsbestemt husleje'.

Da Skattestyrelsen er af en anden opfattelse, anvendes der derfor i stedet nedenfor begreberne 'standlejer', 'standleje' og 'provision'.

Begrundelse

Ifølge momslovens § 4, jf. § 3, skal der betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet. Undtaget herfra er bl.a. udlejning af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 8.

Udlejning af fast ejendom er således fritaget for moms.

Det grundlæggende kendetegn for begrebet udlejning af fast ejendom er, at lejer for en aftalt periode betaler for retten til dels at råde over den faste ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og dels at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. Se sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 25.

For at afgøre, om en transaktion er momspligtig, skal der imidlertid tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for transaktionen. Præmis 26

EU-domstolen afgjorde i sag C-275/01, at en aftale om at opstille en cigaretautomat i et lokale (pub, klub, hotel etc.) ikke kunne anses som udlejning af fast ejendom.

Ejeren af lokalet gav ejeren af cigaretautomaten ret til at opstille, forestå drift/vedligeholdelse af automaten i lokalet, mod at ejeren af lokalet fik en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter i lokalet. Ejeren af cigaretautomaten fik ikke andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgik af aftalen.

Domstolen bemærkede, at kontrakten mellem parterne ikke havde til formål passivt at stille et areal eller en plads til rådighed, dels fordi arealet ikke var præcist afgrænset, og dels fordi ejeren af cigaretautomaten ikke fik ret til at bestemme over eller begrænse adgangen til det areal, hvor automaten befandt sig. Adgangen til det areal, hvor cigaretautomaten befandt sig var begrænset til erhvervslokalets åbningstid, og tredjemand kunne alene få adgang til automaten i det tidsrum som ejeren af lokalet udstak, og ikke indenfor de begrænsninger, som ejeren af cigaretautomaten måtte fastsætte.

Herefter udtalte EU-domstolen, at rådigheden over en del af arealet under disse omstændigheder i henhold til kontrakten kun udgjorde et middel til at udføre den tjenesteydelse, der var formålet med kontrakten, nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i lokalet gennem opstilling og vedligeholdelse af automaten mod betaling af en procentdel af fortjenesten. Præmis 30. Se også Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit D. A. 5.8.4.1.2 'Definition: Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom'

Byretten afgjorde i SKM2015. 107. BR, at udlejning af depotrum var momsfrataget udlejning af fast ejendom. Depotrummene var etableret i varierende størrelser fra nogle få m² op til ca. 30 m² i bygninger, der tidligere har været anvendt til landbrug. Se DJV 2019-1, afsnit D. A. 5.8.4.1.2.

Landsskatteretten afgjorde i SKM2018. 446. LSR, at et dyreinternats udlejning af bure/lokaler, og levering af hermed forbundne pasningsydelser til Dyrenes Beskyttelse, skulle anses som én samlet levering, der ikke kunne karakteriseres som momsfri udlejning af fast ejendom.

Afgørelsen blev bl.a. begrundet med, at Dyrenes Beskyttelse ikke opnåede en eksklusiv råderet over de lokaler og bure, der blev benyttet til internat, fordi internatet også kunne modtage privatejede dyr til videreformidling. Der blev videre henset til at det årlige vederlag, som Dyrenes Beskyttelse betalte, blev baseret på antallet af modtagne dyr, og ikke antallet af udlejede bure og lokaler.

I sag C-114/05, Gillan Beach Ltd., afgjorde EU-domstolen, at leveringsstedet for en samlet tjenesteydelse, som bl.a. omfattede opstilling og tilrådighedsstillelse af stande og kommunikationsmidler, personale til modtagelse af besøgende samt leje og overvågning af de områder, hvor de udstillede både var fortøjet, som en messearrangør leverede til udstillerne, var der, hvor arrangementet fandt sted.

Den af udstillerne overladede rådighed over standpladsarealet i forbindelse med udstillinger, modemesser mv., var ikke det primære formål med kontrakten. Det primære formål var at markedsføre de udstillede varer. Rådighed over standpladsarealet blev således kun anset som et middel til at fremme salget af de udstillede varer (reklame/markedsføring). Præmis 25. Se SKM2006. 450. SKAT og DJV 2019-1, afsnit D. A. 5.8.4.1.3.3 'En anden hovedydelse end udlejning af fast ejendom'

Ifølge momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, anses overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på salg også som levering af en vare.

Med kommission forstås at en person (kommissionæren) indgår handler i eget navn, men for en andens (kommittentens) regning, efter bemyndigelse fra kommittenten. 'I eget navn' betyder, at når kommissio-

næren sælger kommittentens varer til tredjemand, forpligtes kommissionæren overfor tredjemand og ikke kommittenten.

'For andens regning' betyder, at fortjeneste eller tab tilfalder kommittenten.

Det vil sige, at der i princippet forekommer to varesalg, idet kommissionæren anses for at have købt varen af sælger (kommittenten) for derefter at sælge varen til tredjemand. Det er de almindelige bestemmelser, der gælder for kommissionæren, når der skal afregnes moms, det vil sige moms på salgsprisen og fradragsret for købsmomsen – eller når der handles brugte varer, muligheden for at anvende de særlige brugt momsregler. Se DJV 2019-1, afsnit D. A. 4.2.1 'Kommissionsaftaler (varer)'

--

Spørger er del af en koncern, der driver kommissionsloppemarkeder. Det er oplyst, at alle butikker anvender samme koncept.

Konceptet består i, at kunden booker en stand for en given periode. Ved en stand forstår Spørger et areal på x m². Der står reoler mv. til rådighed på standen, og leje af gulvområde for fysisk store effekter samt galleriplads kan tilkøbes yderligere.

Standlejeren får af Spørger udleveret en mængde prismærker, som standlejeren sætter på varerne efter at have anført den ønskede pris. Når Spørger sælger varerne til slutkunden, identificeres standlejerens varer via prismærkernes strekkoder.

Varerne skal stilles op på standen aftenen før periodens start mellem en til to timer før butikkens lukketid, og tømningen af standen skal ske den sidste dag i perioden senest en til to timer før butikkens lukketid. Det er alene brugte varer og eventuelle private 'fejløb', der må stilles op. Det er ikke tilladt at opstille bl.a. fødevarer, tobak, våben, ulovligt kopi materiale.

Standlejeren kan tilgå sin stand i butikkens åbningstid, og kan i den forbindelse rydde op, evt. stille flere effekter op.

Spørger står for al drift af butikslokalet, inkl. el, vand, varme og rengøring, ligesom Spørger ansætter og aflønner personale, og sørger for bemanning i butikkens åbningstid. Videre står Spørger for markedsføring af butikken, og drift af en IT-plattform, hvorpå standlejeren bl.a. kan følge sit salg fra sin stand. Endelig står Spørger for at håndtere betalingen fra slutkunderne samt afregning til standlejerne.

Prisen for leje af standen består dels af en fast pris, der afhænger af standens størrelse og periodens længde, og dels af en provision på x % af salget fra standen.

Konceptet bygger alene på privates salg af effekter til andre private. De på standen opstillede varer er af Spørger taget i kommission, idet det af den forelagte faktura og Spørgers hjemmeside, fremgår, at 'Sælgeren indestår for at have uindskrænket ejendomsret og ret til at råde over og sælge varerne', samt at Standlejer indestår for evt. krav overfor Spørger. Spørger sælger således standlejerens varer som et kommissionssalg, det vil sige i Spørgers navn, men, for standlejerens regning og risiko.

--

Spørgers leverance til standlejer består af to elementer, dels en standleje, der er afhængig af arealets størrelse og periodens længde, og dels et kommissionssalg, hvor standlejer betaler en provision på x % af værdien af de solgte private effekter.

Denne opfattelse bekræftes af, at de to elementer afregnes separat.

Den forelagte faktura, omfatter alene leje af standen. Denne ydelse skal betales af standlejer, uanset om der bliver solgt noget fra standen eller ej.

Provisionen, der udgør en fast procentdel af salget fra standen, afregnes løbende, idet Spørger fratrukker x % af det samlede salgsbeløb, der overføres til standlejer.

Kommissionssalg:

Ved kommissionssalg forekommer der to varesalg, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

Første salg fra standlejer (den private kunde) til Spørger. Dette salg er fritaget for moms, idet det alene er afgiftspligtige personer, der er skal betale moms, jf. momslovens § 3 jf. § 4.

Andet salg er fra Spørger til tredjemand (slutkunden). Dette salg er momspligtigt, idet Spørger er en afgiftspligtig person, der leverer varer mod vederlag, jf. momslovens § 3 jf. § 4. Det er således de almindelige bestemmelser, der gælder for Spørger, det vil sige moms på salgsprisen og fradragret for købsmomsen.

Når der handles brugte varer, har Spørger mulighed for at anvende de særlige brugtmomsregler, jf. momslovens kapitel 17, hvor der alene beregnes moms af fortjenesten.

Standleje:

Skattestyrelsen finder ikke, at de to betingelser der kendetegner begrebet udlejning af fast ejendom, jf. sag C-275/01, præmis 25, nemlig dels at lejer for en aftalt periode betaler for retten til at råde over den faste ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og dels at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed, er opfyldt i denne sag.

Selvom standlejer i denne sag får stillet en/et arealmæssigt klart afgrænset stand/reol/areal til rådighed, er der flere momenter, der taler imod de nævnte kendetegn.

Standlejer kan ikke råde over den lejede stand, som en ejer, idet standen ifølge aftalen med Spørger, alene er tiltænkt opstilling af private brugte effekter med henblik på salg. Standlejer må ikke anvende standen til andet formål.

Der til kommer, at der er begrænsninger for, hvornår standlejer har adgang til den lejede stand, nemlig alene i Spørgers åbningstid. Det fremgår også af aftalen mellem parterne, at varerne skal stilles op aftenen før lejeperioden begynder, ligesom at standen skal ryddes inden et bestemt tidspunkt.

Videre har standlejer heller ikke indflydelse på tredjemands (slutkundens) adgang til den lejede stand. Dette bestemmes alene af Spørger, og vil også være i butikkens åbningstid.

Formålet med aftalen mellem Spørger og standlejer er ikke passivt at stille en/et stand/reol/areal til rådighed for standlejer. Det karakteristiske for aftalen er, at standlejer får en mulighed for at udbyde sine private effekter til tredjemand via en kommissionsaftale med Spørger.

Leje af en/et stand/reol/areal er i den forbindelse ikke det primære formål med aftalen. Det primære formål for standlejer er, at sælge sine private effekter via en kommissionsaftale med Spørger. Rådigheden over stand/reol/areal må derfor anses som en ydelse til at fremme salget af de udstillede private effekter. Se sag C-114/05, præmis 25.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringsvar af 5. februar 2019

Spørger er ikke enig i Skattestyrelsens indstilling.

Spørger argumenterer med, at Standlejer har en faktisk råderet over den lejede stand, idet lejeaftalen afskærer andre, herunder også Spørger selv, fra at anvende standen i den aftalte periode.

Spørger henviser til SKM2002. 602. LSR, hvor Landsskatteretten vurderer, at udlejning af rum til midlertidig 'opbevaring' af hunde er fritaget for moms som udlejning af fast ejendom. Spørger anfører, at det må antages, at lejer af hunderum har været afskåret fra, at anvende det lejede til andre formål end opbevaring af sin hund, og at hundeejeren ikke har haft adgang til det lejede hunderum uden for normal åbningstid.

Landsskatteretten fandt, at det forhold, at den pågældende hundepension efter konkret aftale og mod særskilt betaling foretager momspligtige leverancer til lejeren, ikke førte til, at lejeaftalen blev sekundær i forhold til disse leverancer, med den virkning at også lejevederlaget blev momspligtigt. Ekstraydelserne kunne have meget forskellig karakter og kombineres efter behov, og kunne i princippet leveres af tredjemand uafhængigt af den indgåede lejeaftale.

Skattestyrelsen anser SKM2002. 602. LSR for at være en konkret afgørelse, bl.a. fordi hundens ophold i pensionen i den pågældende afgørelse strakte sig over en tid på flere måneder.

Ifølge praksis anses hundepensioner for at levere en typisk pasningsydelse, der består af en separat boks evt. med løbegård, mad, en daglig gåtur/legetid. Typisk er prisen for et pasningsophold et fast beløb pr. døgn, og er typisk af kortere varighed fra 1 til 4 uger. Se DJV 2019-1, afsnit D. A. 5.8.4.1.3.2.

De forhold, der gør sig gældende i SKM2002. 602. LSR er ikke sammenlignelige med at Spørger stiller en/et stand/reol/areal til rådighed for standlejer i forbindelse med salg af private effekter. Tredjemand havde ikke adgang til de enkelte hunde i hundepensionen, og formålet med hundens ophold i pensionen var 'opbevaring' og ikke udstilling med henblik på salg.

Videre henviser Spørger til standardbetingelser, som gælder ved leje af depotrum hos G1, der udlejer depotrum uden moms. I dette tilfælde er der også en række begrænsninger i lejers råderet og krav til det gods, som lejer opbevarer, og lejer har kun adgang til depotrummet i åbningstiderne.

Skattestyrelsen finder ikke, at forholdene i forbindelse med at leje et depotrum, kan sammenlignes med at Spørger stiller en/et stand/reol/areal til rådighed for standlejer i forbindelse med salg af private effekter.

Standardbetingelserne anfører, at der kræves en særskilt kode for adgang til G1's område og eventuelt de enkelte opbevaringsarealer. Videre anføres det, at hvert depotrum aflåses af kunden med en forsikringsgodkendt lås. G1 er ikke i besiddelse af nøgler hertil. Kunden er forpligtet til at afholde de faktiske omkostninger i forbindelse med udskiftning af låsecylinder og nøgler.

I modsætning til leje af et depotrum hos G1, hvor det lejede depotrum passivt stilles til rådighed, og aflåses af kunden for at forhindre tredjemand i at få adgang til det lejede rum, er dette ikke tilfældet når Spørger stiller en/et stand/reol/areal til rådighed i forbindelse med salg af private effekter, hvor det netop er hensigten at tredjemand – slutkunden – skal have adgang til den lejede stand (der er en åben reol, uden mulighed for aflåsning eller afskærmning).

Spørger sammenligner standleje med henblik salg af brugte effekter med andre butiksljemål i storcentre m.fl.

Et butiksljemål i et storcenter er et afgrænset areal, butiksejeren står selv for indretningen af arealet og der er i reglen mulighed for at aflåse butiksbarealet med eksempelvis skydedøre, rulleskodder eller lignende. Den enkelte butik er en selvstændig erhvervsdrivende, og har eget CVR nummer og kasseapparat, samt personale til at betjene tredjemand/kunder. Det er ikke storcentrets personale, der sælger

butikkens varer/betjener butikens kunder. Når der ikke er personale til stede i butikken, lukkes den og tredjemand/kunder har ikke adgang.

Skattestyrelsen finder derfor ikke, at et butikslejemål i et storcenter er sammenligneligt med Spørgers tilrådighedsstillelse af en/et stand/reol/areal i forbindelse med salg af private effekter.

Spørger er videre af den opfattelse, at standlejers interesse består i at leje en stand, hvorfra der kan sælges personlige effekter, og hvor der er sikret et vist besøgstal. Derfor finder Spørger, at leje af standen udgør det egentlige mål for standlejer, medens de øvrige ydelser ikke udgør et mål i sig selv for standlejer, men er følgeydelse, der har til formål, at gøre lejemålet attraktivt.

Spørger finder, at denne opfattelse understøttes af, at Spørgers primære omsætning hidrører fra udlejning af stande, medens provisionen udgør en mindre del af omsætningen. Spørgers interesse i at standlejerne opnår et salg indgår bl.a. som et væsentligt led i Spørgers markedsføring med henblik på at få udlejet standene.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når en privat person ønsker at sælge sine brugte effekter, er det netop salget, der er formålet med aktiviteten. Som nævnt ovenfor er formålet med aftalen mellem Spørger og standlejer ikke passivt at stille en/et stand/reol/areal til rådighed for standlejer. Det karakteristiske for aftalen er, at standlejer får en mulighed for at udbyde sine private effekter til tredjemand via en kommissionsaftale med Spørger.

Det er i den forbindelse irrelevant, hvordan Spørgers omsætningsfordeling er.

Endelig mener Spørger, at Spørger i realiteten agerer som et auktionshus, som formidler salg af varer mellem privatpersoner. Spørger bemærker:

”Den enkelte standlejers varer er mærket med pris og identifikation. Når kunden har valgt sin vare/sine varer, udstedes kassebon til kunden, hvor denne identifikation fremgår. Hvis en kunde efterfølgende reklamerer, kan Spørger se, hvem der har solgt varen, og hermed hvem, der i givet fald er erstatningsansvarlig overfor kunden, hvis reklamationen er berettiget.”

Skattestyrelsen uforstående overfor denne bemærkning.

Af kasseboner fra Spørger, som Skattestyrelsen er i besiddelse af, fremgår klart at der er tale om et kommissionssalg, idet det er anført, at kommissionssalg er uden moms, at varer i kommission ikke tages retur, samt at Spørger ikke indestår for funktionaliteten af elektronik og mekaniske varer.

Videre bemærker Skattestyrelsen, at hvis Spørger havde ageret som et auktionshus, ville den provision der tilfalder auktionshuset ved salg også være omfattet af momspligt.

Spørgers høringssvar ændrer derfor ikke Skattestyrelsens indstilling.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”nej”.

Spørgsmål 2

Såfremt der svares benægtende på spørgsmål 1, kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger kan fastsætte den momspligtige betaling som en andel af den omsætningsbestemte husleje (provision)?

Begrundelse

Som anført under spørgsmål 1, anser Skattestyrelsen provisionen fra kommissionssalget som et momspligtigt salg (eventuelt ved brug af brugtmomsreglerne).

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Såfremt der svares benægtende på spørgsmål 1 og 2, kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger alene skal betale moms af den omsætningsbestemte husleje (provision)?

Begrundelse

Som anført under spørgsmål 1, anser Skattestyrelsen provisionen fra kommissionssalget som et momspligtigt salg (eventuelt ved brug af brugtmomsreglerne), og at rådigheden over en/et stand/reol/areal i den forbindelse anses som en ydelse til at fremme salget af de udstillede private effekter.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Personligt fremmøde

Spørger har givet personligt møde for Skatterådet og er mundtligt fremkommet med sine kommentarer overfor medlemmerne af Skatterådet.

Spørgers indlæg er, jf. § 11, stk. 1, nr. 4, i Skatterådets forretningsorden, refereret i den protokol der føres over forhandlingerne i Skatterådets møder. Indlægget er derfor ikke indarbejdet i nærværende sagsfremstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven (LBK nr. 760 af 21/06/2016 med senere ændringer) § 3

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Momsloven § 4

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

[...]

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

1. Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

[...]

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 8

Følgende vare og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. [...]

Den bagvedliggende artikel 135, stk. 1 i momssystemdirektiver (2006/112/EF af 28. november 2006 med senere ændringer)

Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

1. bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

- udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser
- udlejning af pladser til parkering af transportmidler
- udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet
- udlejning af sikkerhedsbokse.

Praksis

EU-domstolens sag C-114/05, Gillan Beach Ltd.

Sagen vedrørte bestemmelsen af leveringsstedet, når et engelsk selskab arrangerede sejlsport udstillinger i Frankrig. [Dagældende regler, bestemmelserne blev ændret den 1. januar 2011.]

Selskabet leverede en række samlede tjenesteydelser til kunderne, som bl.a. omfattede opstilling og tilrådighedsstillelse af stande og kommunikationsmidler, personale til modtagelse af besøgende samt leje og overvågning af de områder, hvor de udstillede både var fortøjet.

Af sagen fremgår bl.a.:

”24. Disse forskellige kategorier af tjenesteydelser har endvidere det fælles træk, at de normalt præsteres i forbindelse med enkeltstående arrangementer, og at det sted, hvor det pågældende kompleks af tjenesteydelser faktisk udføres, er let at bestemme, idet de pågældende arrangementer finder sted i præcist afgrænsede lokaliteter.

25. Formålet med en udstilling eller en messe er nemlig, at uanset hvilket emne den vedrører, at præstere forskellige komplekse tjenesteydelser over for en flerhed af adressanter – som hovedregel på et bestemt sted og ved en enkelt lejlighed – bl.a. med det formål at præsentere oplysninger, goder eller begivenheder med henblik på at fremme salget heraf. En udstilling eller en messe må derfor betragtes som hørende til de former for lignende virksomhed, der er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led. [Momssystemdirektivets nuværende artikel 53, om at leveringsstedet for ydelser i forbindelse med kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, [...] er der, hvor aktiviteten faktisk udføres]

26. Tjenesteydelser vedrørende den virksomhed, som er opregnet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led [Momssystemdirektivets artikel 53], omfatter derfor de ydelser, der præsteres af organisatorer af sådan virksomhed samt af virksomhed, der må sidestilles hermed.

27. Den samlede tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller en udstilling leverer til udstillerne, må følgelig anses for hørende til de former for virksomhed, som er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led. [Momssystemdirektivets artikel 53]”

EU-domstolens sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd.

EU-domstolen afgjorde, at en aftale om at opstille en cigaretautomat i et lokale (pub, klub, hotel etc.) ikke kunne anses som udlejning af fast ejendom.

Ejeren af lokalet gav ejeren af cigaretautomaten ret til at opstille, forestå drift/vedligeholdelse af automaten i lokalet, mod at ejeren af lokalet fik en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter i lokalet. Ejeren af cigaretautomaten fik ikke andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem der fremgik af aftalen.

Ifølge retspraksis beskrives de grundlæggende kendetegn ved udlejning af fast ejendom, at lejer for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed. Se præmis 25.

Det skal imidlertid tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, når det skal afgøres, om en transaktion er momspligtig. Det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne. Se præmis 26.

Videre fremgår det af dommen:

”27. Det bemærkes hertil, at ifølge de oplysninger, den forelæggende ret har givet, har kontrakten ikke til formål passivt at stille et areal eller en plads til rådighed, således at der sikres medkontrahenten en ret til at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

28. Dette støttes af, at det for det første i kontrakten ikke bestemmes, på hvilket præcist afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne skal opstilles inden for etableringen. I modsætning til, hvad der er kendetegnende for udlejning, har placeringen af automaten kun betydning, for så vidt som den skal give mulighed for at sikre det størst mulige salg. Hvis denne betingelse overholdes, er der i henhold til kontrakten intet til hinder for, at automaterne i et vist omfang kan flyttes, som indehaveren af lokalerne måtte ønske.

29. For det andet giver kontrakten ikke SC ret til at bestemme over eller begrænse adgangen til den plads, hvor automaterne befinder sig. Selv om SC i medfør af kontrakten har eneret til adgang til automaterne med henblik på at foretage vedligeholdelse, fylde dem med cigaretter og fjerne pengebeløbene deri, omfatter denne ret kun adgangen til automaten som sådan, navnlig det indvendige maskineri, og ikke adgangen til den del af lokalernes areal, hvor automaten befinder sig. Under alle omstændigheder er denne ret ifølge de oplysninger, SC har givet under retsmødet, begrænset til erhvervslokalernes åbningstid, og den kan ikke udøves uden samtykke fra indehaveren af lokalerne. Endvidere kan tredjemand kun få fri adgang til automaterne i overensstemmelse med de nærmere praktiske bestemmelser, indehaveren af lokalerne træffer, navnlig inden for etableringens åbningstider, og ikke inden for de begrænsninger, SC måtte sætte.

30. Rådigheden over en del af arealet af eller en plads i erhvervslokaler udgør under disse omstændigheder i henhold til kontrakten kun et middel til at udføre den tjenesteydelse, der er formålet med kontrakten, nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i etableringen gennem opstilling og vedligeholdelse af automater mod betaling af en procentdel af fortjenesten. ”

SKM2018. 446. LSR↯

Landsskatteretten afgjorde, at et dyreinternats udlejning af bure/lokaler, og levering af hermed forbundne pasningsydelser til Dyrenes Beskyttelse, skulle anses som én samlet levering, der ikke kunne karakteriseres som momsfri udlejning af fast ejendom.

Landsskatteretten begrundede bl.a. afgørelsen med, at Dyrenes Beskyttelse ikke opnåede en eksklusiv råderet over de lokaler og bure, der blev benyttet til internat, idet internatet også kunne modtage privatejede dyr til videreformidling. Der blev videre henvist til at det årlige vederlag, som Dyrenes Beskyttelse betalte, blev baseret på antallet af modtagne dyr, og ikke antallet af udlejede bure og lokaler.

Det var herefter Landsskatterettens opfattelse, at ingen del af det leverede kunne karakteriseres som udlejning af fast ejendom, og at internatet leverede en samlet ydelse, som udgjorde drift af katteinternat.

SKM2015. 107. BR↯

Udlejning af depotrum der var etableret i varierende størrelser fra nogle få m² op til ca. 30 m² i bygninger, der tidligere har været anvendt til landbrug, anses for momsfritaget udlejning af fast ejendom.

SKM2006. 450. SKAT↯

SKAT ændrer praksis med hensyn til leveringssted for udlejning af standpladser i forbindelse med udstillinger, modemesser mv., på baggrund af EU-Domstolens dom sag C-114/05, Gillan Beach Ltd.

En udstilling eller messe skal herefter anses som hørende til de former for lignende virksomhed, der var omfattet af den dagældende momslov § 18, stk. 1, nr. 1.

[nugældende momslov § 21, der vedrører levering for ydelser i forbindelse med aktiviteter inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lign., herunder messer og udstillinger]

SKM2002. 602. LSR↯

Udlejning af rum i en hundepension, rummene stilles til rådighed for hundeejere. Det forhold, at der efter konkret aftale og mod særskilt betaling udover udlejningen af rum blev foretaget momspligtige leverancer til lejeren, medførte ikke, at udlejningen blev en sekundær ydelse til de momspligtige leverancer. Flere uafhængige hovedydelser.

SKM2002. 167. TSS↯

Moms af kunstneres og arvingers førstegangssalg af egne kunstgenstande beregnes på et reduceret afgiftsgrundlag.

Gallerier kan udstede fakturaer i kunstnerens navn på kunstnerens fakturapapir, og salget anses for at være kunstneres førstegangssalg af egen kunstgenstand.

Galleriets levering af bistand med salg, lokaler mv. til kunstneren mod et formidlingshonorar er momspligtigt efter lovens almindelige regler, jf. momslovens § 4.

Hvis galleriet sælger kunstgenstanden som kommissionssalg, beregnes der moms af den fulde salgspris, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1. Ved kommissionssalg indgår galleriet handlen i eget navn og for kunstnerens regning efter bemyndigelse fra kunstneren.

Den Juridiske Vejledning 2019-1, Afsnit D. A. 4.2.1, 'Kommissionsaftaler (varer)'

Den Juridiske Vejledning 2019-1, Afsnit D. A. 5.8.4.1.2, 'Definition: Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom'

Den Juridiske Vejledning 2019-1, Afsnit D. A. 5.8.4.1.3.2, 'Hovedydelsen er udlejning af fast ejendom'

Den Juridiske Vejledning 2019-1, Afsnit D. A. 5.8.4.1.3.3, 'En anden hovedydelse end udlejning af fast ejendom'