

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9888 af 24/10/2023 (Gældende)

Teleydelser - Moms - Omvendt betalingspligt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1150673

Teleydelser - Moms - Omvendt betalingspligt

Skatterådet fandt, at Spørgers leverancer af drift og installation af telefon- og bredbåndsforbindelser, samt afregning mod andre teleoperatører, kunne anses for at være teleydelser, idet ydelserne havde til formål at transmittere, udsende eller modtage signaler mv. Ydelserne blev dermed omfattet af den omvendte betalingspligt, i de tilfælde hvor aftageren videresolgte ydelserne, og et eventuelt eget forbrug var ubetydeligt.

Endvidere anså Skatterådet nødvendigt udstyr, som eksempelvis en router, eller ekstra teknikertimer bestilt af slutkunden for at være biydelser til de leverede teleydelser, idet nødvendigt udstyr og ekstra teknikertimer måtte anses for at være et middel til at udnytte de købte teleydelser. Ydelserne kunne dermed omfattes af den omvendte betalingspligt, hvis aftageren videresolgte ydelserne.

Skatterådet kunne derimod ikke bekræfte, at nummerportering, som var flytning af et mobilnummer fra én teleoperatør til en anden, var omfattet af den omvendte betalingspligt, idet ydelsen ikke kunne anses for at være en teleydelse eller en biydelse til en teleydelse, da formålet med selve flytningen ikke kunne anses for at være transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler mv.

Spørgers udlejning af digital infrastruktur, som var udlejning af plads på telemaster, plads i teknikhuse eller adgang til fiberkabler, var ikke omfattet af omvendt betalingspligt. Skatterådet fandt, at den teleoperatør eller serviceudbyder, der lejede pladsen af Spørger, selv udnyttede det lejede fuldt ud. Betingelsen om videresalg var dermed ikke opfyldt.

Skatterådsmøde 24. oktober 2023 - SKM2023.538.SR

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Spørgsmål

1. Er installation af abonnement på en telefon- eller bredbåndsforbindelse eller et mobilabonnement omfattet af omvendt betalingspligt?
2. Er ydelser, Interconnect, Kapacitet og Samtrafik til andre teleoperatører omfattet af omvendt betalingspligt?
3. Er nummerportering omfattet af omvendt betalingspligt?
4. Er udlejning af plads i/på infrastruktur til udstyr omfattet af omvendt betalingspligt?
5. Er ekstra teknikker og forgæves teknikker besøg omfattet af omvendt betalingspligt?

Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse
2. Ja, se dog indstilling og begrundelse
3. Nej
4. Nej
5. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en teleoperatør/infrastrukturudbyder, som ejer og driver infrastruktur og sælger adgang til og brug af den til andre teleoperatører og til serviceudbydere som f.eks. H1. Tilsvarende køber Spørger også adgang til og brug af andre teleoperatørs infrastruktur.

Som slutkunde, hvad enten det er som privat eller erhverv, henvender man sig til H1 via et af deres brands, og tegner et abonnement på for eksempel en bredbånds-/telefonforbindelse eller et mobilabonnement.

Hvis kunden er hjemmehørende i et område, hvor Spørger har en bredbåndsforbindelse, får Spørger en henvendelse fra H1 om at benytte Spørgers infrastruktur.

Uddybende om Spørger

Spørger bygger og driver digital infrastruktur - både mobilnetværk og faste forbindelser til bredbånd og telefoni via fiber, coax og kobber (bredbåndsnetværk). Det er både de overordnede net og installation og vedligeholde hos slutkunder, der udføres af Spørger. Spørger udlejer også plads i/på infrastrukturen.

Spørgers kunder er andre teleoperatører og serviceudbydere, hvis primære formål med købet af ydelserne er videresalg med et ubetydeligt eget forbrug af ydelsen i forhold til det samlede handelsforhold med Spørger.

Spørger er også både køber og sælger af såkaldte interconnect, kapacitets- og samtrafikydelser, som er fysisk sammenkædning af Spørgers netværk med udstyr eller faciliteter i andre operatørers netværk. Derudover opkræves betaling i forbindelse med flytning af telefonnumre.

Ydelser til kunderne, der ønskes taget stilling til

Grundlæggende kan Spørgers forskellige ydelser deles op i følgende hovedkategorier, som de enkelte spørgsmål i denne anmodning vedrører:

Spørgsmål 1 - Installation og abonnement

Spørger sælger et produkt som omfatter drift af telefon- og bredbåndsforbindelse med tilhørende installation, som serviceudbydere sælger videre til slutkunder som et abonnement. Her sælger Spørger således adgang til bredbåndsnetværk til serviceudbyderen, som sælger abonnementer til slutkunder. Produktet kan også indeholde nødvendigt udstyr (f.eks. en router) og fejlretninger.

Udstyret som stilles ud hos kunden ejes af Spørger, og lejes ud til serviceudbyderen. Betalingen sker som en del af abonnementet som Spørger opkræver fra serviceudbyderen. Det samme er tilfældet for så vidt angår fejlretning foretages af Spørger.

Når udstyret går i stykker eller bliver teknologisk forældet kan slutkunden få det udskiftet, uden at der sker en betaling for udskiftningen.

Spørger ejer og driver som beskrevet også et mobilnetværk. Her sælger de adgang til og drift af mobilnetværket, som serviceudbydere sælger videre til slutkunder som et abonnement.

Spørgsmål 2 - Afregning mod andre teleoperatører

I Danmark findes der grundlæggende tre mobilnetværk. Eftersom slutkunder kan være på forskellige mobilnetværk, er det nødvendigt for teleoperatørerne at benytte hinandens infrastruktur, for at de kan levere deres ydelser til deres kunder.

I Danmark findes der flere bredbåndsnetværk og Spørger ejer et af dem. Det er ikke alle steder i Danmark, at Spørgers netværk er dækkende, og derfor køber Spørger tilsvarende adgang til andre teleoperatørers netværk.

De ydelser der udveksles i netværkerne betegnes:

1. Interconnect: Dette er en udveksling af trafik mellem nationale operatører med eget netværk. Som eksempel kan nævnes, at Spørger sender en regning til G1, når en kunde med et G1 mobilabonnement ringer til en kunde med et H2 mobilabonnement.
2. Kapacitet (både national og internationalt): Her er tale om salg af transmissionskapacitet til en serviceudbyder som typisk sælger det til en erhvervskunde.
3. Samtrafik: Dette er kredsløb til sammenbinding af netværk som bruges i forbindelse med udveksling af trafik mellem teleoperatører.

Spørgsmål 3 - Afregning mod andre teleoperatører - Nummerportering

Nummerportering: Hver teleoperatør køber mobilnummerserier fra Energistyrelsen, og hvis en kunde så ønsker at skifte serviceudbyder, så opkræver teleoperatøren et gebyr for at flytte nummeret til en anden teleoperatør.

Følgende fremgår af H2's hjemmeside om flytning af mobilnummer: [...] Det er muligt at bevare nuværende nummer, det skal blot oplyses ved bestilling af abonnement. [...]

Spørgsmål 4 - Infrastruktur

Spørger ejer forskellige former for digital infrastruktur placeret rundt i Danmark til brug for egne leverancer til selskabets kunder. Det er muligt for andre teleoperatører eller serviceudbydere at gøre brug af en del af den infrastruktur, som Spørger har bygget, og Spørger udlejer derfor plads til teleoperatører, så de på den måde kan gøre brug af digital infrastruktur ejet af Spørger.

Spørger udlejer følgende infrastruktur:

1. Telemaster: Teleoperatøren køber plads til at sætte deres eget udstyr op i en mast ejet af Spørger, så teleoperatøren opnår en bedre dækning på deres eget netværk. Selve teleydelsen sendes videre via en fiberforbindelse, der enten er ejet af Spørger og som teleoperatøren betaler for, eller også benytter teleoperatøren egne fibre, eller tredjemands. Betaling for pladsen i masten omfatter både en engangsbetaling i forbindelse med opsættelsen og efterfølgende en løbende leje.
2. Samhusning: Teleoperatøren køber plads til at sætte eget udstyr op i et teknikhus ejet af Spørger til brug for drift af et mobilnetværk eller internet. Teleoperatøren køber ligeledes adgang til Spørgers fibre/kabler.
3. Access: Serviceudbyderen køber adgang til fiber- eller kobbernettet på samme måde som beskrevet ovenfor. I modsætning til dark fiber er Spørger i dette tilfælde vidende om brugen af forbindelsen, da serviceudbyderen anvender noget af Spørgers udstyr.
4. Dark fiber: Serviceudbyderen køber adgang til fiberkabler ejet af Spørger. Fiberkablerne bruges til at transmittere signal i form af internet, tv eller mobiltelefoni, men Spørger er ikke altid vidende om hvad serviceudbyderen skal anvende fiberkablet til, da serviceudbyderen selv er ansvarlig for at sætte udstyr op, så fiberforbindelsen kan benyttes.

Spørgsmål 5 - Separate teknikerydelser

I forbindelse med en oprettelse af en bredbånds- eller telefonforbindelse køber slutbrugeren nogle gange nogle ekstra teknikertimer, det kan f.eks. være til at trække yderligere kabler. For dette arbejde vil slutbrugeren separat blive opkrævet betaling hos serviceudbyderen, hvorefter Spørger sender en tekniker ud til slutbrugeren, hvis serviceudbyderen ikke selv har en tekniker.

Teknikerens besøg er afgørende for slutbrugerens anvendelse af de abonnementer, som slutbrugeren har købt hos serviceudbyderen, idet teknikeren sørger for den faktiske installering af Spørgers produkter.

Spørger fakturerer serviceudbyderen for teknikerydelser. Dette sker i de tilfælde, hvor teknikeren har udført det forespurgt arbejde samt i det tilfælde, hvor det ikke har været muligt for teknikeren at udføre arbejde eksempelvis fordi slutbrugeren ikke har været hjemme og teknikers besøg dermed har været forgæves.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger opkræver i dag moms af alle deres ydelser, og afregner denne til skattemyndighederne i henhold til gældende regler. Det har ingen provenumæssige konsekvenser for selskabet, at der er sket en lovændring fra 1. januar 2024 og indført lokal omvendt betalingspligt af moms på teleydelser, når formålet med ydelserne for modtagerne er videresalg. Spørger bifalder lovens formål om at undgå svindel med moms på teleydelser.

Med spørgsmålene ønsker Spørger derfor bekræftet, at selskabets ydelser i denne anmodning om bindende svar er omfattet af definitionen på teleydelser, og at det med baggrund i lov nr. 755 af 13. juni 2023 efter 1. januar 2024 er modtagerne af ydelserne, der skal betale momsen, fordi modtagernes primære formål er videresalg med intet eller begrænset eget forbrug.

Lov nr. 755 af 16. juni 2023 indfører omvendt betalingspligt på teleydelser omfattet af momsloven § 21 c, stk. 4. Ordlyden af momsloven § 21 c, stk. 4, er en direkte implementering af momsforordningens artikel 6a, stk. 2, punkt 1.

På baggrund af momsforordningen kan det konstateres, at listen med definitionen af teleydelser ikke er udtømmende, da det fremgår at *teleydelser især omfatter*. Det faktum at listen ikke er udtømmende, men at begrebet *teleydelser* skal forstås bredt, bekræftes også af bemærkningerne til § 1, nr. 9 i lovforslag som fremsat (L 75), hvor det fremgår, at "*Listen, som ikke er udtømmende, svarer til en liste i de bagvedliggende EU-regler, jf. artikel 6 a, stk. 1, i Rådets gennemførelsesforordning (EU) 282/2011, der nævner de ydelser, der især er omfattet af momssystemdirektivets definition af teleydelser i artikel 24, stk. 2.*"

Den nye § 46, stk. 1, nr. 12, har således et bredere anvendelsesområdet end blot listen i momslovens § 21c, stk. 4, men ydelserne skal dog ligge inden for definitionen i momsdirektivets artikel 24, stk. 2.

Det fremgår af den engelske sprogversion af momsdirektivets artikel 24, stk. 2, at: "*Telecommunications services' shall mean services relating to the transmission [...]*". Også artikel 24, stk. 2, har på den baggrund en bred anvendelse. Dette understreges endvidere af det faktum, at det i momsforordningen alene er elektronisk leverede ydelser og radio- og tv-spredningstjenester, der er nævnt som eksempler på ydelser, der ikke er omfattet af begrebet "teleydelser".

I henhold til momsdirektivet artikel 24, stk. 2, skal en ydelse, for at være en teleydelse, have til formål

- (1) at foretage transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art, eller
- (2) at overdrage retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, eller
- (3) at formidle adgang til globale informationsnet.

Det er på denne baggrund, at bemærkningen fra lovforslaget om, at omvendt betalingspligt bliver hovedreglen for mellemhandlere, skal læses.

Spørgsmål 1

Det stillede spørgsmål ønskes besvaret med "ja".

Når Spørger sælger en teleydelse på abonnement - mobiltelefoni, VoIP eller adgang til internettet, og foretager en installation af digital infrastruktur hos en slutbruger på vegne af en serviceudbyder, sælger selskabet en teleydelse til en serviceudbyder, hvis formål er videresalg. Spørgers ydelse er omfattet af momsdirektivets artikel 24, stk. 2.

Det faktum, at Spørger samtidig leverer udstyr til slutbrugeren, som faktureres til serviceudbyderen, ændrer ikke på, at også denne levering vil blive omfattet af omvendt betalingspligt efter momsloven § 46, stk. 1, nr. 12, efter 1. januar 2024, eftersom udstyret er nødvendigt og alene kan anvendes til at gøre brug af teleydelsen. Leveringen af udstyret skal dermed ikke ses som en selvstændig levering af en vare, men som en del af den samlede ydelse.

EU Kommissionen nævner i Explanatory notes fra 2015, at en helpdesk i visse tilfælde vil kunne anses som en biydelse til en teleydelse eftersom ydelsen, som helpdesk'en leverer ikke er et mål i sig selv, men derimod skal ses som en middel til at anvende teleydelsen på den bedst mulige måde. Hvis ydelsen dermed leveres sammen med teleydelsen, skal den ses som en integreret del af denne.

Spørgers levering af udstyret skal dermed anses som et middel til at anvende teleydelsen, eftersom det ikke ville være muligt for serviceudbyderen at levere den samlede ydelse til kunden uden udstyret, jf. også principperne i C-349/96, Card Protection Plan om biydelser.

Den samme argumentation gør sig gældende for så vidt angår Spørgers fejlretning. Dette element er en biydelse til hovedydelsen (teleydelsen), og dermed også omfattet af omvendt betalingspligt.

Spørgsmål 2

Det stillede spørgsmål ønskes besvaret med "ja".

I de tilfælde, hvor Spørger fakturerer andre teleoperatører, leverer Spørger ydelser, der gør det muligt for teleoperatørernes slutbrugere at modtage signaler samt anvende transmissionskapacitet og det er derfor vores opfattelse, at de beskrevne ydelser omfattet af spørgsmål 2 vil blive omfattet af omvendt betalingspligt.

For det første er Interconnect direkte nævnt i momsforordningen, da Spørger udfører en mobiltelefoniydelse for en anden teleoperatør, der består i en kobling af tale mellem to serviceudbydere. På samme måde er ydelserne relateret til samtrafik omfattet, da dette har til formål at forbinde kredsløb og teleoperatører har mulighed for at udveksle trafik.

Salg af transmissionskapacitet til en serviceudbyder, der har til formål at videresælge dette, er direkte omfattet af momssystemdirektivet, idet artikel 24, stk. 2 direkte nævner overdragelse af retten til at benytte adgang til transmission.

Spørgsmål 3

Det stillede spørgsmål ønskes besvaret med "ja".

Spørger køber nummerserier af Erhvervsstyrelsen. Uden et nummer er det ikke muligt at sælge telefoni. Selve nummeret har derfor transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler m.v. til formål.

Hvis en slutkunde ønsker at skifte fra en serviceudbyder, der bruger Spørger som teleoperatør, til en serviceudbyder der benytter en anden teleoperatør - og gerne vil beholde sit nummer - opkræver Spørger et gebyr fra den modtagende serviceudbyder.

For den modtagende serviceudbyder er det vores opfattelse, at købet af et nummer er en særskilt teleydelse. Det er ikke muligt at levere en teleydelse uden et nummer. For en slutkunde er det i mange tilfælde en forudsætning for at skifte serviceudbyder at de kan medtage deres eksisterende nummer. Ca. 70% af de kunder der forlader Spørger medtager deres nummer. Salget af nummeret er derfor en selvstændig teleydelse, da det har transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler til formål.

Det vores opfattelse, at nummerportering ligeledes vil være omfattet af omvendt betalingspligt, jf. momsloven § 46, stk. 1, nr. 12, eftersom det er nødvendigt at flytte et mobilnummer fra en serviceudbyder til en anden for at slutbrugeren kan gøre brug af serviceudbyderens ydelser og dermed Spørgers infrastruktur. Flytningen af nummeret vil derfor aldrig udgøre et mål i sig selv, men derimod altid være en nødvendighed for at slutbrugeren kan gøre brug af en mobil telefoniydelse hos en anden serviceudbyder.

Spørgsmål 4

Det stillede spørgsmål ønskes besvaret med "ja".

Når Spørger fakturerer andre teleoperatører eller serviceudbydere for brug af digital infrastruktur, vil ydelsen efter vores opfattelse være omfattet af omvendt betalingspligt efter 1. januar 2024. Baggrund for dette er, at Spørger i alle de fire beskrevne tilfælde af udleje af digital infrastruktur (plads i telemaster, samhusning, Access eller Dark Fiber) enten formidler adgang til globale informationsnet eller overdrager retten til at benytte adgangen til den af Spørger ejede infrastruktur således, at Spørgers kunde (serviceudbyder eller teleoperatør) kan gøre det muligt for slutbrugeren at benytte adgangen til transmission eller modtage signaler.

Selv i de tilfælde hvor adgangen til at sætte udstyr op i en mast sælges særskilt, er ydelsen en teleydelse. Formålet med at give adgang til at sætte udstyr op i en mast er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler m.v., jf. momslovens artikel 24, stk. 2.

Det faktum, at Spørger ved fakturering af en serviceudbyders brug af dark fiber ikke er vidende om serviceudbyderens anvendelse heraf, ændrer ikke på, at ydelsen fra Spørger skal anses som en teleydelse i momslovens forstand, og underlagt omvendt betalingspligt. Det er således ikke afgørende for Spørgers håndtering af moms, hvad serviceudbyderen benytter teleydelsen til, blot teleydelsen indgår i et videre salg.

Af lovforslagets punkt 2.2.2., der gennemgår Skatteministeriets overvejelser og den forslåede ordning, fremgår en definition af 'videreforhandler':

"Som videreforhandlere anses virksomheder, hvis primære aktivitet knytter sig til handel med teleydelser, og hvis eget forbrug af disse ydelser udgør et ubetydeligt omfang, dvs. som udgangspunkt 5 pct. eller derunder. Ved primær aktivitet forstås, at mere end halvdelen af de erhvervede teleydelser videresælges til andre momspligtige personer".

Af lovforslaget fremgår der således ikke andre betingelser, end at egetforbruget skal være ubetydeligt.

Skattestyrelsens opfattelse er alene baseret på det nye afsnit af Den juridiske vejledning afsnit D. A. 13.2.2.10, som Skattestyrelsen selv har indskrevet i vejledningens udgave 2023-2 på baggrund af de nye regler om lokal omvendt betalingspligt på teleydelser.

Af det nye afsnit fremgår, at betingelserne for hvornår reglen om lokal omvendt betalingspligt for salg til videreforhandlere finder anvendelse, svarer til kriterierne i definitionen af begrebet afgiftspligtig videreforhandler, der anvendes i forbindelse med fastlæggelse af leveringsstedet ved handel med gas, elektricitet, varme- og kuldeforsyning. Der er imidlertid i lovforslaget ikke nævnt noget om at den

definition af en videresælger, der gælder for levering af gas, elektricitet, varme og kuldeforsyning også skal finde anvendelse på levering af teleydelser - dette fremgår alene af Skattestyrelsens fortolkning i Den juridiske vejledning.

Definitionen af en videreforhandler af gas, elektricitet mv. blev fastlagt i momsudvalgets retningslinje til det 98. møde den 18. marts 2013, hvoraf betingelserne for en videreforhandler efter artikel 38, stk. 2 i momssystemdirektivet fremgår. Efter retningslinjen fra momsudvalget, er én af betingelserne for at være videreforhandler efter artikel 38, stk. 2, at der ikke må ske omdannelse til andre produkter.

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsen ikke på nogen måde er forpligtet til analogt at anvende retningslinjen, der specifikt omhandler definitionen af en videreforhandler efter Momssystemdirektivets artikel 38, stk. 2, i forbindelse med den omvendte betalingspligt på teleydelser.

Uagtet ligheden af ordlyden i momsdirektivets artikel 38, stk. 2 og momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, beroede momsudvalgets definition af en videresælger efter artikel 38, stk. 2 på en konkret vurdering af det forhold, hvor gas omdannes til elektricitet og at der dermed ikke er samme ydelse der videresælges. Denne definition kan derfor ikke umiddelbart overføres til salg af teleydelser.

Muligheden for at indføre omvendt betalingspligt på el- og gashandel fremgår af momssystemdirektivets artikel 199a, stk. 1 litra e), med en direkte henvisning til artikel 38, stk. 2.

Muligheden for at indføre omvendt betalingspligt på teleydelser fremgår imidlertid af momssystemdirektivets artikel 199a, stk. 1, litra g), alene med henvisning til definitionen af teleydelser i artikel 24, stk. 2. Definitionen i artikel 24, stk. 2 er så bred, at Danmark kunne vælge at indføre reverse charge på alle salg af teleydelser til afgiftspligtige personer. I lovforslaget har man dog begrænset det til situationer, hvor den primære aktivitet for modtageren er videresalg af teleydelser med et ubetydeligt egetforbrug, men har ikke lagt op til yderligere begrænsninger.

Teleydelser er blandt andet overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, uanset at denne adgang i næste led benyttes til at sælge en anden form for teleydelse, så længe formålet er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler.

Det er således vores opfattelse, at Skattestyrelsens fortolkning er udtryk for en indskrænkende fortolkning af lovgrundlaget og -forarbejderne, der bringer praksis for de nye lovbestemmelser et andet sted hen end tiltænkt af lovgiver, hvor hensigten med lovforslaget var at *"På denne måde bliver omvendt betalingspligt hovedreglen for handel med teleydelser, både når der er tale om handel internt i Danmark og handel over grænserne i EU."*

Adgangen til den digital infrastruktur kan alene anvendes til transmission af teleydelser og udlejning af kapacitet herpå må således være omfattet af momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, når disse ydelser sælges med henblik på videresalg.

Spørgsmål 5

Det stillede spørgsmål ønskes besvaret med "ja".

Spørger leverer teknikerydelser direkte hos slutbruger, fordi Spørger, som teleoperatør, er ansvarlig for, at infrastrukturen er fungerende, således at serviceudbyderen har mulighed for at tilbyde bredbånds- eller telefonforbindelse til slutbruger. Teknikerydelserne er dermed nødvendig for, at slutbruger kan gøre brug af teleydelserne, der leveres af serviceudbyderen, men udgør ikke et mål i sig selv for slutbruger. Ydelsen skal dermed anses som en del af serviceudbyderens samlede videresalg af teleydel-

ser. Teknikerydelsen, der leveres fra Spørger, er en biydelse til den samlede teleydelse, der leveres til serviceudbyderen.

Det fremgår også af Explanatory Notes, at når en ydelse alene leveres til slutbrugeren i de tilfælde, hvor ydelsen til slutbrugeren består i at afhjælpe problemer, der opstår i forbindelse med levering af teleydelsen, som faktureres selvstændigt, udgør ydelsen ikke et mål i sig selv, men derimod et middel til at benytte den primære ydelse, som i dette tilfælde er den ydelse, som slutbrugeren har købt fra serviceudbyderen. Endelig fremgår det også af C-349/96, Card Protection Ltd, at ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at installation af og abonnement på en telefon- eller bredbåndsforbindelse eller et mobilabonnement omfattes af omvendt betalingspligt.

Begrundelse

Spørger sælger et produkt til serviceudbydere, som omfatter drift af telefon- og bredbåndsforbindelse med tilhørende installation, nødvendigt udstyr som fx en router og fejlretninger. Serviceudbydere videresælger produktet som abonnementer til slutkunder. Udstyr som stilles hos slutkunden ejes af Spørger og lejes ud af serviceudbyder, som en del af abonnementet.

Spørger sælger også adgang til og drift af eget mobilnetværk til serviceudbydere som videresælger adgangen til slutkunder som et abonnement.

Ved Lov nr. 755 af 13. juni 2023 er der indført regler om omvendt betalingspligt på teleydelser ved indenlandske transaktioner med virkning fra 1. januar 2024.

I henhold til momslovens § 46, stk.1, nr. 12, er aftageren betalingspligtig for momsen, når aftageren selv er en afgiftspligtig person, der køber ydelser nævnt i § 21c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg, og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydeligt.

Momslovens § 21c, stk. 4, indeholder en liste over, hvilke ydelser der især skal anses som teleydelser. Listen, som ikke er udtømmende, svarer til en liste i de bagvedliggende EU-regler, jf. artikel 6a, stk.1 i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011, der nævner de ydelser, der især er omfattet af momssystemdirektivets definition af teleydelser i artikel 24, stk. 2.

Det fremgår af momssystemdirektivets artikel 24, stk. 2, at teleydelser forstås som ydelser, hvis formål er at transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.

Det produkt som Spørger sælger til serviceudbydere, der videresælger produktet til slutkunder som et abonnement, består af mobiltelefoni, VoIP og adgang til internettet, samt nødvendigt udstyr til slutkunden. Det er hertil oplyst, at ydelserne mobiltelefoni, VoIP og adgang til internettet sælges til serviceudbydere, mens nødvendigt udstyr lejes ud til serviceudbydere.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de her omhandlede ydelser, har til formål at transmittere, udsende eller modtage signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer, af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler. Ydelserne anses dermed for at være teleydelser som omfattet af momslovens § 21 c, stk. 4, jf. momssystemdirektivet artikel 24, stk. 2.

Det udstyr, eksempelvis en router, som Spørger lejer ud til en serviceudbyder og som placeres hos slutkunden, kan ikke i sig selv anses for en teleydelse. Udstyret er i imidlertid nødvendigt for slutkunden, for at denne kan udnytte den købte teleydelse.

Det følger af EU-Domstolens praksis, at når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved vurdering af, hvorvidt der er tale om to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse. Se fx sag C-41/04 i Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 19.

Ved afgørelse af, om en ydelse skal anses for en biydelse, eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Se Den juridiske vejledning afsnit D. A. 4.1.6.

Spørgers levering af nødvendigt udstyr, anses af Skattestyrelsen for at være et middel til at udnytte teleydelsen idet teleydelsen ikke kan udnyttes uden. Det er Skattestyrelsens opfattelse at en gennemsnitlige forbruger, ved køb af dette produkt, køber en teleydelse. Levering af nødvendige udstyr udgør dermed en biydelse til selve teleydelsen, der momsmæssigt skal behandles som én samlet teleydelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at samme betragtninger gør sig gældende for Spørgers levering af fejlrettelser.

Det er på baggrund af ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers levering af dette produkt, fra 1. januar 2024 vil blive omfattet af omvendt betalingspligt efter momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, i de tilfælde hvor aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, og det primære formål med køb af produktet er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne kan anses for ubetydelig.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at ydelser Interconnect, Kapacitet og Samtrafik til andre teleoperatører er omfattet af omvendt betalingspligt.

Begrundelse

Interconnect, kapacitet og samtrafik er beskrevet som ydelser, der vedrører udveksling af trafik på de øvrige teleoperatørers infrastruktur. Det fremgår at være ydelser der består i at koble tale mellem to serviceudbydere, og samtrafik har til formål fysisk at sammenkæde Spørgers netværk med udstyr eller faciliteter i andre operatørers netværk, således teleoperatørerne har mulighed for at udveksle trafik. Kapacitet er beskrevet som salg af transmissionskapacitet.

Teleydelser forstås som ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet, jf. momssystemdirektivet artikel 24, stk. 2.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de beskrevne ydelser i form af overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler mv., på de forskellige teleoperatørers infrastrukturer, er omfattet af definitionen af teleydelser. De beskrevne ydelser anses dermed for at være teleydelser, jf. momslovens § 21, c stk. 4, jf. momssystemdirektivet artikel 24, stk. 2.

De nævnte ydelser vil dermed fra 1. januar 2024 være omfattet af omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, hvis Spørger leverer ydelserne til en aftager der er en afgiftspligtig person i landet og når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydelig.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at nummerportering er omfattet af omvendt betalingspligt.

Begrundelse

Nummerportering er flytning af et mobilnummer fra en serviceudbyder til en anden, når en slutbruger ønsker at skifte serviceudbyder.

Det er Spørgers opfattelse, at flytning af mobilnummer fra en serviceudbyder til en anden er nødvendig for at slutbrugeren kan gøre brug af serviceudbyderens teleydelser og dermed Spørgers infrastruktur.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at flytning af et mobilnummer, ikke i sig selv kan anses for at være en teleydelse, som omfattet af momslovens § 21c stk. 4, da selve flytningen ikke har transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler mv. til formål.

Allerede fordi den gebyropkrævende teleoperatør afgiver mobilnummeret til den modtagende operatør, leverer den afgivne teleoperatør ikke længere teleydelser (hovedydelser) i relation til det flyttede mobilnummer. En flytning kan dermed ikke blive en biydelse, idet der ikke findes en hovedydelse at relatere den til. Nummerporteringen udgør dermed en uafhængig hovedydelse.

Hvis der samtidig leveres en teleydelse, er det Skattestyrelsens opfattelse, at flytning af et mobilnummer ikke kan udgøre en biydelse til teleydelser, jf. nedenfor.

Det fremgår af H2's hjemmeside, at en kunde der ønsker at skifte til H2, sagtens kan beholde sit nuværende mobilnummer. Det skal blot oplyses i forbindelse med bestilling af abonnement hos H2. Det fremgår tillige, at det er meget vigtigt, at kunden ikke selv opsiger sit abonnement hos sin nuværende udbyder, idet der så er en risiko for at nummeret ikke kan overføres til det nye abonnement hos H2.

Det fremgår dermed ikke, at det er en nødvendighed, at en kunde får flyttet sit eksisterende mobilnummer med, men det er et tilvalg som en kunde kan anmode om i forbindelse med bestilling af abonnement hos H2. Oplyser en slutkunde ikke et ønske om flytning af mobilnummer i forbindelse med skift af serviceudbyder, sker det ikke automatisk.

Som anført i begrundelse til spørgsmål 1, skal der ved vurdering af, om levering af en ydelse skal anses for en biydelse, eller en uafhængig hovedydelse lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse.

Det er naturligvis en forudsætning for at anvende Spørgers mobiltelefoni ydelser, at slutkunden har et mobilnummer. Det fremgår dog ikke, at det skal være et specifikt mobilnummer, idet slutkunden i

forbindelse med bestilling af et abonnement kan vælge at få et nyt mobilnummer og med dette anvende Spørgers telefonydelser.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en gennemsnitlig forbruger af mobilydelser, der ønsker at bevare sit nuværende mobilnummer ved skift af serviceleverandør, og dermed aktivt anmoder den nye serviceudbyder om flytning af mobilnummer, anser denne flytning for at udgøre et mål i sig selv og ikke blot et middel til at udnytte en mobiltelefonydelse, som den nye serviceudbyder sælger. Det forhold at de fleste kunder vælger at få flyttet deres nummer ændrer ikke herpå.

På baggrund af ovenstående finder Skattestyrelsen, at nummerportering skal anses for en selvstændig ydelse, der ikke er en teleydelse. Ydelsen er dermed ikke omfattet af den omvendte betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 12.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at udlejning af plads i/på infrastruktur til udstyr er omfattet af omvendt betalingspligt.

Begrundelse

Spørger udlejer forskellige former for digital infrastruktur, fx i form af udlejning af plads på telemaster, teknikhuse, eller ved udlejning af adgang til spørgers fiberkabler via eget eller lejet udstyr.

Det er spørgers opfattelse, at udlejning og eventuelle køb af fiberadgang er omfattet af omvendt betalingspligt, da det i alle tilfælde enten formidler adgang til global informationsnet eller overdrager retten til at benytte adgang til Spørgers infrastruktur, således at Spørgers kunder (andre teleoperatører eller serviceudbydere) kan gøre det muligt for deres slutkunder at benytte adgang til transmission eller modtage signal.

Reglerne om omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, finder fra 1. januar 2024 anvendelse, når aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der køber teleydelser som nævnt i momslovens § 21c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af de indkøbte ydelser er ubetydeligt.

Spørgers udlejning af plads på telemaster, teknikhuse eller adgang til spørgers fiberkabler, skal således kunne karakteriseres som levering af teleydelser, som herudover erhverves af aftageren med henblik på videresalg, og hvor aftagerens eget forbrug af ydelsen alene må være ubetydelig.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit D. A. 13.2.2.10, som angår omvendt betalingspligt på teleydelser, at betingelsen om at det primære formål med købet skal være videresalg, og betingelsen om ubetydeligt eget forbrug svarer til kriterierne i definitionen af begrebet afgiftspligtig videreforhandler, der anvendes i forbindelse med omvendt betalingspligt for gas og elektricitet og i forbindelse med fastlæggelsen af leveringsstedet ved handel med gas og elektricitet.

Momsudvalget har fastlagt definitionen af en videreforhandler af gas, elektricitet mv. i momsudvalgets retningslinje ved det 98. møde den 18. marts 2013.

Af retningslinjen fremgår, at hvis en afgiftspligtig person skal betragtes som en afgiftspligtig videreforhandler, skal den pågældendes aktivitet bestå i at sælge nøjagtigt det samme produkt, som det produkt, der er indkøbt. Der må ikke ske omdannelse til andre produkter. Det fremgår endvidere af retningslinjen,

at begrebet afgiftspligtig videreforhandler ikke alene anvendes i relation til videresalg af gas, elektricitet, varme- og kuldeforsyning, men også i forbindelse med videresalg af brugte genstande, kunstgenstande, samleobjekter eller antikviteter

Som følge heraf er det Skattestyrelsens opfattelse, at begrebet "afgiftspligtig videreforhandler" er et defineret fællesskabsretligt begreb, som medlemsstaterne er forpligtet til at iagttage. Denne forståelse ses også at være i overensstemmelse med sag C-242/08, Swiss Re Germany Holding GmbH, hvor EU-Domstolen udtalte, at det fælles moms-systems rette funktion og ensartede fortolkning indebærer, at fællesskabsretlige begreber ikke må defineres forskelligt, alt efter om de benyttes i en fritagelsesbestemmelse eller i en anden bestemmelse (præmis 31).

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers udlejning af den beskrevne digitale infrastruktur gør det mulig for den teleoperatør, der lejer en "plads" eller en "adgang", via denne plads/adgang, at levere teleydelser til egne kunder i det pågældende område. Det må således antages, at det primære formål for den teleoperatør, der lejer sig til en plads på Spørgers digitale infrastruktur, er selv at udnytte denne plads/adgang, for derigennem at leverer teleydelser til egne kunder. Det er med andre ord Skattestyrelsens opfattelse, at den teleoperatør eller den serviceudbyder der lejer sig adgang til fiberkabler eller til mastepads mv. ikke videresælger denne specifikke udlejningsydelse/adgang, men udnytter selv det lejede fuldt ud, til at sælge eller videresælge teleydelser til slutkunder.

Idet den afgiftspligtige aftager ikke foretager videresalg af den indkøbte udlejningsydelse, men udnytter selv det lejede fuldt ud, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den beskrevne udlejning og adgang til Spørgers digitale infrastruktur ikke omfattes af momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, om omvendt betalingspligt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at ekstra tekniker og forgæves teknikerbeføg er omfattet af omvendt betalingspligt.

Begrundelse

En slutbruger kan efterspørge separate teknikertimer hos en serviceudbyder i forbindelse med oprettelse af en bredbånds- eller telefonforbindelse. Slutbrugeren tilkøber hos sin serviceudbyder de ekstra teknikertimer til eksempelvis at trække yderligere kabler. Spørger udfører teknikerarbejdet og fakturerer serviceudbyderen for dette, også hvis det ikke har været muligt at udføre arbejdet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at levering af ekstra teknikertimer ikke i sig selv anses for at være levering af en teleydelse, som omfattet af momslovens § 21c, stk. 4, da selve teknikerydelsen, fx at trække yderligere kabler, ikke har transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler mv. som formål.

En vare eller ydelse, skal dog anses for at være en biydelse i forhold til en hovedydelse, når den for kunden, ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser. Se DJV afsnit D. A. 4.1.6.2.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at et tilkøb af ekstra teknikertimer, må, af en gennemsnitlige forbruger af bredbånds- eller telefonforbindelse, anses for at være et middel til at udnytte den købte teleydelse på de bedst mulige betingelser, og dermed ikke et mål i sig. Det gør ikke nogen forskel for denne vurdering, om teknikerbeføget resulterer i, at der reelt er udført en teknikerydelse, eller om det som følge af slutkundens forhold ikke har været muligt at udføre teknikerarbejdet.

Biydelsen, i form af de ekstra tilkøbte teknikertimer, skal herefter behandles momsmæssigt som hovedydelsen, dvs. som en teleydelse. Ydelserne omfattes dermed af momslovens § 21c, stk. 4.

Idet Spørger leverer de ekstra tilkøbte teknikertimer til serviceudbyderen der videresælger dem til slutbrugeren, finder Skattestyrelsen at de omhandlede ydelser fra 1. januar 2024 er omfattet af momslovens § 46, stk. 1, nr. 12, om omvendt betalingspligt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 21 c, stk. 4

Som teleydelser anses især:

- 1) Faste og mobile telefoniysdelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefoniysdelser med en billeddannelseskomponent.
- 2) Telefoniysdelser via internettet, herunder internettelefoni.
- 3) Voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester.
- 4) Personsøgetjenester.
- 5) Audioteksttjenester.
- 6) Fax, telegraf og telex.
- 7) Adgang til internettet, herunder World Wide Web.
- 8) Private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden

Lov nr. 755 af 13. juni 2023 om følgende ændring i momsloven.

§ 1, nr. 9.

I § 46, stk. 1, indsættes som nr. 12:

»12) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der køber ydelser nævnt i § 21 c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydeligt.«

Rådets direktiv 2006/2011/EF - Momssystemdirektivet

Artikel 24, stk. 2

Ved »teleydelser« forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.

Rådets gennemførelsesforordning Nr. 282/2011.

Artikel 6a, stk. 1

Teleydelser i henhold til artikel 24, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF omfatter især følgende:

- a) Faste og mobile telefoniysdelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefoniysdelser med en billeddannelseskomponent (videotelefoni).
- b) Telefoniysdelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP).
- c) Voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester.
- d) Personsøgetjenester.
- e) Audioteksttjenester.
- f) Fax, telegraf og telex.
- g) Adgang til internettet, herunder World Wide Web.
- h) Private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden.

Praksis

C-41/04, Levob Verzekering BV, OV Bank NV

Når en transaktion — som det fremgår af Domstolens fast praksis — består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en tjenesteydelse (jf. i denne retning dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12-14, og CPP-dommen, præmis 28 og 29).

Den juridiske vejledning

Afsnit D. A. 4.1.6.2 - Hovedydelse og en eller flere biydelser.

Momsmæssigt skal en biydelse behandles på samme måde som den hovedydelse, som biydelsen er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 21 c, stk. 4

Som teleydelser anses især:

- 1) Faste og mobile telefonydelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefonydelser med en billeddannelseskomponent.
- 2) Telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni.
- 3) Voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester.
- 4) Personsøgetjenester.
- 5) Audioteksttjenester.
- 6) Fax, telegraf og telex.
- 7) Adgang til internettet, herunder World Wide Web.
- 8) Private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden.

Lov nr. 755 af 13. juni 2023 om følgende ændring i momsloven.

§ 1, nr. 9.

I § 46, stk. 1, indsættes som nr. 12:

»12) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der køber ydelser nævnt i § 21 c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydeligt.«

Rådets direktiv 2006/2011/EF - momssystemdirektivet

Artikel 24, stk. 2

Ved »teleydelser« forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Momslovens § 21 c, stk. 4

Som teleydelser anses især:

- 1) Faste og mobile telefonydelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefonydelser med en billeddannelseskomponent.
- 2) Telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni.

- 3) Voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester.
- 4) Personsøgetjenester.
- 5) Audioteksttjenester.
- 6) Fax, telegraf og telex.
- 7) Adgang til internettet, herunder World Wide Web.
- 8) Private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden.

Lov nr. 755 af 13. juni 2023 om følgende ændring i momsloven.

§ 1, nr. 9.

I § 46, stk. 1, indsættes som nr. 12:

»12) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der køber ydelser nævnt i § 21 c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydeligt.«

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Momslovens § 21 c, stk. 4

Som teleydelser anses især:

- 1) Faste og mobile telefoniysdelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefoniysdelser med en billeddannelseskomponent.
- 2) Telefoniysdelser via internettet, herunder internettelefoni.
- 3) Voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester.
- 4) Personsøgetjenester.
- 5) Audioteksttjenester.
- 6) Fax, telegraf og telex.
- 7) Adgang til internettet, herunder World Wide Web.
- 8) Private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden.

Lov nr. 755 af 13. juni 2023 om følgende ændring i momsloven.

§ 1, nr. 9.

I § 46, stk. 1, indsættes som nr. 12:

»12) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der køber ydelser nævnt i § 21 c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydeligt.«

Praksis

C-242/08, Swiss Re Germany Holding

Domstolen bemærkede, at det fælles momssystemets rette funktion og ensartede fortolkning indebærer, at begreberne "forsikringstransaktioner" og "genforsikring" i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e, femte led, og i artikel 13, punkt B, litra a, ikke defineres forskelligt, alt efter om de benyttes i den ene eller den anden af disse bestemmelser. Domstolen udtalte videre, at fællesskabsretlige begreber, skal fortolkes på ensartet måde med henblik på at undgå, at transaktioner som følge af forskellige fortolkninger bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt (præmis 31 og 32).

Den juridiske vejledning

Afsnit D. A. 13.2.2.10 - Teleydelser

De to betingelser om formål med købet og om ubetydeligt eget forbrug svarer til kriterierne i definitionen af begrebet afgiftspligtig videreforhandler, der anvendes i forbindelse med omvendt betalingspligt for gas og elektricitet og i forbindelse med fastlæggelsen af leveringsstedet ved handel med gas og elektricitet, se evt. afsnit D. A. 6.1.8 Salg af gas, elektricitet, varme- og kuldeforsyning.

Momsudvalgets retningslinje om "taxable dealer" (afgiftspligtig videreforhandler).

Det 98. møde den 18. marts 2013, WP nr. 757.

Pkt 3.1.

The activity of the taxable person (A), in the case presented by Belgium, is the generation and sale of electricity. For this activity he consumes gas bought from other taxable persons in different Member States.

Both products, electricity and gas, fall within the scope of Article 38 of the VAT Directive. However, we have to determine if the activity of reselling implies that the product sold must be the same as that acquired by the taxable person or if it could be a different product provided that product is one of those covered by Article 38(2) of the VAT Directive.

The Oxford English Dictionary defines "resell" as "*sell (something one has bought) to someone else*" and "resale" as "*the sale of a thing previously bought*". In the same way the Chambers English Dictionary defines "resale" as "*the selling again of an article*".

From those definitions we can infer that the activity of "reselling" implies that the product sold has to be the same as that which was previously bought and not a different one obtained from the product acquired. If the taxable person buys gas and sells electricity, he is not selling "again" the electricity as that electricity was generated by him and it is the first time the electricity is being sold.

If the legislator had wanted that the products bought and sold could be any of those included in the list without requiring that the product bought and sold was the same, he would have used the term "sale" instead of "resale".

In this case, A transforms the gas acquired into electricity. Therefore his activity should be qualified as "generation and sale of electricity" rather than as "resale of electricity".

It is worth mentioning at this point that the term "taxable dealer" is used again in the VAT Directive when regulating the special arrangements for second-hand goods, works of art, collectors' items and antiques. The concept of taxable dealer used for those arrangements is defined in point (5) of Article 311(1) as *"any taxable person who, in the course of his economic activity and with a view to resale, purchases, or applies for the purposes of his business or imports, second-hand goods, works of art, collectors' items or antiques"*. Second-hand goods are defined in point (1) of Article 311(1) as *"movable tangible property that is suitable for further use as it is or after repair"*.

In either case, to be a taxable dealer the taxable person must sell again the same goods that he previously bought, in the same state that they were bought or after repair, but without transformation. Thus, we conclude that in the case presented by Belgium, the activity of A cannot be considered to be "resale". It means that the first condition for being regarded as a taxable dealer is not met.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Momslovens § 21 c, stk. 4

Som teleydelser anses især:

- 1) Faste og mobile telefonydelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefonydelser med en billeddannelseskomponent.
- 2) Telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni.
- 3) Voicemail, ventende opkald, viderestilling af opkald, opkaldsidentifikation, trevejsopkald og andre opkaldsstyringstjenester.
- 4) Personsøgetjenester.
- 5) Audioteksttjenester.
- 6) Fax, telegraf og telex.
- 7) Adgang til internettet, herunder World Wide Web.
- 8) Private nettilslutninger med telekommunikationsforbindelser, der udelukkende er til brug for kunden.

Lov nr. 755 af 13. juni 2023 om følgende ændring i momsloven.

§ 1, nr. 9.

I § 46, stk. 1, indsættes som nr. 12:

»12) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der køber ydelser nævnt i § 21 c, stk. 4, fra en virksomhed her i landet, når det primære formål med købet af disse ydelser er videresalg og aftagerens eget forbrug af ydelserne er ubetydeligt.«

Den juridiske Vejledning

Afsnit D. A. 4.1.6.2 - Hovedydelse og en eller flere biydelser

Momsmæssigt skal en biydelse behandles på samme måde som den hovedydelse, som biydelsen er en del af. Uafhængige hovedydelser skal derimod behandles selvstændigt.

Ved afgørelsen af, om en ydelse skal anses for en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse. Ved den gennemsnitlige forbruger forstås i denne sammenhæng den gennemsnitlige aftager, uanset om aftagerne af ydelsen er private, virksomheder mv. eller begge dele.