

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9393 af 28/05/2024 (Gældende)

Moms - udbetaling af henlagt andelskapital - levering mod vederlag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1037457

Moms - udbetaling af henlagt andelskapital - levering mod vederlag

Spørger var en andelsejet virksomhed. Virksomheder, der omsatte varer inden for Spørgers varesortiment, havde mulighed for at blive medlemmer, hvilket krævede, at de tegnede en andelskapital.

Spørgers generalforsamling kunne efter udløbet af hvert regnskabsår træffe beslutning om henlæggelse af en del af årets overskud eller overførsel fra reserver til medlemmernes andelskonti. Henlæggelsen blev opgjort i forhold til medlemmets omsætning med Spørger i det enkelte regnskabsår. Ved omsætning forstås såvel køb som salg.

Medlemmerne havde i visse tilfælde mulighed for at få den henlagte andelskapital udbetalt, fx når medlemmet ophørte med at drive virksomhed.

Skatterådet fastslog, at udbetaling af et medlems andelskonto, bestående af tidligere henlæggelser, udgjorde levering mod vederlag.

Da der udelukkende skete henlæggelse af andelskapital til medlemmer, som havde haft omsætning med Spørger i det enkelte år, bestod der en direkte sammenhæng mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmerne og henlæggelsen til samt de senere udbetalinger fra den del af medlemmernes andelskonti, der hidrørte fra opsparet overskud, så udbetalingerne skulle anses som momspligtigt vederlag/prisafslag.

Udbetalingen af den del af henlæggelsen, som kunne henføres til medlemmernes leverancer til Spørger skulle anses som yderligere vederlag for medlemmernes leverancer til Spørger, som forøgede medlemmets salgsmoms og Spørgers købsmoms. Den del, der kunne henføres til Spørgers leverancer til medlemmerne skulle anses for et prisafslag, der nedsatte Spørgers salgsmoms og medlemmets købsmoms.

De henlagte beløb skulle dog først medregnes i afgiftsgrundlaget på det tidspunkt, hvor generalforsamlingen godkendte, at der skete udbetaling af andelskapitalen til medlemmerne, og med de beløb, der faktisk blev udbetalt, idet det først var på dette tidspunkt, medlemmet erhvervede endelig ret til udbetaling af et konkret beløb.

Skatterådsmøde 28. maj 2024 - SKM2024.330.SR

Af hensyn til skattemyndighedernes særlige tavshedspligt efter skatteforvaltningslovens § 17 er det bindende svar offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at udbetaling af et medlems andelskonto bestående af tidligere henlæggelser ikke udgør levering mod vederlag?

Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1(herefter Spørger), er en andelsejet virksomhed. Spørger er endvidere moderselskab i H2, der omfatter 100 virksomheder, der primært har aktiviteter i X1-Region og X2-Region.

Spørger er hovedsageligt beskæftiget inden for salg af varer. Herudover opkøber Spørger varer til brug for produktion samt videresalg. Overskuddet i Spørger "skabes" både af salg af varer til medlemmer og ikke-medlemmer, køb af varer hos medlemmer og ikke-medlemmer samt fra resultater i dattervirksomheder.

Virksomheder der omsætter varer inden for Spørgers varesortiment, har mulighed for at blive medlemmer, hvilket kræver, at der tegnes en andelskapital, der svarer til X% af gennemsnittet for de sidste tre års omsætning med Spørger, dog min. kr. Y og maksimum kr. Z. Som omsætning forstås såvel køb som salg. Ved tegning af andelskapital medfølger en hæftelse for medlemmerne, der er begrænset til den tegnede andelskapital. Den tegnede andelskapital indbetales normalt ikke kontant, men berigtiges ved medlemmernes andel af årets overskud.

På samme måde som et aktieselskab udlodder udbytte til aktionærerne, så får medlemmerne som ejere af Spørger mulighed for at få del i det eventuelle overskud, der er genereret i selskabet i det forgangne år. Snarest efter regnskabsårets afslutning afholdes den ordinære generalforsamling i Spørger. På denne generalforsamling kan det besluttes, at der skal ske henlæggelse til andelskapital af en del af årets overskud, som dels er genereret ved salg af varer samt dels ved køb og videresalg af varer.

Eftersom beslutningen sker på Spørgers generalforsamling på baggrund af det forgangne års regnskabsmæssige resultat, er det således ikke givet, at medlemmerne af Spørger vil få del i Spørgers eventuelle overskud, eller om det besluttes at udbetale andelskapital fra reserveerne hvert år.

Spørger sender én gang om året en opgørelse/kontooversigt til hvert medlem som en orientering i forhold til det samlede beløb, der er henlagt til medlemmets andelskonto (det opsparede overskud). Dette er udtryk for en del af Spørgers formue (egenkapital), som det enkelte medlem har en del af.

Udbetaling af henlagt andelskapital

Medlemmerne af Spørger har mulighed for at få den henlagte andelskapital udbetalt. Ved ophør udbetales andelskapitalen over en fem-årig periode med lige store beløb hvert år med tillæg af eventuelle renter. I øvrige tilfælde sker udbetalingen over en 10-årig periode med tillæg af eventuelle renter. Bestyrelsen kan beslutte hurtigere udbetaling, eventuelt mod kursnedslag.

Uanset anledning har udtrådte medlemmer intet krav på andel i foreningens øvrige formue. Hvis et udtrådt medlem senere søger genoptagelse, skal der indbetales den ved udmeldelsen eventuelt udbetalte andelskapital.

Herudover kan der ske udbetaling af andelskapitalen uden ophør af medlemskab, når medlemmet er fyldt [...] år. Udbetalingen sker efter anmodning fra medlemmet, og udbetales over fem år med lige store beløb hvert år med tillæg af eventuelle renter.

Udbetalingen af andelskapital sker efter modregning af eventuelle skattebeløb.

Enhver udbetaling af andelskapital til et medlem kræver ifølge vedtægterne generalforsamlingens udtrykkelige godkendelse.

Spørger bliver beskattet af udlodninger af sin formue, jf. selskabsskattelovens § 5 B, stk. 4. Disse udlodninger af formuen bliver beskattet med 50%, jf. selskabsskattelovens § 19, stk. 2. Det er således kun dette nettobeløb efter skat, der bliver udbetalt til det enkelte medlem.

Det enkelte medlems andel af formuen (andelskapitalen) kan således være oparbejdet over mange år, og tildelingen sker ud fra den samlede aktivitet i Spørger, jf. nærmere i det følgende.

Fordelingsnøgle

Fordelingsnøglen, der anvendes til at fordele en del af årets overskud mellem Spørgers medlemmer, baserer sig på størrelsen af den aktivitet, der har været mellem det enkelte medlem og Spørger i det forgangne år, målt på omsætning. Omsætningen mellem medlemmerne og Spørger opstår, eftersom Spørger sælger

forskellige varer til brug for medlemmernes virksomhed, og Spørger aftager varer fra medlemmerne med henblik på videresalg.

Både i de tilfælde, hvor Spørger henholdsvis afsætter og aftager varer til og fra medlemmerne, er der tale om momspligtige leverancer, hvoraf der afregnes moms efter de gældende momsregler på tidspunktet, hvor transaktionerne foretages. Spørger og medlemmerne tager i den forbindelse momsfradrag for købsmomsen i overensstemmelse med de almindelige fradragsregler i momsloven.

Spørger har oplyst, at salg af varer til medlemmerne udgør ca. 80% af omsætningen, mens køb af fra medlemmerne udgør ca. 20%. Det er ikke muligt konkret at afgøre, om det enkelte medlems andel af andelskapitalen (formue) kommer fra, om den enkelte har solgt varer og/eller købt varer af Spørger.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at det stillede spørgsmål skal besvares med et "ja".

Det begrundes overordnet med, at udbetalingen fra det enkelte medlems andelskonto (del af formuen) ikke udgør vederlag for konkrete leverancer. I den sammenhæng skal det indledningsvist bemærkes, at det alene er goder og tjenesteydelser, der er momspligtige, jf. C-108/99, Cantor Fitzgerald, præmis 17, og dermed ikke de betalinger, der foretages som vederlag herfor. For at kunne pålægge moms kræver det således, at der skal være foretaget en levering af et gode eller en tjenesteydelse, hvorefter der afregnes moms af det konkrete vederlag herfor. I Spørgers situation er der alene tale om udbetaling af en opsparet andelskapital (formue), som er fremkommet som en del af tidligere års overskud til "ejerne" (andelshaverne) af Spørger, og det er således ikke vederlag for momspligtige leverancer.

Herudover følger det af EU-Domstolens praksis, at det er et "grundlæggende kriterium" ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til "den økonomiske virkelighed", jf. dom C-260/95, DFDS, præmis 23. Det er vores opfattelse, at det enkelte medlem ikke foretager en ny levering mod vederlag, ligesom der ikke er tale om korrektion af tidligere leverancer, jf. ML § 4, når Spørger udbetaler andelskapital til sine medlemmer. Årsagen hertil er, at den økonomiske virkelighed i den foreliggende situation er, at medlemmerne af Spørger som andelshavere modtager deres andel af overskuddet i Spørger på samme måde, som aktionærer modtager udlodning af udbytte.

For at en ydelse skal pålægges moms, jf. ML § 4, skal der være tale om levering mod vederlag. Levering mod vederlag forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem ydelsen/varen, der leveres, og vederlaget herfor, jf. C-102/86, Apple and Pear Development, præmis 11. Der foreligger en direkte forbindelse, når to ydelser indbyrdes er betingede af hinanden, dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt, hvilket er fastslået af EU-Domstolen i en lang række afgørelser, heriblandt C-16/93, Tolsma samt C-94/19, San Domenico Vetraria, præmis 27. Endelig skal der være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi, jf. C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, præmis 12.

Udbetalingen af andelskapital fra Spørger til dennes medlemmer skal således alene pålægges moms, jf. ML § 4, såfremt der er en sammenhæng mellem den udbetaling, som medlemmerne får, samt det der er leveret til/fra medlemmerne. I det konkrete tilfælde henlægger Spørger en del af overskuddet til sine medlemmers andelskapital, som senere kan blive udbetalt. Udbetalingen er ikke et udtryk for et vederlag for en leverance fra det enkelte medlem, men det er alene en konsekvens af det faktum, at Spørger er etableret som et andelsselskab. Realiteten, og det økonomiske formål med udbetalingen af andelskapitalen, er derfor alene at udbetale det overskud, som alle "ejerne" (andelshaverne) af Spørger har været med til at generere. Udbetalingen sker dermed ikke på baggrund af konkrete og identificerbare leverancer, der er sket fra medlemmerne til Spørger. Det faktum, at der tidligere har været momspligtige

leverancer mellem Spørger og medlemmerne, har ingen betydning for udbetaling af andelskapital, der potentielt kan finde sted mange år senere end de momspligtige leverancer, der er endeligt afsluttede, og hvorefter der er afregnet moms af det faktiske betalte vederlag. Der er således afregnet moms af det konkrete vederlag på det tidspunkt, hvor transaktionerne er gennemført, og der kan ikke opstå et nyt leveringstidspunkt herfor senere. Videre kan vi fremhæve, at Spørger og medlemmet har henholdsvis afregnet og taget fradrag for moms, da begge er fuldt momspligtige personer, hvorved momsen er neutral.

Den manglende sammenhæng mellem de tidligere momspligtige leverancer og udbetalingen af andelskapital ændres ikke af, at den fordelingsnøgle, der anvendes til at fordele en del af årets overskud mellem Spørgers medlemmer, baserer sig på størrelsen af den aktivitet, der har været mellem det enkelte medlem og Spørger. Fordelingsnøglen er alene udtryk for en metode til at fordele overskuddet i Spørger, og beregningsmetoden kan dermed ikke alene føre til, at den udbetaling af andelskapital, der i de fleste tilfælde først vil finde sted mange år senere, bliver momspligtig.

Det faktum, at et medlem har mulighed for eventuelt at få udbetalt andelskapitalen hurtigere mod et kursnedslag, understreger også det faktum, at udbetalingen ikke har sammenhæng med de momspligtige leverancer, der er sket tidligere, men at der derimod alene er tale om fordeling af overskud. Hvis der var en direkte sammenhæng mellem de tidligere momspligtige leverancer og udbetalingen af andelskapitalen, ville det ikke være muligt for bestyrelsen at reducere betalingen, da det herved ville reducere det vederlag, som andelskapitalen var et udtryk for.

Årsagen til, at udbetaling af andelskapital først i de fleste tilfælde vil finde sted meget senere, skal findes i vedtægterne. Ifølge disse (som refereret ovenfor) kan der ske udbetaling, når eksempelvis et medlem fylder [...] år. Udbetaling vil ske over fem år med lige store dele hvert år. Hvis et medlem på eksempelvis [...] år har samhandel med Spørger i år 2022, da vil generalforsamlingen i år 2023 træffe beslutning om eventuel henlæggelse af overskud til andelskapital. Hvis generalforsamlingen træffer beslutning herom, tilskrives en del af overskuddet til medlemmets andelskapital i 2023. Dette medlem vil først fylde [...] år i 2055, hvor der efter medlemmets anmodning kan ske udbetaling af andelskapitalen uden ophør. Udbetalingen vil herefter ske over fem år, dvs. indtil medlemmet fylder [...] år i 2060. I eksemplet går der altså [...] år fra generalforsamlingen har besluttet, at en del af overskuddet i Spørger skal bruges til henlæggelse til andelskapital til, at medlemmet faktisk får udbetalt andelskapitalen.

I den sammenhæng er det også værd at bemærke, at Spørger betaler 50% skat af andelskapitalen (formuen), inden den udbetales til det enkelte medlem. Det underbygger efter vores opfattelse også, at der ikke er tale om et vederlag for konkrete leverancer, men derimod er der tale om en opsparet formue, som kan udbetales efter skat.

Vi bemærker, at Skattestyrelsen i SKM2022. 124. SR tog stilling til momshåndteringen af bl.a. udbetalinger fra andelshaverkonti fra et andelsselskab til en andelshaver, der havde leveret landbrugsprodukter til andelsselskabet. Andelshaveren var udtrådt som andelshaver grundet konkurs.

I det bindende svar bekræfter Skattestyrelsen, at den udtrådte andelshaver skal beregne moms på tidspunktet for udbetalingen fra andelshaverkontoen. Skattestyrelsens begrundelse var bl.a., at der var en direkte sammenhæng mellem udbetaling fra andelshaverkontoen og det indestående, der var oparbejdet ved henlæggelse af en del af den enkeltes årsoverskud efter en fordeling, som blev opgjort ud fra andelshaverens leverancer til andelsselskabet.

Det er vores opfattelse, at SKM2022. 124. SR vedrører en markant anderledes situation end den foreliggende, eftersom SKM2022. 124. SR alene vedrører den situation, hvor der købes varer af medlemmerne. SKM2022. 124. SR tager således ikke stilling til momsbehandlingen i en situation som Spørgers, hvor der både sælges produkter til medlemmerne, og hvor der samtidig købes varer fra medlemmerne. Efter-

som 80% af Spørgers omsætning stammer fra salg til medlemmer, er det vores opfattelse, at det bindende svar ikke kan anvendes i Spørgers situation.

I det bindende svar havde selskabet mulighed for at foretage en restbetaling af selskabets resultat til sine medlemmer. Fastsættelsen af restbetalingen blev dog gjort under skyldig hensyntagen til indtjeningen på de enkelte medlemskategorier samt andel i selskabets resultat af fælles aktiviteter. Dermed fordeles restbetalingen til medlemmerne på baggrund af, hvor meget medlemmerne har bidraget til indtjeningen i selskabet modsat i den foreliggende situation, hvor fordelingsnøglen baserer sig på størrelsen af den aktivitet, der har været mellem det enkelte medlem og Spørger i det forgangne år, og dermed ikke hvor meget det enkelte medlem har bidraget til indtjeningen i Spørger.

Fordelingsnøglen i SKM2022. 124. SR er herudover alene baseret på den enkelte andelshavers leverancer til selskabet, hvor det i det foreliggende tilfælde er baseret på den totale aktivitet, der har været mellem medlemmerne og Spørger.

Videre er der i Spørgers konkrete tilfælde ingen direkte sammenhæng mellem det, som det enkelte medlem har købt eller solgt, da der er tale om en henlæggelse af overskud ud fra Spørgers samlede aktivitet.

Til eksempel kan et medlem, der udelukkende har solgt varer til Spørger, som Spørger har videresolgt med et tab, stadig godt få en andel af det samlede overskud, da dette er baseret på Spørgers samlede aktiviteter. Derfor er der absolut ingen sammenhæng mellem vederlaget for konkrete leverancer og det overskud, som det enkelte medlem får del i. Hvis et andet medlem har haft samme samhandel med Spørger, men med andre varer, der i højere grad har bidraget til Spørgers overskud, får medlemmerne samme andel i overskuddet og dermed samme henlæggelse til andelskapital. Dette understreger også den andelstanke, som Spørger er etableret efter.

Afslutningsvis kan det nævnes, at andelskapitalen i den foreliggende situation typisk vil blive udbetalt, når medlemmerne ophører med at drive virksomhed. Overskuddet, som andelskapitalen er tildelt på baggrund af, kan derfor være opnået i Spørger mange år tidligere end den faktiske udbetaling af andelskapitalen.

På den baggrund er det Spørgers opfattelse, at udbetalingen af andelskapital (formue) efter skat ikke er vederlag for konkrete leverancer, da der ikke er en direkte sammenhæng.

Spørgers høringssvar:

"Vi har modtaget Skattestyrelsens forslag til afgørelse på bindende svar, som R1 har indsendt på vegne af Spørger den 16. juni 2023. Vi forstår, at Skattestyrelsen er uenig i besvarelsen af spørgsmålet.

Vi har gennemgået Skattestyrelsens forslag til besvarelse af det stillede spørgsmål, hvortil vi har nedenstående bemærkninger vedrørende vurdering af, om udbetaling af et medlems andelskonto bestående af tidligere henlæggelser ikke udgør levering mod vederlag. Vores bemærkninger vedrører alene den del af andelskapitalen, der udbetales som led i fordeling af årets overskud eller som følge af overførsel fra foreningens reserver.

Vi er således enige i Skattestyrelsens konklusion i forhold til den indbetalte andelskapital, som momsmæssigt ikke er relevant. Vi er dog uforstående overfor, hvorfor den anvendte argumentation i relation til den indbetalte andelskapital ikke er den samme i relation til opsparet overskud, da dette ligeledes sker på baggrund af Spørgers køb og salg til medlemmer og ikke-medlemmer samt overskud fra dattervirksomheder. Der er derfor ikke - i relation til det opsparede overskud - en direkte sammenhæng mellem Spørgers køb fra og salg til medlemmer og det opsparede overskud. Det har vi uddybet nærmere i det følgende.

Bemærkninger

I Skattestyrelsens indstilling lægger Skattestyrelsen til grund, at der består en direkte forbindelse mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmerne og udbetalinger fra andelskontoen (opsparat overskud). Det er efter Skattestyrelsens opfattelse tilfældet, da det alene er medlemmer, der har haft en omsætning med Spørger i regnskabsåret, som får andel i det opsparede overskud for det pågældende år.

Vi er ikke enige med Skattestyrelsen i, at der kan konstateres en direkte forbindelse mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmer og henlæggelsen samt den senere udbetaling fra andelskontoen med den begrundelse, at medlemmer, der har haft samhandel med Spørger, opnår ret til at få henlagt andelskapital. Efter vores opfattelse er dette ikke tilstrækkeligt til at skabe direkte forbindelse mellem leverancer og vederlaget, og der er en række forhold, som gør, at der i det pågældende tilfælde ikke er en sådan forbindelse.

Indledningsvist ønsker vi at opsummere processen for henlæggelse og udbetaling af andelskapital.

Det er først og fremmest generalforsamlingens beslutning, at der skal ske henlæggelse til andelskapitalen. Henlæggelse er dermed ikke en sikret ret, men alene en mulighed for generalforsamlingen efter indstilling fra bestyrelsen. Henlæggelsen til andelskapital kan herudover ske ved anvendelse af årets overskud eller ved overførsel fra selskabets reserver. I det tilfælde, at generalforsamlingen beslutter at henlægge til andelskapitalen, kan henlæggelse ske fra både årets overskud, overførsel fra selskabets reserver eller en kombination. Endelig er det en betingelse, at dem, der har mulighed for optjening af andelskapital, er medlem af Spørger. Det er således ikke alle, der har haft samhandel med Spørger, der har mulighed for at få del i det opsparede overskud.

Eftersom det alene er medlemmer, der har mulighed for at få del i andelskapitalen, er det en forudsætning for henlæggelse til andelskapital, at det enkelte medlem opfylder betingelserne for medlemskab. Betingelsen for medlemskab er tegning af en andelskapital, som skal svare til et andelskapitalbeløb på X% svarende til de sidste 3 års omsætning med foreningen. Et beløb på mindst Y kr. og maksimum Z kr. Det er dermed en forudsætning for medlemskab, at der har været eller er en begrundet forventning om en omsætning med foreningen i form af køb som salg.

På den baggrund er samhandel med Spørger dermed en forudsætning for at blive medlem af Spørger og dermed en uundgåelig forudsætning for at få del af de opsparede overskud, som henlægges til andelskapitalen til evt. senere udbetaling. Det er således ikke muligt at blive medlem af Spørger, hvis ikke man historisk har haft en omsætning med Spørger.

Skattestyrelsen anfører, at udbetaling af andelskapital fra Spørger er momspligtig, idet der er en direkte forbindelse mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmer og udbetalingen af opsparat overskud, som har fundet sted, mens den enkelte andelshaver har været medlem.

For at der kan foreligge levering mod vederlag, skal der være tale om en konkret levering mod en konkret og identificerbar betaling, som bygger på et gensidigt bebyrdende retsforhold. Dette er fastslået af EU-Domstolen i C-16/93, Tolsma. Af dommens præmis 12 fremgår, at afgiftspligtige transaktioner forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi for ydelsen. I dette konkrete tilfælde er modværdien for det enkelte medlems salg/køb fra Spørger allerede fastlagt inden henlæggelsen til andelskapital - nemlig på det tidspunkt, hvor transaktionen mellem parterne er afsluttet, og der er afregnet moms heraf.

Af dommens præmis 14 konkluderer EU-Domstolen, at en tjenesteydelse kun udføres "mod vederlag", og der derfor kun skal pålægges moms, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, som vedrører gensidig udveksling af ydelser.

Af ovenstående kan det udledes, at en transaktion udelukkende kan anses for foretaget mod vederlag, hvis samtlige forudsætninger er til stede:

1. Der består et retsforhold mellem parterne, som
2. pålægger begge parter (gensidige) forpligtelser til at udveksle "ydelser, og
3. at de udvekslede "ydelser", herunder prisen, er fastlagt.

På baggrund af EU-dommen er det efter vores opfattelse ikke tilstrækkeligt, at der kan skabes en forbindelse mellem Spørgers henlæggelse til andelskontoen og medlemmets ret til henlæggelse på andelskontoen, eftersom grundprincippet for momspligt er, at der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget. Se hertil også bl.a. C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, præmis 12 og Den juridiske vejledning D. A. 4.1.2.

Hvis man ser på de i dommen opstillede betingelser, kræver første betingelse, at der er et gensidigt retsforhold mellem parterne.

Medlemmerne i Spørger har ikke nødvendigvis haft samhandel med Spørgers datterselskaber og indgår dermed ikke i et retsforhold med datterselskaberne, der har pålagt medlemmerne eller datterselskaberne gensidige forpligtelser.

Spørger er moderselskab for en række datterselskaber. Koncernen laver samlet et koncernregnskab, som kan give enten et samlet underskud eller overskud. Såfremt der er et overskud, er det muligt for generalforsamlingen at beslutte, at der skal ske henlæggelse til andelskapital af en del af det oparbejdede overskud i Spørger samt datterselskaberne. Når Spørger foretager en henlæggelse til medlemmernes andelskonto, foretages henlæggelsen fra det samlede koncernregnskab, som er et resultat fra Spørger og dets datterselskaber. Selvom medlemmerne ikke har en andel i Spørgers datterselskaber, består en del af det opsparede overskud af overskuddet fra disse selskaber.

Når Spørger henlægger til andelskapitalen, består henlæggelsen dermed af et samlet pengebeløb fra Spørgers datterselskaber og Spørger, som ikke naturligt kan opdeles på baggrund af eventuel samhandel, der består af køb og salg, alene med Spørger. Eftersom henlæggelse af andelskapital består af det samlede overskud fra Spørger og datterselskaberne, bør der dermed være et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem Spørger og datterselskaberne på den ene side og medlemmerne på den anden side.

Herudover er det en betingelse for momspligten, at der skal være en gensidig forpligtelse til at udveksle ydelser, hvilket ikke er tilfældet i forholdet mellem medlemmerne og Spørger samt dets datterselskaber i relation til henlæggelse af opsparet overskud til andelskapitalen.

Baggrunden for den manglende direkte sammenhæng mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmerne og henlæggelsen til andelskontoen er, at henlæggelsen til medlemmernes andelskonto ikke alene består af det oparbejdede overskud i Spørger, men derimod af en sammenlægning af både Spørgers overskud og datterselskabernes overskud.

Den henlæggelse, der sker til det enkelte medlems andelskonto, kommer dermed ikke nødvendigvis fra Spørger, men kan komme fra et af Spørgers datterselskaber, som det enkelte medlem ikke nødvendigvis har leveret til/købt varer fra. Spørger er alene "afsender" af henlæggelsen, eftersom Spørger er moderselskab i koncernen og det eneste selskab, hvori det er muligt at være medlem. Dette er alene en konsekvens af den måde, som Spørger har etableret sig, eftersom Spørger er etableret som et andelsselskab med en række datterselskaber.

Det kan dermed konstateres, at der ikke kan være en direkte sammenhæng mellem det, som medlemmet har købt fra Spørger/leveret til Spørger og henlæggelsen, eftersom henlæggelsen består af det samlede overskud, der ikke alene er genereret af Spørger.

Eftersom medlemmerne også modtager overskud fra datterselskaberne, vil der på samme måde som i SKM2018. 267. SR ikke være tale om et gensidigt bebyrdende retsforhold, idet henlæggelse af andelskapitalen ikke kan udgøre enten en ekstrabetaling for levering fra medlemmer eller en nedsættelse af prisen for medlemmerne ved køb.

Endelig er det et krav, at de ydelser, der skal udveksles, er fastlagte. Samhandlen mellem Spørger og medlemmer/ikke-medlemmer er afsluttet på det tidspunkt, parterne har handlet med hinanden, og der er sendt en faktura med den pris, som var aftalt og dermed fastlagt på fakturatidspunktet.

Det forhold, at generalforsamlingen i Spørger på et senere tidspunkt eventuelt beslutter at henlægge en del af årets overskud til andelskapital, har ikke noget at gøre med den tidligere samhandel, eftersom denne er afsluttet og faktureret.

Skattestyrelsen forholder sig i indstillingen ikke til det faktum, at henlæggelsen indeholder en differentiering under hensyntagen til eksempelvis foreningens indtjening ved forskellige aktiviteter. Et medlem kan have haft samme samhandel med Spørger som et andet medlem, men med andre varer, der i højere grad har bidraget til Spørgers overskud.

Dog får medlemmerne i eksemplet samme andel i overskuddet og dermed samme henlæggelse til andelskapital. Udbyttets størrelse afhænger derfor, på samme måde som i SKM2018. 267. SR, af usikre forhold, og dermed er der ikke den nødvendige sammenhæng mellem henlæggelsen til medlemmets andelskonto og den afsluttede samhandel, der har været med Spørger.

I SKM2018. 267. SR fandt Skatterådet, at blandt andet fordi udbyttets størrelse afhang af et usikkert forhold, forelå der ikke mellem udbyttet og leveringen af tjenesteydelser den direkte forbindelse, som er nødvendig for, at udbytte kan udgøre modydelse for tjenesteydelserne og dermed være momspligtig.

På samme måde som udbyttets størrelse i SKM2018. 267. SR afhang af usikre forhold, afhænger henlæggelse af andelskapital (opsparat overskud) også af en række forhold, som medlemmerne i Spørger ikke har indflydelse på. Henlæggelsen af andelskapital afhænger blandt andet af Spørgers overskud, som blandt andet består af resultaterne af samhandlen mellem medlemmer og ikke-medlemmer og datterselskabernes resultater. I ingen af forholdene er der tale om forhold, som medlemmerne har indflydelse på.

På den baggrund er henlæggelsen til andelskapital - på samme måde som i SKM2018. 267. SR - styret af usikre forhold, og henlæggelse til andelskapital kan dermed ikke anses som modydelse til de salg/køb, der er fra medlemmerne.

Selv i det tilfælde, at Skattestyrelsen skulle finde, at der er en forbindelse mellem Spørgers henlæggelse til andelskapital og det, som leveres til/fra medlemmerne, kan medlemmerne ikke disponere over den henlagte andelskapital, før denne udbetales, hvilket kan ske mange år efter generalforsamlingens beslutning om henlæggelse, hvilket understreger den manglende direkte forbindelse, der er mellem henlæggelsen til andelskapital og køb/salg til/fra medlemmerne.

Af Spørgers vedtægter fremgår det, at medlemmet hæfter for foreningens forpligtelser med den tegnede andelskapital med tillæg af eventuel yderligere tilskrivning til det enkelte medlems andelskapital. Medlemmet, der har fået henlagt andelskapital, er dermed ikke sikret andelskapitalen, før denne udbetales.

Årsagen til, at udbetaling af andelskapital først i de fleste tilfælde vil finde sted mange år senere end generalforsamlingens beslutning om henlæggelse, skal findes i vedtægterne, hvorefter der kan ske udbetaling, når et medlem eksempelvis fylder [...] år. Udbetaling vil ske over 5 år med lige store dele hvert år, jf. vedtægterne.

Hvis et medlem på eksempelvis [...] år har samhandel med Spørger i år 2022, da vil generalforsamlingen i år 2023 træffe beslutning om eventuel henlæggelse af overskud til andelskapital. Hvis generalforsamlingen træffer beslutning herom, tilskrives en del af overskuddet til medlemmets andelskapital i 2023. Dette medlem vil først fylde [...] år i år [...], hvor der efter medlemmets anmodning kan ske udbetaling af andelskapitalen uden ophør.

Udbetalingen vil herefter ske over 5 år, dvs. indtil medlemmet fylder [...] år i år 2060. I eksemplet går der altså [...] år, fra generalforsamlingen har besluttet, at en del af overskuddet i Spørger skal bruges til henlæggelse til andelskapital, til medlemmet faktisk får udbetalt andelskapitalen.

Dette tidsperspektiv har Skattestyrelsen ikke forholdt sig til.

Eftersom medlemmerne ikke kan disponere over den henlagte andelskapital, før potentielt mange år efter denne er henlagt, kan Skattestyrelsen ikke sammenligne forholdene i nærværende sag med SKM2022. 124. SR. Af SKM2022. 124. SR fremgår det, at repræsentantskabet i Spørger på hvert års repræsentantskabsmøde traf beslutning om bemyndigelse til bestyrelsen om at udbetale fra de personlige ansvarlige konti, forudsat at dette var forsvarligt af hensyn til selskabets kreditorer. Dermed kunne der, i modsætning til i nærværende sag, ske udbetaling af andelskapital hvert år, hvis dette økonomisk kan forsvares i modsætning til den foreliggende situation.

Skattestyrelsen anfører, at "overskuddet", der er henlagt til medlemmernes andelskonto, skal fordeles på henholdsvis Spørgers køb og salg. Som redegjort for bemærkes det, at der ikke nødvendigvis er et overskud at henlægge til andelskapitalen. I det tilfælde, at der er et overskud i Spørger at henlægge til andelskapitalen, vil *overskuddet* i så fald bestå af et samlet beløb fra flere selskaber. Når andelskapitalen er fordelt mellem køb og salg, skal den andel, der vedrører køb hos medlemmer, forøge vederlaget og dermed medlemmets salgsmoms og Spørgers købsmoms, mens den del, der vedrører salg til medlemmer, nedsætter vederlaget og Spørgers salgsmoms og medlemmets købsmoms.

Til dette skal bemærkes, at køb og salg fra Spørger til medlemmer ikke naturligt kan opdeles, eftersom der er medlemmer, der både har købt varer fra Spørger samt solgt varer hertil. Dette er samtidig årsagen til, at Spørger anvender en omsætningsfordeling. Den foreslåede fordeling fra Skattestyrelsen er derfor ikke mulig.

Afslutningsvis beder vi Skattestyrelsen overveje det faktum, at der er risiko for tab for statskassen, såfremt Skattestyrelsen fastholder, at udbetaling af et medlems andelskonto er momspligtigt. Hvis Spørger eksempelvis udsteder en kreditnota, og skal have salgsmoms retur som følge af en udbetaling af andelskapital til Spørger, mange år efter transaktionen har fundet sted, og medlemmet har ophørt sin virksomhed, og derfor ikke er i stand til at regulere sin købsmoms, vil det ikke være muligt for medlemmet at indbetale det ekstra beløb som købsmoms. Dette ville kræve, at medlemmet fortsat beholdt sin momsregistrering på trods af, at medlemmet eventuelt er ophørt med at drive momsregistreret virksomhed, men endnu ikke har fået udbetalt den henlagte andelskapital.

Baseret på ovenstående gennemgang er det vores opfattelse, at svaret på det stillede spørgsmål skal ændres til et "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at udbetaling af et medlems andelskonto bestående af tidligere henlæggelser ikke udgør levering mod vederlag.

Begrundelse

Der skal som udgangspunkt betales moms ved levering af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet af en afgiftspligtig person. Se momslovens § 3 og 4, stk. 1. Spørger leverer varer og ydelser, og Spørgers medlemmer driver virksomhed inden for foreningens virkeområde. Det lægges derfor til grund, at både Spørger og Spørgers medlemmer er afgiftspligtige personer.

Levering af ydelser mod vederlag forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget. Ydelser er derfor kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren er et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren. Afgiftsgrundlaget udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse. Se momslovens § 27, stk. 1 og EU-Domstolens dom i sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, præmis 12 og 13, og dommen i sag C-102/86, Apple and Pear Development Council, præmis 11 og 12.

Spørger er en forening, der både køber varer af medlemmerne (og andre) og sælger varer og ydelser til medlemmerne (og andre). Der sker løbende afregning for disse leverancer. Den del af årets overskud og eventuel overførsel fra reserver, der henlægges til andelskontoen, opgøres i forhold til andelshaverens samlede aktivitet med Spørger i form af både køb og salg.

Spørgsmålet er, om der består en sådan direkte sammenhæng mellem de leverancer, der leveres til/fra Spørger og de henlagte beløb til medlemmernes andelskonti, at udbetalingerne fra andelskontoen kan anses som yderligere vederlag for medlemmernes leverancer til Spørger og/eller en betinget rabat eller prisafslag for Spørgers leverancer til medlemmerne.

Ved optagelse som medlem, skal medlemmet tegne sig for en andelskapital.

Den del af andelskapitalen, der er tegnet andelskapital, kan være indbetalt kontant af medlemmet, hvilket dog efter det oplyste normalt ikke sker. I stedet berigtiges den tegnede andelskapital ved løbende henlæggelse af medlemmets andel af årets overskud eller overførsel fra foreningens reserver. Henlæggelser udover det tegnede beløb, sker på samme måde. Henlæggelserne beregnes efter en fordelingsnøgle, som er baseret på det enkelte års samlede aktivitet med andelshaveren.

Det beløb, der indestår på en andelskonto, består således af en tegnet andelskapital, som kan være helt eller delvist indbetalt kontant, og et eventuelt yderligere tilskrevet beløb, hidrørende fra medlemmets andel af løbende opsparet overskud, som er fordelt i forhold til medlemmets samhandel med Spørger.

Indbetalt andelskapital

I momsgrundlaget skal medregnes tilslutnings- og oprettelsesafgifter og andre beløb, som leverandøren afkræver modtageren som betingelse for levering af varer og momspligtige ydelser. Disse beløb betragtes med andre ord som en del af vederlaget for senere leverancer og er derfor momspligtige. Se momslovens § 27, stk. 2 nr. 3.

Det følger af praksis, at opkrævning af indskud til dækning af andele i et andelsselskab til finansiering af selskabets formue er sidestillet med en tilslutnings- og oprettelsesafgift, når betaling af indskud er en betingelse for, at selskabet leverer fx varme. Det er i den forbindelse ikke afgørende, om indskuddet senere tilbagebetales. Se U. 1976.330H.

I overensstemmelse hermed har Skatterådet i SKM2012. 708. SR fundet, at en havn skulle afregne moms af det indskud, som blev opkrævet hos bådejere ved opstart af brugsaftale, uanset at indskuddet blev tilbagebetalt til bådejeren med tillæg af renter ved brugsaftalens ophør.

I den foreliggende sag, er det et krav for at være medlem af Spørger, at der tegnes en andelskapital. Denne andelskapital kan som nævnt indbetales kontant eller berigtiges ved senere henlæggelse af en andel af Spørgers overskud mv. Det ses imidlertid ikke at være et krav for Spørgers levering af varer og/eller ydelser, at der tegnes en andelskapital. Derimod fremgår det af Spørgers oplysninger, at overskuddet skabes både ved salg af varer til medlemmer og ikke-medlemmer, køb af varer hos medlemmer og ikke-medlemmer samt fra resultater i dattervirksomheder.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at den indbetalte andelskapital ikke kan anses som vederlag for Spørgers leverancer til medlemmerne.

Opsparet overskud fordelt i forhold til medlemmets omsætning med Spørger

Spørger har anført, at henlæggelse af overskud er udtryk for, at medlemmerne af Spørger som andelshavere modtager deres andel af overskuddet i Spørger på samme måde, som aktionærer modtager udlodning af udbytte.

Efter EU-Domstolens faste praksis anses udbytte fra kapitalandele ikke som en modydelse for levering af ydelser til selskabet. Se fx sag C-142/99, Floridienne og Berginvest.

Denne udelukkelse fra anvendelsesområdet skyldes ifølge EU-Domstolen visse kendetegn ved udbyttet. Det er for det første utvivlsomt, at udlodning af udbytte normalt forudsætter, at der er overskud til udlodning, og at dette afhænger af selskabets årsresultat. Udbyttets forholdsmæssige fordeling bestemmes endvidere af selskabsdeltagelsens art, navnlig aktieklasserne, og ikke af identiteten af besidderen af kapitalinteresserne.

Skatterådet har i overensstemmelse hermed bekræftet, at udbetalingen af overskudsandel fra et interessentskab til en interessent, som stillede aktiver vederlagsfrit til rådighed for interessentskabet, ikke kunne anses som betaling for leverede ydelser, idet der ikke var en direkte sammenhæng mellem overskudsandelen og tilrådighedsstillelsen af aktiver eller levering af ydelser, der medvirkede til driften af den virksomhed, hvorfra der eventuelt opnås en overskudsandel. Se SKM2018. 267. SR.

Skatterådet tog dog forbehold for, at der ikke var taget stilling til, hvorvidt der efter EU-Domstolens praksis for misbrug var grundlag for at anse betalingen af udbytte for reelt at være vederlag for tilrådighedsstillelsen af aktiverne, idet der ikke forelå tilstrækkelige oplysninger til vurdering heraf.

Forholdene i den foreliggende sag er ikke direkte sammenlignelige med modtagelse af overskudsandele fra kapitalandele. Ganske vist er det normalt en forudsætning for modtagelse af overskudsandel, at der er overskud til udlodning. Fordelingen af overskuddet bestemmes imidlertid ikke efter selskabsdeltagelsens art, men efter medlemmernes samhandel med Spørger.

Spørgsmålet er, om denne forskel medfører, at overskudsandelen i det konkrete tilfælde kan anses som modydelse for Spørgers leverancer til/fra medlemmerne.

Skatterådet har i SKM2022. 124SR anset den del af årets overskud, der blev henlagt til en andelskonto i stedet for at blive udbetalt som restbetaling, som vederlag for andelshavers leverancer til andelsselskabet. Momspligten indtrådte dog først på tidspunktet for repræsentantskabets beslutning om udbetaling til andelshaveren.

Forholdene i den foreliggende sag er ikke direkte sammenlignelig med forholdene i SKM2022. 124. SR. I SKM2022. 124. SR var der tale om et leverandørselskab. Andelshavernes samhandel med andelsselskabet bestod alene i levering af varer, hvor der ved leveringen blev afregnet efter priser fastsat på leveringstidspunktet. Ved årets udgang blev Spørgers andel af årets overskud opgjort i forhold til andelshavers leverancer til selskabet. Heraf blev en andel henlagt til andelskonto eller personlig ansvarlig konto i stedet for straksudbetaling. Skatterådet fandt derfor, at der var en direkte sammenhæng mellem medlemmets leverancer og det beløb, der blev henlagt til andelskontoen/personlig ansvarlig konto, selvom størrelsen heraf først blev fastlagt, når årets overskud var opgjort.

I den foreliggende sag består samhandelen mellem medlemmerne og Spørger både i medlemmets salg af varer til Spørger og Spørgers salg af varer og ydelser til medlemmerne.

Spørgers overskud skabes både ved salg af varer til medlemmer og ikke-medlemmer, køb af varer hos medlemmer og ikke-medlemmer samt fra resultater i dattervirksomheder.

Generalforsamlingen kan beslutte henlæggelse til andelskapital, ved overførsel fra foreningens reserver eller ved anvendelse af en del af årets overskud. Vedtægterne indeholder ikke bestemmelser om restbetaling eller rabatter/prisafslag til medlemmerne.

På samme måde som ved udbytte af kapitalandele, er der en usikkerhed forbundet med henlæggelse til andelskonti og størrelsen heraf, idet overskudsandelen afhænger af størrelsen af resultatet og generalforsamlingens beslutning om eventuel henlæggelse.

Da Spørger også leverer varer og ydelser til andre end medlemmer, og disse ikke modtager overskudsandele, kan der argumenteres for, at modtagelse af overskudsandele ikke er en direkte følge af omsætningen med Spørger, men alene en følge af medlemskabet.

Da den overskudsandel, der henlægges til andelskontoen imidlertid opgøres i forhold til medlemmets omsætning med Spørger, vil alene medlemmer, der har haft en omsætning med Spørger i regnskabsåret, få andel i overskuddet. På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at der består en direkte forbindelse mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmerne og henlæggelsen til andelskontoen, selvom der på leveringstidspunktet er usikkerhed om, hvorvidt der opnås en overskudsandel og størrelsen heraf. Henlæggelsen af opsparet overskud til andelskontoen må derfor anses for at være en del af vederlaget for Spørgers leverancer til/fra medlemmerne.

Den andel af overskuddet, der fordeles efter Spørgers køb hos medlemmerne, udgør yderligere vederlag for medlemmernes leverancer til Spørger, og forøger dermed medlemmets salgsmoms og Spørgers købsmoms.

Den andel af overskuddet, der fordeles efter Spørgers salg til medlemmerne, nedsætter vederlaget for Spørgers leverancer til medlemmerne, og nedsætter dermed Spørgers salgsmoms og medlemmets købsmoms.

Det er herefter spørgsmålet, om momspligten indtræder på tidspunktet for henlæggelse til andelskontoen eller på udbetalingstidspunktet.

Momspligten for en leverance indtræder som udgangspunkt på leveringstidspunktet. Hvis der udstedes faktura vedrørende en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, hvis faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning. Se momslovens § 23, stk. 1 og § 23, stk. 2.

Skatterådet har i SKM2022. 124. SR fastslået, at afgiftspligten for udbetalinger fra andelskonti og personlige ansvarlige konti, hvor henlæggelserne var baseret på medlemmernes leverancer til andelssel-

skabet, først indtrådte på tidspunktet for repræsentantskabets beslutning om udbetaling, og momsen skulle henføres til den periode, hvor der blev udstedt efterbetalingsfaktura, hvis denne blev udstedt umiddelbart efter repræsentantskabets beslutning om udbetaling.

Skatterådet lagde vægt på, at udbetaling først kunne ske, når og hvis repræsentantskabet traf beslutning om udbetaling. Andelshaveren havde således først et retskrav på betaling af et konkret beløb på det tidspunkt, hvor repræsentantskabet havde truffet beslutning om udbetaling.

I det foreliggende tilfælde indeholder Spørgers vedtægter på tilsvarende måde betingelser for, hvornår der kan ske udbetaling. Det fremgår heraf, at enhver udbetaling kræver generalforsamlingens udtrykkelige godkendelse.

I lighed med forholdene i SKM2022. 124. SR, finder Skattestyrelsen derfor, at afgiftspligten for så vidt angår overskudsandele, der er tildelt i forhold til medlemmernes leverancer til Spørger, indtræder ved generalforsamlingens godkendelse af udbetaling.

Med hensyn til den overskudsandel, der kan henføres til Spørgers leverancer til medlemmerne, er der tale om en nedsættelse af prisen for Spørgers leverancer.

En nedsættelse af prisen kan efter momsloven have karakter af enten en ubetinget rabat, en betinget rabat eller et andet prisafslag.

En ubetinget rabat er en rabat, som bliver effektueret på leveringstidspunktet således, at kunden kan råde over rabatten. Disse rabatter skal ikke medregnes i afgiftsgrundlaget på leveringstidspunktet. Se momslovens § 27, stk. 3.

En betinget rabat er en rabat, der er betinget af vilkår, som ikke er opfyldt ved leveringen. Disse rabatter kan ikke fradrages i afgiftsgrundlaget på leveringstidspunktet, men kan fradrages, for så vidt rabatten senere bliver effektiv, og er betinget af, at der udstedes kreditnota for rabatten. Tilsvarende gælder andre prisafslag. Se momslovens § 27, stk. 4.

Et prisafslag er en nedsættelse af prisen, som sker på et andet grundlag, efter levering har fundet sted.

Det følger af fast administrativ praksis, at der er adgang til at nedbringe momsgrundlaget ved andre prisafslag end betingede rabatter. Som eksempel kan nævnes et selskab, der var baseret på et "hvile i sig selv" princip, der på grund af stor ordretilgang gav alle kunder en refusion, uanset omsætning og uanset om vedkommende firma fortsat var kunde i selskabet. Kunderne havde ikke på forhånd modtaget tilsagn om eventuel refusion. Refusionen kunne ikke betragtes som en betinget rabat, og refusionen - også til ikke-registrerede virksomheder - kunne derfor som et prisafslag fuldt ud fradrages i selskabets afgiftspligtige omsætning. Se afgørelsen dep. 570/78.

I det foreliggende tilfælde sker tildelingen af overskudsandele efter levering har fundet sted. Der er således ikke tale om en ubetinget rabat.

Tildelingen af overskudsandele kan efter Skattestyrelsen opfattelse heller ikke anses som en betinget rabat. Der er således ikke tale om et vilkår, som knytter sig til den enkelte leverance. Der er derimod tale om en nedsættelse af prisen for Spørgers samlede leverancer til medlemmerne, som vedtages efter leveringen på grundlag af årets resultat.

Nedsættelsen må derfor anses som et prisafslag, der kan fradrages i afgiftsgrundlaget, når prisnedslaget effektueres, og der udstedes kreditnota for prisafslaget.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at prisafslaget først kan anses for at blive effektueret på det tidspunkt, hvor generalforsamlingen godkender, at der sker udbetaling, da det først er på dette tidspunkt, medlemmet opnår et retskrav på udbetaling af indeståendet.

Se i den forbindelse EU-Domstolens afgørelse i sag C-86/99, Freemans, hvor EU-Domstolen fastslog, at momsgrundlaget først kunne nedsættes med et bonusbeløb på det tidspunkt, hvor bonussen blev hævet. Det var ikke nok, at kontoen blev godskrevet bonus, når leverandøren kunne disponere over beløb, som ikke var udbetalt.

Ud fra det foranstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at den del af andelskapitalen, der er indbetalt, ikke skal anses som vederlag for Spørgers leverancer, mens den del af andelskapitalen, der vedrører opsparet overskud, skal anses som vederlag for leverancerne til/fra Spørger og medlemmerne.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar

Spørgers høringssvar giver ikke anledning til ændring af Skattestyrelsens indstilling.

Som anført ovenfor, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der består den fornødne direkte sammenhæng mellem Spørgers leverancer til/fra medlemmerne og henlæggelsen til samt de senere udbetalinger fra den del af medlemmernes andelskonti, der hidrører fra opsparet overskud, således at udbetalingerne skal anses som momspligtigt vederlag/prisafslag.

Det følger af Spørgers vedtægter, at når der sker henlæggelse, så skal henlæggelsen opgøres i forhold til Spørgers omsætning med medlemmerne. Der sker således udelukkende henlæggelse af andelskapital til medlemmer, som har haft omsætning med Spørger i det enkelte år. Det er således medlemmernes samhandel med Spørger, der er den udløsende faktor i forhold til henlæggelse til andelskapital. Forholdene er derfor, som nævnt ovenfor, ikke sammenlignelige med SKM2018. 267. SR, hvor udbyttet fulgte af ejerskabet til kapitalinteresserne.

Forholdene er derimod til en vis grad sammenlignelige med forholdene i SKM2010. 34. SR, hvor Skatterådet fastslog, at en aftalt over-/underskudsdeling som betingelse for at stille brugsretten til et grundstykke til rådighed for en OPP leverandør måtte anses for en leverance mod vederlag. Skatterådet fandt, at aftalen mellem parterne indeholdt en gensidig retlig forpligtelse.

I lighed hermed, er det Skattestyrelsens opfattelse, at når Spørger optager et medlem, opstår der et gensidigt retsforhold mellem Spørger og medlemmet, som blandt andet indebærer, at medlemmet får ret til en eventuel overskudsandel, når Spørger foretager leverancer til/fra medlemmet.

Selvom der er usikkerhed om, hvorvidt der sker henlæggelse i det enkelte år, herunder størrelsen af en eventuel henlæggelse, er der efter Skattestyrelsens opfattelse en direkte sammenhæng mellem en eventuel henlæggelse og det enkelte års konkrete leverancer mellem Spørger og medlemmerne. Denne direkte sammenhæng medfører efter Skattestyrelsens opfattelse, at henlæggelsen skal anses som vederlag.

Se tillige EU-Domstolens dom i sag C-713/21, Finanzamt X. EU-Domstolen skulle i sagen tage stilling til, hvorvidt en hesteejers overdragelse af retten til fremtidige præmiepenge var et vederlag for ydelser leveret fra træningsstalden.

I den konkrete sag var der indgået en aftale mellem en hesteejer og træningsstalden om, at ydelser, bestående i opstaldning, træning af heste og deltagelse i konkurrencer m.v., skulle vederlægges ved, at hesteejeren overdrog retten til 50% af eventuelle fremtidige præmiepenge til træningsstalden.

EU-Domstolen fandt, at der var en direkte forbindelse mellem de omhandlede ydelser og overdragelsen af retten til fremtidige præmiepenge, idet der med aftalen var skabt et retsforhold, hvor der blev udvekslet gensidige ydelser.

Overdragelse af retten til præmiepengene udgjorde et vederlag, idet vedlæggelsen af ydelserne fandt sted på tidspunktet for indgåelsen af aftalen og som sådan havde en økonomisk værdi. At det vederlag, som træningsstalden rent faktisk ville modtage, ultimativt afhænger af det resultat, som en bestemt hest opnår ved en turnering, kan ifølge EU-Domstolen ikke føre til et andet resultat.

Det ændrer ikke ved den direkte sammenhæng mellem henlæggelserne og leverancerne mellem Spørger og medlemmerne, at henlæggelsens størrelse er opgjort ud fra den samlede omsætning, idet denne omsætning er baseret på hver enkelt identificerbar leverance mellem parterne i det pågældende år.

Det ændrer heller ikke herved, at overskud fra Spørgers datterselskaber eller overførsel fra reserver indgår i det beløb, der henlægges. Disse forhold indgår i grundlaget for en eventuel henlæggelse, men der er ikke tale om, at medlemmerne modtager overskudsandele fra Spørgers datterselskaber. Det er Spørgers generalforsamling, der træffer beslutning om henlæggelse og størrelsen heraf, og det er Spørger, der foretager henlæggelse til medlemmernes andelskapital. Henlæggelsen følger således af et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem Spørger og medlemmerne, som består i kraft af medlemskabet og samhandelen mellem parterne, uanset at en del af det overskud, der fordeles, stammer fra overskud i Spørgers datterselskaber.

Det forhold at der er fastlagt en pris på leveringstidspunktet, svækker heller ikke den direkte sammenhæng. Det fremgår således af EU-Domstolens praksis, at afgiftsgrundlaget for en transaktion er den modværdi, der faktisk modtages. Se fx sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaartsplats. Selvom afgiftsgrundlaget som udgangspunkt fastlægges på leveringstidspunktet, ud fra det aftalte vederlag, skal eventuelle efterbetalinger, rabatter eller andre prisafslag, derfor også anses som vederlag. Disse efterfølgende ændringer skal medregnes i afgiftsgrundlaget for leverancen, når de effektueres, så det samlede afgiftsgrundlag udgør den faktisk modtagne modværdi. Se momslovens § 27 og § 52 a, stk. 5, forudsætningsvis.

Muligheden for at henlæggelsen kan indeholde differentiering under hensyntagen til foreningens indtjening ved de forskellige aktiviteter, ændrer heller ikke ved den direkte sammenhæng, idet henlæggelsen, uagtet en eventuel differentiering, opgøres i forhold til Spørgers omsætning med medlemmet.

Det forhold, at der kan gå mange år fra henlæggelsen til udbetaling af andelskapitalen kan ikke føre til et andet resultat. Den direkte forbindelse mellem leverancerne og andelskapitalen, foreligger således på tidspunktet for henlæggelsen, og denne forbindelse svækkes ikke af, at beløbet først udbetales på et senere tidspunkt.

Dette støttes også af sag C-548/17, baumgarten sports & more GmbH, som vedrører tjenesteydelser som spillerformidler inden for professionel fodbold, hvor selskabet modtog en provisionsbetaling for disse tjenesteydelser, hvert halve år, så længe spilleren forblev under kontrakt med fodboldklubben og under spillercertifikat fra den tyske fodboldliga.

De modtagne provisionsbetalinger, som var betinget i flere år efter spillerformidlingen, skulle indgå i momsgrundlaget, men momsplichten indtrådte først ved udløbet af de perioder, som de af klubben foretogne betalinger vedrørte.

Det er dog som nævnt Skattestyrelsens opfattelse, at de henlagte beløb, først skal medregnes i afgiftsgrundlaget på det tidspunkt, hvor generalforsamlingen godkender, at der sker udbetaling af andelskapi-

talen til medlemmerne, og med de beløb, der faktisk udbetales, idet det først er på dette tidspunkt, medlemmet erhverver endelig ret til udbetaling af et konkret beløb.

Det følger således af EU-Domstolens praksis, at modværdien for en tjenesteydelse skal kunne opgøres i penge, og at denne modværdi har en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modværdi. Se præmis 18 i sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaartsplats. Den faktiske værdi af andelskapitalen, som medlemmet kan disponere over, kan først fastlægges med sikkerhed på det tidspunkt, hvor generalforsamlingen træffer beslutning om udbetaling. Det er således først på dette tidspunkt, værdien kan medregnes i afgiftsgrundlaget, jf. momslovens § 27, jf. også principperne i sag C-86/66, Freemans plc og SKM2022. 124. SR.

Spørgsmålet om momspligt afgøres således ud fra forholdene ved henlæggelsen, mens tidspunktet for momsafregning og hvilket beløb, der skal indgå i afgiftsgrundlaget fastlægges på tidspunktet for generalforsamlingens godkendelse af udbetaling, hvor medlemmet erhverver endelig ret til udbetaling af et konkret beløb.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 3:

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

[...]

Momslovens § 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.

[...]

Momslovens § 23:

Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted (leveringstidspunktet).

Stk. 2. Udstedes faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

Stk. 3. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt, jf. dog de særlige regler for vouchere i §§ 4 a og 4 b.

Stk. 4. For varer, der leveres i kommission eller i konsignation, anses leveringstidspunktet for at være enten det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, eller det tidspunkt, hvor afregningen med kommissionæren eller konsignatøren finder sted. I sidstnævnte tilfælde må faktura først udstedes ved afregningen.

Stk. 5. Ved levering af varer eller ydelser, der medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger uden at være omfattet af overdragelse af varer eller salg af varer på kredit efter § 4, stk. 3, nr. 2, anses leveringstidspunktet, jf. stk. 1, for at være ved udløbet af hver af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

Momslovens § 27:

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.

Stk. 2. I afgiftsgrundlaget medregnes:

- 1) Told og afgifter, der i henhold til andre love er opkrævet af tidligere omsætningsled, eller som betales i forbindelse med indførsel fra steder uden for EU eller ved erhvervelse af varer fra andre EU-lande, eller som det påhviler virksomheden at betale i forbindelse med den pågældende levering.
- 2) Biomkostninger som udgifter til provision, emballage, forsendelse, forsikring og lign., som leverandøren forlanger afholdt af aftageren.
- 3) Tilslutnings- og oprettelsesafgifter og andre beløb, som leverandøren afkræver modtageren som betingelse for levering af varer og ydelser.
- 4) Agentprovision og lign. samt auktionssalær.
- 5) Kreditkøbstillæg, finansieringstillæg og lign.

Stk. 3. I afgiftsgrundlaget medregnes ikke:

- 1) Prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling.
- 2) Kasserabat eller andre rabatter, der opnås på det tidspunkt, hvor leveringen finder sted.
- 3) Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage afgiften heraf.
- 4) Renter, der beregnes af den til enhver tid skyldige del af købesummen, på betingelse af, at det af købekontrakten eller af bilag vedrørende betalingerne fremgår, hvor meget renten udgør af de enkelte betalinger.

Stk. 4. I afgiftsgrundlaget kan fradrages rabatter, der er betinget af vilkår, som ikke er opfyldt ved leveringen, for så vidt rabatten senere bliver effektiv. Fradraget foretages, når rabatten bliver effektiv, og er betinget af, at der udstedes kreditnota over den ydede rabat med angivelse af afgiften, jf. dog § 66 g, stk. 3. Tilsvarende gælder for andre prisafslag.

[...]

Momslovens § 52 a, stk. 5:

Hvis varer bliver returneret efter fakturaens udstedelse, skal der udstedes kreditnota. Det samme gælder, hvis leverandøren efter fakturaens udstedelse giver afslag i prisen. Hvis der sker efterbetaling, skal der udstedes faktura over efterbetalingen.

[...]

Praksis

C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaartsplats GA

Andelsselskab drev et varelager, men opkrævede ikke lagerafgift af sine medlemmer for lagerydelsen.

En tjenesteydelse kan beskattes i henhold til det andet direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, når tjenesteydelsen, jf. direktivets artikel 2, er foretaget mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget for en sådan ydelse i henhold til artikel 8, litra a), som præciseret i bilag A, punkt 13, udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen. Der skal altså foreligge direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi; denne skal kunne opgøres i penge og have en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier. Følgelig kan der ikke være tale om en modværdi, jf. direktivets artikel 8, litra a), i det tilfælde, hvor et andelsselskab, som driver et varelager, ikke opkræver nogen lagerafgift af sine medlemmer, for den erlagte ydelse.

C-102/86, Apple and Pear Development Council

Udviklingsråd. Rådets opgaver bestod hovedsageligt i at gøre reklame for æbler og pærer samt fremme deres afsætning og forbedre deres kvalitet. Rådet kunne pålægge frugtavlerne en lovbestemt afgift. Denne afgift havde ikke en direkte sammenhæng med den indirekte fordel, som den enkelte frugtavl måtte drage af rådets arbejde for frugtavlernes fælles interesser. Ikke levering mod vederlag.

C-16/93, Tolsma

Gadeorgel. Musikfrembringelse på offentlig vej. Ikke aftale om vederlag, selvom gademusikanten beder om og også modtager frivillige betalinger fra de forbipasserende. Ikke levering mod vederlag.

C-260/95, DFDS, præmis 23:

I denne forbindelse bemærkes, at således som generaladvokaten har fremhævet i punkt 32, 33 og 34 i forslaget til afgørelse, er det et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed. Den alternative løsning ved fastlæggelsen af beskatningsstedet for rejsebureauers tjenesteydelser, nemlig det faste kontor, hvorfra tjenesteydelserne præsteres, har netop til formål at tage hensyn til en mulig spredning af bureauernes aktiviteter til forskellige steder i Fællesskabet. En systematisk anvendelse af løsningen med hovedsædet for den økonomiske virksomhed ville i øvrigt kunne føre til konkurrenceforvridning, da den indebærer en risiko for, at virksomheder, der udøver deres aktiviteter i én medlemsstat, tilskyndes til at etablere deres hovedsæde i en anden medlemsstat, der har valgt at opretholde momsfritagelsen for de pågældende tjenesteydelser, for dermed at undgå beskatning.

C-86/99, Freemans

Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1 (nu momssystemdirektivet artikel 90, stk. 1 og 2) skulle fortolkes sådan, at momsgrundlaget, som var den fulde katalogpris, i forbindelse med en salgsfremmende ordning skulle nedsættes, så snart den endelige forbruger hævdede eller på anden måde brugte det beløb, der var blevet godskrevet hans særskilte konto. Freemans havde subsidiært gjort gældende, at artikel 11,

punkt C, stk. 1, skulle fortolkes på den måde, at momsgrundlaget i forbindelse med en salgsfremmende ordning skulle nedsættes i det øjeblik, hvor en forhandlers konto blev godskrevet det beløb, der blev betalt som bonus for egne køb. Freemans havde imidlertid på det tidspunkt, hvor selskabet godskrev den konto, som det havde oprettet i sine regnskaber for en forhandler, for det pågældende beløb, endnu ikke reelt betalt bonussen for egne køb til forhandleren. Såfremt forhandleren ikke brugte beløbet, kunne Freemans nemlig disponere over det ved at medregne det i sin resultatopgørelse.

C-108/99, Cantor Fitzgerald, præmis 17:

"Det bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, merværdiafgift. Det er grunden til, at det i alle tilfælde skal undersøges, hvilken part der har leveret godet eller tjenesteydelsen, og hvilken part der har betalt vederlaget. Det er således leveringer af goder og tjenesteydelser, der er momspligtige, og ikke de betalinger, der foretages som vederlag herfor."

C-142/99, Floridienne & Berginvest SA

Holdingselskaber, der ud over at drive momspligtig virksomhed, også havde indtægter i form af udbytte fra datterselskaber og renter fra udlån til datterselskaberne.

Domstolen lagde vægt på, at udbyttet - grundet manglende direkte sammenhæng mellem de momspligtige leverancer til datterselskaberne og udbytterne - ikke kunne anses for vederlag for leverancer til datterselskaberne. Modtagelsen af udbytte indgik derfor ikke i den økonomiske virksomhed.

Vedrørende renterne fra udlån til datterselskaber udtalte domstolen bl.a., at et holdingselskabs almindelige geninvestering af udbytte, som det modtager fra sine datterselskaber, og som i sig selv er udelukket fra momsens anvendelsesområde, i form af lån til disse datterselskaber ikke under nogen omstændigheder udgør en momspligtig virksomhed. Renterne af sådanne lån skal tværtimod anses for afkast af den blotte ejendomsret til godet, og de er således fradragsordningen uvedkommende.

C-548/17, baumgarten sports & more GmbH

Selskabet var spillerformidler inden for professionel fodbold. Selskabet modtog provisionsbetaling hvert halve år, så længe spilleren forblev i klubben. –Afgiftsmyndigheden mente, at selskabet fra 2012 skulle have haft betalt moms for provisionsbetalinger svarende til tidsbegrænsede spilleraftaler, der forfaldt i 2015. –EU-domstolen udtalte, at art. 63, jf. art. 64, stk. 1, var til hinder for, at afgiftspligtens indtræden og forfaldet af afgiften skulle betragtes som indtrådt på tidspunktet for spillerformidlingen, når betalingen for formidlingen skete i rater og var betinget i flere år efter formidlingen.

C-94/19, San Domenico Vetraria SpA

Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), er til hinder for, at udlån eller udstationering af personale fra et moderselskab til et datterselskab alene mod godtgørelse af de hermed forbundne udgifter ikke anses for afgiftsmæssigt relevante. Det forudsættes, at de beløb, der betales af datterselskabet til moderselskabet og de pågældende udlån eller udstationeringer er indbyrdes betingede af hinanden.

C-713/21, Finanzamt X

Når der mellem en hesteejer og en træningsstald er indgået en aftale om, at ydelser i form af bl.a. opstaldning skulle honoreres ved, at hesteejeren overdrog retten til en andel af fremtidige præmiepenge/løbspenge, var der med aftalen skabt et retsforhold, hvor der blev udvekslet gensidige ydelser, idet overdragelsen af retten til eventuelle præmiepenge udgjorde et vederlag, som på tidspunktet for overdragelsen havde en

økonomisk værdi. Dette selvom det vederlag, som faktisk bliver udbetalt til træningsstalden, var knyttet til det resultat, som en bestemt hest har opnået ved en turnering.

U. 1976.330. H

I vedtægterne for et fjernvarmeselskab var det bestemt, at den til finansiering af andelsselskabets anlægsformue fornødne kapital skulle tilvejebringes ved, at medlemmerne betalte en forholdsmæssig del (andelen) af anlægsformuen med nærmere fastsatte beløb. Antaget, at indskuddene omfattedes af udtrykket »andre beløb« i merværdiafgiftslovens § 7, stk. 2, punkt c, og ganske måtte sidestilles med de der nævnte tilslutnings- og oprettelsesafgifter. Der skulle derfor svares merværdiafgift af indskuddene

SKM2010. 34. SR

Skatterådet svarede, at en eventuel overskudsdeling vedrørende driften af P-hus og P-plads mellem et OPP-selskab og en offentlig institution, hvor sidstnævnte stillede den grund, hvorpå P-anlægget skulle anlægges, vederlagsfrit til rådighed for OPP-selskabet, var vederlag for en leverance vedrørende udlejning af grundarealet.

SKM2012. 708. SR

En havn skulle afregne moms af det indskud, som blev opkrævet hos bådejere ved opstart af brugsaftale, uanset at indskuddet blev tilbagebetalt til bådejeren med tillæg af renter ved brugsaftalens ophør.

SKM2018. 267. SR

Skatterådet bekræftede, at udbetalingen af overskudsandel til Spørger fra et interessentskab, der driver tandlægevirksomhed, og hvori Spørger er én af to interessenter, ikke er momspligtigt for Spørger. Dette uanset Spørger stiller aktiver til brug for tandlægevirksomheden vederlagsfrit til rådighed for interessentskabet.

SKM2022. 124. SR

Sagen vedrørte en spørger som var taget under konkursbehandling. Som følge af konkursen ophørte spørgers medlemskab af andelsselskabet H1. Spørger havde efterfølgende fået udbetalt indestående på spørgers personlige ansvarlige konto, andelshaverkonto, forrentning af andelshaverkonto og andel af overskud fra H1's salg af et datterselskab.

Skatterådet bekræftede, at momspligten for de nævnte betalinger indtræder på fakturerings tidspunktet, hvis efterbetalingsfaktura udstedes umiddelbart efter repræsentantskabets beslutning om udbetaling af beløbene.

Dep. 570/78

Et selskab, der ikke er baseret på at give overskud, men på at hvile i sig selv, gav på grund af stor ordretilgang alle kunderne en refusion, uanset omsætning og uanset om vedkommende firma fortsat var kunde i selskabet. Kunderne havde ikke på forhånd modtaget tilsagn om en eventuel refusion.

Refusionen kunne ikke betragtes som en betinget rabat efter lovens § 13, stk. 7, og refusionen - også til ikke-registrerede virksomheder - kunne derfor som et prisafslag fuldt ud fradrages i selskabets afgiftspligtige omsætning.