

Udskriftsdato: mandag den 22. juni 2026

AFG nr 10179 af 21/11/2023 (Gældende)

Teleydelser/administrationsydelser - Moms - Omvendt betalingspligt

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 23-1395048

Teleydelser/administrationsydelser - Moms - Omvendt betalingspligt

Spørger var en serviceudbyder som bl.a. solgte teleydelser i form af en samlet løsning til virksomheder, foreninger eller privatpersoner, der ønskede at etablere eget teleselskab uden selv at have de tekniske kompetencer til at drive et teleselskab og levere telefoni ydelser i eget navn.

Det bindende svar angik spørgsmålet om, hvorvidt et tilkøbsprodukt Customer Relation Management kunne anses for at være en biydelse til en teleydelse.

Skatterådet fandt, at tilkøbsproduktet Customer Relation Management, som indeholdt visse administrationsydelser, skulle anses for at være en selvstændig hovedydelse, der ikke var en teleydelse. Produktpakken var dermed ikke omfattet af den omvendte betalingspligt.

Skatterådsmøde 21. november 2023 - SKM2023.600.SR

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i redigeret form

Spørgsmål

1. Er tilvalgsproduktet Customer Relation Management til produktpakken *Produkt Z1*, som Spørger tilbyder sine kunder under brandet "Brand Z1" omfattet af omvendt betalingspligt

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en serviceudbyder, og selskabet sælger teleydelser og mobiltelefoner m.v. til slutkunder som både er private, virksomheder og offentlige.

Brand Z1

Størstedelen af Spørgers salg foregår direkte til slutbrugeren af et abonnement på en bredbånds- eller telefonforbindelse eller et mobilabonnement, uanset om det handler om en privatkunde, det offentlig eller en virksomhed.

Under et af Spørgers brands sælges imidlertid teleydelser til virksomheder, som hovedsagelig køber ydelserne med henblik på videresalg. Denne aktivitet sker under brandet Brand Z1, som har tre produkter.

Brand Z1 tilbyder kunderne forskellige produktpakker, heriblandt *Produkt Z1* til virksomheder, foreninger eller privatpersoner, som ønsker at tilbyde telefoniløsninger til sine kunder.

Uanset hvilken pakke, som kunden vælger, får kunden en skræddersyet it- og teleløsning, som understøtter den enkelte kundes behov.

Alle pakkerne indeholder Radio Access, som er adgang til G1's mobilnetværk og de roamingaftaler, der er indgået i Spørger.

Produktet "*Produkt Z1*"

Produkt Z1 er en løsning til virksomheder, foreninger eller privatpersoner, der ønsker at etablere eget teleselskab uden selv at have tekniske kompetencer til at drive et teleselskab. Produktpakken består af:

- Radio Access

- Core Network/operations
- Interconnect, traffic termination and Switching
- Management on Network Parameters.

Customer Relation Management (der består af A, B, C, D) kan som samlet pakke, tilkøbes produktet "Produkt Z1".

Den samlede pakke består af:

1. Marketing and salg
 - Markedsføring.
2. Customer care
 - Kundeservice, som både kan være på telefon (hotline) og via mail, hvor slutkunden, kan henvende sig i tilfælde af spørgsmål eller problemer med deres abonnement hos Spørgers kunder.
3. Subscriber management
 - Kundedata og oplysninger om abonnementstype og evt. tillæg. Denne ydelse inkluderer også slutbrugers log-on til kundeside og oversigt over kundens forbrug
4. CDR collection, Rating and Billing
 - Indsamling af kundedata (takst telegrammer) om brugt taletid, data og roaming m.v. samt fakturering. Dette element gør det muligt for Spørgers kunder at tjekke hvornår slutkunden har brugt den mængde data der er i abonnementet, med henblik på eksempelvis at vurdere hvad der skal ske i resten af abonnements perioden (CDR Call Detail Records).

Spørgers Brand Z1's kunde vælger selv navn, produkter, prisplan og grafisk udtryk for det nye teleselskab, og overlader alt det, der er forbundet med driften af et teleselskab til Brand Z1, som leverer en fuldt integreret løsning, der fremstår komplet i kundens visuelle identitet.

Kunden får altid Radio Access, Core Network/operations, Interconnect, Traffic termination and switching og Management on Network Parameters med i pakken, herunder nummerserier. Kunden kan tilvælge Customer Relation Management ydelserne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det stillede spørgsmål ønskes besvaret med "ja".

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 spørgsmålet ønsker Spørger derfor bekræftet, at selskabets salg af Customer Relation Management gennem produktpakken Produkt Z1 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 13. 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 6 a, stk. 2, punkt 1.

På baggrund af momsforordningen kan det konstateres, at listen med definitionen af teleydelser ikke er udtømmende, hvilket fremgår af formuleringen "teleydelser omfatter *især*" i listens overskrift. Det faktum at listen ikke er udtømmende, men at begrebet *teleydelser* skal forstås bredt, bekræftes også af

bemærkningerne til § 1, nr. 9 i lovforslag L 75, hvor det fremgår, at "*Listen [i § 21c, stk. 4], 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 momsordningsdirektivets definition af teleydelser i artikel 24, stk. 2.*"

Såvel formuleringen i direktivets artikel 24, stk. 2 og forordningens art. 6 a lægger således op til en bred fortolkning af begrebet teleydelser.

Det fremgår af den engelske sprogversion af momsordningsdirektivets artikel 24, stk. 2, at: "*Telecommunication services' shall mean services relating to the transmission [...]*". 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 den danske sprogversion af momsordningsdirektivets 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.

Definitionen i momsordningsdirektivets artikel 24, stk. 2, er efter vores opfattelse relativt bred. Det er på denne baggrund, at bemærkningen fra lovforslaget om, at omvendt betalingspligt bliver hovedreglen for mellemhandlere, skal læses.

Som vi læser grundlaget for den nye bestemmelse om omvendt betalingspligt i momsloven, er det afgørende for den omvendte betalingspligt, at leverandøren sælger teleydelser, og modtagerens formål hovedsagelig er videresalg.

Spørger leverer under brandet Brand Z1 pakkelsen *Produkt Z1*, som er en fleksibel pakkelse til sine kunder. Når den enkelte kunde køber produktpakken *Produkt Z1*, vælger den enkelte kunde den fulde model i relation til teleydelser og hovedelementet i produktet er dermed at levere forskellige teleydelser, jf. definitionen i momsordningsdirektivets artikel 24, stk. 2, og momslovens § 21 c, stk. 4.

Det faktum, at kunden i produktet *Produkt Z1* også kan vælge at købe visse administrationsydelser (Customer Relation Management) fra Brand Z1 medfører efter Spørgers opfattelse ikke, at disse ydelser momsmæssigt skal vurderes særskilt, idet Brand Z1 alene leverer de administrative ydelser som en samlet pakke, der gør det muligt for kunden at starte eget teleselskab.

Af Explanatory Notes om leveringssted af teleydelse fremgår, 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, udgør ydelsen ikke et mål i sig selv, men derimod et middel til at benytte den primære ydelse (altså en bi-ydelse).

Explanatory Notes ligger på linje med EU-dommen C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, hvorefter en ydelse 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.

I produktet *Produkt Z1* indgår Customer Relation Management. Kunden vælger kun at tilkøbe Customer Relation Management, for bedst muligt at udnytte de teleydelser, som er inkluderet i produktet. Dermed

er Customer Relation Management, på samme måde som fremstillet i Explanatory Notes, en bi-ydelse til de teleydelser, som kunderne køber under produktet *Produkt Z1*.

Hele produktet *Produkt Z1* er derfor omfattet af omvendt betalingspligt, da Spørger sælger produktet som en samlet pakke af teleydelser og dertilhørende bi-ydelser, til kunder, hvis formål med købet hovedsageligt er videresalg.

Spørgers høringsbemærkninger

Når Spørger sælger produktpakken Produkt Z1 er udgangspunktet, at det er en pakke med "all inclusiv" altså også Customer Relation Management produktet. Det skyldes, at de eneste, der har oplysninger om Subscriber management og CDR Collection er Spørger, så i en eller anden form skal Spørger under alle omstændigheder levere oplysningerne til kunden eller en tredjepart. Da det på samme måde alene er Spørger, der har informationer om kundernes produkter m.v. er Customer Care tilsvarende ikke relevant for kunderne at håndtere selv/vælge en anden leverandør til, da det vil kræve informationer fra Spørger.

For kunden vil prisen være stort set den samme om de vælger Customer Relation Management til eller fra. P.t. er der således heller ingen kunder, der har valgt Customer Relation Management fra.

De produkter der ligger i Customer Relation Management er så integreret en del af det at sælge et mobilabonnement til en slutkunde, at det er vores opfattelse, at den samlede pakke, inklusiv Customer Relation Management enten objektivt set er én samlet ydelse, som det er kunstigt at dele op, eller en hovedydelse (teleydelsen) med biydelser i form af den administrative håndtering af slutkundernes mobilabonnement.

Der er ingen tvivl om, at det for Spørgers kunder, og i endnu større grad for slutkunderne, er en samlet pakke bestående af telefoni, de køber.

Som Spørgers kunde er det den samlede løsning, inklusive de administrative ydelser, man er på udkig efter, da man netop ikke har kompetencerne selv, og fordi det i praksis reelt er umuligt at købe visse dele af Customer Relation Management andre steder, eller udføre den selv, når man ikke har de nødvendige oplysninger tilgængelig. Som slutkunde er man entydigt på udkig efter en attraktiv teleløsning, og man har en forventning om at få adgang til f.eks. en hotline og et log-in, når man køber et telefonabonnement, hvilket nærmest er definitionen af en biydelse (ydelse for en gennemsnitsforbruger udgør ikke et mål i sig selv, men er alene et middel til at udnytte hovedydelsen på bedst mulige betingelser (C-425/06, Part Service - præmis 52)).

Samtidig mener Spørger, at Skattestyrelsens argument om, at det ikke gør nogen forskel for slutkunden om Customer Relation Management er tilkøbt hos Spørger eller ej, netop er et argument for, at der er tale om en biydelse

Fakta om at ingen kunder har valgt Customer Relation Management fra underbygger, at det er en kunstig opdeling, at det kaldes valgfrit - det er reelt én samlet pakke og opfattes sådan.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at tilkøb af produktet Customer Relation Management til produktpakken *Produkt Z1*, som Spørger tilbyder sine kunder under brandet Brand Z1, er omfattet af omvendt betalingspligt.

Begrundelse

Spørger er en serviceudbyder, der under brandet *Brand Z1* sælger teleydelser til virksomheder og andre, der ønsker at tilbyde telefonløsninger til egne kunder.

Brand Z1 består af forskellige produktpakker, herunder produktpakken *Produkt Z1*, der er en løsning for virksomheder og andre, der ønsker at etablere eget teleselskab uden selv at have tekniske kompetencer til at drive et teleselskab.

Produktet Customer Relation Management er en pakke af administrationsydelser som købere af *Produkt Z1* pakken kan vælge at tilkøbe.

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

Bestemmelsen indsættes i momslovens § 46, stk. 1, som nr. 12, hvorefter en aftager er betalingspligtig for momsen, når aftageren selv er en afgiftspligtig person, 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.

Momslovens § 21 c, 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 6 a, 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 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.

Produktet Customer Relation Management indeholder administrationsydelser i form af marketing, salg, kundeservice, abonnement styring og fakturering. Produktet Customer Relation Management, kan ikke i sig selv anses for at være en teleydelse, som omfattet af momslovens § 21 c, stk. 4, idet de omfattede administrationsydelser ikke har transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler mv. som formål.

Det er udgangspunktet, at levering af hver enkelt ydelse sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig levering, jf. momssystemdirektivet artikel 2, stk.1, litra a.

Der kan imidlertid også være tale om én enkelt ydelse i momsmæssig henseende, når to eller flere ydelser ikke er uafhængige af hinanden. Det er fx tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en biydelse til hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for en biydelse til en hovedydelse, når den for kunden ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedydelsen.

Der kan ligeledes være tale om en enkelt transaktion, når to eller flere elementer eller handlinger som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt, udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Se sag C-572/07, RLRE Tellmer Property, præmis 18-19.

Med produktpakken *Produkt Z1* uden tilkøbsproduktet, leveres der en samlet løsning, der gør det muligt for en køber at tilbyde telefonløsninger og dermed at levere teleydelser til sine egne kunder, uden selv at have de tekniske kompetencer.

Produktet Customer Relation Management, der indeholder visse administrationsydelser, er et valgfrit produkt og dermed ikke nødvendigt for at udnytte produktpakken Produkt Z1 fuldt ud. Når Spørgers kunder leverer telefonydelser til egne kunder via Produkt Z1, gør det ingen forskel for slutkunden om Customer Relation Management er tilkøbt eller ej. Tilkøbsproduktet udgør således ikke et middel til at udnytte produktpakke Produkt Z1. Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at der er tale om levering af to selvstændige hovedydelser, som en gennemsnitsforbruger ikke vil se som så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt, udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

Det forhold at produktpakken Customer Relation Management bl.a. indeholder information om kundedata, som alene Spørger er i besiddelse af, medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke at produktpakken, der eksempelvis også indeholder markedsføring og fakturering, udgør et middel for, at Spørgers kunder kan leverer teleydelser, i form af transmission, udsendelse eller modtagelser af signaler mv. til deres slutkunder.

Desuagtet der p.t. ikke er kunder, der har valgt produktpakken Customer Relation Management fra ved køb af Produkt Z1, er der fortsat et reelt valg for Spørgers kunder om pakken tilkøbes eller ej. Kunderne kan vælge selv at udføre de administrationsydelser der ligger i produktpakken, eller de kan få andre end Spørger til at udføre dem, bl.a. ved særskilt at få tilsendt kundedata fra Spørger, som kunden eller tredjemand selvstændigt kan behandle og anvende.

Det er på denne baggrund fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at tilvalgsproduktet Customer Relation Management, skal anses for et selvstændigt og uafhængigt produkt, der ikke har karakter af en teleydelse, jf. momslovens § 21 c, stk. 4. Levering af produktet Customer Relation Management er dermed ikke omfattet af omvendt betalingspligt pr. 1. januar 2024, jf. momslovens § 46, stk. 1, nr. 12.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

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 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 2, stk.1, litra a)

Følgende transaktioner er momspligtige:

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

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 telefonydelser til transmission og kobling af tale, data og video, herunder telefonydelser med en billeddannelseskomponent (videotelefoni).
- b) Telefonydelser 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-572/07, RLRE Tellmer Property sro.

Det fremgår det af sjette direktivs artikel 2, at hver enkelt transaktion sædvanligvis bør anses for en særskilt og uafhængig transaktion (jf. dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

I øvrigt skal en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, i visse tilfælde anses for at udgøre en enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden. Dette er f.eks. tilfældet, når det er konstateret, at en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og at den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den for kunderne ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (Part Service-dommen, præmis 51 og 52 og den deri nævnte retspraksis).

Der er ligeledes tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt, udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (Part Service-dommen, præmis 53).