

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 10641 af 07/12/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. indtægter i form af støttekontingenter ikke anset for at udgøre vederlag for en leverance

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 05-03910

Landsskatteretskendelse vedr. indtægter i form af støttekontingenter ikke anset for at udgøre vederlag for en leverance

Resumé

Landsskatteretten har truffet afgørelse om, at støttemedlemmernes betaling af kontingent til en forening, der arbejdede for at bevare naturen, ikke udgjorde et vederlag for en modydelse i henhold til momslovens § 4, stk. 1. Begrundelsen var, at foreningens virke for almene samfundsmæssige interesse ikke primært kom støttemedlemmernes specifikke interesser, men en bredere kreds til gode. Støttemedlemmerne kunne derfor ikke anses for at have modtaget en konkret modydelse for deres betaling af støttekontingentet.

Klagen skyldes, at indtægter i form af støttekontingenter ikke er anset for at udgøre vederlag for en leverance, hvorfor kontingenterne ikke er omfattet af momslovens anvendelsesområde, jf. momslovens § 4, stk. 1. Fradrag for moms af fællesomkostninger skal derfor opgøres efter momslovens § 38, stk. 2.

Landsskatterettens afgørelse

Den påklagede afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Fondens formål er i henhold til fundatsens § 3 at virke for bevarelse af dyre- og plantearter samt anden naturbevarelse over hele verden.

Fonden arbejder verden over for at bevare natur og miljø og for menneskers ret til et værdigt liv i et sundt miljø ved at bevare naturens mangfoldighed, sikre at udnyttelse af naturens fornyelige ressourcer sker på en bæredygtig måde og bekæmpe forurening og unødigt forbrug af ressourcer og energi. Det endelige mål er at standse og i sidste ende vende den voksende ødelæggelse af jorden og være med til at skabe en fremtid, hvor mennesker lever i harmoni med naturen.

Som eksempler på projekter fra beretningen i årsrapporten for 2003/04 kan nævnes:

- samarbejde med virksomheder i tømmerbranchen for at få dem til at styrke deres miljøpolitikarbejde for at påvirke den danske gennemførelse af EUs fiskeripolitik
- deltage som en væsentlig aktør i den danske klimadebat og videreføre dialogen med danske myndigheder
- kampagner for bevarelse af bestemte dyr
- arbejde for bæredygtig udviklingspolitik i dialog med B arbejde i forskellige udvalg og samarbejde med andre foreninger
- kommunikation via medierne

Et støttemedlemskab består i, at medlemmet ved betaling af 275 kr. om året bidrager til fremme af fondets formål. Medlemmet modtager desuden et tidsskrift fire gange om året med historier fra naturens verden, artikler om aktuelle spørgsmål i natur- og miljødebatten m.m.

Fondens aktiviteter finansieres blandt andet gennem indtægter fra støttemedlemmer, gave- og arvebeløb, tilskud og støtte, salgs- og licensindtægter. Momspligten for disse indtægter er ikke omfattet af klagen.

ToldSkat's afgørelse

Kontingenter betalt til fonden af støttemedlemmer anses ikke for at falde inden for momslovens anvendelsesområde.

Forudsætningen for, at indtægterne fra medlemmerne falder inden for momslovens anvendelsesområde er, at fonden leverer varer og tjenesteydelser mod vederlag, og at der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne værdi. Det er endvidere en forudsætning for beskatning, at der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag skal udgøre den faktiske modværdi af den ydelse, der leveres til modtageren.

Sammenhængen mellem den ydelse, som støttemedlemmet modtager, og medlemmets betaling har ikke tilstrækkelig karakter af levering mod vederlag til, at denne del af fondens virksomhed falder inden for momslovens anvendelsesområde, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Der er ikke korrelation mellem omfanget af leverancen og størrelsen af vederlaget, og den nødvendige årsagssammenhæng er ikke til stede, da der ikke ses at være personer, som har en konstaterbar fordel af fondens virksomhed. Der er henvist til EF-Domstolen i sagen Cooperative Aardappelenbewarplaats (C-154/80) og Apple and Pear Development Council (C-126/86).

Der er ingen konkrete modydelse ud over det årlige tidsskrift, som blot må anses for en naturlig del af en stor organisation. Støttemedlemmer har mulighed for at støtte med mere end kontingentet.

Der består ikke et retsforhold mellem fonden og dens medlemmer, da det ikke er muligt at identificere den ydelse, som medlemmet er berettiget til at modtage, jf. EF-Domstolen i sagerne Town & County Factors (C-498/99) og Tolsma ((C-16/93).

Da fonden ikke er omfattet af momsloven, skal der ikke svares moms af kontingentet, og opgørelsen af momsfradragsretten for fællesudgifter skal opgøres efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at modtagelsen af kontingenter fra støttemedlemmer er omfattet af momsloven som økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Det er enhver form for økonomisk virksomhed, der er omfattet af momsloven, uanset formålet med eller resultatet af virksomheden, jf. 6. momsdirektivs artikel 4.

For at være medlem af fonden skal der betales et kontingent, som er fastsat til 275 kr. årligt. Betaler man ikke, er man heller ikke medlem. Der består altså et almindeligt gensidigt aftaleforhold mellem fonden på den ene side og medlemmet på den anden.

Der kan ikke hentes støtte for ToldSkats påstand om, at der skal være korrelation mellem omfanget af leveringen og størrelsen af vederlaget, i de domme fra EF-Domstolen, som ToldSkat har henvist til. Der stilles i dommene ikke krav til ydelsernes nærmere karakter, ligesom der ikke stilles krav til modværdien ud over, at der skal foreligge en sådan.

Vederlag i momslovens forstand omfatter også kontingenter, herunder kontingenter til foreninger, fonde og organisationer, der ikke leverer mere kontante ydelser i traditionel forstand til medlemmerne, men som varetager medlemmernes mere overordnede, fælles interesser. Hvis medlemmerne af f.eks. filantropiske og politiske foreninger ikke i momsmæssig forstand blev anset for at modtage en modydelse, ville der ikke være grund til at nævne dem i fritagelsesbestemmelsen. Foreningerne ville da blot falde uden for momslovens anvendelsesområde. Når almennyttige foreninger nævnes i fritagelsesbestemmelsen, er det, fordi de driver økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

Den afgørende modydelse fra medlemmerne er fondens varetagelse af sit formål. Medlemskabet giver et løfte om, at fonden vil levere den ydelse, at den varetager den fælles interesse i bevarelsen af dyre- og plantearbejder og anden naturbevarelse.

Udtalelse fra SKAT Hovedcentret

SKAT Hovedcentret har indstillet, at ToldSkat's afgørelse fastholdes, idet det blandt andet er gjort gældende, at der som udgangspunkt ikke ses at foreligge en modydelse i de tilfælde, hvor formål og aktiviteter består i at virke for almene samfundsmæssige interesser, der ikke primært kommer medlemmernes mere specifikke interesser til gode, men en bredere kreds, fonden anses for at tilhøre denne kategori.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, er momspligtige personer, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Der betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Bestemmelserne er en implementering af regler i 6. momsdirektiv, hvorefter der pålægges moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag og i indlandet foretages af en momspligtig person, der optræder i denne egenskab. Som en momspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed udøver økonomisk virksomhed som f.eks. handlende, producent eller tjenesteyder, herunder foretager transaktioner, som omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Dette fremgår af direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2.

Foreningers og organisationers levering af varer og ydelser i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent er fritaget for moms. 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 fritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning. Dette fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, som implementerer 6. momsdirektivs artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra l.

EF-Domstolen tog i sagen *The Institute of the Motor Industry (C-149/97)* stilling til, hvilke organisationer der er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra l. Domstolen udtalte således, at en organisation, hvis hovedformål er at forsvare og repræsentere medlemmernes fælles interesser, opfylder det kriterium om en virksomhed af almen interesse, som fritagelserne i bestemmelsen bygger på, idet medlemmerne derigennem kan råde over et repræsentativt organ og opnå en styrkeposition i forhandling med andre, jf. dommens præmis 21.

Det er endvidere Landsskatterettens opfattelse, at 6. momsdirektiv og dermed momsloven ikke ville have indeholdt en fritagelsesbestemmelse for almenvelgørende foreningers og organisationernes levering af varer og ydelser til deres medlemmer i disses fælles interesse mod et kontingent, hvis ikke sådanne leverancer som udgangspunkt var at anse for momspligtige i henhold til momslovens § 4, stk. 1.

Landsskatteretten finder imidlertid i overensstemmelse med det af Hovedcentret anførte, at fondens leverancer til støttemedlemmerne som følge af den ydede medlemsstøtte ikke er omfattet af momslovens § 4, stk. 1, idet fonden ikke ses at have leveret en modydelse til støttemedlemmerne for støttekontingentet. Den af foreningen ydede aktivitet for støttekontingentet består i at virke for almene samfundsmæssige interesser, der ikke primært kommer støttemedlemmernes specifikke interesser til gode, men en bredere kreds. Der ses således ikke at foreligge en konkret modydelse til støttemedlemmerne for støttekontingentet.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.