

Udkast til styresignal - Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f - forvaltningsbegrebet - softwareli-censer og skattemæssige opgaver - Genoptagelse

Dato for offentliggørelse	14 Jun 2022 13:39
Tidsfrist for afgivelse af hørings svar	15 Aug 2022 23:59
Kontaktperson	Karin S. R. Rasmussen og Søren Jensen
Myndighed	Skatteforvaltningen
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	21-0783760
Dokument type	Udkast til styresignal
Overordnede emner	Moms og lønsafgift
Emneord	Moms, Forvaltning
Status	Igangværende høring
Resumé	I overensstemmelse med EU-Domstolens dom i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG, anerkender Skattestyrelsen, at tildeling af en brugsret til software som den i sag C-59/20, DBKAG, omhandlede efter en konkret vurdering kan anses for at være "forvaltning" af en investeringsforening i momsmæssig forstand. Skattestyrelsen finder derimod ikke, at dommen medfører en udvidelse af begrebet "forvaltning" af investeringsforeninger i forbindelse med de i sag C-58/20, K omhandlede skatte- og afgiftsmæssige ydelser i forhold til hidtidig dansk praksis. Ydelserne består i at sikre, at deltageres indtægter fra en fond beskattes i overensstemmelse med loven.
Reference(r)	Momslovens §13, stk. 1, nr. 11, litra f.
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit D.A.5.11.9.3
Høringsparter	Høringsliste Moms.docx Høringsliste finans.docx

1. Baggrund for ændring af praksis

EU-Domstolen har d. 17. juni 2021 afsagt dom i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG. Skattestyrelsen ændrer på baggrund af dommen dansk praksis vedrørende momsfrigtagelsen for forvaltning af investeringsforeninger.

De forenede sager omhandler:

- hvorvidt visse skatte- og afgiftsmæssige opgaver, som består i at sikre, at deltageres indtægter fra en fond beskattes i overensstemmelse med loven, som et forvaltningsselskab har overdraget til tredjemand, kan anses for at udgøre forvaltning af investeringsforeninger i momsmæssig forstand
- hvorvidt tildeling af en konkret licens til it-software udviklet specielt til forvaltning af investeringsforeninger fra en tredjemand til et investeringsselskab kan anses for at udgøre forvaltning af investeringsforeninger i momsmæssig forstand
- i hvor høj grad en forvaltningsydelse skal være outsourcet i sin helhed for at kunne være omfattet af momsfrigtagelsen for forvaltning af investeringsforeninger.

EU-Domstolen udtalte i sin domskonklusion, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at tjenesteydelser, som af tredjemand leveres til administrationsselskaber, der forvalter investeringsforeninger, såsom skattemæssige opgaver, der består i at sikre en beskatning, der er i overensstemmelse med den nationale lov om fondsindtægter oppebåret af deltagerne, og i tildeling af en brugsret til software, som udelukkende tjener til at foretage beregninger, der er væsentlige for risikostyring og resultatmåling, er omfattet af fritagelsen, såfremt de har en tæt sammenhæng med forvaltningen af investeringsforeninger, og såfremt de udelukkende leveres med henblik på forvaltning af sådanne foreninger, også selv om disse tjenesteydelser ikke er outsourcet i deres helhed.

Skattestyrelsen finder ikke, at dommen medfører en udvidelse af begrebet "forvaltning af investeringsforeninger" i momsmæssig forstand i forhold til de i sagen omhandlede skatteopgaver, som består i at sikre, at deltageres indtægter fra en fond beskattes i overensstemmelse med loven. De leverede skatteydelser kan efter Skattestyrelsens opfattelse rummes inden for den hidtidige praksis for hvilke ydelser, der kan anses for "forvaltning af investeringsforeninger". Endvidere finder Skattestyrelsen ikke, at dommen ændrer dansk praksis i relation til, i hvor høj grad en ydelse skal være outsourcet i sin helhed for at kunne være omfattet af fritagelsen.

Skattestyrelsen anerkender derimod, at dommen medfører, at tildeling af en brugsret til software efter en konkret vurdering kan anses for omfattet af begrebet "forvaltning af en investeringsforening".

2. Det retlige grundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f, har følgende ordlyd:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

f) Forvaltning af investeringsforeninger."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g) i dansk ret:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

g) forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne."

3. Gældende praksis

Praksis vedrørende hvilke ydelser der kan anses for at være "forvaltning" af investeringsforeninger i momslovens § 13, stk. 1, nr.11, litra f's forstand fremgår af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit [D.A.5.11.9.3](#).

Følgende fremgår af afsnit [D.A.5.11.9.3](#):

"(...)

Hvad særligt angår de tjenesteydelser vedrørende forvaltning, som leveres af en underleverandør, har EU-Domstolen i dommene udtalt:

- At disse transaktioner, set under ét, skal udgøre en særskilt helhed og udgøre specifikke og væsentlige elementer for forvaltningen af investeringsforeninger.
- At den leverede ydelse skal have en tæt sammenhæng med den virksomhed, der er kendetegnende for investeringsforeninger.
- At den blotte levering af en faktisk eller teknisk tjenesteydelse ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

(...)

Administration og regnskabsmæssige tjenesteydelser - Generelt

EU-Domstolen har anset en række administrative og regnskabsmæssige tjenesteydelser for omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Det gælder blandt andet de administrative og regnskabsmæssige tjenesteydelser, som nu fremgår af Direktiv 2009/65/EF - Bilag II. Listen er ikke udtømmende. Det fremgår af EU-Domstolens sag C-169/04, Abbey National, at disse ydelser omfatter:

- Juridisk bistand og regnskabstjenester i forbindelse med fondsforvaltning
- Kundeforespørgsler
- Værdi- og prisfastsættelse (herunder selvangivelser)
- Kontrol med overholdelse af lovgivning
- Ajourføring af deltagerregister
- Udlodning af overskud
- Emission og indløsning af andele
- Kontraktetablering (herunder udsendelse af beviser)

- Registrering.

Yderligere eksempler fra Domstolens praksis på momsfritagne administrative og regnskabsmæssige tjenesteydelser er:

- Beregning af overskud og prisen for andele eller aktier. Se C-275/11, GfBK
- Vurderinger af aktiver. Se C-275/11, GfBK
- Regnskab. Se C-275/11, GfBK
- Udarbejdelse af deklARATIONER med henblik på udlodning af overskud. Se C-275/11, GfBK
- Levering af oplysninger og dokumentation til brug for de periodiske regnskaber og selvangivelser. Se C-275/11, GfBK
- Statistiske indberetninger og angivelser af moms samt forberedelse af overskudsprognoser. Se C-275/11, GfBK
- Ydelser vedrørende information og rådgivning om investering i værdipapirer, som af tredjemand leveres til et kapitalinvesteringselskab, der administrerer en investeringsforening. Se C- 275/11, GfBK.

Skattestyrelsen anser yderligere en række ydelser for fritagne:

- Daglig administration af porteføljen, herunder bogholderi
- Udstedelse og indløsning af investeringsbeviser
- Beregning af investeringsbevisernes indre værdi
- Aktiviteter udført af andre, hvortil kompetencen lovligt er delegeret
- Afvikling af investeringsaktiviteterne
- Inkassering af dividender og renter
- Opbevaring af værdipapirer
- Afstemning af positioner med korrespondenter
- Salg og rådgivning
- Opbevaring af værdipapirer, VP, Prisstillergebyr og aktiebog
- Tilbagesøgning af udenlandske kildeskatter.

Administration og regnskabsmæssige tjenesteydelser - Særligt om pensionsinstitutter

Sagen for EU-Domstolen i sag C-464/12, ATP PensionService, omhandlede følgende ydelser, som fremgår af dommens præmis 35:

- Registrering af arbejdsgivere, der skal indbetale pensionsbidrag, ud fra oplysninger modtaget fra arbejdsgiverne
- Oprettelse af konti i pensionskassens system hos ATP til lønmodtagerne (pensionskunderne) ud fra oplysninger modtaget fra arbejdsgiverne
- Tilrådighedsstillelse af faciliteter til brug ved indbetalinger fra arbejdsgiverne, således at indbetaling af det samlede pensionsbidrag for arbejdsgiverens lønmodtagere kan ske til pensionskassens konto i et pengeinstitut via en onlineservice (internettet) eller via indbetalingskort
- Modtagelse og registrering af indberetninger fra arbejdsgiverne om allokering af det samlede beløb til de enkelte lønmodtagere (herunder beregning og afregning af arbejdsmarkedsbidrag, som er direkte afledt af pensionsindbetalingen)
- Tilskrivning af pensionsbidraget på den enkelte pensionskundes konto i pensionskassens system hos ATP, herunder løbende ajourføring af kontoen med registrerede indbetalinger og afkast
- Registrering af manglende indbetalinger
- Meddelelse til pensionskunderne om indbetalt kapitalpensionsbidrag
- Udsendelse af kontoudskrifter.

EU-Domstolen overlod det til Østre Landsret konkret at vurdere, om de i hovedsagen omhandlede ydelser er omfattet af begrebet "forvaltning af investeringsforeninger". Skatteministeriet har som oplyst i [SKM2015.734.SKAT](#) ved forliget i sagen for Østre Landsret anerkendt, at de ydelser, der er opregnet i dommens præmis 35, alle er omfattet af begrebet "forvaltning af investeringsforeninger".

Det betyder, at den enkelte ydelse nævnt i præmis 35 også er omfattet af fritagelsen, hvis den leveres særskilt til et pensionsinstitut, der efter [SKM2015.734.SKAT](#) kan anses for en investeringsforening. Ydelsen skal dog have karakter af en administrativ ydelse og ikke alene være en faktisk tjenesteydelse, se under "Generelt" under "Ikke-momsfritagne ydelser".

(...)

Skatterådet fandt i [SKM2016.340.SR](#) om ydelser leveret til et tværgående pensionselskab, at fire administrative funktioner, en risikostyrings-, en compliance-, en aktuar- og en intern auditfunktion var væsentlige og specifikke for fondsforvaltningen, herunder væsentlige og specifikke for administrationen af investeringsforeningerne selv. Ydelserne var derfor omfattet af momsfritagelsen. Skatterådet lagde vægt på, at de fire funktioner var et lovkrav i henhold til forsikringslovgivningen.

(...)

Særligt om IT- og teleydelser

Skattestyrelsen skal bemærke, at Skattestyrelsen ikke finder, at leveringen af en teknisk løsning, som er specialdesignet til en investeringsforening og teknisk set indeholder funktionaliteter, der eksempelvis kan beregne og placere beløb på konti, alene af den grund er omfattet af momsfrigtagelsen.

Skattestyrelsen finder, at der i sådanne situationer alene er tale om levering af en teknisk løsning. Uanset at den tekniske løsning har en tæt sammenhæng med den virksomhed, der er kendetegnede for investeringsforeninger, består den leverede ydelse ikke i en forvaltningsydelse, men i tilrådgivningsstilling af en teknisk tjenesteydelse, som investeringsforeningen anvender i forbindelse med egne forvaltningsopgaver.

Skatterådet har fundet, at teleydelser bestående i mobiltelefoni, såkaldte hjemmearbejdspladser, avancerede netværk, sikkerhedsløsninger, hosting af datacentre, webhoteller, konfiguration af routere (til kundens behov), videokonference-løsninger og optagelse af telefonsamtaler ikke er "forvaltning" af investeringsforeninger. De konkret beskrevne ydelser blev anset for alene at være af teknisk art og derfor ikke omfattet af begrebet "forvaltning" af investeringsforeninger i momsmæssig forstand. Det ændredes ikke af, at leverancen kunne bestå af en flerhed af de beskrevne ydelser. Se [SKM2016.339.SR](#).

Skatterådet har i [SKM2016.205.SR](#) endvidere fundet, at følgende ydelser ikke var omfattet af fritagelsen:

- Teknisk integration mellem systemer, herunder ind- og udlæsning af data
- SQL-udtræk/rapporter der benyttes til at skabe rapporteringsudtræk der understøtter afstemning mellem systemer, indberetning til myndigheder, overvågning af limits
- Implementering af nye finansielle instrumenter på eksisterende systemplatform
- Konfiguration og test af systemer
- Analysering af om et system set-up kan effektiviseres/forbedres
- Implementering af programmerede add-on løsninger, hvor standardfunktionalitet i anvendte systemer ikke er dækkende.

Skatterådet lagde i den konkrete sag vægt på følgende:

- Der blev leveret rene tekniske løsninger, der blev brugt af kunderne
- Spørger havde intet driftsansvar
- Det var kunden der "måned efter måned" benyttede de tekniske løsninger
- Det var kunden, som "trykkede på knapperne"
- Det var alene kunden, som vedligeholdte data
- Spørger havde i øvrigt ingen indflydelse på investeringsbeslutninger.

Skatterådet har endvidere fundet, at leverancer af en række konkrete it-ydelser, såsom salg af softwarelicenser, salg af it-vedligeholdelsesydelse og salg af it-konsulentytelser, ikke var omfattet af fritagelsen. Spørger var ikke i forhold til de omhandlede ydelser ansvarlig for indsamling, registrering eller bearbejdning af konkrete kundedata. Det var spørgers kunde, som var ansvarlig for dette. I forhold til det oplyste bestod spørgers ydelser alene i at rådgive og assistere kunden i forhold til opsætning og implementering af et relevant it-system, således at kunden herefter selv kunne anvende systemet. Ud fra det oplyste var det Skatterådets opfattelse, at der alene var tale om levering af rene tekniske tjenesteydelser og ikke ydelser, der var specifikke for forvaltning af investeringsforeninger. Se [SKM2016.494.SR](#).

Endelig har Skatterådet fundet, at indkøb af et system, der skulle varetage en væsentlig del af administrationen af et selskabs pensionsordninger, ikke var omfattet af fritagelsen. Skatterådet fandt, at der alene var tale om levering af rene tekniske tjenesteydelser og ikke ydelser, der er specifikke for forvaltning af investeringsforeninger. Dette blev ikke ændret af, at det pågældende EDB-system var specialdesignet og teknisk set indeholdt funktionaliteter, der kunne varetage de omhandlede processer. Se [SKM2017.543.SR](#).

Endvidere finder Skattestyrelsen, at følgende ydelse ikke er omfattet af fritagelsesbestemmelsen:

Datadrift, hvor leverandørens driftsansvar alene omfatter den faktiske it-drift."

[SKM2021.54.LSR \(SKM2017.543.SR\)](#)

Et selskab klagede til Landsskatteretten over et bindende svar, da Skatterådet fandt, at selskabet skulle afregne moms (reverse charge) i forbindelse med køb af et system, der skulle varetage administrationen af selskabets pensionsordninger, hos en leverandør i en anden medlemsstat. Landsskatteretten anførte, at det system, som selskabet påtænkte at købe, bestod i et it-system, der kunne varetage administration. Allerede fordi et sådant køb ikke ville indeholde køb af forvaltning,

men alene køb af et it-system, der kunne udføre de omhandlede funktioner, var Landsskatteretten enig med Skatterådet i, at det påtænkte køb ikke ville være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f. Landsskatteretten stadfæstede derfor Skatterådets bindende svar.

4. EU-Domstolens dom i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG

Sag C-58/20, K

Forskellige administrationsselskaber (der før blev kaldt investeringsselskaber) overførte visse ydelser til beregning af de relevante værdier med henblik på beskatning af fondsdeltagernes indtægter, såsom skatteopgørelser til K. Med henblik på at udføre disse ydelser skulle K basere sig på den af administrationsselskabernes fastsatte indtægtsberegning på fondsniveau på grundlag af den almindelige balance og fondsregnskabet, der var udfærdiget af depotbanken. K gengav de værdier, der var angivet i den generelle balance og i indtægtsberegningen på fondsniveau efter en simpel sandsynlighedskontrol (uden kontrol af korrektheden). Med henblik på at udfærdige skatteopgørelsen på deltagniveau skulle K dernæst bl.a. tage hensyn til de særlige kendetegn ved de forskellige typer investorer, men også udarbejde sin egen opgørelse over udgifter, overholde en selvstændig omkostningsrækkefølge og beregne specifikke tab.

Det var fortsat de administrationsselskaber, der havde overført opgaver til K, som var de skatterepresentanter, der havde til opgave at videregive de relevante værdier med henblik på beskatning af indtægter for deltagerne i fondene via en standardiseret erklæring til indberetningsenheden. Administrationsselskaberne overtog således de relevante værdier, som K havde beregnet uden at ændre dem og videresendte dem til indberetningsenheden. Administrationsselskaberne var imidlertid ansvarlige for rigtigheden af de beløb, der blev indberettet til indberetningsenheden, bl.a. i form af kapitalindkomstskat. K var i henhold til civilretten ansvarlig over for disse selskaber i tilfælde af tab forårsaget af unøjagtigheder i angivelsen af de relevante værdier på skatteområdet, der skyldtes K.

Sag C-59/20, DBKAG

Ved en licensaftale fik DBKAG, som forestår forvaltningen af investeringsforeninger, tildelt en brugsret til et softwareprogram (SC-softwaren) af SC GmbH, der kan foretage væsentlige beregninger med henblik på risikostyring og resultatmåling mod betaling af et gebyr.

Softwaren er specifikt tilpasset investeringsfondenes virksomhed og lovgivers komplekse krav på området. SC er ansvarlig for at foretage korrekte beregninger af risiko- og resultatindikatorerne.

Softwaren kan kun anvendes i kombination med DBKAG's øvrige software. DBKAG måtte tilpasse sit IT-miljø til SC-softwarens behov og fastsætte de parametre (navnlig beregningsmetoderne), som denne software skulle anvende. Ved hjælp af grænseflader med andre programmer fra DBKAG indføres de data om kurserne og markedsværdierne, som DBKAG lægger ind, og som er nødvendige for SC's beregninger. Dette sker automatisk og dagligt i SC-softwareprogrammet. Denne software foretager således beregningerne af risiko- og resultatindikatorerne på grundlag af oplysninger, som DBKAG har lagt ind. DBKAG anvender dernæst de risiko- og resultatindikatorer, der er beregnet af SC-softwaren, til at udarbejde rapporter med henblik på at overholde de lovbestemte oplysningsforpligtelser over for myndighederne og investorerne vedrørende risiko- og resultatstyringen.

EU-Domstolens udtalelser i de forenede sager C-58/20 og C-59/20

I de forenede sager C-58/20 og C-59/20 var det omtvistet, hvorvidt de omhandlede ydelser, leveret af 3. mand, opfyldte betingelserne for at være omfattet af fritagelsesbestemmelsen for forvaltning af investeringsforeninger i momsmæssig forstand.

Indledningsvist bemærker EU-Domstolen i præmis 32 og 33:

"32. De tjenesteydelser vedrørende forvaltning, der leveres af en tredjepartsadministrator, er således principielt omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g) (dom af 4.5.2006, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, præmis 69).

33. For at kunne kvalificeres som fritagne transaktioner som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), skal de ydelser, som leveres af en tredjepartsadministrator, imidlertid, set under ét, udgøre en særskilt helhed, og de skal være specifikke og væsentlige for forvaltningen af investeringsforeninger (dom af 2.7.2020, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 47)."

For så vidt angår betingelsen om, at ydelsen skal have en særskilt eller selvstændig karakter udtaler Domstolen i præmis 36:

"36. I denne henseende bemærkes, at betingelsen om en »særskilt« karakter ikke kan fortolkes således, at en levering af en tjenesteydelse, som er specifik og væsentlig for forvaltningen af investeringsforeninger, skal være outsourcet i sin helhed for at være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g)."

På den baggrund udtaler Domstolen efterfølgende i præmis 43 og 44:

"43. Hvad i det foreliggende tilfælde angår sag C-58/20 tilkommer det med henblik på at afgøre, om de ydelser, som K leverer til de omhandlede administrationsselskaber, såsom de ydelser til beregning af de relevante værdier med henblik på beskatning af fondsmedlemmernes indtægter, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), den forelæggende ret at vurdere, om disse ydelser skal anses for at være specifikke og væsentlige for virksomhed i forbindelse med forvaltningen af investeringsforeninger. Den omstændighed, at det påhviler administrationsselskaberne at udarbejde standardiserede erklæringer på grundlag af tredjemands beregninger og at fremsende disse angivelser til indberetningsenheden, er ikke i sig selv afgørende for fastlæggelsen af, om sådanne ydelser er omfattet af nævnte fritagelse.

44. Hvad angår sag C-59/20 tilkommer det med henblik på at afgøre, om de ydelser, som SC leverer til DBKAG, såsom tildelingen af brugsretten til SC-softwaren, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), ligeledes den forelæggende ret at vurdere, om disse ydelser skal anses for at være specifikke og væsentlige for virksomhed i forbindelse med forvaltningen af investeringsforeninger. Den omstændighed, at den omhandlede software kun kan anvendes på det pågældende administrationsselskabs tekniske infrastruktur og kun kan opfylde sine funktioner ved dette selskabs sekundære medvirken, idet softwaren permanent anvender markedsoplysninger leveret af selskabet, er ikke i sig selv afgørende for fastlæggelsen af, om sådanne ydelser er omfattet af nævnte fritagelse."

For så vidt angår betingelsen om, at ydelsen skal have en forvaltning af investeringsforeninger, væsentlig og specifik karakter, udtaler Domstolen i præmisserne 51-62:

"51 Tjenesteydelser, der ikke er specifikke for en investeringsforenings virksomhed, men som er uadskilleligt forbundet med alle typer af investering, falder derimod ikke ind under anvendelsesområdet for begrebet »forvaltning« af investeringsforeninger (jf. i denne retning dom af 9.12.2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, præmis 78).

52. For så vidt som administrations- og regnskabsydelser, som af en tredjemand leveres til et administrationsselskab, såsom skattemæssige opgaver, der består i at sikre en beskatning, der er i overensstemmelse med den nationale lov om fondsindtægter oppebåret af deltagerne, har en tæt sammenhæng med virksomhed i forbindelse med forvaltning af investeringsforeninger, er disse således omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g).

53. Hvad for det andet angår tildelingen af en brugsret til software støttede Domstolen sig ganske vist i præmis 71 i dom af 4. maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), på dom af 5. juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), med henblik på at fastslå, at den blotte levering af en materiel eller teknisk tjenesteydelse, såsom tilrådgivningsstillelse af et databehandlingssystem, ikke var omfattet af den fritagelse, der var fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 6), som momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), har erstattet (dom af 9.12.2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, præmis 74).

54. Denne retspraksis kan imidlertid ikke fortolkes således, at den betyder, at enhver ydelse, som af tredjemand leveres til et administrationsselskab ved hjælp af et databehandlingssystem, uden videre skal udelukkes fra anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g).

55. Domstolen har således i præmis 37 i dom af 5. juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), præciseret, at den blotte omstændighed, at en ydelse fuldt ud udføres elektronisk, ikke i sig selv er til hinder for, at fritagelsen anvendes på denne ydelse.

56. Nærmere bestemt udelukkede Domstolen i dom af 2. juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513) - selv om der var tale om tjenesteydelser, bl.a. i forbindelse med kontrol af resultater og risikovurdering, der blev leveret af tredjemand til fondsforvaltningsselskaber via en softwareplatform - ikke uden videre disse tjenesteydelser fra anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g). Domstolen fandt derimod, at disse tjenesteydelser ikke kunne være omfattet af denne fritagelse, idet den i den nævnte doms præmis 48 og 49 støttede sig på den omstændighed, at de nævnte tjenesteydelser ikke var specifikke for forvaltningen af investeringsforeninger, eftersom de var blevet udformet med henblik på forvaltning af investeringer af forskellig art, og idet de uden forskel kunne anvendes til forvaltning af investeringsforeninger og til forvaltning af andre fonde.

57. Når en tjenesteydelse, såsom tildelingen af en brugsret til software, udelukkende leveres med henblik på forvaltning af investeringsforeninger og ikke med henblik på andre fonde, kan den således anses for at være »specifikt« med henblik herpå.

58. Det fremgår derfor af det ovenstående, at tjenesteydelser, såsom skattemæssige opgaver, der består i at sikre en beskatning, der er i overensstemmelse med den nationale lov om fondsindtægter oppebåret af deltagerne, og tildeling af en brugsret til software, som tjener til at foretage beregninger, der er væsentlige for risikostyring og resultatmåling, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), hvis de har en tæt sammenhæng med forvaltningen af investeringsforeninger, og hvis de udelukkende leveres med henblik på forvaltningen heraf.

59. I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om de tjenesteydelser, som K og SC leverer til de i hovedsagerne omhandlede administrationsselskaber, opfylder disse betingelser.

60. I sag C-58/20 skal den forelæggende ret navnlig undersøge, om de af K udførte skattemæssige opgaver, opfylder de forpligtelser, der er fastsat i østrigsk lov, som er specifikke for investeringsforeninger, og som således adskiller sig fra de forpligtelser, der er fastsat for andre typer investeringsfonde.

61. I sag C-59/20 fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret er af den opfattelse, at ydelser bestående i risikostyring og resultatmåling udgør virksomhed, der er specifik for forvaltningen af sådanne foreninger. Den forelæggende ret har ligeledes anført, at beregningerne foretaget af den i hovedsagerne omhandlede software udgør et væsentligt grundlag for, at DBKAG kan opfylde de funktioner i forhold til risikostyring og resultatmåling, der kræves i henhold til østrigsk ret. Den omstændighed, at denne software tjener til at foretage beregninger, der er væsentlige for de administrative ydelser vedrørende risikostyring af og resultatmåling for de omhandlede foreninger, kan gøre det muligt at anse denne software for at være væsentlig for forvaltningen heraf. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om de betingelser, der er nævnt i nærværende doms præmis 58, er opfyldt.

62. Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvare med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at tjenesteydelser, som af tredjemand leveres til administrationsselskaber, der forvalter investeringsforeninger, såsom skattemæssige opgaver, der består i at sikre en beskatning, der er i overensstemmelse med den nationale lov om fondsindtægter oppebåret af deltagerne, og i tildeling af en brugsret til software, som udelukkende tjener til at foretage beregninger, der er væsentlige for risikostyring og resultatmåling, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, såfremt de har en tæt sammenhæng med forvaltningen af investeringsforeninger, og såfremt de udelukkende leveres med henblik på forvaltning af sådanne foreninger, også selv om disse tjenesteydelser ikke er outsourcet i deres helhed."

5. Ny praksis

Som nævnt ovenfor har EU-Domstolen i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG udtalt, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at tjenesteydelser, som af tredjemand leveres til administrationsselskaber, der forvalter investeringsforeninger, såsom skattemæssige opgaver, der består i

at sikre en korrekt beskatning, der er i overensstemmelse med den nationale lov om fondsindtægter oppebåret af deltagerne,

og

at tildele en brugsret til software, som udelukkende tjener til at foretage beregninger, der er væsentlige for risikostyring og resultatmåling,

er omfattet af artikel 135, stk. 1, litra g), såfremt ydelserne har en tæt sammenhæng med forvaltningen af investeringsforeninger, og såfremt ydelserne udelukkende leveres med henblik på forvaltning af sådanne foreninger, også selv om disse tjenesteydelser ikke er outsourcet i deres helhed.

Skattestyrelsen finder ikke, at EU-Domstolens dom i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG, medfører en udvidelse af begrebet forvaltning af investeringsforeninger i forbindelse med det af Domstolen anførte i sag C-58/20, K, om de omhandlede skatte- og afgiftsmæssige ydelser, som består i at sikre, at deltageres indtægter fra en fond beskattes i overensstemmelse med loven, samt Domstolens generelle bemærkninger om betingelsen for momsfrigagelsen om, at ydelsen skal have en særskilt og selvstændig karakter. Skattestyrelsen finder således, at de af sag C-58/20, K, omhandlede ydelser alle ville kunne rummes inden for den hidtidige praksis for, hvilke ydelser, der kan

anses for forvaltning af investeringsforeninger. Skattestyrelsen anerkender også efter den hidtidige praksis, at en af 3. mand leveret tjenesteydelse ikke behøver at være outsourcet i dens helhed for at være omfattet af fritagelsesbestemmelsen for forvaltning af investeringsforeninger.

På baggrund EU-Domstolens dom i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG, er det dog Skattestyrelsens opfattelse, at den hidtidige praksis vedrørende afgrænsning af hvilke ydelser, herunder særligt IT-ydelser i form af en brugsret til softwarelicenser, der kan omfattes af momsfrigtagelsen af forvaltning af investeringsforeninger jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f, ikke kan opretholdes i sin helhed.

Med baggrund i dommen finder Skattestyrelsen således, at en ydelse, herunder tildeling af en brugsret til software, efter en konkret vurdering kan være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f, hvis ydelsen har en tæt sammenhæng med forvaltningen af det, der kan kvalificeres som investeringsforeninger i momsmæssig forstand, og hvis ydelsen udelukkende leveres med henblik på forvaltningen heraf.

Skattestyrelsen finder, at dommen skal forstås sådan, at der i relation til fritagelsesbestemmelsen og i overensstemmelse med nuværende dansk praksis stadigvæk skal skelnes mellem tjenesteydelser, som kan kvalificeres som forvaltningsydelser i bestemmelsens forstand, og levering af en faktisk eller teknisk tjenesteydelse.

Efter Skattestyrelsens opfattelse skal dommens præmis 56-61 fortolkes således, at det efter dommen er en betingelse for, at en ydelse kan anses for at være specifik og væsentlig for forvaltning af investeringsforeninger, at ydelsen, herunder tildelingen af en brugsret til en af 3. mand ejet IT-software, ikke blot leveres til og alene bruges i forbindelse med forvaltning af sådanne investeringsforeninger, men tillige alene kan anvendes hertil.

Skattestyrelsen finder dog, at EU-Domstolens dom i sag C-275/11, GfBk, stadigvæk må anses for udtryk for gældende ret.

I henhold til EU-Domstolens dom i de forenede sager C-58/20, K og C-59/20, DBKAG, er tildeling af en brugsret til et af 3. mand ejet softwareprogram, som også kan anvendes i forbindelse med forvaltning af *andre* investeringsforeninger end de af fritagelsesbestemmelsen omfattede, efter Skattestyrelsens opfattelse ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

Således henviser EU-Domstolen i dommens præmis 56 til sag C-231/19 Blackrock og udtaler, at de i sag C-231/19 Blackrock omhandlede it-tjenesteydelser, som blev leveret via en softwareplatform, ikke kunne være omfattet af momsfrigtagelsen for forvaltning af investeringsforeninger, idet Domstolen i den nævnte doms præmis 48 og 49 støttede sig på den omstændighed, at de nævnte tjenesteydelser ikke var specifikke for forvaltningen af investeringsforeninger, eftersom de var blevet udformet med henblik på forvaltning af investeringer af forskellige art, og idet de uden forskel kunne anvendes til forvaltning af investeringsforeninger og til forvaltning af andre fonde.

Endvidere henviser Domstolen i dommens præmis 60 til, at den forelæggende ret i sag C-58/20 navnlig skal undersøge, om de af K udførte skattemæssige opgaver, opfylder de forpligtelser, der er fastsat i østrigsk lov, som er specifikke for investeringsforeninger, og som således adskiller sig fra de forpligtelser, der er fastsat for andre typer investeringsfonde.

6. Genoptagelse

6.1 Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Det betyder, at hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder. Se i denne forbindelse [SKM2015.733.SKAT](#) om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Hvis der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal ske tilbagebetaling af afgift, har Skatteforvaltningen ret til for samme tidsrum at foretage direkte følgeændringer af tilbagebetalingen. Det vil sige, at der i kravet på tilbagebetaling skal fradrages besparelse i form af fradrag på købsmoms, moms af reguleringsforpligtelser og godtgørelse af energi og miljøafgifter.

Det er en forudsætning for tilbagebetaling af moms, at virksomheden ikke opnår en ugrundet berigtelse ved tilbagebetaling heraf på grund af overvæltning af afgiften på køberne/aftagerne af ydelserne.

Senere omsætningsled kan rette krav mod Skattestyrelsen efter gældende regler herfor. Se [SKM2015.733.SKAT](#) om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Ved vurderingen af, om hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden, vil Skattestyrelsen foretage en vurdering af, om dansk praksis har været i modstrid med EU-retten. I den forbindelse vil Skattestyrelsen udover dommen i de forenede sager C-58/20 og C-59/20, tage hensyn til dommene i sag C-464/12ATP, PensionService, sag C-424/11, Wheels, sag C-595/13, Fiscale Eenheid X, og sag C-231/19, Blackrock. Der vil alene kunne ske genoptagelse, hvis der er sket momsfrigtagelse i modstrid med EU-retten set under ét, herunder EU-dommene set under ét.

6.1.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

6.1.1 Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Praksis må anses for underkendt EU-Domstolens dom af 17. juni 2021.

Der kan i forhold til andre afgiftspligtige virksomheder ske genoptagelse for samme periode som i domstolens dom, dog med det forbehold, at andre afgiftspligtige virksomheders krav herudover vil være begrænset af den 10-årig forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

Hvis betingelserne er opfyldt, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse fra og med 1. april 2011 henholdsvis 1. maj 2011 afhængig af, om virksomheden var kvartal eller månedsafregnende, forudsat, at virksomheden har afregnet rettidigt.

6.2 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skatteforvaltningens hjemmeside.

6.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk eller til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som kan bidrage til at dokumentere kravet.

7. Gyldighed

I det omfang praksisændringen samlet set er til gunst for virksomhederne, har praksisændringen virkning fra datoen for offentliggørelsen af dette styresignal, idet der i øvrigt skal henvises til ovenstående mulighed for at anmode om genoptagelse.

I det omfang styresignalet samlet set er til ugunst for virksomheden, har praksisændringen virkning 6 måneder fra offentliggørelsen af styresignalet på skat.dk.

Denne ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2023-1, afsnit [D.A.5.11.9.3](#).

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2023-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.

Send kommentar