

# Moms - brændstofkort - formidling i eget navn

Dato for udgivelse	06 May 2025 13:55
Dato for afsagt dom/kendelse/ afgørelse/ styresignal	25 Mar 2025 16:26
SKM-nummer	SKM2025.237.SR
Myndighed	Skatterådet
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	24-2913301
Dokument type	Bindende svar
Overordnede emner	Moms og lønsumsafgift
Overemner-emner	Momspligt
Emneord	Moms, Brændstof, Levering mod vederlag, Kommisionssalg, Brændstofkort, Kreditkort, Tankkort, Fradrag, Fritagelse - Finansiell transaktion
Resumé	<p>Spørgers forretningsmodel består i køb og videresalg af brændstof mv. Spørger indkøber brændstof mv. af underleverandører, primært tankstationer, i en række lande, herunder Danmark, og videresælger umiddelbart efter varerne til sine kunder. Spørgers kunder identificerer sig selv som sådanne over for tankstationerne ved hjælp af brændstofkort udstedt af spørger. Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at spørger som kommissionær kan anses for at have købt varerne af de tilknyttede underleverandører og videresolgt varerne til sine kunder. Det var ikke til hinder for, at spørger kan anses for kommissionær, at spørger leverer tillægsydelser til brændstoffet bestående i CO2-kompensation, digital overvågning af brændstofforbrug samt digital overvågning af lokation.</p>
Hjemmel	LBK 209/2024
Reference(r)	Momslovens § 4, stk. 1, og § 4, stk. 3, nr. 1.
Henvisning	Den juridiske vejledning 2025-1, <a href="#">D.A.4.1.4</a>
Henvisning	Den juridiske vejledning 2025-1, <a href="#">D.A.4.1.6.2</a>
Henvisning	Den juridiske vejledning 2025-1, <a href="#">D.A.4.1.6.3</a>
Henvisning	Den juridiske vejledning 2025-1, <a href="#">D.A.4.1.7</a>
Henvisning	Den juridiske vejledning 2025-1, <a href="#">D.A.4.2.1</a>
Henvisning	Den juridiske vejledning 2025-1, <a href="#">D.A.5.11.4.2</a>

## Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers levering af brændstof mv. til sine kunder, under de beskrevne vilkår, skal betragtes som momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4, og ikke som en momsfrigtaget finansiel ydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a) eller litra c)?

## Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Af hensyn til Skatteforvaltningens tavshedspligt er afgørelsen offentliggjort i redigeret form.

Spørger er et selskab etableret i Tyskland, der sammen med de øvrige selskaber i Spørgers koncern er en etableret aktør i Europa inden for leverance af brændstof, reservedele og tilbehør til motorkøretøjer, mv. Spørger er også en etableret aktør som leverandør af løsninger til betalingsveje (fx Eurovignette) og andre mobilitetsløsninger i Europa.

Spørger er, som følge af sine momspligtige leverancer uden for Tyskland, momsregistreret i en række andre lande i Europa, herunder Danmark (DK xx).

Spørgers forretningsmodel består i køb og videresalg af brændstof mv. Spørger indkøber brændstof mv. af underleverandører (primært tankstationer) i de respektive lande, herunder Danmark ("Underleverandørerne"), og videresælger umiddelbart efter varerne til Spørgers kunder ("Y1-kunder"), som er erhvervsdrivende parter indenfor transport-, fragt- og logistikbranchen, eller erhvervsdrivende parter, som tilbyder flådeløsninger til deres medarbejdere.

Formålet med Spørgers forretningsmodel er at tilbyde sin kundebase et unikt netværk af tankstationer og i stigende grad ladestandere, hvor Y1-kunder kan købe brændstof, elektricitet, adgang til betalingsveje og tilstødende mobilitetsrelaterede produkter og tjenester via et køb på konto.

Med sin store kundebase, repræsenterer Spørger en stor aktør på brændstofmarkedet, hvorved Spørger kan opnå fordelagtige indkøbsbetingelser i sine aftaler med Underleverandører. Spørger kan derefter på baggrund af individuelle forhandlinger med Y1-kunderne tilbyde skræddersyede priser og vilkår, der er tilpasset de enkelte Y1-kunders behov, og som efterlader Spørger med en fortjeneste på brændstoffet.

Selvom Spørger ikke fysisk er indblandet i aftaget og den efterfølgende afsætning af brændstoffet mv., er det Spørger der, (1) i eget navn køber brændstof mv. af Underleverandørerne, og Spørger der, (2) i eget navn sælger brændstoffet mv. videre til Y1-kunderne. Spørger bærer således den fulde risiko over for Y1-kunderne for de solgte varer, jf. nærmere nedenfor.

#### *Spørgers forretningsmodel*

##### Aftalegrundlag

På indkøbssiden, har Spørger indgået en række aftaler med Underleverandører i forskellige lande, herunder Danmark, ifølge hvilke Underleverandørerne skal sælge brændstof, elektricitet, reservedele og tilbehør til motorkøretøjer, betalingsvejadgange, mv. til Spørger.

Spørger forhandler priser, vilkår, mv. med de respektive Underleverandører med henblik på at være en konkurrencedygtig leverandør af brændstof på markedet. Spørgers indkøbsmodel indebærer, at Spørger indkøber store mængder af brændstof mv. til favorable vilkår fra Underleverandørerne. Typisk kan Spørger opnå rabatter på "pumpeprisen" fra Underleverandøren, som Spørger, afhængigt af de indgåede aftaler, kan vælge at videreføre til Y1-kunderne eller "beholde" rabatten selv.

På salgssiden, har Spørger samtidig indgået en række aftaler med Y1-kunderne, ifølge hvilke Spørger sælger brændstof, elektricitet til opladning af el-biler, reservedele og tilbehør til motorkøretøjer samt adgang til betalingsveje. Spørger er ikke fysisk indblandet i leverancerne til Y1-kunderne. Valg af kvalitet, mængde, købstidspunkt og måden, hvorpå elektriciteten skal anvendes, tilkommer ikke Spørger, men alene Y1-kunderne. I det sekund Y1-kunderne anvender brændstofkortet hos en Underleverandør (en tankstation) registrerer Underleverandøren købet og fakturerer Spørger herfor. Samtidig forsyner Spørger sine kunder med disse varer. Spørger kan tilføje yderligere tjenester til de produkter, der kommer fra Underleverandørerne, såsom CO2 kompensation på Y1-kundernes vegne på det indkøbte brændstof, eller ved at levere tillægsydelser til de solgte varer, herunder digitale ydelser som forbrug af brændstof.

Y1-kunderne vælger ofte deres brændstofkortselskab efter en udbudsrunde eller indgår i selvstændige og individuelle forhandlinger med Spørger i forhold til produkter, pris og øvrige vilkår. De af Spørger udbudte priser og vilkår, varierer således fra Y1-kunde til Y1-kunde, alt efter Y1-kundens efterspørgsel, mængde af indkøb og parternes kommercielle behov i øvrigt. Spørgers prissætning af varerne tager udgangspunkt i pumpeprisen, men den fastsatte margin varierer fra Y1-kunde til Y1-kunde og afhænger af kundetypen, det kommercielle forhold til Y1-kunden, samt mængden af brændstof, som Y1-kunden køber. Spørger vælger således selv om, og i hvilket omfang, Spørger vil lade de opnåede rabatter komme den enkelte Y1-kunde til gode.

Spørger opkræver til mindre kunder derudover et gebyr pr. brændstofkort. Større Y1-kunder opkræves servicegebyrer som en procentdel af transaktionsvolumen, dvs. det samlede antal køb, som en Y1-kunde har foretaget i en given periode. Dette servicegebyr aftales individuelt og kan variere afhængigt af de lande, hvor kortet bruges, af specifikke tankstationer eller mærker, som underleverandøren involverer for at levere brændstoffet osv.

Den samlede forretningsmodel består dermed af to selvstændige, uafhængige aftaleforhold, mellem henholdsvis (i) Underleverandørerne og Spørger og (ii) Spørger og Y1-kunderne. Der eksisterer ikke et retsforhold mellem Underleverandøren og Y1-kunden for så vidt angår de varer, som Y1-kunden køber ved brug af Spørgers brændstofkort. Y1-kunden kan således alene forhandle pris og vilkår med

Spørger, ligesom Y1-kundens reklamationer mv. over eventuelle mangler ved de købte varer alene kan rettes mod Spørger.

### Brændstokkortene

Spørger udsteder brændstokkort, som udleveres til Y1-kunderne. Brændstokkortene er udstedt med Spørgers navn og logo. Brændstokkortene er desuden påført den enkelte Y1-kundes navn. Typisk udstedes brændstokkortene med angivelse af en nummerplade, og Y1-kunden (f.eks. en lastbilchauffør eller flådebilchauffør) bliver bedt om kun at bruge brændstokkortet til det køretøj, der bærer den pågældende nummerplade.

Y1-kunderne anvender brændstokkortene til køb af brændstof mv. af Spørger på Underleverandørernes tankstationer. Hvilke varer, der kan købes med brændstokkortet, afhænger af den enkelte aftale indgået mellem Spørger og den pågældende Y1-kunde. Udvalget er i praksis begrænset til mobilitetsrelaterede produkter og tjenester i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2021/1230 af 14. juli 2021 om grænseoverskridende betalinger i Unionen. Dette omfatter fx brændstof, olie og bilvask, men udelukker fødevarer og tobak. Ønsker Y1-kunden at købe andre varer skal kunden betale for varerne på anden vis.

Brændstokkortene identificerer Spørger som Underleverandørernes kunde og registrerer transaktionen mellem Underleverandøren og Spørger, herunder de vilkår der er gældende for parternes aftale i relation til de indkøbte varer mellem Underleverandøren og Spørger. Det sker både i Underleverandørens og Spørgers systemer. Samtidig registrerer brændstokkortet transaktionen mellem Spørger og Y1-kunden, herunder de vilkår der er gældende for parternes aftale i relation til de indkøbte varer mellem Spørger og Y1-kunden.

Underleverandørerne har teknisk mulighed for - efter Spørgers instruks - at spærre en bestemt Y1-kundes adgang til brug af brændstokkortet (fx hvis Y1-kunden misligholder sin betalingsforpligtelse overfor Spørger). Underleverandøren har imidlertid hverken ret eller pligt til at inddrive betalingen fra Y1-kunden. Da Y1-kunden kun har et ansvar over for Spørger, ligger denne beføjelse alene hos Spørger. Dette gælder fx også i en situation, hvor Spørger teoretisk set, ikke ville være i stand til at opfylde sine forpligtelser overfor Underleverandøren. Underleverandøren har ikke pant eller lignende i Spørgers rettigheder overfor Y1-kunderne og bærer fuldt ud Spørgers insolvensrisiko.

På baggrund af Underleverandørens underretning om Y1-kundernes køb med Spørgers brændstokkort, fakturerer Spørger Y1-kunderne regelmæssigt, typisk to gange om måneden. På fakturaen angives en beskrivelse af de solgte varer i den givne periode, en specifikation af hvilke Underleverandører der har medvirket til handlen mellem Spørger og Y1-kunden, samt hvilke tankstationer, som Y1-kunden har benyttet under handlen, og hvilke motorkøretøjer indkøbene vedrører.

### Spørgers ansvar og risiko

Spørger er leverandør af brændstof, elektricitet, Tilbehør og reservedele over for Y1-kunderne. Spørger er således ansvarlig og bærer risikoen for fysiske og retlige mangler ved brændstoffet mv.

I tilfælde af, at de solgte varer er mangelfulde og påfører Y1-kunden et tab (fx ved defekt brændstof, der beskadiger motoren eller øvrige dele af motorkøretøjet) reklamerer Y1-kunden over for Spørger. Spørger har en reklimationsafdeling, der ved Y1-kunders reklamationer åbner en reklamation i afdelingens CRM-system. Er Y1-kundens krav berettiget, er det Spørger, der for Spørgers regning skal afhjælpe manglen og dække Y1-kundens eventuelle tab.

Spørger kan ved fejl og mangler ved de indkøbte varer hos Underleverandørerne rette krav mod Underleverandørerne. Spørgers krav mod Underleverandøren behandles uafhængigt af Y1-kundens krav mod Spørger. Spørger er således ikke nødvendigvis berettiget til dækning af udgifter til kompensation af Y1-kunden, men er kun berettiget til økonomisk afhjælpning i det omfang de indkøbte varer i aftalen mellem Underleverandøren og Spørger kan karakteriseres som mangelfulde. Spørger kan dermed også komme i en situation, hvor Spørger har erstattet Y1-kundens udgifter for dennes tab som følge af mangelfulde varer (som defineret i aftalen mellem Spørger og Y1-kunden), uden at Underleverandøren erstatter Spørger et tilsvarende beløb, idet varerne ikke anses for mangelfulde under aftalen mellem Underleverandøren og Spørger.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

#### *Spørgers momsmæssige behandling af leverancerne*

Spørger har hidtil behandlet sine leverancer som køb og videresalg af momspligtige varer i eget navn og for egen regning med leveringssted i Danmark. Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers leverancer enten udgør almindelige varesalg omfattet af momslovens § 4, stk. 1 eller varer solgt i kommission efter momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

Uanset hvilke af bestemmelserne, der regulerer Spørgers leverancer, er det Spørgers opfattelse, at leverancerne har leveringssted i Danmark, jf. momslovens § 14, stk.1, nr. 1.

Formålet med indgivelsen af denne anmodning er at fastlægge den momsmæssige behandling af Spørgers leverancer, særligt i lyset af EU-Domstolens dom i sag C-60/23 (Digital Charging Solutions GmbH).

#### *Det retlige grundlag*

#### Udgangspunktet: Levering af varer og ydelser mod vederlag er momspligtigt (momslovens § 4)

Det følger af momslovens § 4, stk. 1, at:

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

Momslovens § 4, stk. 1, implementerer artikel 2, stk. 1, litra a) og litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem ("momssystemdirektivet").

Hvad der nærmere skal forstås ved "levering af varer" og "levering af ydelser", er defineret i momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1.

Det følger af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, at:

"Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode."

Ligesom det følger af momssystemdirektivet artikel 24, stk. 1, at:

"Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer."

Videre, følger det af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, at:

"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"

Den momsmæssige kvalifikation af en vare solgt i kommission, er defineret i momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c):

"Stk. 2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

(...)

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg."

Ved kommission forstås normalvis, at en person (kommissionæren) indgår handler i eget navn, men for en andens (kommittentens) regning, efter aftale med kommittenten. Kommissionæren anses som følge af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, for selv at have købt varen af sælgeren og videresolgt den til køber. Det er ikke en betingelse for anvendelsen af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, at varen fysisk overdrages fra kommittenten til kommissionæren, jf. forarbejderne til den forhenværende artikel 5, stk. 2, litra c), i Rådets Andet Direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse.

Forudsætningen, for at en vare kan anses for at være leveret, er, at køber får den faktiske og økonomiske rådighed over godet. Dette blev første gang fastslået ved C-320/88 (Shipping and Forwarding), hvor EU-Domstolen konkluderede, at leverancen af en fast ejendom fandt sted ved købers faktiske og økonomiske rådighed over ejendommen, og ikke først når ejendomsretten civilretligt blev overdraget til køber.

Hvilke forhold, der skal være til stede før køber anses for at have (eller ikke at have) den faktiske og økonomiske rådighed over et gode, illustreres af følgende afgørelser:

C-185/01 (Auto Lease), vedrørte et leasingselskabs levering af brændstof til leasingtager. Foruden leasing af motorkøretøjet kunne leasingtager tilvælge at indgå en aftale med Auto Lease om brændstofadministration. Leasingtager modtog til formålet et benzinkort udstedt af en tredjepart (Spørger i sagen). På kortet var Auto Lease anført som Spørgers kunde. Spørger afregnede regelmæssigt med Auto Lease og opregnede de forskellige leveringer med angivelse pr. køretøj. EU-Domstolen skulle tage stilling til, om leverancerne mellem Auto Lease og leasingtager kunne anses for momspligtige leverancer (vareleverancer).

EU-Domstolen anførte, at der ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode, jf. præmis 32. EU-Domstolen konkluderede, at leasingtager ikke handlede i Auto Leases navn, men alene for Auto Leases regning. EU-Domstolen lagde ved denne vurdering vægt på, at Auto Lease på intet tidspunkt havde retten til at bestemme på hvilken måde brændstoffet skal anvendes, og med hvilke formål denne anvendelse finder sted, jf. præmis 34. Endelig lagde EU-Domstolen vægt på, at Auto Lease lagde ud for udgiften for brændstof på vegne af leasingtager. Da Auto Lease ikke kunne råde over brændstoffet fandt EU-Domstolen, at Auto Lease ikke havde leveret en vare til leasingtager. Auto Lease havde i stedet ydet en (momsfri) finansieringsydelse ved at forhåndfinansiere leasingtagers køb af brændstof, jf. præmis 36.

C-235/18 (Vega International) vedrørte et østrigsk selskab, der drev virksomhed med transport af køretøjer fra producenter fra fabrikken direkte til kunden. Moderselskabet (Vega International) leverede denne ydelse gennem flere datterselskaber med hjemsted i forskellige medlemsstater. Vega International forsynede datterselskaberne med benzinkort, der udstedtes af forskellige brændstofleverandører, og som chaufførerne kunne anvende til at tanke ved brændstofleverandørernes tankstationer. Af organisatoriske årsager og på grund af udgifternes størrelse foretoges alle transaktioner centralt fra Vega International, som modtog alle fakturaer fra brændstofleverandørerne. Ved udgangen af hver måned viderefakturerede Vega International sine datterselskaber for det forbrugte brændstof i det enkelte datterselskab med et mark-up på 2 %.

EU-Domstolen skulle tage stilling til, om Vega Internationals leverancer til datterselskaberne udgjorde momspligtige leverancer af brændstof (varer) eller momsfri långivningsydelser. EU-Domstolen anførte, at afgørende for dens stillingtagen var til hvilken part benzinselskaberne reelt havde overdraget retten til som ejer at råde over brændstoffet, jf. præmis 30. EU-Domstolen konkluderede, at Vega International i den konkrete sag ikke rådede over brændstoffet som ejer. Det var derimod datterselskaberne, der havde købt brændstoffet direkte af leverandørerne efter eget skøn, herunder valgt de nærmere betingelser for købet som mængde, kvalitet og anvendelse, jf. præmis 36. EU-Domstolen lagde også vægt på, at det var datterselskaberne, der bar alle omkostningerne forbundet med takningen,

idet Vega International blot viderefakturerede de faktiske omkostninger for brændstoffet med tillæg af et mark-up, jf. præmis 37. Vega International havde dermed ingen reel økonomisk eller retlig risiko ved leverancerne. Vega International forhåndsfinansierede blot købet af brændstof og handlede i dette øjemed på samme måde som en finansiel institution eller almindelig kreditinstitution.

EU-Domstolen konkluderede på den baggrund, at Vega International ikke agerede mellemmand ved køb og videresalg af varer, men blot stillede en momsfriskreditfacilitet til rådighed for dets datterselskaber, der gav disse mulighed for at købe brændstof direkte hos brændstofleverandørerne, jf. præmis 38 og 50.

Både Skattestyrelsen og de danske domstole (og en række andre skattemyndigheder i EU) har siden EU-Domstolens domme i Vega International og Auto Lease haft en tilbøjelighed til - per definition - at kvalificere udstedere af tankkort, der ikke var fysisk indblandet i brændstofleverancen, som leverandører af momsfriskreditydelse i stedet for mellemmand, der købte og videresolgte (momspligtigt) brændstof. Der henvises til [SKM2009.25.HR](#), [SKM2014.755.ØLR](#) og [SKM2014.755.ØLR](#).

Momsudvalget har ved retningslinjerne i WP 911, fra udvalgets 107. møde, taget stilling til den momsmæssige definition og omfang af kommissionssalg ved følgende retningslinjer:

Momsudvalget har vedtaget, at når varer bliver leveret gennem mellemmand (kædetransaktioner), og mellemmandene handler i eget navn, skal der ved kvalifikationen af hver af de involverede transaktioner udover momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, tages hensyn til artikel 14, stk. 2, litra c), hvorefter overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg skal anses for levering af en vare. Når der sker overførsel af varer i henhold til en sådan kontrakt, er momsudvalget enstemmigt af den opfattelse, at med hensyn til de to transaktioner, der følger af kontrakten, er den mellemmand, der handler i eget navn, modtageren af den første leverance.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen, jf. Den Juridiske Vejledning, 2024-2, [D.A.4.1.4](#). Overdragelse af varer i henhold til mellemmandskontrakter, hvor der ikke er ejendomsforbehold, skal efter Skattestyrelsens opfattelse på baggrund af retningslinjen anses for leveringer mod vederlag efter artikel 14, stk. 1.

Momsudvalget har desuden den 6. september 2023 vedtaget en række retningslinjer i WP 1068 om tankkortordninger på baggrund af EU-Domstolens dom i C-235/18 (Vega International). Om forholdet mellem tankkortordninger og momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), udtaler Momsudvalget med næsten enstemmighed:

"Når brændstof leveres under en tankkortordning, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), er Momsudvalget næsten enstemmigt enige om, at der er tale om levering af brændstof til tankkortudstederen, uden at der stilles krav om overdragelse til udstederen af retten til som ejer at råde over brændstoffet.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enige om, at for at en tankkortordning er omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), skal alle følgende betingelser være opfyldt:

- 1) der sker overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst til tankkortudstederen (mellemanden),
- 2) leverancerne til og fra tankkortudstederen (mellemanden) er ensartede,
- 3) der foreligger en aftale mellem mellemanden og kommittenten.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enige om, at tankkortordningen for at opfylde hver af disse betingelser mindst skal opfylde følgende kriterier:

Betingelse 1): overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst

- a) Parterne bærer risikoen for manglende betaling på det trin, hvor levering enten betragtes som værende sket eller er sket, hvilket vil sige olieselskabet for tankkortudstederens vedkommende og tankkortudstederen for tankkortindehaverens vedkommende.
- b) Den kontraktlige risiko for, at tankkortindehaveren lider skade, bæres af tankkortudstederen, således at kortindehaveren, i tilfælde af at væsentlige mangler ved brændstoffet medfører skade på tankkortindehaveren /fx i form af motorskade forårsaget af det leverede brændstof), skal gøre alle kontraktlige krav, herunder produktrelaterede krav, gældende over for tankkortudstederen og ikke over for olieselskabet.
- c) Parterne fastsætter uafhængigt af hinanden prisen i hvert led i kæden for henholdsvis olieselskabet og tankkortudstederen.
- d) Ved at bekræfte hver enkelt levering til tankkortindehaveren inden for rammerne af sine kontraktlige aftaler med olieselskabet og tankkortindehaveren fastsætter tankkortudstederen købsbetingelserne, herunder kvalitet, mængde, sted og tid, og bekræfter, at tankkortindehaveren har umiddelbart adgang til brændstoffet.

Betingelse 2): leverancerne til og fra tankkortudstederen (mellemanden) er ensartede

- a) Tankkortudstederen ændrer ikke det brændstof, der leveres af olieselskabet.

Betingelse 3): der foreligger en aftale mellem mellemanden og kommittenten

- a) Tankkortudstederen leverer på vegne af olieselskabet eller køber på vegne af tankkortindehaveren, og den valgte struktur fremgår af deres aftale. Aftalen henviser udtrykkeligt til levering af brændstof og hjælpeydelser, ikke til ydelse af kredit eller administration af brændstofleverancer.

b) Aftalen afspejler den økonomiske virkelighed. På tankstationen dokumenterer tankkortindehaveren, at aftalen eksisterer ved hjælp af et identifikationskort (fx et tankkort) udstedt af tankkortudstederen.

c) Tankkortudstederen modtager betaling for sine tjenester til kommittenten (olieselskabet eller tankkortindehaveren).

I henhold til Momsudvalgets retningslinjer i WP 1068 gælder således tre kumulative betingelser for at anse en tankkortordning for omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c). Hvis betingelserne er opfyldt, kan udbyderen af tankkortordningen anses for at have købt og videresolgt brændstoffet.

Den 29. april 2024 offentliggjorde Skattestyrelsen et styresignal om ændring og fastlæggelse af praksis for den momsmæssige behandling af tankkortordninger ([SKM2024.249.SKTST](#)). Styresignalet var foranlediget af EU-Domstolens dom i C-235/18 (Vega International) og Momsudvalgets retningslinjer af 6. september 2023 i WP 1068.

I henhold til styresignalet vil Skattestyrelsen fremadrettet administrere anvendelsen af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, i forbindelse med tankkortordninger og lignende brændstofsalsordninger, i overensstemmelse med Momsudvalgets retningslinjer i WP1068. Det vil også sige, at betingelserne for at anse en tankkortordning for omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), i henhold til Momsudvalgets retningslinjer i WP 1068, vil blive anvendt af Skattestyrelsen med henblik på at kvalificere, om en tankkortordning kan anses for omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, og derved om tankkortudstederen kan anses for at have købt og videresolgt brændstoffet.

Skattestyrelsen og domstolens praksis i forbindelse med salg af brændstof ved brug af tankkort må endeligt anses for præciseret ved EU-Domstolens dom af 17. oktober 2024 i C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH). Sagen vedrørte det tyske selskab Digital Charging Solutions GmbH ("DCS"), der udbød en app, der gjorde det muligt for brugere af elbiler at lokalisere ladestationer. Brugerne fik også tildelt et tankkort, som kunne bruges til at betale for ladningerne hos operatørerne af ladestationerne, der i sagen drev tankstationer i Sverige. Når brugerne benyttede kortet, registrerede ladestationen opladningen og fakturerede DCS for brugernes opladning. DCS fakturerede herefter brugeren, dels et fast gebyr (uanset ladninger) for brug af appen til at lokalisere ladestationerne, dels for den tankede elektricitet.

EU-Domstolen skulle tage stilling til den momsmæssige kvalifikation af DCS' leverancer. EU-Domstolen påpegede indledningsvist, at vurderingen grundlæggende skal foretages ud fra et hensyn til den økonomiske virkelighed, som ifølge EU-Domstolen er afspejlet i af-talerne mellem parterne (pr. 30). På indkøbssiden havde DCS aftaler med ladestationerne om køb af elektricitet, svarende til den type, mængde og kvalitet, som leveredes til brugerne i forbindelse med en ladning. Ladestationerne fakturerede DCS for den tankede elektricitet. På salgssiden havde DCS aftaler med brugerne, dels om at forsyne disse med en app, der lokaliserer ladestationerne, dels om at levere elektricitet ved opladning af elbilerne (pr. 31).

EU-Domstolen noterede følgende, at faktum i sagen adskilte sig fra sagerne, der gav anledning til EU-Domstolens domme i C-235/18 (Vega International) og C-185/01 (Auto Lease), idet vederlaget opkrævet af DCS - i modsætning til hvad der var tilfælde i de to førnævnte sager - ikke var sammensat på en sådan måde, at der var tale om forudfinansiering af brugernes køb af elektricitet, jf. pr. 32 til 34. EU-Domstolen understregede i denne forbindelse, at det ikke havde betydning for vurderingen, at det var brugeren - og ikke DCS - der besluttede hvornår, hvor og i hvilken mængde vedkommende købte elektricitet, hvorved DCS ikke var fysisk involveret i transaktionen (pr. 35).

EU-Domstolen bemærkede hertil, at det forhold, at DCS ikke forpligtede sig til selvstændigt overfor ladestationerne at købe elektricitet udover hvad brugerne tanket, tydede på, at DCS indtog en rolle som formidler, hvorved det skulle vurderes, om DCS' leverancer også kunne anses for værende omfattet af reglerne om kommissionssalg, hvor det er en betingelse, at der mellem kommittenten og kommissionæren er indgået en fuldmagt om køb/salg af varer og at levering af de varer, som kommissionæren har erhvervet og de varer som kommissionæren har solgt skal være identiske, jf. momssystemdirektivets art. 14, stk. 2, litra c). (pr. 36-37).

EU-Domstolen konkluderede, at betingelsen om fuldmagtsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren var opfyldt. I den forbindelse bemærkede EU-Domstolen, at det ikke kunne udelukkes, at ladestationerne, som kommittenter, gav DCS som kommissionær fuldmagt til at sælge elektricitet i eget navn, men for ladestationernes regning, til brugerne. Videre bemærkede EU-Domstolen, at parternes aftaler under alle omstændigheder kvalificeredes som kommissionsaftaler om køb indgået mellem brugerne som kommittenter og DCS som kommissionær, hvorved disse brugere gav DCS fuldmagt til i eget navn, men for deres regning, at købe den elektricitet hos ladestationerne (pr. 42).

EU-Domstolen konkluderede endvidere (med forbeholdt for efterprøvelse ved den forelæggende ret), at betingelsen om, at de erhvervede og videresolgte varer er identiske, også var opfyldt. I den forbindelse skelnede EU-Domstolen mellem tillægsydelser, for hvilke der opkrævedes en separat fast pris, og ydelser, hvor prisen afhang af den leverede elektricitet. Hvis der skulle betales en fast pris, uanset om der leveredes elektricitet, var det pr. definition en særskilt ydelse med sin egen momsbehandling (pr. 54). Selv, hvis den forelæggende ret fandt, at der var tale om en sammensat transaktion, var leveringen af elektricitet det karakteristiske og fremherskende element (pr. 58). Som følge heraf, var varen (elektricitet) købt af DCS fra ladestationerne identisk med varen videresolgt af DCS til brugerne, jf. pr. 57.

EU-Domstolen gør således op med Skattestyrelsen tidligere praksis og fastslår, at transaktionskæden består af to transaktioner: én (momspligtig) levering af brændstof fra ladestationen til tankkortudstederen og én (momspligtig) levering af brændstof fra tankkortudstederen til brugeren af køretøjet. Konsekvensen er, at tankkortudstederen skal opkræve moms af sin levering af brændstof til brugeren, men har også fradragsret for moms af indkøb relaterede hertil (fx moms af brændstof købt hos ladestationen).

EU-Domstolens dom er i overensstemmelse med den momsmæssige behandling af kædetransaktioner. Fx kan nævnes [SKM2016.445.ØLR](#), der vedrørte en tysk leasingvirksomhed, der indgik en aftale med et dansk selskab om leasing af busser under en full-service leasingaftale. Til opfyldelse af sine forpligtelser under aftalen indgik den tyske leasingvirksomhed en aftale med et dansk værksted, der som underentreprenør skulle udføre alle løbende klargørings- og reparationsydelser på de busser, som den tyske leasingvirksomhed havde leaset til leasingtager. Værkstedet skulle også levere de nødvendige materialer og forbrugsstoffer, herunder brændstof og smøremidler. Der blev aftalt en fast pris pr. måned pr. bus. Værkstedet sørgede dagligt for klargøring af busserne, herunder ved påfyldning af brændstof. Det var udelukkende medarbejdere, anvist af værkstedet, der var berettiget til at påfylde brændstof på busserne. Hverken leasingvirksomheden eller leasingtager havde således fysisk rådighed over brændstoffet. Den tyske leasingvirksomhed krævede en månedlig leasingydelse af leasingtager. Den tyske leasingvirksomhed ydede ikke kredit til leasingtager for køb af brændstof eller andre reparationsydelser.

Østre Landsret skulle bl.a. tage stilling til, om den tyske leasingvirksomheds leverancer af brændstof til leasingtager var en momspligtig levering af varer, jf. momslovens § 4, stk. 1, 2. pkt., eller om den tyske leasingvirksomhed i stedet stillede en momsfri kreditfacilitet til rådighed for leasingtager, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a).

Østre Landsret fastslog i overensstemmelse med EU-retlig praksis, at en vareleverance er enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet. Under henvisning til at den tyske leasingvirksomhed ikke ydede leasingvirksomheden kredit, fandt Østre Landsret ikke, at der var grundlag for at kvalificere aftalen som en kreditydelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a). Østre Landsret fandt derimod, at leverancen af brændstof udgjorde en momspligtig vareleverance, jf. momslovens § 4, stk. 1, 2. pkt.

I tråd hermed, vedrørte [SKM2010.621.HR](#) kædehandler ved salg af mobiltelefoner, hvor mobiltelefonerne solgtes og videresolgtes imellem en række parter i forskellige medlemsstater, men kun var undergivet én transport. Højesteret skulle tage stilling til, om mobiltelefonerne var købt og videresolgt af alle kædens parter, eller om der i momsretlig henseende skulle ses bort fra de mellemliggende handelsled, således at mobiltelefonerne skulle anses for at være handlet direkte mellem de oprindelige sælgere og slutkøberen. Højesteret tiltrådte Landsrettens præmisser og anførte, at parterne ved at videresælge mobiltelefonerne faktisk rådede over mobiltelefonerne som ejere.

#### Undtagelse: Momsfritagne finansielle ydelser (momslovens § 13)

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a), at følgende transaktioner er fritaget for moms:

"11. Følgende finansielle aktiviteter:

a) Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån.

(...)

c) Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer."

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a) og c), er en implementering af momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra b) og d), hvoraf følger:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

b) ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene.

(...)

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer."

Långivning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a), defineres som den situation, hvor en långiver stiller kapital til rådighed til en låntager mod vederlag, jf. præmis 38 i C-692/17 (Paulo Nascimento Consulting). Vederlaget består typisk i renter og gebyrer. Imidlertid kan også en leverandørs forhåndsfinansiering af køb af varer, som modydelse for et tillæg til det beløb der tilbagebetales af modtageren af denne finansiering, indebære, at leverandøren leverer en finansiell ydelse, der svarer til ydelse af et lån, og som derfor er momsfritaget, jf. præmis 37 i C-801/19 (FRANCK), præmis 47 og 48 i C-235/18 (Vega International), samt præmis 35 i C-185/01 (Auto Lease). Leverandørens forhåndsfinansiering mod vederlag – når vederlaget konkret kan henføres til finansieringen – er afgørende for, om en leverandørs leverance af varer kan sidestilles med en långivningsydelse.

Formidling af långivningsydelser er også omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a). Momsudvalget har udtalt, at formidling af långivningsydelser tager sigte på ydelser ydet af en mellemmand som led i en særskilt mellemmandsvirksomhed, hvis formål er at træffe alle de nødvendige foranstaltninger for, at to parter indgår en kontrakt om långivning, uden at formidleren har en nogen selvstændig interesse i kontraktens indhold. Der henvises til retningslinjerne i WP 928 fra Momsudvalgets 108. møde.

En betalingstransaktion i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c), er en transaktion, der består i at udføre en ordre om overførsel af et beløb fra én bankkonto til en anden. Den er navnlig karakteriseret ved, at den medfører en ændring af det retlige og økonomiske forhold dels mellem ordregiver og beløbsmodtager, dels mellem disse to og deres respektive pengeinstitutter, og eventuelt mellem pengeinstitutterne indbyrdes, jf. præmis 53 i C-2/95 (SDC).

Fælles for momsfritagelserne er, at de skal fortolkes indskrænkende, da de udgør en undtagelse fra hovedreglen om, at moms opkræves af enhver leverance, der udføres mod betaling af en afgiftspligtig person, jf. C-287/00 (Kommissionen mod Tyskland).

### *Spørgers opfattelse*

Denne anmodning om bindende svar angår den momsmæssige kvalifikation af Spørgers tankkortordning.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers levering af brændstof mv. til Y1-kunderne udgør momspligtige leveringer af varer mod vederlag. Spørger anses enten for at have købt brændstof mv. af Underleverandørerne og solgt den videre til Y1-kunderne, jf. momslovens § 4, stk. 1, eller at have overdraget brændstof mv. til Y1-kunderne i henhold til en kommissionsaftale, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1. Spørger leverer således ikke momsfri kreditydelser til Y1-kunderne.

### Principalt anbringende: Spørger køber og videresælger brændstof mv.

Det gøres principalt gældende, at Spørger køber brændstof mv. af Underleverandørerne og sælger den videre til Y1-kunderne, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode, hvilket vil sige, at køber opnår den faktiske og økonomiske rådighed over godet, jf. bl.a. C-320/88 (Shipping and Forwarding) og C-185/01 (Auto Lease).

Af den gennemgåede praksis kan det udledes, at den momsmæssige kvalifikation af en mellemmands leverancer, når mellemmanden køber brændstof hos afgiftspligtige leverandører og videresælger dette til sine kunder, hvor salget til kunderne faciliteres gennem udstedelse af benzinkort, som kunderne kan anvende til at købe benzin hos leverandørerne, skal afgøres efter en konkret vurdering af, hvorvidt mellemmanden har fået overdraget retten til som ejer at råde over godet (brændstoffet).

Afgørende er den økonomiske virkelighed, der er afspejlet i de kontraktretlige aftaler mellem Underleverandørerne og Spørger på den ene side, og Spørger og Y1-kunderne på den anden side, jf. pr. 30 i C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH), hvor det er evident, at Underleverandørernes leverancer til Spørger består i salg af brændstof mv. til Spørger, hvorved Spørger videresælger samme brændstof mv. til Y1-kunderne.

Følgende forhold underbygger, at Spørger får overdraget retten til som ejer at råde over godet (brændstoffet):

- Spørger er i alle tilfælde beføjet til frit sælge brændstoffet mv. videre til Y1-kunderne.
- Spørger kan selv vælge hvilke af Underleverandørernes varer, som Spørger vil videresælge til de enkelte Y1-kunder, fx tilpasset ud fra Y1-kunderne individuelle behov.
- Spørger indgår i individuelle forhandlinger med både Underleverandørerne og Y1-kunderne. Spørgers udbudte priser og vilkår til Y1-kunderne har ingen direkte sammenhæng med de betalte priser til Underleverandørerne. Spørger videresælger dermed brændstoffet mv. til Y1-kunderne til individuelt aftalte vilkår, priser, mv., som er Underleverandørerne uvedkommende.
- Brændstofkortene er udstedt i Spørgers navn og med Spørgers logo.
- Spørger agerer ikke blot som facilitator af betalinger fra Y1-kunderne til Underleverandørerne og stiller ikke blot en forhåndsfinansiering til rådighed for Y1-kunderne.
- Det er udelukkende Spørger, som bærer ansvaret og risikoen for fx mangler ved brændstoffet over for Y1-kunderne.
- Spørger håndterer Y1-kundernes reklamationer, uden indblanding af Underleverandørerne. Er Y1-kundens krav berettiget er det Spørger, der for Spørgers regning skal afhjælpe manglen og dække Y1-kundens eventuelle tab. Selvom Spørger kan reklamere over for Underleverandørerne vedrørende samme fejl, behandles Spørgers krav mod Underleverandøren uafhængigt af Y1-kundens krav mod Spørger. Spørger er således ikke berettiget til dækning af udgifter til kompensation af Y1-kunden, men er kun berettiget til økonomisk afhjælpning i det omfang de indkøbte varer i aftalen mellem Underleverandøren og Spørger er at karakterisere som mangelfulde.

Det er i denne forbindelse uden betydning, at Spørger ikke har fysisk rådighed over godet, jf. bl.a. pr. 27 i C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH) og den deri nævnte praksis. Hvis Spørgers (mellemmandens) manglende fysiske indblanding i leverancen i sig selv kunne begrunde, at der ikke var tale om vareleverancer, ville kædetransaktioner aldrig kunne udgøre leveringer af varer, da mellemmanden typisk ikke er fysisk indblandet i leverancen. Kædetransaktioner kvalificeres imidlertid som momspligtige vareleverancer, når mellemmanden handler i eget navn og har kunnet råde over godet som ejer, jf. også Momsudvalgets retningslinjer WP 911, som er tiltrådt af Skattestyrelsen.

For så vidt angår kædetransaktioner som nærværende, hvor selve leverancen til kun er undergivet én transport, understøtter Højesterets dom i SKM2010.610.HR, at der ved vurderingen af, om mellemmanden har opnået den faktiske og økonomiske rådighed over et gode, skal lægges vægt på om mellemmanden har beføjelse til at videresælge godet.

Endelig har EU-Domstolen ved sin dom i sag C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH) fastlagt, at EU-Domstolens dom i C-235/18 (Vega International) er uanvendelig ved tankkortordninger med transaktionsmønstre som Spørgers, hvor der findes kontraktlige forpligtelser mellem uafhængige parter om køb og salg af brændstof og ikke, som var tilfældet i Vega-sagen, en omkostningscentralisering af brændstofkøb, jf. pr. 33. Vega International var hverken selv udsteder af brændstofkort eller kunne anses for at få leveret brændstof mv. fra brændstofleverandørerne. Vega International forhåndsfinansierede i stedet blot dets datterselskabers køb af brændstof med brændstofkort udstedt af brændstofleverandørerne og viderefakturerede udgifterne til datterselskaberne med et mark-up på 2 %.

I modsætning hertil er det netop Spørger, der køber brændstoffet fra Underleverandørerne, og videresælger det til Y1-kunderne, ligesom det er Spørger der selvstændigt og individuelt forhandler priser, vilkår, mv. med henholdsvis Underleverandørerne og Y1-kunderne. Spørger har hertil en reel økonomisk og retlig risiko ved leverancerne af brændstof mv. til Y1-kunderne.

Alt ovenstående understøttes desuden af en vurdering udarbejdet den 28. marts 2022 af VAT Expert Group ("VEG") om rækkevidden af EU-Domstolens dom i C-235/18 (Vega International).

VEGs konklusion er, at udstedere af benzinkort i et transaktionsmønster som Spørgers, agerer som selvstændige leverandører af brændstof og forhandler priser og vilkår med deres kunder uafhængigt af ejeren af brændstoffet, ligesom udstedere af benzinkort er ansvarlige for mangler mv. af det (videre)solgte brændstof. EU-Domstolen har således ikke ved sin dom i Vega International taget stilling til den momsmæssige behandling af benzinkortmodellen, og dommen er derfor uanvendelig for aktører, som Spørger, der opererer under benzinkortmodellen. I stedet konkluderer VEG, at den momsmæssige behandling af brændstofleverancer skal afgøres på baggrund af den faktiske kvalifikation af leverancerne. Med andre ord består transaktionsforløbet i, at en benzinkortudsteder ved købet af brændstoffet opnår faktisk rådighed over brændstoffet (som er tilfældet ved benzinkortsmodellen) og derefter sælger samme brændstof til kunden består transaktionen i to på hinanden følgende momspligtige vareleverancer.

Endelig bemærkes det, at VEGs synspunkter, om den momsmæssige behandling af brændstof som to på hinanden følgende momspligtige vareleverancer, er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis om successive leverancer af varer med kun én fysisk udlevering af varen (her tankningen).

Transaktionsforløbet ved Spørgers leverancer af brændstof mv. til Y1-kunderne svarer til transaktionsforløbet under benzinkortmodellen. Det er således Spørgers opfattelse, at VEGs synspunkter i vurderingen også finder anvendelse på Spørgers forretningsmodel.

Samlede set gøres det gældende, at Spørger opfylder betingelserne for at råde over brændstoffet som ejer, og Spørgers køb af brændstof hos Underleverandørerne og efterfølgende videresalg til Y1-kunderne, hvor salget til Y1-kunderne faciliteres gennem udstedelse af brændstofkort, som Y1-kunderne kan anvende til at købe brændstof hos Underleverandørerne, udgør således momspligtige køb og salg af varer, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Subsidiært anbringende: Spørger har overdraget brændstof mv. til Y1-kunderne i henhold til en kommissionsaftale omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1

Subsidiært, er det Spørgers opfattelse, at Spørgers levering af brændstof mv. til Y1-kunderne udgør momspligtige overdragelser i henhold til en kommissionsaftale, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

Spørgers leverancemønster er identisk til DCS' i EU-Domstolens dom i sag C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH). EU-Domstolen konkluderede, at DCS' leverancer af elektricitet til brugere af el-biler udgjorde salg af varer under kommission, under henvisning til,

- at det ikke kunne udelukkes, at ladestationerne, som kommittenter, gav DCS som kommissionær fuldmagt til at sælge elektricitet i eget navn, men for ladestationernes regning, til brugerne (pr. 42),
- at parternes aftaler under alle omstændigheder kvalificeredes som kommissionsaftaler om køb indgået mellem brugerne som kommittenter og DCS som kommissionær, hvorved disse brugere gav DCS fuldmagt til i eget navn, men for deres regning, at købe den elektricitet hos ladestationerne (pr. 42), og
- at de erhvervede og videresolgte varer (elektricitet) var identiske (pr. 54-59).

Betingelserne for tankkortordningers momsbehandling som leverancer i kommission som fastlagt af EU-Domstolens dom i sag C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH), er på linje med Momsudvalgets retningslinjer i WP 1068, som tiltrådt af Skattestyrelsen ved styresignal af 29. april 2024 ([SKM2024.249.SKTST](#)).

En tankkortordning kan i henhold til Momsudvalgets retningslinjer i WP 1068 anses for leverancer i kommission omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c (som implementeret i momslovens § 4, stk. 3, nr. 1), hvis følgende tre kumulative betingelser er opfyldt:

(i) der sker overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst til tankkortudstederen (mellemandleren),

(ii) leverancerne til og fra tankkortudstederen (mellemandleren) er ensartede, og

(iii) der foreligger en aftale mellem mellemandleren og kommittenten.

Det er Spørgers opfattelse, at alle tre kumulative betingelser for at anse Spørgers tankkortordning for omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, er opfyldt. Spørger skal konkret henvise til det følgende:

For det første sker der overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet mv. i form af en formel retlig adkomst fra Underleverandørerne til Spørger som tankkortudsteder.

EU-Domstolen har fastlagt, at Spørgers manglende fysiske indblanding i tankningerne ingen betydning har for fastlæggelse af, at Spørger som ejer råder over brændstoffet mv., jf. pr. 27 i EU-Domstolens dom i sag C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH). I stedet er det den økonomiske virkelighed af de kontraktretlige aftaler indgået mellem hhv. Underleverandørerne og Spørger på den ene side, og Spørger og Y1-kunderne på den anden side, der har afgørende betydning for fastlæggelse af leverancernes karakter.

Spørger indgår i individuelle aftaler med både Underleverandørerne og Y1-kunderne. I henhold til aftalerne leverer Underleverandørerne brændstof mv. til Spørger, og Spørger kan frit sælge brændstoffet mv. videre til Y1-kunderne samt vælge hvilke af Underleverandørernes varer, som Spørger vil videresælge til de enkelte Y1-kunder. Underleverandørerne henholdsvis Spørger fastsætter uafhængigt af hinanden prisen for hvert led i kæden, hertil er det Spørger der på baggrund af individuelle forhandlinger med Y1-kunderne - uden involvering af Underleverandørerne - fastsætter købsbetingelser mv. for Spørgers levering af brændstof mv.

Spørger og Underleverandørerne bærer risikoen på hvert sit trin i leveringskæden, både for så vidt angår risikoen for manglende betaling, men også for så vidt angår den kontraktretlige risiko. Underleverandørerne bærer udelukkende risikoen over for Spørger, mens det udelukkende er Spørger, der bærer risikoen over for Y1-kunderne. Y1-kunderne kan dermed ikke gøre et krav gældende over for Underleverandørerne, men skal rette ethvert kontraktretligt krav mod Spørger. Spørgers krav mod Underleverandøren behandles hertil uafhængigt af Y1-kundens krav mod Spørger.

For det andet er leverancerne til og fra Spørger ensartede. Spørger ændrer ikke det brændstof mv. der leveres af Underleverandørerne og Spørger videresælger brændstoffet mv. til Y1-kunderne i uændret stand.

Det forhold, at Spørger - som anført ovenfor - i en række tilfælde forarbejder varerne ved fx at varetage CO<sub>2</sub>-kompensation på Y1-kundernes vegne på det indkøbte brændstof eller ved at levere tillægsydelser til de solgte varer, herunder digitale ydelser som overvågning af lokation og forbrug af brændstof, har efter Spørgers opfattelse ikke indflydelse på, om leverancerne er uændrede i henhold til den anden betingelse.

Salg af brændstof mv. er det fremtrædende element i den samlede leverance til Y1-kunderne, idet hovedformålet for disse er at købe brændstof mv. Når det fremtrædende element udgør præcis den vare, som Spørger har købt af Underleverandørerne, er betingelsen om, at leverancerne til og fra Spørger er ensartede, opfyldt, jf. pr. 58-59 i EU-Domstolens dom i sag C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH).

For det tredje foreligger der i alle tilfælde aftaler mellem henholdsvis Spørger og Underleverandørerne samt Spørger og Y1-kunderne om leveringen af brændstof mv. (og ikke om ydelse af kredit eller administration af brændstofleverancer).

EU-Domstolen har i sin dom i sag C-60/23, (Digital Charging Solutions GmbH), fastlagt, at denne betingelse er opfyldt, når relationerne mellem på den ene side Underleverandørerne og Spørger og på den anden side Spørger og Y1-kunderne, udgør kommissionsaftaler om køb eller salg af et gode, jf. pr. 42.

Relationerne udgør kommissionsaftaler om køb indgået mellem Y1-kunderne som kommittenter og Spørger som kommissionær, hvorved Y1-kunderne giver Spørger fuldmagt til i eget navn, men for Y1-kundernes regning, at købe brændstof mv. hos Underleverandørerne.

Y1-kunderne dokumenterer hertil på Underleverandørernes tankstationer, at aftalen med Spørger eksisterer, ved fremvisning af brændstofkortet udstedt af Spørger. Brændstofkortet identificerer Spørger som Underleverandørernes kunde og registrerer transaktionen mellem Underleverandøren og Spørger, herunder de vilkår der er gældende for parternes aftale i relation til de indkøbte varer mellem Underleverandøren og Spørger.

Samtidig registrerer brændstofkortet transaktionen mellem Spørger og Y1-kunden, herunder de vilkår der er gældende for parternes aftale i relation til de indkøbte varer mellem Spørger og Y1-kunden. Spørger underrettes løbende om Y1-kundernes køb, ligesom Spørger på den baggrund fakturerer og modtager betaling fra Y1-kunderne i overensstemmelse med de vilkår der er gældende for parternes aftale.

Spørgeres forretningsmodel går netop ud på at tilbyde Y1-kunderne adgang til Spørgers netværk af Underleverandører, således, at Y1-kunderne gennem dette netværk er i stand til at købe brændstof mv. fra Spørger efter behov. Y1-kunderne oplever at de indkøber brændstof mv. fra Spørger, snarere end fra benzinmærkerne tilhørende Underleverandørerne. Den økonomiske realitet i Spørgeres forretningsmodel er således, at Spørger køber brændstof m.v. hos Underleverandørerne på vegne af Y1-kunderne.

Samlede set gøres det gældende, at Spørgers levering af brændstof mv. til Y1-kunderne udgør momspligtige overdragelser i henhold til en kommissionsaftale, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1.

### Konklusion

På ovenstående baggrund kan Spørgsmål 1 besvares "Ja".

### **Skattemyndighedens indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers levering af brændstof mv. til sine kunder, under de beskrevne vilkår, skal betragtes som momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4, og ikke som en momsfrigtaget finansiel ydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a eller litra c.

#### *Begrundelse*

Det af følger af forretningsbetingelserne, at Spørger bærer det fulde ansvar for fejl og mangler af det solgte brændstof mv., ligesom Spørger har pligt til at afhjælpe mangler over for Y1-kunden.

Med hensyn til udtrykket brændstof mv. så er det oplyst, at det i den enkelte aftale indgået mellem Spørger og den pågældende Y1-kunde er reguleret, hvilke varer, der kan købes med brændstofkortet. Udvalget er efter det oplyste i praksis begrænset til mobilitetsrelaterede produkter og tjenester i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2021/1230 af 14. juli 2021

om grænseoverskridende betalinger i Unionen. Dette omfatter fx brændstof, olie og bilvask, men udelukker fødevarer og tobak. Ønsker Y1-kunden at købe andre varer skal kunden betale for varerne på anden vis. Da spørger har argumenteret for, at de leverancer, der er omfattet af anmodningen om bindende svar, enten udgør almindelige varesalg omfattet af momslovens § 4, stk. 1, eller varer solgt i kommission efter momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, forudsætter Skattestyrelsen, at udtrykket brændstof mv. i spørgers spørgsmål alene omfatter varer. Jf. dog nedenfor om tillægsydelse.

Efter momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, anses overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg som levering af en vare. Bestemmelsen svarer til og implementerer artikel 14, stk. 2, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet) i dansk ret. Efter artikel 14, stk. 2, anses overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg for at være levering af varer.

Artikel 14, stk. 2, litra c, svarer til artikel 5, stk. 2, litra c, i det nu ophævede 2. momsdirektiv. Det fremgår af forarbejderne (Explanatory Memorandum) til 2. momsdirektivs artikel 5, stk. 2, litra c, at bestemmelsen også finder anvendelse i tilfælde, hvor den omhandlede vare overdrages direkte fra den første sælger til den sidste køber. Det fremgår ligeledes af forarbejderne, at bestemmelsen finder anvendelse på alle tilfælde, hvor en formidler handler i eget navn i forbindelse med formidling af salg eller køb af varer. Det er således ikke en betingelse for, at bestemmelsen finder anvendelse, at varen fysisk overdrages fra kommittenten til kommissionæren eller omvendt.

Skattestyrelsen har i det nu ophævede styresignal [SKM2024.249.SKTST](#) udtalt, at ved anvendelsen af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, vil Skattestyrelsen i forbindelse med tankkortordninger og lign. brændstofsalsordninger administrere i overensstemmelse med Momsudvalgets retningslinjer (WP 1068). Hvis betingelserne/kriterierne i retningslinjerne er opfyldt, kan tankkortudstederen anses for en kommissionær omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1. Tankkortudstederen kan derfor anses for at have købt og videresolgt brændstoffet.

Momsudvalget er i retningslinjerne (WP 1068) næsten enstemmigt enige om, at for at en tankkortordning er omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c, skal alle følgende betingelser være opfyldt:

1. der sker overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst til tankkortudstederen (melleghandleren)
2. leverancerne til og fra tankkortudstederen (melleghandleren) er ensartede.
3. der foreligger en aftale mellem melleghandleren og kommittenten.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enige om, at tankkortordningen for at opfylde hver af disse betingelser mindst skal opfylde følgende kriterier:

Betingelse 1: overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst

- a) Parterne bærer risikoen for manglende betaling på det trin, hvor levering enten betragtes som værende sket eller er sket, hvilket vil sige olieselskabet for tankkortudstederens vedkommende og tankkortudstederen for tankkortindehaverens vedkommende.
- b) Den kontraktlige risiko for, at tankkortindehaveren lider skade, bæres af tankkortudstederen, således at kortindehaveren, i tilfælde af at væsentlige mangler ved brændstoffet medfører skade på tankkortindehaveren (f.eks. i form af motorskade forårsaget af det leverede brændstof), skal gøre alle kontraktlige krav, herunder produktrelaterede krav, gældende over for tankkortudstederen og ikke over for olieselskabet.
- c) Parterne fastsætter uafhængigt af hinanden prisen i hvert led i kæden for henholdsvis olieselskabet og tankkortudstederen.
- d) Ved at bekræfte hver enkelt levering til tankkortindehaveren inden for rammerne af sine kontraktlige aftaler med olieselskabet og tankkortindehaveren fastsætter tankkortudstederen købsbetingelserne, herunder kvalitet, mængde, sted og tid, og bekræfter, at tankkortindehaveren har umiddelbart adgang til brændstoffet.

Betingelse 2: leverancerne til og fra tankkortudstederen (melleghandleren) er ensartede

- a) Tankkortudstederen ændrer ikke det brændstof, der leveres af olieselskabet.

Betingelse 3: der foreligger en aftale mellem melleghandleren og kommittenten

- a) Tankkortudstederen leverer på vegne af olieselskabet eller køber på vegne af tankkortindehaveren, og den valgte struktur fremgår af deres aftale. Aftalen henviser udtrykkeligt til levering af brændstof og hjælpelydelser, ikke til ydelse af kredit eller administration af brændstofleverancer.
- b) Aftalen afspejler den økonomiske virkelighed. På tankstationen dokumenterer tankkortindehaveren, at aftalen eksisterer ved hjælp af et identifikationskort (f.eks. et tankkort) udstedt af tankkortudstederen.
- c) Tankkortudstederen modtager betaling for sine tjenester til kommittenten (olieselskabet eller tankkortindehaveren).

På baggrund af det af spørger oplyste og de fremlagte forretningsbetingelser finder Skattestyrelsen, at kriterierne a, b og c i forbindelse med betingelse 1 alle er opfyldt.

Skattestyrelsen finder, at kriterium d i forbindelse med betingelse 1 ligeledes er opfyldt. Der henvises i denne forbindelse til, at det er oplyst, at Y1-kunderne anvender brændstofkortene til køb af brændstof mv. af Spørger på underleverandørernes tankstationer. Hvilke varer, der kan købes med brændstofkortet, afhænger af den enkelte aftale indgået mellem Spørger og den pågældende Y1-kunde. Det er endvidere oplyst, at brændstofkortene identificerer Spørger som underleverandørernes kunde. Kortene registrerer transaktionen

mellem underleverandøren og Spørger, herunder de vilkår der er gældende for parternes aftale i relation til de indkøbte varer mellem underleverandøren og Spørger. Det sker både i underleverandørens og Spørgers systemer. Samtidig registrerer brændstokortet transaktionen mellem Spørger og Y1-kunden, herunder de vilkår der er gældende for parternes aftale i relation til de indkøbte varer mellem Spørger og Y1-kunden.

Betingelse 1 er således opfyldt.

Betingelse 2 om, at melleghandleren (Spørger) ikke ændrer på det brændstof, der leveres af underleverandøren, er ligeledes opfyldt.

På baggrund af det af spørger oplyste og de fremlagte forretningsbetingelser finder Skattestyrelsen endvidere, at kriterierne a, b og c i forbindelse med betingelse 3 alle er opfyldt.

Betingelse 3 er således også opfyldt.

Alle tre betinger i Momsudvalgets retningslinjer (WP 1068) er dermed opfyldt. Efter det nu ophævede styresignal [SKM2024.249.SKTST](#) - og Den juridiske vejlednings afsnit [D.A.4.2.1](#) - kan Spørgers vareleverancer derfor anses for omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1. Skattestyrelsen finder i denne forbindelse ikke grundlag for at sondre mellem brændstof og andre varer omfattet af Spørgers aftaler med Y1-kunder og aftaler med underleverandører.

#### Betydning af tillægsydelser

Som nævnt ovenfor har Skattestyrelsen forudsat, at udtrykket brændstof mv. i spørgers spørgsmål alene omfatter varer.

I nærværende sag er der ikke spurgt til, om der i forbindelse med tillægsydelser til kommissionssalg eller -køb af varer momsmæssigt er tale om to selvstændige leverancer eller kun en samlet leverance.

Spørger synes at forudsætte, at der vil være tale om en sammensat leverance. Spørger argumenterer herefter for, at det forhold, at Spørger i en række tilfælde forarbejder varerne ved fx at varetage CO2-kompensation på Y1-kundernes vegne på det indkøbte brændstof eller ved at levere tillægsydelser til de solgte varer, herunder digitale ydelser som overvågning af lokation og forbrug af brændstof, efter Spørgers opfattelse ikke har indflydelse på, om leverancerne er uændrede i henhold til den anden betingelse i dommen i EU-Domstols sag C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH.

Det bemærkes i den forbindelse, at EU-Domstolen i sag C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH, i præmis 38 har udtalt, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c, kræver at to betingelser er opfyldt. For det første skal der foreligge en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af varer. For det andet skal de leveringer af varer, som kommissionæren har erhvervet, og de leveringer af varer, der er solgt eller overdraget, være identiske.

I sagen var der tre forskellige synspunkter:

- Digital Charging Solutions fandt, at der var to momspligtige ydelser i sagen, hvoraf kun den ene (levering af elektricitet) var momspligtig i Sverige.
- De svenske skattemyndigheder og et flertal i skatteretsnævnet fandt, at der var tale om en sammensat leverance, hvor hovedbestanddelen var er vare-salg. Der var derfor momspligt i Sverige for hele den sammensatte leverance.
- Et mindretal i skatteretsnævnet fandt på baggrund af EU-Domstolens domme i sag C-185/01, Auto Lease Holland, og i C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic, at Digital Charging Solutions leverede en momsfristaget finansiell ydelse.

Det er på den baggrund, at EU-Domstolen i præmis 45 bemærker, at eftersom tvisten i hovedsagen ligeledes vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den ydelse, som Digital Charging Solutions leverer, udgør en sammensat transaktion, hvor leveringen af elektricitet er det karakteristiske og fremherskende element, eller om denne ydelse består af to særskilte ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af adgang til netværket af ladestationer, skal de afgørende elementer med henblik på en sådan kvalificering identificeres, og det skal præciseres, i hvilket omfang denne kvalificering kan have eventuelle konsekvenser for så vidt angår den anden betingelse for anvendelse af den nævnte bestemmelse.

Der skulle således tages stilling til, om der momsmæssigt var en eller to leverancer, og til, om det havde betydning for vurderingen af, om betingelsen om, at de varer, som kommissionæren har erhvervet og videresolgt, skal være identiske, var opfyldt. EU-Domstolen overlader den vurdering til den forelæggende ret, jf. præmis 49.

EU-Domstolen ender dog med at finde, at artikel 14, stk. 2, litra c, kan finde anvendelse, selv hvis den forelæggende ret måtte finde, at der er tale om en sammensat ydelse (levering), som det ville være kunstigt at opdele. Hvis leveringen af elektricitet er det karakteristiske og fremherskende element i en sammensat leverance, så vil betingelsen om at de varer, som kommissionæren har erhvervet og videresolgt, skal være identiske, være opfyldt. Se dommens præmisser 57-60.

Med hensyn til tillægsydelser til kommissionssalg eller -køb af brændstof finder Skattestyrelsen ligesom Spørger, at hvis det i nærværende sag forudsættes, at der momsmæssigt alene var tale om en sammensat leverance, så ville det karakteristiske og fremherskende element i den sammensatte ydelse (leverance) være leveringen af brændstoffet i forbindelse med tillægsydelserne i form af CO2-kompensation og digital overvågning af forbrug af brændstof. Betingelsen om, at de varer, som kommissionæren har erhvervet og videresolgt, skal være identiske, vil derfor være opfyldt, uanset om det forudsættes, at der er tale om to selvstændige leverancer, eller om det forudsættes, at der kun er en samlet leverance.

Der er ikke herved taget stilling til, om der i forbindelse med de to tillægsydelser momsmæssigt er tale om to selvstændige leverancer eller kun en samlet leverance.

I forbindelse med tillægsydelsen digital overvågning af lokation er Skattestyrelsen uenig i Spørgers forudsætning om en samlet leverance. Efter Skattestyrelsens opfattelse kan levering af brændstof og digital overvågning af lokation ikke anses for en samlet leverance. Det vil ikke være kunstigt at betragte de to leveringer som to selvstændige leverancer. Samtidig kan levering af brændstof ikke betragtes som en biydelse, der alene udgør et middel til på bedst mulig vis at udnytte overvågningsydelsen. Tilsvarende må overvågningsydelsen anses for at udgør et mål i sig selv for kunderne og ikke blot tjene til på bedst mulig vis at udnytte brændstofleverancerne. Jf. den praksis, der er omtalt i Den juridiske vejlednings afsnit [D.A.4.1.6](#). Betingelsen om, at de varer, som kommissionæren har erhvervet og videresolgt, skal være identiske, vil allerede derfor være opfyldt.

Skattestyrelsen har alene forholdt sig til om de tre omtalte tillægsydelser har betydning for, om den anden betingelse i dommen i EU-Domstolens sag C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH er opfyldt.

#### § 4, stk. 1, eller § 4, stk. 3, nr. 1

Efter Skattestyrelsens opfattelse følger det allerede af ordlyden af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, og ordlyden af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c, at bestemmelserne er udtryk for tilføjelser til/udvidelser af begrebet "levering af varer" i forhold til det, som følger af bestemmelserne i § 4, stk. 1, og artikel 14, stk. 1.

Leveringerne kan derfor være momspligtige efter § 4, stk. 1, og artikel 2, stk. 1, litra a, som følge af § 4, stk. 3, nr. 1, og artikel 14, stk. 2, litra c, selvom de ikke udgør "overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode" omfattet af § 4, stk. 1, 2. pkt., eller artikel 14, stk. 1. Jf. også præmis 37 i dommen i sag C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH, hvor EU-Domstolen udtaler, at der er tale om en lex specialis-bestemmelse.

Skattestyrelsen er som nævnt enig i Spørgers subsidiære opfattelse. Da § 4, stk. 3, nr. 1, må anses for en udvidelse af det momspligtige område efter § 4, stk. 1, er Skattestyrelsen allerede af denne grund uenig i Spørgers primære opfattelse.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

#### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

#### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

##### Spørgsmål 1

##### *Lovgrundlag*

Momslovens § 4 har følgende ordlyd:

"§ 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. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

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.
- 2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.
- 3) Overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge lov.

Stk. 4. (...)"

Artiklerne 2, 14 og 15 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet) har følgende ordlyd:

"Artikel 2

1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

b) (...)

Artikel 14

1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge loven

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

3. (...)

Artikel 15

1. Elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder.

2. (...)"

Momslovens § 13 har følgende ordlyd:

"§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

1) (...)

11) Følgende finansielle aktiviteter:

a) Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån.

b) (...)

c) Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer.

d) (...)"

Momssystemdirektivets artikel 135 har følgende ordlyd:

"Artikel 135

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) (...)

b) ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene

c) (...)

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende conti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

e)"

*Praksis*

C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV

Begrebet "levering af en vare" vedrører ikke overdragelsen af en ejendomsret i de efter national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet.

Momsdirektiverne skal blandt andet sikre, at det fælles momssystem hviler på en ensartet definition af momsplichtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis begrebet "levering af varer", bliver undergivet betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet for de civile retlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten.

C-2/95, SDC

En betingelse for, at de ydelser, en datacentral leverer, kan betegnes som fritagne transaktioner som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5, er, at ydelserne, set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en ydelse som beskrevet i ovennævnte numre. For så vidt angår »en transaktion vedrørende overførsler« skal de leverede ydelser således medføre, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer. Der må sondres mellem den fritagne tjenesteydelse i direktivets forstand og den blotte levering af en faktisk eller teknisk tjenesteydelse, som f.eks. at et databehandlingssystem stilles til pengeinstituttets rådighed.

C-287/00, Kommissionen mod Tyskland

Twisten drejede sig udelukkende om, hvorvidt forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udfører mod vederlag, udgør tjenesteydelser, der har »nær tilknytning« til universitetsundervisningen, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og derfor som sådan skal fritages for moms i medfør af denne bestemmelse.

Det måtte fastslås, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), ikke indeholdt nogen definition af begrebet tjenesteydelser "med nær tilknytning" til universitetsundervisning.

Det kunne således fastslås, at en række uddannelsesinstitutioner på universitetsniveau når dette mål uden at udføre forskningsprojekter mod vederlag, og at tilknytningen mellem universitetsundervisningen og erhvervslivet også kan sikres på anden måde.

Statslige, højere læreanstalters udførelse af forskningsprojekter mod vederlag kunne derfor ikke betragtes som en form for virksomhed, der har nær tilknytning til universitetsundervisning, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

#### C-185/01, Auto Lease Holland BV

Leasinggivers brændstofadministration. Det var aftalt mellem leasinggiver, et kreditkortselskab, og leasingtagerne, at leasingtagerne ved hjælp af kreditkortene købte brændstof i leasinggivers navn, når leasingtagerne påfyldte det leasede køretøj brændstof.

EF-domstolen fandt, at tankstationerne leverede brændstoffet direkte til leasingtagerne, og at leasinggiver i stedet leverede en finansiel ydelse i forbindelse med påfyldningen.

Domstolen lagde vægt på, at leasingtageren modtog brændstoffet direkte fra tankstationerne, og at leasinggiveren ikke havde ret til at bestemme, på hvilken måde og med hvilket formål brændstoffet skulle anvendes. Leasingtagerne valgte frit kvalitet, mængde samt tidspunkt for køb af brændstof.

Leasingtagernes betaling af månedlige raten til leasinggiver var blot månedlige forskud. Det faktiske forbrug blev opgjort ved årets udgang. Leasingtagerne bar derfor udgifterne ved brændstofleveringen i sin helhed.

#### C-692/17, Paulo Nascimento Consulting

En ejendomsmæglervirksomhed overdrog sin stilling i et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende inddrivelse af en fordring, som virksomheden havde fået anerkendt ved en retslig afgørelse, og hvis betaling blev sikret ved en ret til en konfiskeret fast ejendom, til en tredjemand.

Domstolen slog fast, at den omhandlede overdragelsestransaktion fandt sted inden for rammerne af en tvist vedrørende inddrivelse af en fordring, som fulgte af en aftale indgået i forbindelse med virksomhedens afgiftspligtige økonomiske virksomhed, der bestod i at levere tjenesteydelser inden for formidling af fast ejendom, uden at virksomheden havde bestridt, at den for så vidt angik den transaktion, der lå til grund for tvangsinddrivelsesproceduren, havde handlet i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Den i hovedsagen omhandlede transaktion indgik derfor reelt i en direkte forlængelse af PNC's virksomhed.

Under disse omstændigheder udelukker den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede transaktion, som blev udført af en person, der allerede er momspligtig, ikke svarer til denne persons primære virksomhed og blot var af enkeltstående karakter, ikke, at denne person med hensyn til den pågældende transaktion har handlet i forbindelse med sin økonomiske virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112.

#### C-235/18, Vega International

Et moderselskab stillede tankkort til rådighed for datterselskaber, som anvendte tankkortene til køb af brændstof til brug for biler, som blev transporteret efter aftale med moderselskabet. Domstolen fandt, at der ikke var tale om levering af brændstof i forhold til moderselskabet, og at denne ligeledes ikke videresolgte brændstof til datterselskaberne. Ordningen skulle derimod kvalificeres som en ydelse af lån, der er fritaget for moms i medfør af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b). Moderselskabet modtog fakturaer fra brændstofleverandørerne og viderefakturerede disse til datterselskaberne med et tillæg på 2 pct. Moderselskabet leverede således finansielle tjenesteydelser til datterselskaberne ved at forhåndsfinansiere købet af brændstof og handlede i dette øjemed derfor på samme måde som en finansiel institution eller almindelig kreditinstitution.

#### C-801/19, FRANCK d.d.

En samarbejdspartner udstedte vekslers til Franck. Franck belånte vekslerne hos et factoringselskab. Franck videregav låneprovenuet til samarbejdspartneren. Det var aftalt, at samarbejdspartneren skulle indfri vekslerne ved direkte tilbagebetaling til factoringselskabet. Franck garanterede for denne tilbagebetaling. Samarbejdspartneren godtgjorde omkostningerne ved belåningen til Franck og betalte derudover et gebyr. De kroatisk myndigheder nægtede momsfrigtagelse med henvisning til, at Franck leverede momspligtige ydelser i form af formidling og inddrivelse af fordringer. Domstolen udtalte, at momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b) og d), skal fortolkes således, at den momsfrigtagelse, som disse bestemmelser fastsætter for henholdsvis ydelse af lån og transaktioner vedrørende andre handelsdokumenter, finder anvendelse på en transaktion bestående i, at en afgiftspligtig person mod vederlag stiller midler, der er modtaget fra et factoringselskab som følge af overdragelsen til dette selskab af en veksler, der er blevet udstedt af en anden afgiftspligtig person, og idet den førstnævnte afgiftspligtige person garanterer, at dette factoringselskab får tilbagebetaling for den nævnte veksler ved dennes forfaldsdato, til rådighed for den sidstnævnte afgiftspligtige person.

#### C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH

Digital Charging Solutions' hjemsted for dets økonomiske virksomhed er i Tyskland, og selskabet har intet fast forretningssted i Sverige. Virksomheden giver brugere af elkøretøjer i Sverige adgang til et netværk af ladestationer. Brugerne får løbende oplysninger om prisen og tilgængeligheden af de ladestationer, der indgår i netværket. Desuden omfatter netværkstjenesten funktioner til at søge efter og finde ladestationer samt til ruteplanlægning.

De ladestationer, der indgår i netværket, drives ikke af Digital Charging Solutions, men af operatører, som selskabet har indgået en aftale med for at give brugere af elkøretøjer mulighed for at oplade deres køretøjer. Digital Charging Solutions giver således brugerne et kort og en IT-applikation til autentificering. Når kortet eller applikationen anvendes, registrerer ladestationsoperatøren opladningerne og fakturerer Digital Charging Solutions for brugernes opladninger. Fakturering finder sted månedligt ved udgangen af hver kalendermåned, og betaling skal ske inden for 30 dage.

Efter at have modtaget fakturaerne fra ladestationsoperatørerne fakturerer Digital Charging Solutions kort-/applikationsbrugerne en gang om måneden for dels den leverede månedlige mængde elektricitet, dels adgangen til netværket og tilknyttede ydelser, som to separate dele. Prisen på elektricitet varierer, men der opkræves et fast gebyr for adgangen til netværket og til disse ydelser. Dette gebyr faktureres, uanset om brugeren rent faktisk køber elektricitet i den pågældende periode eller ej. Det er ikke muligt kun at købe elektricitet fra Digital Charging Solutions uden samtidig at betale for adgang til netværket og for de nævnte ydelser.

Den 14. april 2021 indgav Digital Charging Solutions en anmodning om en forhåndsbesked til Skatteråtsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige). Den 8. april 2022 meddelte dette nævn en forhåndsbesked, hvorefter leveringen foretaget af Digital Charging Solutions udgjorde en sammensat transaktion, som hovedsagelig var kendetegnet ved levering af elektricitet til brugerne, og at leveringsstedet skulle anses for at være i Sverige.

Skattemyndigheden har anlagt søgsmål ved Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), som er den forelæggende ret, med påstand om, at forhåndsbeskeden opretholdes. Digital Charging Solutions har iværksat kontraanke ved samme retsinstant og nedlagt påstand om ændring af denne forhåndsbesked. Digital Charging Solutions har for den forelæggende ret gjort gældende, at der er tale om to særskilte ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af tjenesteydelsen vedrørende adgangen til netværket af ladestationer, således at det kun er leveringen af elektricitet, der skal afgiftspålægges i Sverige.

I forbindelse med sagen for skatteretsnævnet havde flertallet af medlemmerne af skatteretsnævnet fundet, at ladestationsoperatørerne leverede elektricitet til Digital Charging Solutions, som derefter leverer det til brugerne. Der var således tale om en kæde af transaktioner, hvor ladestationsoperatørerne ikke var kontraktligt forbundet med brugerne.

Et mindretal af skatteretsnævnets medlemmer havde derimod fundet, at Digital Charging Solutions leverede en tjenesteydelse til brugerne, der bl.a. bestod i, at der blev stillet et netværk af ladestationer til rådighed for brugerne, og denne tilrådsstilling blev konkretiseret ved den heraf følgende fakturering, hvilket betød, at virksomheden gav brugerne en form for kredit til køb af elektricitet i lighed med det, som - under andre faktiske omstændigheder - blev fastslået i dom af 6. februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), og af 15. maj 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Denne synsvinkel tog især hensyn til den omstændighed, at brugerne frit kunne bestemme forhold såsom kvaliteten, mængden, købstidspunktet, og hvordan elektriciteten skulle anvendes.

Der var således tre forskellige synspunkter i sagen:

- Digital Charging Solutions fandt, at der var to momspligtige ydelser i sagen, hvoraf kun den ene (levering af elektricitet) var momspligtig i Sverige.
- De svenske skattemyndigheder og et flertal i skatteretsnævnet fandt, at der var tale om en sammensat leverance, hvor hovedbestanddelen var er varesalg. Der var derfor momspligt i Sverige for hele den sammensatte leverance.
- Et mindretal i skatteretsnævnet fandt på baggrund af EU-Domstolens domme i sag C-185/01, *Auto Lease Holland*, og i C-235/18, *Vega International Car Transport and Logistic*, at Digital Charging Solutions leverede en momsfritaget finansiell ydelse.

EU-Domstolen udtalte i præmisserne 23, 32-38, 45, 49 og 57-60:

"23 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af elektricitet med henblik på at oplade et elkøretøj ved en ladestation, der indgår i et offentligt netværk af ladestationer, er en levering af varer i den første af disse bestemmelses forstand.

(...)

32 I lighed med, hvad generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, skal det fastslås, at **de i hovedsagen omhandlede omstændigheder adskiller sig fra omstændighederne i de sager, der gav anledning til dom af 6. februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), og af 15. maj 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412).**

33 I denne henseende bemærkes for så vidt angår den første af disse sager, at den transaktion vedrørende påfyldning af køretøjet, som var omhandlet i den pågældende sag, var en del af en leasingkontrakt, og at det i denne sammenhæng desuden var under hensyntagen til den omstændighed, at de månedlige beløb, som blev betalt til leasingselskabet, til forskel fra den i den foreliggende sag omhandlede faktureringsmetode, kun udgjorde forskud, idet det faktiske forbrug blev fastlagt ved årets udgang, at Domstolen fandt, at affalen om brændstofadministration, om end kun delvis, udgjorde en kontrakt om finansiering af køb af brændstof, og at leasingselskabet i virkeligheden fungerede som kreditgiver i forhold til leasingtageren (jf. i denne retning dom af 6.2.2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 35 og 36). Hvad angår den anden sag er det tilstrækkeligt at bemærke, at de omstændigheder, der er omhandlet i hovedsagen i den foreliggende sag, heller ikke er analoge med faktiske omstændigheder, hvor et moderselskab beslutter, at brændstofforsyningen af dets datterselskaber skal foretages ved hjælp af brændstoffkort, som moderselskabet giver dem, og som kan anvendes på servicestationer tilhørende leverandører, som dette moderselskab har udpeget (dom af 15.5.2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, præmis 14 og 36).

34 **Fremgangsmåden for fastsættelse af det vederlag, der er aftalt mellem brugerne af ladestationerne og Digital Charging Solutions, bekræfter, at der ikke findes en kreditmekanisme, der gør det muligt at forudfinansiere køb af elektricitet.** Som anført i nærværende doms præmis 31 modtager dette selskab nemlig ikke et vederlag, som er en procentdel af det fakturerede elforbrug, men et fast gebyr, der er uafhængigt af den mængde elektricitet, der leveres til brugeren, og af antallet af ladninger.

35 Det følger heraf, at selv om det, ligesom i de sager, der gav anledning til de domme, der er nævnt i nærværende doms præmis 33, er brugeren, der beslutter, hvornår, hvor og i hvilken mængde vedkommende køber elektricitet, **kan resultatet i disse domme imidlertid ikke overføres på tvisten i hovedsagen.**

36 Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 52 i forslaget til afgørelse, indebærer kontraktvilkårene mellem ladestationsoperatørerne og Digital Charging Solutions på den ene side og mellem sidstnævnte og brugerne af ladestationerne på den anden side, ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at **det er brugerne, der efter eget valg påbegynder leveringen af elektricitet på det sted, på det tidspunkt og i den mængde, de ønsker. Digital Charging Solutions forpligter sig ikke over for netværkets ladestationsoperatører til selvstændigt og uafhængigt af brugernes beslutninger at købe en mængde elektricitet, men synes at indtage en rolle som formidler, således som det fremgår af selve ordlyden af det andet spørgsmål.**

37 **Under disse omstændigheder skal denne form for kontraktforhold undersøges i lyset af artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, der regulerer overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg, og som i forhold til den generelle definition af levering af varer i dette direktivs artikel 14, stk. 1, udgør en lex specialis, hvis betingelser for, at den finder anvendelse, er selvstændige i forhold til betingelserne i stk. 1** (jf. i denne retning dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

38 Anvendelsen af artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 **kræver, at to betingelser er opfyldt.** For det første skal der foreligge en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af varer, og **for det andet skal de leveringer af varer, som kommissionæren har erhvervet, og de leveringer af varer, der er solgt eller overdraget, være identiske** (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51).

(...)

45 Eftersom tvisten i hovedsagen ligeledes vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den ydelse, som Digital Charging Solutions leverer, udgør en sammensat transaktion, hvor leveringen af elektricitet er det karakteristiske og fremherskende element, eller om denne ydelse består af to særskilte ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af adgang til netværket af ladestationer, skal de afgørende elementer med henblik på en sådan kvalificering identificeres, og **det skal præciseres, i hvilket omfang denne kvalificering kan have eventuelle konsekvenser for så vidt angår den anden betingelse for anvendelse af den nævnte bestemmelse.**

(...)

49 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det de nationale retter at afgøre, om den pågældende ydelse under omstændighederne i den særlige sag udgør en sammensat ydelse, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). Det påhviler imidlertid Domstolen at oplyse de nævnte retter om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

(...)

57 Under disse omstændigheder vil den egentlige levering af elektricitet fra Digital Charging Solutions til brugeren, således som generaladvokaten også har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, ikke frembyde nogen forskel i forhold til leveringen af elektricitet fra ladestationsoperatøren til dette selskab, og den anden betingelse i artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 vil derfor være opfyldt.

58 **Heraf kan det imidlertid ikke udledes, at denne anden betingelse ikke er opfyldt, såfremt den forelæggende ret måtte finde, at den ydelse, som Digital Charging Solutions leverer, udgør en enkelt og sammensat transaktion, hvor leveringen af elektricitet er det karakteristiske og fremherskende element.**

59 Som anført i nærværende doms præmis 47 og 48, er en sådan kvalificering nemlig resultatet af den omstændighed, at de øvrige tjenesteydelser, som dette selskab leverer, anses for ikke at kunne adskilles fra leveringen af elektricitet eller for blot at være sekundære i forhold til denne. Disse tjenesteydelser, som begrundet formidlerens vederlag, har følgelig udelukkende til formål at muliggøre leveringen fra en ladestation til brugeren af den elektricitet, som udgør genstanden for den varelevering, der anses for at være foretaget af den pågældende ladestationsoperatør til denne formidler.

60 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 14 i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at **opladning af et elkøretøj hos et netværk af offentlige ladestationer, som brugeren har adgang til gennem et abonnement, der er tegnet hos et andet selskab end operatøren af dette netværk, indebærer, at den forbrugte elektricitet skal anses for først at blive leveret af operatøren af det nævnte netværk til det selskab, der tilbyder adgang hertil, og dernæst af dette selskab til brugeren, selv om brugeren vælger mængden, tidspunktet og stedet for opladningen samt måden, hvorpå elektriciteten anvendes, når dette selskab handler i eget navn, men for brugerens regning inden for rammerne af en kommissionsaftale som omhandlet i dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra c).**" (Skattestyrelsens fremhævelse)

[SKM2009.25.HR](#)

Et leasingselskab hjemmehørende i Tyskland og med en dansk momsregistrering havde ikke fradragsret for momsen af brændstof indkøbt hos danske benzinselskaber. Landsretten fandt, at leasingselskabets "fleet management"-aftaler med leasingkunderne, der gav kunderne mulighed for at tanke brændstof i Danmark i henhold til tankkort udstedt af selskabet, efter en samlet bedømmelse havde karakter af aftaler om finansiering af køb af brændstof. Sådanne finansieringsydelser er momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra a.

#### SKM2010.621.HR

Højesteret fandt af de af landsretten anførte grunde, at det måtte lægges til grund, at de enkelte led i handelskæden - henset til de foreliggende oplysninger om parternes dispositioner - faktisk havde rådet over telefonerne ved som ejer at videresælge dem.

#### SKM2014.755.ØLR

Et i Tyskland hjemmehørende selskab etableret af en dansk koncern af busselskaber fandtes efter en samlet bedømmelse af det i sagen foreliggende dansk-tyske busleasingarrangement etableret af koncernen ikke at have fradragsret for den danske moms af brændstof indkøbt fra et dansk benzinselskab. Brændstoffet var tanket af det danske rutebusselskab i koncernen på danske tankanlæg og påfyldt koncernens rutebusser. Rutebusserne blev anvendt her i landet til busselskabets opfyldelse af trafikaftaler indgået med amter/regioner.

Det tyske selskab fandtes ikke at have rådet som en ejer over brændstoffet og at have foretaget køb og videresalg heraf. Betalingerne fra det tyske selskab til det koncernforbundne danske serviceselskab, der havde indkøbt brændstoffet fra et dansk benzinselskab, og fra det koncernforbundne danske rutebusselskab til det tyske selskab, var således ikke for køb og videresalg af brændstof, men måtte derimod anses for betalinger som led i finansielle transaktioner, der ikke medførte fradragsret for det tyske selskab for momsen af den del af betalingerne, der kunne henføres til "brændstoffdelen".

#### SKM2016.445.ØLR

Et i Tyskland hjemmehørende selskab fandtes efter en samlet bedømmelse af det i sagen foreliggende momsbegrundede dansk-tyske busleasingarrangement ikke at have fradragsret for den danske moms af brændstof indkøbt fra et dansk benzinselskab. Brændstoffet var tanket af det danske rutebusselskab i en koncern af busselskaber på danske tankanlæg og påfyldt koncernens rutebusser. Rutebusserne blev anvendt her i landet til busselskabets opfyldelse af trafikaftaler indgået med amter/regioner.

#### SKM2024.249.SKTST

Momsudvalget har vedtaget retningslinjer (WP1068) om, hvornår en tankkortordning kan anses for omfattet af henholdsvis momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1 (momslovens § 4, stk. 1) og artikel 14, stk. 2, litra c (momslovens § 4, stk. 3, nr. 1).

Skattestyrelsen vil fremadrettet administrere i overensstemmelse med Momsudvalgets retningslinjer om tankkort. Skattestyrelsen har på den baggrund revurderet praksis om benzinselskabers internationale kreditkortsystemer. Udstederen af kreditkortet kan derfor tilsvarende efter momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, anses for at levere brændstof til indehaveren af kortet, hvis betingelser/kriterierne i retningslinjerne er opfyldt.

Hidtidig praksis om benzinselskabers internationale kreditkortsystemer ændres. Fremadrettet skal der være personsammenfald mellem fakturaudsteder og den, der momsmæssigt anses for sælger, alternativt skal der være tale om tredjepartsfakturering, hvor faktureringspligten anses for opfyldt, når en tredjeperson står for udstedelse af en faktura til modtageren på vegne af sælger.

#### Uddrag af Den juridiske vejledning D.A.4.1.4 Levering af varer

"(...)

EU-domstolen har udtalt, at begrebet "levering af en vare" ikke vedrører overdragelsen af en ejendomsret i de efter national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet.

Momsdirektiverne skal blandt andet sikre, at det fælles momssystem hviler på en ensartet definition af momspligtige transaktioner. Dette formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes, hvis begrebet "levering af varer", bliver undergivet betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet for de civile retlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten. Se EF-domstolens dom i sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, præmisserne 7 og 8.

(...)

Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Se hjemlen i momssystemdirektivet, artikel 14, stk. 1, og ML § 4, stk. 1, 2. pkt.

(...)

Elektricitet, gas, varme, kulde og lignende anses som varer. Se momssystemdirektivet, artikel 15, stk. 1, og ML § 4, stk. 2.

Retningslinje fra momsudvalget (kædehandel)

I forlængelse af EU-domstolens dom i sag C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda, finder momsudvalget enstemmigt, at for så vidt angår kvalifikationen af transaktioner, der involverer varer leveret gennem mellemmand, skal dommen ses som baseret på de specifikke forhold i den pågældende sag. Momsudvalget er derfor med enstemmighed enig i, at dommen skal fortolkes indskrænkende.

Når varer bliver leveret gennem mellemmand (kædetransaktioner), og mellemmandene handler i eget navn, er momsudvalget med enstemmighed enig i, at der ved kvalifikationen af hver af de involverede transaktioner udover momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, skal tages hensyn til artikel 14, stk. 2, litra c), hvorefter overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg skal anses for levering af en vare. Når der sker overførsel af varer i henhold til en sådan kontrakt, er momsudvalget enstemmigt af den opfattelse, at med hensyn til de to transaktioner, der følger af kontrakten, er den mellemmand, der handler i eget navn, modtageren af den første leverance.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen. Skattestyrelsen forstår udvalgets henvisning til artikel 14, stk. 2, litra c), om overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg sådan, at enten skal udtrykket kommission i forbindelse med bestemmelsen fortolkes så bredt, at det også dækker konsignation. Dvs. at det ikke skal tillægges betydning, om kommissionæren/konsignatøren handler for egen eller andens regning. Alternativt skal den særlige bestemmelse i artikel 14, stk. 2, litra c), om kommission forstås sådan, at den alene dækker overdragelser i forbindelse med kommissionsaftaler, fordi overdragelser i forbindelse med konsignationsaftaler allerede anses for at være leveringer mod vederlag efter artikel 14, stk. 1. Den sidste forståelse er lagt til grund i den danske momslov, idet ML § 4, stk. 3, nr. 1, alene omhandler overdragelse af varer i henhold til en kommissionsaftale, hvorimod ML § 23, stk. 4, om periodisering både omhandler varer i kommission og i konsignation. Uanset hvilken forståelse der lægges til grund, må overdragelse af varer i henhold til mellemmandskontrakter, hvor der ikke er ejendomsforbehold, efter Skattestyrelsens opfattelse på baggrund af retningslinjen anses for leveringer mod vederlag efter artikel 14, stk. 1 (ML § 4, stk. 1). Det er dog en betingelse, at mellemmanden har kunnet råde som ejer over godet, f.eks. som følge af retten til videresalg.

Se retningslinje WP 911 fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 107. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit [D.A.1.4](#). Retningslinjerne kan downloades fra udvalgets hjemmeside.

Om ML § 23, stk. 4, se afsnit [D.A.7.2.6](#).

Retningslinjer fra momsudvalget (opladning af elektriske biler)

For så vidt angår den transaktion, der udføres af en infrastrukturoperatør (CPO), som stiler en kombination af varer og ydelser til rådighed, såsom fjernbestilling, information om der er terminaler til rådighed, deres placering, hvilke typer stikkontakter og hvilke parkeringspladser, der er til rådighed, og endelig den faktiske genopladning af elektriske køretøjers batterier, så er Momsudvalget enstemmigt enig i, at genopladningen af batteriet skal anses som hovedelementet i transaktionen, da det eneste formål med de leverede tillægsydelser er at lette disse køretøjers adgang til stikkontakten, så deres batteri kan blive genopladet, tillægsydelserne har derfor hjælpekarakter.

Momsudvalget er derfor enstemmigt enig i, at den transaktion, der udføres af CPO'en, skal anses for en levering af varer i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 15, stk. 1.

Skattestyrelsen deler udvalgets opfattelse.

Se retningslinje WP 972, DOK A fra Momsudvalget, der er vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 113. møde.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit [D.A.1.4](#). Retningslinjerne kan downloades fra udvalgets hjemmeside.

Denne opfattelse er ligeledes bekræftet af EU-Domstolen i sag C-282/22, P.w W, ► og C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH ◀.

Se også den opfølgende retningslinje om leveringsstedet for opladning af elektriske køretøjer, indarbejdet i [D.A.6.1.8](#).

Uddrag af Den juridiske vejledning D.A.4.2.1 Kommissionsaftaler (varer)

(...)

Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg anses for en levering af en vare. Se ML § 4, stk. 3, nr. 1.

Bestemmelsen omfatter efter sin ordlyd kun varer.

Formidling af ydelser i eget navn og for fremmed regning er omfattet af reglen om formidling af ydelser i eget navn. Læs mere herom i afsnit [D.A.4.2.3](#) om ML § 4, stk. 4. Uanset forskellene i ordlyd skal momslovens 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.

(...)

Ved kommission forstås, at en person (kommissionæren) indgår handler i eget navn, men for en andens (kommittentens) regning efter en bemyndigelse fra kommittenten. Tredjemand opnår kun fordringsret mod kommissionæren, og ikke mod kommittenten.

At kommissionæren handler "for en andens regning" betyder, at det økonomiske resultat (positivt eller negativt) tilfalder kommittenten.

At kommissionæren handler i "eget navn" indebærer, at kommissionæren ved indgåelse af aftalen med tredjemand optræder på en sådan måde, at han selv (og ikke kommittenten) forpligtes over for tredjemand.

Bestemmelsen finder både anvendelse på kommissionsaftaler med henblik på køb og på kommissionsaftaler med henblik på salg.

Ved en kommissionsaftale med henblik på køb er det køber, som er kommittent. Kommissionæren indgår købsaftalen med sælger (tredjemand) i eget navn, men for købers (kommittentens) regning.

Ved en kommissionsaftale med henblik på salg er det sælger, som er kommittent. Kommissionæren indgår salgsaftalen med køber (tredjemand) i eget navn, men for sælgers (kommittentens) regning.

(...)

Det følger af ML § 4, stk. 3, nr. 1, at en kommissionær momsmæssigt i stedet for at have leveret en formidlingsydelse til enten køber eller sælger skal anses for at have købt varen af sælger og solgt den til køber. Der er således to varesalg i stedet for et varesalg og en formidlingsydelse.

Momsgrundlaget for kommissionærens varesalg til køber skal opgøres efter momslovens almindelige regler. Dvs. den fulde salgspris ved salget til køber. Om momsgrundlaget, se afsnit [D.A.8.1.1](#) om momsgrundlaget ved leverancer mod vederlag.

Kommissionæren kan udøve fradragsret for varekøbet, se [D.A.11](#), anvende afregningsbilag, se [A.B.3.3.1.3](#), samt anvende de særlige brugtmomsregler, se D.A.18, efter de almindelige regler.

Bemærk

Bemærk, at det ikke er en betingelse, at varen fysisk overdrages fra kommittenten til kommissionæren eller omvendt. Det fremgår af forarbejderne (Explanatory Memorandum) til 2. momsdirektivs artikel 5, stk. 2, litra c) (nu momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c)), at bestemmelsen også finder anvendelse i tilfælde, hvor den omhandlede vare overdrages direkte fra den første sælger til den sidste køber. Det fremgår ligeledes af forarbejderne, at bestemmelsen finder anvendelse på alle tilfælde, hvor en formidler handler i eget navn i forbindelse med formidling af salg eller køb af varer.

(...)

Tankkortordninger

Momsudvalget har i en retningslinje af 6. september 2023 behandlet tankkortordninger, og med næsten enstemmighed, udtalt følgende:

1. I overensstemmelse med Den Europæiske Unions Domstols dom i sag C-235/18, Vega International, fastslog Momsudvalget næsten enstemmigt, at hvis der leveres brændstof til en tankkortindehaver under en tankordning, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, betragtes tankkortudstederens levering ikke som levering af varer til tankkortindehaveren, men som levering af en finansiel tjenesteydelse.

2. Når brændstof leveres under en tankkortordning, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c, er Momsudvalget næsten enstemmigt enige om, at der er tale om levering af brændstof til tankkortudstederen, uden at der stilles krav om overdragelse til udstederen af retten til som ejer at råde over brændstoffet.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enige om, at for at en tankkortordning er omfattet af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c, skal alle følgende betingelser være opfyldt:

- 1) der sker overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst til tankkortudstederen (melleghandleren)
- 2) leverancerne til og fra tankkortudstederen (melleghandleren) er ensartede.
- 3) der foreligger en aftale mellem melleghandleren og kommittenten.

Momsudvalget er næsten enstemmigt enige om, at tankkortordningen for at opfylde hver af disse betingelser mindst skal opfylde følgende kriterier:

Betingelse 1): overdragelse af ejendomsretten til brændstoffet i form af en formel retlig adkomst

- a) Parterne bærer risikoen for manglende betaling på det trin, hvor levering enten betragtes som værende sket eller er sket, hvilket vil sige olieselskabet for tankkortudstederens vedkommende og tankkortudstederen for tankkortindehaverens vedkommende.
- b) Den kontraktlige risiko for, at tankkortindehaveren lider skade, bæres af tankkortudstederen, således at kortindehaveren, i tilfælde af at væsentlige mangler ved brændstoffet medfører skade på tankkortindehaveren /f.eks. i form af motorskade forårsaget af det leverede brændstof), skal gøre alle kontraktlige krav, herunder produktrelaterede krav, gældende over for tankkortudstederen og ikke over for olieselskabet.
- c) Parterne fastsætter uafhængigt af hinanden prisen i hvert led i kæden for henholdsvis olieselskabet og tankkortudstederen.
- d) Ved at bekræfte hver enkelt levering til tankkortindehaveren inden for rammerne af sine kontraktlige aftaler med olieselskabet og tankkortindehaveren fastsætter tankkortudstederen købsbetingelserne, herunder kvalitet, mængde, sted og tid, og bekræfter, at tankkortindehaveren har umiddelbart adgang til brændstoffet.

Betingelse 2): leverancerne til og fra tankkortudstederen (melleghandleren) er ensartede

- a) Tankkortudstederen ændrer ikke det brændstof, der leveres af olieselskabet.

Betingelse 3): der foreligger en aftale mellem melleghandleren og kommittenten

- a) Tankkortudstederen leverer på vegne af olieselskabet eller køber på vegne af tankkortindehaveren, og den valgte struktur fremgår af deres aftale. Aftalen henviser udtrykkeligt til levering af brændstof og hjælpeydelser, ikke til ydelse af kredit eller administration af brændstofleverancer.
- b) Aftalen afspejler den økonomiske virkelighed. På tankstationen dokumenterer tankkortindehaveren, at aftalen eksisterer ved hjælp af et identifikationskort (f.eks. et tankkort) udstedt af tankkortudstederen.

c) Tankkortudstederen modtager betaling for sine tjenester til kommittenten (olieselskabet eller tankkortindehaveren)

(...)

Skattestyrelsen vil i forbindelse med tankkortordninger og lign. brændstofsalgssystemer administrere i overensstemmelse med Momsudvalgets retningslinjer (WP 1068). Se styresignalet [SKM2024.249.SKTST](#).

Hvis betingelserne/kriterierne i retningslinjerne er opfyldt, kan tankkortudstederen anses for en kommissionær omfattet af momslovens § 4, stk. 3, nr. 1. Tankkortudstederen kan derfor anses for at have købt og videresolgt brændstoffet. Tilsvarende gælder i forbindelse med benzinselskabernes internationale kreditkortsystemer. Se [A.B.3.3.1.4](#).

(...)"

Uddrag af Den juridiske vejledning D.A.5.11.4.2 Långivning

"(...)

Långivning defineres som den situation, hvor en långiver giver en låntager ret til at disponere over et pengebeløb med pligt til at betale det lånte beløb tilbage på nærmere fastsatte vilkår.

(...)

Udover traditionel långivning fra pengeinstitutter mv. giver retspraksis følgende eksempler på momsfri långivning:

(...)

- Brændstoffkøb ved leasing af bil: EU-domstolen har i en konkret sag taget stilling til en leasinggivers status i forbindelse med leasingtagers køb af brændstof i leasinggivers navn og for dennes regning. Se sag C-185/01, Auto Lease Holland BV. Domstolen fandt, at der mellem parterne ikke var en kontrakt om levering af brændstof, men nærmere en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Leasinggiver købte ikke brændstoffet for derefter at sælge det videre til leasingtageren, men leasingtageren købte brændstoffet og valgte frit brændstoffets kvalitet og mængde samt tidspunktet for købet. Leasinggiveren fungerede i virkeligheden som kreditgiver i forhold til leasingtageren. Se også afsnit [D.A.4.1.4](#).

(...)

- Brændstoffkøb ved transport af biler til kunder. EU-Domstolen har i dom af 15. maj 2019 i sagen C-235/18, Vega International taget stilling til status for en ordning, hvor et moderselskab stiller tankkort til rådighed for datterselskaber, som anvender tankkortene til køb af brændstof til brug for biler, som transporteres efter aftale med moderselskabet. Domstolen fandt, at der ikke var tale om levering af brændstof i forhold til moderselskabet, og at denne ligeledes ikke videresolgte brændstof til datterselskaberne. Ordningen skulle derimod kvalificeres som en ydelse af lån, der er fritaget for moms i medfør af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b). Moderselskabet modtog fakturaer fra brændstofleverandørerne og viderefakturerede disse til datterselskaberne med et tillæg på 2 pct. Moderselskabet leverede således finansielle tjenesteydelser til datterselskaberne ved at forhåndsfinansiere købet af brændstof og handlede i dette øjemed derfor på samme måde som en finansiell institution eller almindelig kreditinstitution.

► Bemærk, at det forhold, at det er brugeren, som beslutter, hvornår, hvor og i hvilken mængde vedkommende køber brændstof eller elektricitet, ikke i sig selv betyder, at udstederen af et tankkort ikke kan anses for at have købt elektriciteten eller brændstoffet og videresolgt elektriciteten eller brændstoffet til brugeren. Se præmisserne 32-35 i dommen C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH. Se også Momsudvalgets retningslinjer (WP 1068) og det ophævede styresignal [SKM2024.249.SKTST](#) omtalt i afsnit [D.A.4.2.1](#). ◀

Om tankkortordninger omfattet af kommissionssalgssystemer jf. momslovens § 4, stk. 3, nr. 1, se [D.A.4.2.1](#).

(...)"

Uddrag af Den juridiske vejledning D.A.5.11.6.3 Betalinger og overførsler

(...)

En betalingsoverførsel er en transaktion, der består i at udføre en ordre om overførsel af et beløb fra én bankkonto til en anden. Den er navnlig karakteriseret ved, at den medfører en ændring af det retlige og økonomiske forhold dels mellem ordregiver og beløbsmodtager, dels mellem disse to og deres respektive pengeinstitutter og, eventuelt, mellem pengeinstitutterne indbyrdes, jf. præmis 53 i EU-domstolens dom i sagen C-2/95, SDC.

Selv om det ikke kan udelukkes, at momsfrigørelsen kan udstrækkes til ydelser, som ikke er uadskillelige fra overførslerne, gælder det ikke desto mindre, at momsfrigørelsen alene kan vedrøre transaktioner, som, set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for sådanne overførsler, jf. præmis 39 i sagen C-607/14, Bookit Ltd.

Det følger heraf, at for at kunne betegnes som momsfrigtage transaktioner omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 11, litra c, skal de omhandlede tjenesteydelser, set under ét, udgøre en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en overførsel, og således medføre, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer.

Der må i denne forbindelse sondres mellem den fritagne tjenesteydelse i momslovens forstand og den blotte levering af en faktisk eller teknisk tjenesteydelse. I denne forbindelse må der navnlig foretages en undersøgelse af omfanget af tjenesteyderens ansvar, herunder spørgsmålet om, hvorvidt dette ansvar kun omfatter tekniske aspekter, eller om det også omfatter transaktionernes specifikke og væ-

sentlige elementer.

(...)

Uddrag af Den juridiske vejledning D.A.6.1.8 Salg af gas, elektricitet, varme- og kuldeforsyning ML § 14, stk. 1, nr. 5-6, og stk. 2

"(...)

#### Opladning af elektriske køretøjer

Momsudvalget er enstemmigt enig i, at i en typisk værdikæde i forbindelse med opladning af elektriske køretøjer, hvor der er en charge point operator (CPO) og en mobility provider (eMP), skal CPO'en anses for at levere elektricitet i den forstand udtrykket anvendes i momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 15, stk. 1, til eMP'en, medens eMP'en skal anses for foretage den samme levering af elektricitet til føreren.

Momsudvalget er enstemmigt enig i, at under disse omstændigheder skal eMP'en anses for at agere som en afgiftspligtig videreforhandler i den forstand, som udtrykket anvendes i momssystemdirektivets artikel 38, stk. 2. Derfor er momsudvalget enstemmigt enig i, at leveringen af elektricitet fra CPO'en til eMP'en i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 38, stk. 1, skal anses for at finde sted, der hvor den afgiftspligtige videreforhandler (eMP'en) har hjemsted.

Momsudvalget er enstemmigt enig i, at leveringen af elektricitet fra eMP'en til en fører, der oplader sit elektriske køretøj, i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 39 skal anses for at finde sted, der hvor føreren faktisk anvender og forbruger varen, altså der hvor opladningsstationen er placeret.

Skattestyrelsen er enig i retningslinjen.

Se Momsudvalgets retningslinje WP 1018 vedtaget på baggrund af drøftelser på udvalgets 118. møde 19. april 2021, dokument C.

Om Momsudvalget og retningslinjer, se afsnit [D.A.1.4](#). Retningslinjerne kan downloades fra udvalgets hjemmeside.

► Denne opfattelse er ligeledes bekræftet af EU-Domstolen i sag C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH. ◀

(...)"