

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9428 af 23/06/2009 (Gældende)

Brancheforening inden for sundhedsområdet - momspligtig

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 09-031474

Brancheforening inden for sundhedsområdet - momspligtig

Spørgsmål Svar

1. Kan det bekræftes, at foreningens opkrævning af optagelses- og kædebidrag fritages for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 4?

Nej.

2. Kan det bekræftes, at foreningens kursusudbud fritages for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, såfremt der i foreningens vedtægter indsættes bestemmelse om, at overskud fra foreningens kursusaktivitet alene kan anvendes i forbindelse med nye kursusudbud?

Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Foreningen

Foreningen er en samarbejdskæde/brancheforening mellem virksomheder indenfor sundhedspleje, hvor medlemskab fordrer forudgående ansøgning, der efterfølgende vurderes. Ved udgangen af 2008 havde foreningen 87 medlemmer.

Foreningen har på generalforsamlingen i marts 2009, ændret sine vedtægter, således at punkt 1.3, der omhandler foreningens formål, lyder:

"Foreningens formål er at varetage og fremme medlemmernes interesser, [...]. Foreningen har dog ikke til formål at arbejde med gevinst for øje."

Punkt 1.4 handler om, hvordan foreningen skal kunne opfylde sit formål:

"Foreningen skal opfylde sit formål navnlig ved at

1. forhandle indkøbs- og leveringsbetingelser for foreningens medlemmer
2. skabe mulighed for stadig faglig udvikling af medlemmerne
3. oprette servicefunktioner for foreningens medlemmer
4. opstille fælles faglige og etiske mål for medlemmerne
5. skabe mulighed for tæt samarbejde mellem foreningens medlemmer
6. danne grundlag for en fælles markedsføring af medlemmer og foreningen".

Foreningens indtægter stammer dels fra forskellige indskud og bidrag fra foreningens medlemmer, dels fra betaling for kursusudbud til foreningens medlemmer og andre.

Ved indmeldelse i foreningen betales et indskud pr. virksomhed, som tilbagebetales ved en eventuel udtræden. Indskudsgebyret udgør p.t. kr. 1.000, og er ikke tillagt moms.

Herudover opkræves et optagelsesbidrag pr. virksomhed, der i henhold til vedtægterne fastsættes af bestyrelsen. Optagelsesbidraget refunderes ikke ved udtræden uanset årsagen til udtræden.

Endeligt opkræves et årligt kædebidrag pr. virksomhed, pr. ansat, der har en form for uddannelse indenfor branchen. Kædebidraget refunderes ikke - hverken helt eller delvist ? ved udtræden uanset årsagen til udtræden.

Af udkast til årsrapporten for 2008 fremgår, at der har været en vis momspligtig aktivitet i 2008.

Foreningens overskud skal ifølge vedtægterne anvendes til at fremme foreningens formål, og det overskud foreningens kursusaktivitet måtte give, kan alene anvendes i forbindelse med nye kursusudbud.

I tilfælde af foreningens opløsning, fremgår det af vedtægternes punkt 12.3, at formuen skal tilfalde medlemmerne forholdsmæssigt efter det registrerede indskud.

Endvidere beskæftiger foreningen lønnet arbejdskraft og afholder udgifter til administration, drift, markedsføring mv.

Endeligt overvejer foreningen, at blive registreret som høringsberettiget hos relevante ministerier med henblik på at kommentere fremsatte lovforslag af relevans for foreningens medlemmer.

Kurser

Foreningen udbyder og gennemfører kurser, der specifikt er rettet mod virksomhedsejerne og deres ansatte.

Af det forelagte kursusmateriale ses bl.a., at der med udgangspunkt i et tema som "virksomheden udadtil" er blevet afholdt foredrag om marketingstrategi, marketing i praksis, kundeoplevelsen og rekruttering. Et andet forløb omhandlede emner som ledelse i nuet - om selvværdsbaseret ledelse, virksomhedsledelse i et vækstperspektiv, Kierkegaard og ledelse samt ledelse af relationer.

Der har også været udbudt kursusforløb, der henvender sig til de medarbejdere, der har en kortere uddannelse inden for sundhedssektoren, med foredrag om behandlingsplanlægning og kommunikation, herunder telefon diagnostik og hensigtsmæssig booking, journalføring, osv.

For kursusudbud opkræves kr. 2.000 inkl. moms pr. undervisningsdag for medlemmer og disses medarbejdere, mens der opkræves kr. 2.500 inkl. moms for ikke medlemmer. Det er en yderst begrænset del af de udbudte kurser, som er åbne for ikke medlemmer.

Af udkast til årsrapporten for 2008 fremgår, at der har været en vis omsætning på kursusaktiviteter i 2008, med et mindre underskud.

I fald der opnås et overskud på kursusaktiviteten, vil dette som følge af vedtægternes punkt 4.2, alene kunne anvendes i forbindelse med nye kursusudbud.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Ad spørgsmål 1

Momslovens bestemmelse om momsfrigtagelse af foreningers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent findes i § 13, stk. 1, nr. 4.

Spørger henviser til momsvejledningen 2009-1, afsnit D.11.4, hvor det bl.a. beskrives, at en forudsætning for fritagelsen er, at foreningen ikke arbejder med gevinst for øje, og at formålet er af fagforeningsmæssig karakter.

Det er spørgers opfattelse, at foreningens optagelses- og kædebidrag er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, fordi foreningens hovedformål er at varetage medlemmernes fællesinteresser og repræsentere disse overfor tredjemand.

Dette begrundes i, at der i vedtægternes punkt 1.4 anføres, at foreningen til opfyldelse af medlemmernes interesser skal forhandle indkøbs- og leveringsbetingelser, opstille fælles faglige og etiske mål samt skabe mulighed for stadig faglig udvikling.

Endvidere er spørger af den opfattelse at EF-Domstolen i sag C-149/97, The Institute of the Motor Industry, i præmis 20 og 21 tillægger begrebet fagforeningsmæssigt et bredt indhold, således, at det kan anses som fagforeningsmæssig aktivitet, når foreningen foruden forhandlingen af indkøbs- og leveringsbetingelser, varetager faglig udvikling af medlemmerne, opretter servicefunktioner for medlemmerne, opstiller fælles faglige og etiske mål for medlemmerne samt skaber mulighed for tæt samarbejde mellem medlemmerne.

Som følge heraf mener spørgeren ikke, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 4 indeholder en hjemmel til at foretage en indskrænkende fortolkning af begrebet fagforening.

Spørgeren er bekendt med, at andre foreninger indenfor sundhedssektoren ikke opkræver moms af kontingenter hos deres medlemmer.

Spørger mener derfor, at spørgsmålet skal besvares med et "ja".

Ad spørgsmål 2

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, at skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig uddannelse, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil, er momsfri aktivitet. Momsfritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner.

De af foreningen udbudte kurser har karakter af faglig uddannelse, idet der er tale om uddannelse til brug for kursisternes erhverv, enten som medejere eller medarbejdere i medlemsvirksomhederne eller som medejere eller medarbejdere indenfor området generelt.

Da det imidlertid ikke kan lægges til grund, at de af foreningen udbudte kurser har karakter af kompetencegivende uddannelse, er aktiviteten omfattet af definitionen på kursusvirksomhed i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

For herefter at anse kursusvirksomheden for momsfritaget kræves, at kursusvirksomheden ikke er rettet mod virksomheder og institutioner samt, at kursusvirksomheden ikke drives med gevinst for øje.

Der hersker ingen tvivl om, at den af foreningen udbudte kursusaktivitet primært retter sig mod virksomheder, hvilket også kommer til udtryk i foreningens vedtægter vedrørende optagelse af medlemmer.

Spørgsmålet er herefter, om den af foreningen udbudte kursusaktivitet drives med gevinst for øje.

I relation til kravet om drift med gevinst for øje skal der i henhold til forarbejderne i L 124 til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. lægges vægt på, om formålet med foreningen er at opnå et driftsoverskud til ejerne eller til andre aktiviteter i foreningen.

I vedtægterne for foreningen pkt. 1.3 angives direkte, at foreningen ikke har til formål at arbejde med gevinst for øje. Dette understøttes endvidere af de i pkt. 1.4 angivne formål, som ikke direkte relaterer til skabelse af driftsoverskud.

Det forhold, at vedtægterne indeholder en bestemmelse om, at foreningens midler/formue ved opløsning skal tilfalde medlemmerne, kan ikke begrunde, at kursusvirksomheden drives med gevinst for øje jf. SKM2008.358.SR.

Det anerkendes i vid udstrækning, at såfremt et eventuelt overskud ved kursusvirksomhed forbliver i "kursusvirksomheden" og anvendes ved fremtidige kursusudbud, er der ikke tale om, at "kursusvirksomheden" drives med gevinst for øje.

Med indføjelser af en ny bestemmelse i foreningens vedtægter i marts 2009, punkt 4.2, vil foreningen være forpligtiget til alene at anvende overskud ved kursusvirksomhed til fremtidige kursusudbud, hvorfor aktiviteten må være momsfri, idet denne herefter ikke har til formål at optjene overskud til foreningens ejere eller til andre aktiviteter i foreningen.

Det er derfor spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "ja".

SKATs indstilling og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Spørgsmålet vedrører det forhold, om foreningens opkrævning af optagelses- og kædebidrag kan fritages for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Lovgrundlaget: Momslovens (LBK nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer) § 3, stk. 1, lyder:

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

§ 4, stk. 1, lyder:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering."

§ 13, stk. 1, lyder:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

4) Foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent. Det er en forudsætning, at foreningen m.v. ikke arbejder med gevinst for øje og at formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Det er desuden en forudsætning, at afgiftsfritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning.

[...]"

De bagvedliggende artikler i Rådets Direktiv 2006/112/EF (momssystemdirektivet), er artikel 9, stk. 1, artikel 2, stk. 1 og artikel 132, stk. 1 litra l.

Artikel 9, stk. 1:

"Ved 'afgiftspligtig person' forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved 'økonomisk virksomhed' forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Artikel 2, stk. 1:

"Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. [...]"

Artikel 132, stk. 1:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) organisationers levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil til fordel for deres medlemmer i disses fælles interesse mod et kontingent, der er fastsat i overensstemmelse med vedtægterne, såfremt de pågældende organisationer ikke arbejder med gevinst for øje, og deres formål enten er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning [...]"

Praksis:

EF-Domstolens sag C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, omhandlede et forhold, hvor medlemmerne i en golfklub betalte et fast årligt bidrag uafhængigt af, hvor meget det enkelte medlem benyttede golfklubbens anlæg. Her afgjorde EF-Domstolen, at sjette direktivs artikel 2, stk. 1 (momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c) skal fortolkes således, at der i den pågældende sag skete en gensidig udveksling af ydelser mellem medlemmerne og golfklubben, da ydelsen, der blev leveret, bestod i at stille sportskomplekset og de fordele, der var forbundet hermed, til permanent rådighed for medlemmerne og ikke i lejlighedsvis at levere ydelser på medlemmernes anmodning. Medlemmernes årlige bidrag kunne således udgøre en modydelse, for de ydelser, foreningen leverede.

I sag C-149/97, *The Institute of the Motor Industry*, har EF-Domstolen taget stilling til rækkevidden af afgiftsfritagelsen i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l, (momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l) i relation til organisationer med formål af fagforeningsmæssig karakter.

Det kan på denne baggrund lægges til grund, at kernen i fritagelsesbestemmelsen for så vidt angår organisationer med fagforeningsmæssigt formål er et repræsentativt organs varetagelse af medlemmernes fælles interesser og i den forbindelse et sådant organs repræsentation af medlemmerne overfor tredjemand, herunder offentlige myndigheder.

I præmis 17, har EF-Domstolen slået fast, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13 (nuværende artikel 132), skal fortolkes indskrænkende, idet disse er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver ydelse, der udføres mod vederlag af en momspligtig person.

De centrale præmisser findes i dommens præmis 19-21, hvor domstolen udtaler:

"På baggrund heraf bemærkes det, at en organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis formål er at virke for medlemmernes interesser, uden at der herved bliver tale om en virksomhed til forsvar og repræsentation af medlemmernes fælles interesser i forhold til de beslutningscentre, som berører dem, ikke kan antages at have formål af fagforeningsmæssig karakter i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l.

Udtrykket "fagforeningsmæssig" i denne bestemmelse er en særlig betegnelse for en organisation, hvis hovedformål er at varetage medlemmernes fælles interesser, hvad enten der er tale om arbejdstagere, arbejdsgivere, personer i liberale erhverv eller erhvervsdrivende, og at repræsentere disse over for tredjemand, herunder offentlige myndigheder.

En organisation, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis hovedformål er at forsvare og repræsentere medlemmernes fælles interesser, opfylder det kriterium om en virksomhed af almen interesse, som fritagelserne i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l, bygger på, idet medlemmerne derigennem kan råde over et repræsentativt organ og opnå en styrkeposition i forhandlinger med andre."

Hvorvidt en organisation falder indenfor kategorien foreninger eller organisationer med formål af fagforeningsmæssig karakter, skal afgøres med udgangspunkt i organisationernes vedtægter, herunder vedtægternes angivelse af organisationens formål.

Landsskatteretten har i kendelsen i SKM2005.487.LSR ikke fundet, at en forening bestående af mindre banker kunne fritages efter § 13, stk. 1, nr. 4, idet foreningens hovedformål ud fra en konkret vurdering ikke kunne anses for fagforeningsmæssigt. Formålet i henhold til vedtægterne var at udvikle koncepter og strategier, samt fremstille materialer mv. af markedsføringsmæssig karakter. Foreningen havde anset sig for moms fritaget for så vidt angår aktiviteter vedrørende bl.a. markedsførings-/konkurrencemæssige analyser, vidensdeling med og rådgivning af medlemmerne samt repræsentation overfor tredjemand ved bl.a. forhandling om og indgåelse af aftaler om bl.a. rabatorordninger. Landsskatteretten henviste til EF-Domstolens dom i sag C-149/97, *The Institute of the Motor Industry*, og fandt ikke, at hovedformålet var at varetage medlemmernes fælles interesser og repræsentere disse over for tredjemand herunder offentlige myndigheder, men i stedet at sikre medlemmernes økonomiske interesser gennem fælles markedsføring og samarbejde i øvrigt i forhold til medlemmernes konkurrenter. Der var således ikke tale om et formål af almen interesse, jf. sjette direktivets artikel 13, pkt. A (momsdirektivets artikel 132 m.fl.).

Den momsmæssige behandling af kontingenter til arbejdsgiverforeninger beskrives i SKM2007.385.SKAT. Meddelelsen omhandler det forhold, at mange arbejdsgiverorganisationer i dag, mod kontingent fra medlemmerne, leverer to overordnede former for ydelser, dels den oprindelige aktivitet i form af overenskomstrelaterede ydelser, hvor man varetager medlemmernes interesser som arbejdsgivere i forhold til medlemmernes ansatte, og dels den senere tilkomne aktivitet i form af erhvervmæssige/kommercielle serviceydelser, hvor man varetager og arbejder for medlemmernes for-

retningsmæssige og økonomiske interesser på forskellig måde. De forretningsmæssige aktiviteter og serviceydelser til medlemmerne, anses for at falde udenfor det fagforeningsmæssige formål, og må derfor som udgangspunkt anses som momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Artikel 9, stk. 1, 2. led beskriver økonomisk virksomhed bl.a. som alle former for virksomhed, med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Den danske momslov uddyber ikke "økonomisk virksomhed" på samme måde som momssystemdirektivet, men en lignende passus fremgår af bemærkningerne til lovforslag nr. 124 af 1993-12-08, kapitel 2, ligesom det fremgår af momsvejledningen 2009-1, afsnit C.1.4:

"Økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser samt virksomhed inden for liberale erhverv [...], uanset formålet med eller resultatet af virksomheden. Formålet vil dog oftest være at opnå økonomisk gevinst. [...]"

Af afsnit C.1.4.2 fremgår, at foreninger som udgangspunkt anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1, også selv om foreningen kun sælger varer og ydelser til medlemmerne.

Dette afgøres ud fra en konkret vurdering af foreningens formål, vedtægter, service, aktiviteternes art og omfang, regler for kontingentbetaling mv. Det skal bl.a. vurderes, om der leveres konkrete ydelser til medlemmerne, og det kan tillægges vægt, om andre end foreningen kunne have leveret tilsvarende ydelser.

Brancheforeningers momspligt afhænger ligeledes af en konkret vurdering af karakteren af og betalingen for de enkelte aktiviteter. Selv om en forening ifølge sine vedtægter forudsættes at hvile i sig selv, kan foreningens aktiviteter i relation til momsloven alligevel anses for at være økonomisk virksomhed.

I afsnit D.11.4, oplistes de betingelser, der skal være opfyldt, for at en forenings levering af varer og ydelser kan være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4:

- leveringen har nær tilknytning til foreningens formål
- foreningen opfylder et af de i bestemmelsen nævnte formål
- foreningen ikke arbejder med gevinst for øje
- leveringen er finansieret ved kontingent (og ikke særskilte betalinger)
- afgiftsfritagelsen ikke fremkalder konkurrenceforvridning

SKATs vurdering

Økonomisk virksomhed

For at foreningen kan fritages for moms, skal den være omfattet af momslovens anvendelsesområde, derfor skal det indledningsvis vurderes, om den driver økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Det er SKATs opfattelse, at der ud fra de beskrevne faktiske forhold og de konkrete omstændigheder, foreligger økonomisk virksomhed, fordi medlemmernes optagelses- og kædebidrag kan karakteriseres som et vederlag, og dermed en modværdi som foreningen modtager, når den leverer sine ydelser til medlemmerne.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at foreningens aktiviteter, herunder at forhandle indkøbs- og leveringsbetingelser, skabe faglig udvikling, oprette servicefunktioner, danne grundlag for fælles markedsføring for medlemmerne mv., finansieres af medlemmernes optagelses- og kædebidrag. Dertil kommer, at foreningen beskæftiger lønnet arbejdskraft, og en overvejende del af de ydelser foreningen leverer, vil kunne leveres af andre.

Den del af foreningens aktiviteter, der særskilt betales af de enkelte medlemmer, vil altid blive anset som en levering mod vederlag, og dermed økonomisk virksomhed.

SKAT finder, at det ikke har betydningen for vurderingen, at foreningen ikke arbejder med gevinst for øje, men at et overskud ifølge vedtægterne skal anvendes til at fremme foreningens formål.

Det er herefter SKATs opfattelse, at foreningen driver økonomisk virksomhed efter momslovens § 3.

Momsfritagelse

Momsområdet er overordnet reguleret i momssystemdirektivet, der løbende fortolkes af EF-Domstolen. Momsloven, der implementerer direktivet skal derfor også fortolkes i overensstemmelse med EF-Domstolens afgørelser. Af momsvejledningen afsnit D.11, fremgår, at EF-Domstolen i flere domme har udtalt, at de udtryk der anvendes til at betegne de fritagelser, der er fastsat i momssystemdirektivet, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at der skal opkræves moms af enhver ydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. En lignende udtalelse ses i ovennævnte sag C-149/97, The Institute of the Motor Industry's præmis 17. I dansk praksis kan bl.a. nævnes SKM2005.487.LSR, hvor Landsskatteretten til grund for sin afgørelse såvel nævner sjette direktivs artikel 13, pkt. A, nr. 1, litra l (nuværende momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l) som sag C-149/97.

Det afhænger af en vurdering ud fra de konkrete vedtægter og aktiviteter i foreningen, om den kan være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Der er forskellige betingelser, der skal være opfyldt for at en forening kan fritages efter § 13, stk. 1, nr. 4, bl.a. skal formålet med foreningen være af en karakter, der specifikt er nævnt i lovteksten, som bl.a. fagforeningsmæssig.

Ifølge vedtægternes punkt 1.3 er foreningens formål udformet meget bredt som "varetage og fremme medlemmernes interesser", vedtægterne indeholder ikke noget, der tyder på, at foreningens hovedformål omfatter overenskomstrelaterede ydelser, hvor medlemmernes interesser som arbejdsgivere i forhold til medlemmernes ansatte varetages. Selv om foreningen skulle blive registreret som høringsberettiget hos relevante ministerier, ville dette ikke blive anset for at være foreningens hovedformål, men en mindre del af foreningens samlede aktiviteter. Derimod ses de aktiviteter hvorigennem foreningen skal kunne opfylde sit formål, som nævnt i vedtægternes punkt 1.4, i stedet at sikre medlemmernes økonomiske interesser gennem forhandling af indkøbs- og leveringsbetingelser, oprettelse af servicefunktioner, muligheder for tæt samarbejde, fælles markedsføring mv.

At andre foreninger indenfor sundhedssektoren ikke opkræver moms, er ikke af betydning for denne konkrete afgørelse, idet det for andre foreninger også vil være andre forhold, der vil ligge til grund for en stillingtagen med hensyn til momspligt.

Foreningen kan derfor ikke anses for at have et formål, der er af fagforeningsmæssig karakter, jf. momslovens § 13, stk.1, nr. 4, alene af den grund, kan foreningen ikke være omfattet af momsfrigtagelsen.

SKAT indstiller til Skatterådet, at der svares nej til spørgsmål 1.

Ad spørgsmål 2

Spørgsmålet vedrører det forhold, om foreningens kursusvirksomhed kan fritages for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Lovgrundlaget: Momslovens (LBK nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer) § 13, stk. 1, lyder: "Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

3) Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v. [...]"

Den bagvedliggende artikel i Rådets Direktiv 2006/112/EF (momssystemdirektivet), er artikel 132, stk. 1:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau [...]"

Praksis

I EF-Domstolens sag C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, der er nævnt ovenfor, blev der også taget stilling til spørgsmålet om hvornår, et organ arbejder med gevinst for øje, jf. præmis 26 og 28. Her slås det fast, at afgørelsen skal træffes med udgangspunkt i organets formål, dvs. at organet ikke må have til formål at skabe et økonomisk overskud til fordeling mellem dets medlemmer. Det fremgår videre, at den omstændighed, at et organ søger at opnå eller faktisk skaber overskud på systematisk måde, ikke bevirker en anden klassificering, lige så længe som dette overskud ikke fordeles mellem organets medlemmer.

SKM2008.358.SR omhandlede en sag, hvor en paraplyorganisation, der hidtil kun havde drevet kursusvirksomhed for medlemsforeningerne, ønskede at udvide denne aktivitet til også at omfatte kursusudbud til virksomheder, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.. På denne måde ville organisationen søge at mindske kursusvirksomhedens underskud, dog uden at der ville kunne påregne et overskud ved den samlede kursusaktivitet. Det var i henhold til vedtægterne ikke, heller ikke efter en udvidelse af kursusvirksomheden, organisationens formål at give overskud. Det faktum, at der var en teoretisk mulighed for udlodning af foreningens midler til medlemsforeningerne i forbindelse med en eventuel likvidation af organisationen, var efter Skatterådets opfattelse ikke nok til, at organisationens kursusvirksomhed kunne anses for at være drevet med gevinst for øje. Kursusvirksomheden blev derfor anset for at være fritaget for moms.

Momsvejledningen 2009-1, afsnit D.11.3.1 omhandler momspligtige kurser, her hedder det, at undervisningsvirksomhed, der efter sit indhold er omfattet af fritagelsen i bestemmelsens 1. punktum, er momspligtig efter bestemmelsens 2. punktum, når undervisningen har form af kursusvirksomhed, og visse omstændigheder foreligger. Kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært er rettet mod virksomheder og institutioner mv., er således ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen, jf. § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Det er kun kursusvirksomhed, der kan være momspligtig efter bestemmelsen. Som kursusvirksomhed anses ikke egentlige kompetencegivende uddannelser.

SKATs vurdering

Faglig uddannelse

Den i nærværende sag beskrevne kursusvirksomhed, har karakter af faglig uddannelse, da der er tale om uddannelse til brug for kursisternes erhverv enten som medejere eller disses ansatte, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Kursusvirksomhed

Da der ikke er tale om egentlig kompetencegivende uddannelse, er undervisningsaktiviteten omfattet af definitionen på kursusvirksomhed i § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., jf. momsvejledningens afsnit D.11.3.1. For at kursusvirksomheden anses for momspligtig, skal den efter bestemmelsen dels drives med gevinst for øje, og dels være rettet mod virksomheder og institutioner mv.

Undervisning rettet mod virksomheder

Det er oplyst, at det i langt overvejende grad er foreningens egne medlemmer, nemlig privat praktiserende sundhedspersoner, der specifikt har søgt om medlemskab af foreningen, der deltager på de udbudte kurser. Kurserne eller temadagene er rettet enten mod medejerne, virksomhedsejerne selv eller de ansatte.

I tilfælde, hvor ikke-medlemmer deltager på kurser, deltager disse på lignende måde i egenskab karakteren af deres virksomhed. Det kan således ikke bestrides, at kursusvirksomheden er rettet mod virksomheder.

Med gevinst for øje

Foreningens formål er ifølge vedtægterne punkt. 1.3, at varetage og fremme medlemmernes interesser, og foreningen har ikke til formål at arbejde med gevinst for øje. Det fremgår ligeledes af vedtægterne, at et eventuelt overskud af foreningens kursusvirksomhed alene kan anvendes i forbindelse med nye kursusudbud.

Det, at foreningens formue i tilfælde af foreningens opløsning vil skulle tilfalde medlemmerne, vil ikke blive anset som et forhold, der kan begrunde, at foreningen drives med gevinst for øje, jf. SKM2008.358.SR.

SKAT indstiller derfor til Skatterådet, at der svares ja til spørgsmål 2.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling.