

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 9118 af 28/03/2008 (Historisk)

Skrivelse om Moms – telefonkort – teknisk gennemførelse af SKM2007.294.SR – Den momsmæssige behandling af mellemhandlere

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-048980

Senere ændringer til forskriften

SKR nr 10293 af 29/08/2023

Skrivelse om Moms – telefonkort – teknisk gennemførelse af SKM2007.294.SR – Den momsmæssige behandling af mellemhandlere

Skatterådet fandt i SKM2007.294.SR, at telefonselskabers modtagelse af forudbetalinger for telefonkort og indbetalinger til mobilkonti kun kan anses for momspligtige forudbetalinger, hvis det allerede på betalingstidspunktet er angivet, at der forudbetales for en specifik ydelse.

Rådet fandt således, at det er afgørende for, om der skal betales moms efter momslovens § 23, stk. 3, om forudbetaling, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales.

At det forudbetalte beløb alene kan anvendes til betaling for momspligtige ydelser, medfører derfor ikke, at teleselskabet skal betale moms ved modtagelsen af forudbetalingen. Hvis derimod forudbetalingen alene kan anvendes til betaling for en specifik angivet ydelse fra teleselskabet, vil betingelsen for, at afgiftspligten indtræder allerede ved modtagelsen af forudbetalingen derimod være opfyldt. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis der er tale om forudbetalte telekort som omhandlet i Told- og Skattestyrelsens meddelelse i TfS 1998, 287.

SKAT og en brancheforening har efterfølgende drøftet den tekniske gennemførelse af SKM2007.294.SR. Overgangsordning.

Den tekniske gennemførelse af SKM2007.294.SR fordrer en teknisk omlægning af teleselskabernes bogholderi- og regnskabssystemer. Teleselskaberne har derfor indtil videre i alle tilfælde behandlet modtagelse af forudbetalinger, som om de var momspligtige efter momslovens § 23, stk. 3. De nødvendige tekniske ændringer af systemerne er imidlertid nu ved at blive gennemført. SKAT og teleselskaberne er derfor enige om, at teleselskaberne fra og med 1. juli 2008 alene vil lægge moms på forudbetalinger i de tilfælde, hvor det allerede på betalingstidspunktet er angivet, at der forudbetales for en specifik ydelse.

I alle andre tilfælde vil teleselskaberne først lægge moms på de forudbetalte beløb på de tidspunkter, hvor beløbene forbruges, dvs. på de tidspunkter, hvor der momsmæssigt anses for at ske levering efter momslovens § 23, stk. 1 og 2, jf. Momsvejledningen 2008-1, F.1.1 og F.1.2.

Den moms, som teleselskaberne af tekniske grunde har indbetalt til SKAT, af forudbetalinger, selvom modtagelsen af forudbetalingerne ikke har været momspligtige efter § 23, stk. 3, jf. SKM2007.294.SR, kan teleselskaberne kræve tilbage fra SKAT gennem en anmodning om genoptagelse. Teleselskaberne kan i stedet vælge at modregne momsbeløbene løbende i salgsmomsen for de afgiftsperioder fra og med 1. juli 2008, hvor pligten til at indbetale momsen indtræder efter lovens § 23, stk. 1 og 2. Vælger et teleselskab den sidste løsning for alle eller visse typer af telekort/kundekonti, skal teleselskabet underrette sit skattecenter herom.

Ikke-forbrugte beløb

Efter SKM2007.294.SR skal teleselskaberne - bortset fra i de tilfælde, hvor det allerede på betalingstidspunktet er angivet, at der forudbetales for en specifik ydelse - ikke betale moms af ikke forbrugte beløb.

Der er mellem SKAT og teleselskaberne enighed om, at teleselskaberne under henvisning til SKM2007.294.SR kan anmode om genoptagelse af tidligere afgiftsperioder og derved opnå tilbagebetaling af moms af ikke-forbrugte beløb også tilbage i tid. En række teleselskaber har allerede indgivet sådanne anmodninger.

Der er derimod ikke enighed mellem SKAT og teleselskaberne, om der alene kan opnås ordinær genoptagelse, eller om der også kan opnås ekstraordinær genoptagelse. SKAT vil derfor træffe afgørelse om dette spørgsmål med klageadgang til Landsskatteretten overfor de teleselskaber, der måtte anmode herom.

Mellemhandlere - Eget eller andens navn

Teleselskaberne har oplyst overfor SKAT, at mellemhandlere med telefonkort, enten er agenter (distributører) for teleselskaberne eller underagenter (agenter for teleselskabernes agenter).

Efter momslovens § 4, stk. 4, anses en formidler for selv at have modtaget og leveret en ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.

Det vil altid afhænge af en konkret vurdering af det faktisk aftalte i det konkrete forhold, om formidling sker i eget navn eller i en andens navn.

Imidlertid er SKAT enig med teleselskaberne i, at agenter/distributører og underagenter (f.eks. kiosker) i normale tilfælde vil formidle i andens navn (dvs. teleselskabets navn). SKAT har her lagt vægt på, at telekort må anses for en voucher, der både udstedes og indløses af pågældende teleselskab, og at agenter og underagenter som formidler telekort i normale tilfælde ikke forpligtes overfor telekunden til at levere teleydelser, ringetoner, andre downloads m.m.

SKAT vil derfor behandle agenter og underagenter som formidlere i teleselskabernes navn (andens navn), medmindre noget andet i det konkrete tilfælde følger af det foreliggende aftalegrundlag.

Momspligt og momsgrundlag - Formidling i andens navn

SKAT finder, at agenter og underagents ydelser i forbindelse med salg af telefonkort ikke alene omfatter simpel modtagelse på teleselskabernes vegne af indbetalinger fra telekunderne, men også elementer såsom salgsarbejde, reklame, promotion og administration. Disse ydelser vil det være kunstigt at opdele, og de udgør derfor en samlet momspligtig formidlingsydelse. Denne formidlingsydelse må som udgangspunkt anses for leveret til pågældende teleselskab, som har fradragsret for ydelsen, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Momsgrundlaget for den til teleselskabet leverede formidlingsydelse består af alt, hvad der modtages som vederlag for formidlingsydelsen, dvs. dels provision m.m. udbetalt til agenten eller underagenten, dels beløb, som modtages fra telekunden eller en underagent på vegne af teleselskabet, men som teleselskabets (eller for en underagents vedkommende hovedagentens/distributørens) forretningsbetingelser og indgåede aftaler i øvrigt tillader den pågældende (under)agent at beholde som vederlag for formidlingsydelsen.

I de tilfælde, hvor formidlingsydelsen helt eller delvist efter en konkret vurdering i stedet må anses for leveret til telekunden, har telekunden fradragsret for formidlingsydelsen, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Det må dog efter SKATs opfattelse anses for kun at forekomme sjældent, at formidlingsydelsen kan anses for leveret til telekunden, idet det må fordrer, at telekunden betaler et gebyr eller lignende oveni telekortets nominelle værdi.

Mellemhandlere - fradragsret for modtagne telekort

Efter fast praksis, jf. EF-domstolens domme i sag C-342/87, Genius Holding, og senere domme er der alene fradragsret for momsbeløb, der er påført en faktura med rette. Der er således ikke fradragsret for momsbeløb, der påført en faktura i strid med momslovens regler.

Medmindre en agent eller underagent kan godtgøre, at den pågældende agent har formidlet telekort i eget navn, vil SKAT derfor ikke anerkende, at (under)agenten har fradragsret for de modtagne telekort. Dette gælder uanset, at (under)agenten har modtaget en faktura med dansk moms for købet af de pågældende kort.

For så vidt angår telekort, der er faktureret til agenter eller underagenter før 1. juli 2008, vil SKAT - hvis betingelserne for fradragsret i øvrigt er opfyldt - dog anerkende allerede foretagne fradrag, hvis udstederen af fakturaen rent faktisk har indbetalt det momsbeløb, der er påført fakturaen, til SKAT. Det er yderligere en betingelse, at (under)agenten i forbindelse med overdragelse til underagent eller salg til telekunde har udstedt faktura med dansk moms og indbetalt denne til SKAT. For så vidt angår telekort, der er modtaget før 1. juli 2008, er det en betingelse, at (under)agenten pr. 1. juli 2008 i sit momsregnskab tilbagefører de foretagne fradrag for telekort, der stadig er i behold.

For så vidt angår salg af telekort til telekunder og overdragelse af telekort til underagenter, hvor (under)agenten fejlagtigt har behandlet salget/overdragelsen som et salg i eget navn til en momspligtig person i et andet EU-land, vil SKAT tilsvarende anerkende allerede foretagne fradrag, hvis den danske agent kan godtgøre, at telekunden eller underagenten i det andet EU-land rent faktisk er en sådan afgiftspligtig person i et andet EU-land. Tilsvarende gælder, hvis den danske agent kan godtgøre, at telekort er solgt til en telekunde eller overdraget til en underagent i et land eller område uden for EU. I det sidste tilfælde er det en yderligere betingelse, at telekortene ikke har været anvendt til brug for teletrafik her i landet.

SKAT, den 28. marts 2008