

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 9368 af 16/02/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. momsfrigtagelse af aktiviteter af almen interesse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-00868

Landsskatteretskendelse vedr. momsfrigtagelse af aktiviteter af almen interesse

Resumé

En fond ansås ikke for at opfylde betingelserne for momsfrigtagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, vedrørende et arrangement med salg af plastre.

Klagen skyldes, at skattecentret ikke har anset fonden H1 (herefter fonden) for at opfylde betingelserne for fritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentrets afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Af fundats for fonden fremgår bl.a.:

»§ 1 Fondens navn er H1. Fonden er stiftet af selskabet G1 A/S.

(...)

§ 3 Fonden har det almennyttige formål at yde støtte til velgørende, uddannelsesmæssige og videnskabelige formål til gavn for børn efter følgende retningslinier:

I. Fondens primære formål er at støtte etableringen og driften af et eller flere såkaldte »huse«.

II. Fondens sekundære formål, i det omfang fondens økonomiske situation efter opfyldelsen af det primære formål giver mulighed herfor, skal være at yde støtte til andre projekter eller programmer med sigte på at afhjælpe eller afbøde børns fysiske, psykiske eller sociale problemer som følge af alvorlige sygdomme samt forskning, der har til formål at øge den eksisterende viden om alvorlige sygdomme, der rammer børn.

Formålet skal varetages i overensstemmelse med de af den amerikanske velgørenhedsorganisation G2 til enhver tid fastlagte retningslinier. G2 blev etableret i 1984 med det formål at tilvejebringe midler til almenvelgørende organisationer til fordel for børn for at hjælpe disse til at virkeliggøre alle muligheder, de har i sig.

(...)

§ 10 (...) Ved fondens opløsning skal fondens midler efter bestyrelsens nærmeste bestemmelse tilfalde en eller flere organisationer, der yder støtte til velgørende, uddannelsesmæssige og/eller videnskabelige formål til gavn for børn.

(...).«

En stor del af fondens indtægter kommer fra donationer fra G1 A/S's kunder, G1 A/S's franchisetagere og G1 A/S, der er hovedsponsor. Desuden bidrager andre virksomheder og samarbejdspartnere til fonden. De indsamlede midler går ubeskåret til fondens arbejde, idet G1 A/S dækker alle fondens administrative omkostninger.

Det er oplyst, at fonden står bag et nærmere angivet hus, hvor familier til alvorligt syge børn kan bo, mens barnet er indlagt på et Hospital X (herefter hospitalet). Huset blev indviet i september 2002. Fonden står for den daglige drift af huset med hjælp fra over 70 frivillige.

Under sagens behandling ved Landsskatteretten er der fremlagt en kopi af samarbejdsaftale indgået den 6. oktober 1999 mellem hospitalet og fonden om etablering og drift af huset på hospitalet. Af aftalen fremgår bl.a.:

»Formål

§ 1. Hospitalet opfører en bygning beliggende på adressen Y og giver med denne fonden ret til indretning og benyttelse af bygningens stueetage og 1. sal.

Fonden kan delegere rettigheder og pligter til en anden til formålet oprettet fond.

§ 2. Fonden etablerer i den i § 1 nævnte bygning et hus. Huset med tilhørende haveanlæg skal anvendes som midlertidig bopæl for familier til børn, der behandles på hospitalet. Enhver anden benyttelse af huset skal aftales aftaleparterne imellem.

Henvisning/visitation

§ 3. Hospitalet formidler henvisninger til huset og fonden skal til enhver tid være informeret om, hvilken instans på hospitalet, der varetager henvisningerne.

(...)

Anlægsudgifter

§ 8. Fonden afholder samtlige udgifter forbundet med opførslen af huset. Udgifterne fastsættes med udgangspunkt i vedlagte fordelingsnøgle. Såfremt de samlede udgifter til opførslen af huset overstiger 20 mio. kr., kan begge parter kræve aftalen genforhandlet.

(...)

Vedligeholdelse

§ 10. Fonden afholder udgifterne til indvendig og udvendig vedligeholdelse af huset. Udgifter til vedligeholdelse af trappe, elevator, tag (»fællesarealer«) fordeles forholdsmæssigt efter fordelingsnøgle (m2). Hospitalet afholder udgifterne til vedligeholdelse af haveanlæg i tilknytning til huset.

Driftsudgifter og personaleforhold

§ 11. Fonden afholder driftsudgifterne til huset.

§ 12. Personalet ansættes og aflønnes af fonden. (...)

§ 13. Fonden kan opkræve betaling fra de familier der benytter huset. Den samlede betaling må dog ikke overstige 20 % af driftsudgifterne.

(...).«

Baggrunden for huset er, at for det syge barn er visheden om, at familien er i nærheden en vigtig medvirkende faktor til et vellykket behandlingsforløb. Det er oplyst, at frem til udgangen af 2007 vil hovedparten af fondens midler gå til huset.

Det er om huset oplyst, at det er indrettet så hjemligt som muligt med tanke på, at familierne måske skal bo der i lange perioder. Huset består af 12 familieboliger bestående af møblerede værelser på mellem 20 og 30 m2 samt entré og eget badeværelse. Derudover indeholder huset følgende fællesfaciliteter: Stort fælleskøkken, opholdsstuer, legerum, computerrum, tv-stue og vaskerum. Familierne har dermed mulighed for at være sammen med andre, der står i en tilsvarende situation. Hospitalet vurderer, hvilke familier, der vil have mest gavn af at bo i huset. Endvidere er det oplyst, at fonden er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A.

Under sagens behandling ved Landsskatteretten er der fremlagt en udtalelse fra hospitalet, dateret 18. august 2009, hvoraf fremgår følgende:

»(...) Målsætningen for huset er at skabe mulighed for, at familier med alvorligt syge børn, der er indlagt på hospitalet, kan koncentrere sig om barnet og hinanden, uden at hverdagen går i stykker. Dette er særdeles vigtigt, da både familie og det syge barn er i en uvant situation og hermed under et voldsomt pres.

Alt efter omstændighederne kan det indlagte barn også indlogeres i huset, hvis hospitalets sygepleje- og lægefaglige team vurderer, at dette er hensigtsmæssigt.

For barnet er visheden om, at familien er i nærheden en vigtig medvirkende faktor i et vellykket behandlingsforløb. Herudover er det af afgørende betydning, at det alvorligt syge barn får al den tænkelige opbakning fra sin familie under selve behandlingsforløbet.

Ophold i huset er med at til skabe de bedst mulige betingelser herfor. Huset anses derfor af hospitalet for et uundværligt og integreret element i selve sygdomsbehandlingen af de indlagte børn.

Der er uomtvisteligt, at tilstedeværelsen af huset sikrer det indlagte barn et mere harmonisk sygdomsbehandlingsforløb. Dette forhold kan bidrage til at øge muligheden for helbredelse.

Dette er baggrunden for, at henvisning til huset alene foretages af vores sygepleje- og lægefaglige team, således at det sikres, at henvisning kun sker for de familier med indlagte børn, hvor behovet anses for mest påkrævet. (...).«

Fonden har ved brev af 10. oktober 2007 anmodet om fritagelse for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, for salg af plastre i perioden 12. november 2007 til 25. november 2007. Overskuddet skal ifølge ansøgningen bl.a. benyttes til drift af huset.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har den 21. december 2007 truffet afgørelse, hvorefter fonden er momspligtig for det ansøgte arrangement med salg af plastre i perioden 12. november 2007 til 25. november 2007, hvorfor fonden skal afregne moms i henhold til momslovens § 4, stk. 1.

Fondens findes på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke at opfylde betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 18.

Der er herved lagt vægt på, at fonden er momsregistreret og afregner moms for udlejning af 12 familieboliger, bestående af møblerede værelser på mellem 20 og 30 m² samt entré og eget badeværelse. Der er adgang til fælles faciliteter bestående af stort fælleskøkken, opholdsstuer, legerum, computerrum, tv-stue og vaskerum. Driftsudgifterne til huset betales af fonden. Som tilskud til driften betaler hver familie et symbolsk beløb på 100 kr. pr. døgn for at bo i huset.

Uanset om en del af aktiviteterne i huset måtte karakteriseres som almennyttige momsfratagne formål, er aktiviteten således ikke »fuldt ud« momsfrataget. Det er ikke muligt at adskille en eventuel almennyttig momsfrataget benyttelse fra den ikke-fratagne benyttelse.

Som følge heraf kan fonden ikke opnå momsfratagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, for det ansøgte arrangement, hvor overskuddet er angivet til bl.a. at benyttes til drift af huset. At fonden er godkendt i henhold til ligningslovens § 8 A kan ikke føre til et andet resultat.

Klagerens påstand og argumenter

Fondens repræsentant har nedlagt påstand om, at fonden er berettiget til momsfratagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, for salget af plastre i perioden 12. november 2007 til 25. november 2007.

Til støtte herfor har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at salget af plastrene kan momsfratages ifølge momsloven § 13, stk. 1, nr. 18, da overskuddet udelukkende anvendes til velgørende formål, idet overskuddet benyttes til drift af huset. Det forhold, at fonden har momspligtige indtægter, afskærer ikke fonden fra at være omfattet af momslovens fritagelsesbestemmelse i § 13, stk. 1, nr. 18. Ansøgningen om fritagelse må blot ikke vedrøre aktiviteter, som virksomheden i forvejen leverer. Salg af plastre er ikke omfattet af fondens normale aktiviteter.

Fonden opfylder således betingelserne for momsfratagelse, idet fonden godt kan være registreret for moms og samtidig få tilladelse til momsfratagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. Det lovteksten sigter imod at begrænse, er momsfratagelser for arrangementer, som omfatter virksomhedens normale momspligtige aktiviteter. Som et eksempel herpå kan nævnes et teater, der søger om momsfratagelse

for en enkelt forestilling. Dette kan ikke imødekommes, da virksomhedens almindelige momspligtige aktiviteter er at sælge teaterforestillinger.

Skattecentret begrundet afslaget med, at loven betinger, at virksomheden ikke er momsregistreret i forvejen. Betingelsen, der nævnes i lovteksten, om at virksomheden ikke må være momsregistreret, vedrører ikke ansøgning om momsfratagelse af almindelige almenvelgørende arrangementer, men alene indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, 5. og 6. pkt. Dette fremgår ligeledes af den oprindelige bekendtgørelse, jf. bekendtgørelse nr. 456 af 19. juni 1990, hvorefter ovenstående er opdelt i § 1 og § 2, hvoraf fremgår:

»§ 1. Arrangementer (basarer, koncerter, loppemarkeder m.fl.), hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål, kan efter anmodning fritages for afgiftspligten.

Stk. 2. Tilladelser efter stk. 1, kan gives til følgende arrangementer:

- 1) Et månedligt arrangement af op til 3 dages varighed.
- 2) Et årligt arrangement af op til 14 dages varighed, eller 2 arrangementer af op til 8 dages varighed.
- 3) Ensartede, sammenhængende arrangementer, der afholdes een gang årligt over enkelte dage, i flere på hinanden følgende uger eller måneder, med en samlet varighed på ikke over 14 dage.

Stk. 3. Afsætningen af varer og ydelser skal ske for arrangørens regning og risiko, og arrangøren må ikke i øvrigt drive virksomhed med afsætning af tilsvarende varer og ydelser.

§ 2. Indsamling og salg af brugte ting af ringe værdi, f.eks. flasker, papir og metal, der foretages af velgørende foreninger m.fl., kan efter anmodning fritages for afgiftspligten.

Stk. 2. Det er en betingelse for fritagelsen efter stk. 1, at foreningerne ikke i øvrigt udøver registreringspligtig virksomhed, samt at afsætningen udelukkende sker til registrerede virksomheder.«

Betingelsen kan derfor ikke benyttes som argumentation for, at fondens salg af plastre nægtes momsfrataget, da fonden ikke indsamler og sælger brugte ting af ringe værdi.

Skattecentret begrundet videre afslaget med, at »uanset om en del af aktiviteterne i huset måtte kunne karakteriseres som almennyttige momsfratagne formål, er aktiviteten således ikke »fuldt ud« momsfrataget. Det er ikke muligt at adskille en eventuel almennyttig momsfrataget benyttelse fra den ikke-fratagne benyttelse«. En sådan udskillelse er ikke nødvendig, idet alle indtægter i fonden bliver benyttet til almennyttige og almenvelgørende formål, som beskrevet i fondens formålsparagraf.

Det forhold, at fonden modtager et symbolsk beløb fra familierne på 100 kr. pr. døgn, ændrer ikke ved det faktum, at alle indtægter ubeskåret går til almennyttige og almenvelgørende formål. Det er derfor irrelevant at stille betingelse om dokumentation for benyttelse af overskuddet, da overskuddet fra »salg af plastre« indgår i fondens overordnede og eneste formål, som er almenvelgørende. De situationer, hvor anvendelsen af overskuddet skal dokumenteres, er situationer, hvor virksomheden har såvel momsfrie som momspligtige indtægter samt almennyttige og andre formål. Det skal derfor dokumenteres, at overskuddet fra den momsfratagne aktivitet udelukkende benyttes til almenvelgørende formål og ikke andre formål. Da fondens formål alene er almenvelgørende, er der ikke risiko for, at overskuddet fra de momsfratagne aktiviteter bliver benyttet til andet end almenvelgørende formål.

Det fremgår yderligere af skattecentrets afgørelse, at momspligtig hotelvirksomhed ikke indgår i hverken momssystemdirektivets eller momslovens fritagelsesbestemmelser, hvorfor salget af plastre ikke kan momsfratages. For at det giver mening at udelukke hotelvirksomhed fra momsfratagelse, må det antages, at der skal foreligge et konkurrenceforvridende element. Det må derfor antages, at skattecentret henviser til momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra o, hvoraf det fremgår, at momsfratagelse kun kan finde sted under forudsætning af, at fritagelsen ikke skaber konkurrenceforvridning.

Der kan kun være tale om konkurrenceforvridning, hvis familiernes indkvartering i huset er et alternativ til indlogering på et hotel. Dette er ikke tilfældet, idet huset ikke er et alternativ til et hotel, men kun et al-

ternativ til eget hjem, eller at det syge barns forældre indlogeres på hospitalet sammen med barnet. Huset er oprettet, fordi man ved, at det er hele familien, der rammes, når et barn bliver alvorligt sygt og indlægges på hospitalet. Hverdagen går ofte i stykker, og det bliver svært at give raske søskende og familiens øvrige voksne tilstrækkelig opmærksomhed og omsorg. Huset er dermed en oase for familier, som på grund af barnets sygdom er bekymrede og urolige og har svært ved at få privatlivet til at hænge sammen, fordi de tilbringer så meget tid på hospitalet. Når de bor i huset, kan de holde fast i de daglige rutiner og samtidig støtte og hjælpe både det syge barn og hinanden. Herved opnår det syge barn et optimalt behandlingsforløb. Hertil kommer, at det syge barn kan bo i huset sammen med familien, forudsat at hospitalet har givet sin tilladelse. Endvidere er det ikke valgfrit, hvorvidt familien må bo i huset, idet det er hospitalet, som beslutter, hvilke familier, der har det største behov rent behandlingsmæssigt for at bo i huset.

De indkvarterede familier betaler et beløb af 100 kr. pr. familie pr. døgn for at bo i huset, hvilket kun dækker forbrug i form af vand, varme, elektricitet osv. Beløbet kan således ikke sidestilles med en egentlig lejeindtægt for indlogering, da den, i modsætning til udlejning af hotelværelser, under ingen omstændigheder står mål med de udgifter, der reelt er forbundet med familiernes ophold i huset. Til sammenligning er hotelprisen pr. overnatning i København mere end 10 gange højere. Huset har altid opkrævet 100 kr. pr. døgn, også før man ansøgte om momsfrigtagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. Herved er det dokumenteret, at ved at fonden tillades en momsfrigtagelse for salg af plastre og evt. kan opnå en konkurrencemæssig fordel, ved at de 100 kr. kunne reduceres yderligere, så er de 100 kr. i forvejen på så lavt et niveau, at prisen ikke er sammenlignelig med prisen for en hotelovernatning. Hertil kommer, at uanset hvor store donationer fonden modtager, så ændres familiernes opkrævning på 100 kr. pr. døgn ikke. Beløbet afhænger altså ikke af størrelsen på fondens indtægter. Dette understøtter, at familiernes tilskud kun dækker forbrug og ikke er en egentlige lejeindtægt for indlogering. Udlejningen kan dermed ikke anses for at konkurrere med hotelbranchen, og en momsfrigtagelse vil således ikke skabe konkurrenceforvridning.

Repræsentanten har videre henvist til, at SKM2001.475.VLR og AFG613 ikke kan anvendes i nærværende sag, idet fonden alene benytter overskuddet til almenvelgørende formål. Videre har repræsentanten henvist til Østre Landsrets dom af 18. februar 2008, offentliggjort som SKM2008.264.ØLR. Sagen vedrørte en festival, der er momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. Fondens bag festivalen søgte om tilladelse til at støtte et ungdoms- og kulturhus. Det blev imidlertid nægtet, at støtten kunne ske inden for fondens momsfrigtagelse, da den støtte, ungdoms- og kulturhuset skulle modtage, ikke »fuldt ud« kunne anses for at støtte almennyttige og almen velgørende formål. I den konkrete sag blev støtten ligeledes anvendt til momspligtige aktiviteter, da støtten medførte, at prisen på bl.a. salg af mad, øl, vand og entrebilletter til diskoteket kunne holdes nede, hvilket medførte en konkurrenceforvridning i forhold til andre ungdoms- og kulturhuse, caféer, restauranter og lign. Det blev ikke stillet som betingelse, at støttemodtageren kun måtte drive momsfritagne aktiviteter, men formålene, der støttedes, måtte kun vedrøre momsfrie aktiviteter. Efter dommen kan en idrætsforening godt være momsregistreret for salg af reklameydelse og samtidig anses som almennyttig for idrætsaktiviteterne og dermed modtage støtte hertil, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 18. I den konkrete sag nægtes momsfrigtagelsen alene, da støtten ville kunne skabe en konkurrenceforvridning i forhold til andre kulturhuse, caféer, restauranter m.v.

Endvidere har repræsentanten gjort gældende, at indkvarteringen af pårørende, og i nogle tilfælde patienten, skal ses som en integreret del af hospitalsbehandlingen, idet samværet med familien og husets mere hjemlige omgivelser har en positiv virkning på patientens behandlingsforløb. Hospitalsbehandling er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, hvorfor aktiviteten er velgørende eller på anden måde et almennyttigt formål. Fondens formål, herunder formålet med driften af huset, er sygdomsbekæmpelse. Dette formål er omfattet af direktivets fritagelse af hospitalsbehandling og pleje. Desuden anses drift af bygninger til sygdomsbekæmpende formål i henhold til fast praksis for omfattet af fritagelsen. Da

alene hospitalets sygepleje- og lægefaglige teams kan visitere de familier, der kan indlogeres i huset, må driften af huset anses som et fuldt integreret led i hospitalets sygdomsbekæmpelse.

EF-domstolen har i sagerne C-391/04 og C-395/04 fastslået, at ydelser, der er uomgængeligt nødvendige for at opnå de terapeutiske formål, der forfølges med hospitalsbehandling og pleje og ikke hovedsagligt tager sigte på at give leverandøren af disse ydelser yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms, skal betragtes som hospitalsbehandling eller ydelser i nær tilknytning hertil, jf. præmis 35.

Af momsvejledningen 2009, afsnit D.11.18 fremgår følgende: »(...) Som eksempler på velgørende eller på anden måde almennyttige formål kan nævnes sygdomsbekæmpelse, forebyggende børne- og ungdomsfor-sorg, u-landshjælp, kirkeligt arbejde samt amatøridrætsarbejde (...)«. Sygdomsbekæmpelsen skal derfor anses som et velgørende formål.

Af MOMS1969,250DEP, som indeholder den oprindelige formulering omkring momsfrigtagelse af velgørende arrangementer, hvorfra de nuværende afsnit i momsvejledningen stammer, er følgende formulering anvendt: »(...) Fritagelse vil også kunne indrømmes for arrangementer til fordel for opførelse og drift af bygninger til nævnte formål (f.eks. kirker, idrætshaller og spejderhytter)«. Den oprindelige formulering og praksis er stadig gældende, hvorfor forskellen i formulering blot skyldes den løbende omskrivning af afsnittet fra 1969 til 2009 og ikke en ændring i den gældende retstilstand. Den nuværende formulering i momsvejledningen er derfor ikke en udtømmende opremsning, men blot en eksemplificering. På denne baggrund må det konkluderes, at der i henhold til praksis kan gives momsfrigtagelse til opførelse og drift af bygninger til brug for sygdomsbekæmpende formål, som f.eks. hospitalets børnehus.

Repræsentanten har yderligere, for så vidt angår spørgsmålet om direktivkonform fortolkning, anført, at det ikke med den nuværende formulering af momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, er muligt at foretage en fuldstændig direktivkonform fortolkning, idet en sådan fortolkning vil kræve, at selve fortolkningen kan rummes i den faktiske lovtekst og bestemmelsens bemærkninger. Det er i den forbindelse ikke tilstrækkeligt, at der i de generelle bemærkninger til momslovens § 13, er anført, at fritagelsesbestemmelserne er fastsat i overensstemmelse med dagældende 6. momsdirektiv og svarer til direktivets artikel 13 om afgiftsfrigtagelser i indlandet. Det må stadig kræves, at den faktiske lovtekst også svarer hertil. Dette fremgår utvetydigt af TfS 2000, 161 Ø (Bowlingmoms-sagen), hvor der på trods af princippet om direktivkonform fortolkning ikke var grundlag for at indføre en begrænsning af anvendelsen af en fritagelsesbestemmelse, da formuleringen af den pågældende lovbestemmelse ikke kunne anses for at omfatte det pågældende krav om, at aktiviteten ikke måtte foretages med gevinst for øje. Den danske lovbestemmelse blev efterfølgende ændret og hermed gjort direktivkonform.

De specifikke bemærkninger til momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, indeholder i modsætning til flere af de øvrige fritagelsesbestemmelser ikke en specifik henvisning til den tilsvarende bestemmelse i dagældende 6. momsdirektiv. Rent faktisk er der blot en henvisning til den eksisterende lovgivning på området og til, at det ikke er hensigten, at der skal ske ændringer i den gældende retstilstand på området.

Af senest offentliggjorte momsvejledning fremgår det endvidere entydigt, at det er bredden i overskuddets anvendelse, der er afgørende. Det vil sige til hvilket formål, overskuddet anvendes og ikke til, hvilke aktiviteter det anvendes. Det er således afgørende at sondre mellem de faktiske aktiviteter og formålet med de pågældende aktiviteter. Dette betyder, at der ved vurderingen af overskudsanvendelsen udelukkende skal lægges vægt på, om overskuddet anvendes til aktiviteter med velgørende formål. Det er på den baggrund ikke muligt med henvisning til momssystemdirektivet at indlægge betingelser om, at kun visse i direktivet specifikt angivne aktiviteter kan anses for velgørende.

Denne opfattelse støttes endvidere af EU-Kommissionen i deres åbningsskrivelse 08/1032 af 26. juni 2008, hvoraf det fremgår, at Kommissionen anser formuleringen af den danske momslovs § 13, stk. 1, nr. 18, for at være for bred. I sin begrundelse lægger Kommissionen særlig vægt på, at formuleringen af den danske momslov medfører en alt for generelt formuleret fritagelsesbestemmelse, end hvad der tillades i

momsdirektivets artikel 132. Kommissionen anfører i den forbindelse, at momsdirektivet indeholder en udførlig restriktiv beskrivelse af de fritagne former for virksomhed og i visse tilfælde også betingelser omkring den retlige status for den »person«, som skal udføre denne virksomhed. Kravet om direktivkonform fortolkning er et generelt gældende princip i EU-retten, hvorfor Kommissionen selvfølgelig har tænkt dette princip ind i forbindelse med overvejelserne omkring udsendelse af åbningsskrivelsen. Kommissionen konkluderer derfor, at selve formuleringen af den danske fritagelsesbestemmelse ikke kan danne grundlag for, at man med en direktivkonform fortolkning kan bringe den danske fritagelsesbestemmelse i overensstemmelse med momsdirektivet. Dette skyldes bl.a., at den danske momslov som nævnt ovenfor kun lægger vægt på formålet, mens momsdirektivet også lægger vægt på den konkrete aktivitet. Den danske stat har ganske vist forklaret sig med, at fritagelsesbestemmelsen med en direktivkonform fortolkning er i overensstemmelse med momsdirektivet. På trods af den danske stats indvendinger har Kommissionen fastholdt sit synspunkt og lagt sag an mod den danske stat.

Baggrunden for formuleringsforskellene i den danske momslov og momsdirektivet er, at den nuværende formulering af momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, oprindeligt er formuleret i den tidligere nævnte MOMS1969,250DEP og før den danske momslov blev underlagt EU's momsdirektiv. Af denne ændring af den oprindelige bekendtgørelse omkring momsfrigørelse for velgørende arrangementer fremgår det, at man på dette tidspunkt ændrer formuleringen til følgende ordlyd »(...) hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almenyttige formål (...)«. Denne ordlyd er identisk med den nugældende formulering. Der er altså tale om, at den nuværende lovbestemmelse bygger på den oprindelige lovbestemmelse fra 1969. Det fremgår hverken af implementeringen i momsloven fra 1978 eller omskrivningen af momsloven fra 1994, at der foretages en ændring af den oprindelige fortolkning af bestemmelsen. Det må altså lægges til grund, at fortolkningen skal ske i henhold til den oprindelige bestemmelse og ikke i henhold til et senere udarbejdet 6. momsdirektiv.

I det omfang der skal anlægges en direktivkonform fortolkning af den nuværende formulering af momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, kan denne direktivkonforme fortolkning kun anvendes til fortolkning af, hvilke formål, der kan anses for velgørende og ikke til at sætte begrænsninger for, hvilke aktiviteter, der kan danne grundlag for momsfrigørelsen. Det betyder, at som velgørende formål anses hospitalsbehandling og en anden egentlig sundhedspleje, f.eks. forebyggende sygdomsbekæmpelse (momslovens § 13, stk. 1, nr. 1), social forsorg og bistand, f.eks. forebyggende ungdomsforsorg (momslovens § 13, stk. 1, nr. 2), undervisning (momslovens § 13, stk. 1, nr. 3), politisk/fagforenings/religiøs/filantropisk arbejde, bl.a. ulandshjælp og kirkeligt arbejde (momslovens § 13, stk. 1, nr. 4), og amatøridræt, f.eks. idrætsarbejde (momslovens § 13, stk. 1, nr. 5). Men det betyder ikke, at de øvrige direkte nævnte betingelser i systemdirektivet kan finde anvendelse. Dette vil kræve, at disse betingelser indarbejdes i selve den danske lovtekst, jf. TfS 2000, 161 Ø. Da huset udelukkende anvendes til sygdomsbekæmpende formål, som et integreret led i hospitalets behandling, det vil sige til et formål, der er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, anvendes overskuddet udelukkende til formål, der i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, anses for velgørende eller på anden måde almenyttige.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ifølge momslovens 4, stk. 1, 1. pkt., betales der afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

Af momslovens § 13, stk. 1, fremgår:

»§ 13 Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

- 1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kirkepraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed.
- 2) Social forsorg og bistand, herunder sådan, som præsteres af børne- og ungdomsinstitutioner og institutioner inden for ældreområdet, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen

omfatter ikke ydelser, der er visiteret i henhold til § 71 i lov om social service, og som leveres af andre end kommuner efter reglerne for frit leverandørvalg i hjemmeplejen, hvor betalingen for ydelsen afregnes mellem leverandøren og kommunen.

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.

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.

5) Ydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af virksomheder, der ikke drives med gevinst for øje, til fordel for sports- og idrætsudøvere samt opkrævning af entre ved sportsarrangementer. Fritagelsen omfatter dog ikke arrangementer, hvor der deltager professionelle sports- og idrætsudøvere, fodboldkampe dog kun, når der deltager professionelle på begge hold.

6) Kulturelle aktiviteter, herunder biblioteker, museer, zoologiske haver og lign., samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke radio- og fjernsynsudsendelser, biograf- og teaterforestillinger, koncerter og lign.

(...)

18) Varer og ydelser, der leveres i forbindelse med afholdelsen af velgørende arrangementer. Afgiftsfritagelse meddeles efter forudgående ansøgning til SKAT. Som velgørende arrangementer anses arrangementer af kortere varighed, hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Det er en betingelse for meddelelse af afgiftsfritagelse, at leveringen sker for arrangørens regning og risiko, og at arrangøren ikke i øvrigt driver virksomhed med levering af tilsvarende varer og ydelser. Indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi, der foretages af velgørende foreninger m.fl., fritages ligeledes for afgiften efter forudgående ansøgning til SKAT. Det er en betingelse for meddelelse af afgiftsfritagelse, at den velgørende forening m.fl. ikke i øvrigt driver registreringspligtig virksomhed, og at salget udelukkende sker til registrerede virksomheder. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af fritagelse.

(...).«

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, anses som velgørende arrangementer, arrangementer af kortere varighed, hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Af bemærkningerne til lov nr. 124 af 8. december 1993, fremgår det af bemærkningerne til § 13, at fritagelserne er fastsat i overensstemmelse med 6. momsdirektiv og svarer til direktivets artikel 13 om afgiftsfritagelser i indlandet. Der følger ingen fortolkningsbidrag til begrebet »velgørende eller på anden måde almennyttige formål«.

Af 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A fremgår:

»Artikel 13, stk. 1. A: Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

(...)

o) tjenesteydelser og levering af goder, der præsteres af organer, hvis transaktioner er fritaget i overensstemmelse med litra b, g, h, i, l, m og n, i forbindelse med indsamlingsarrangementer, der foretages

til egen fordel, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Medlemsstaterne kan indføre enhver nødvendig begrænsning navnlig med hensyn til antallet af de arrangementer eller størrelsen af de indkomne beløb, for hvilke der kan meddeles fritagelse;

(...)«.

Bestemmelsen findes i det nugældende momssystemdirektivs artikel 132, stk. 1, litra o.

EF-domstolen har i sag nr. C-149/97 (The Institute of the Motor Industry) udtalt, jf. præmis 17 og 18:

»17. Det bemærkes i denne forbindelse, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (...).

18. Det bemærkes endvidere, at direktivets artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Som Domstolen gentagne gange har fastslået (dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 17, og dommen i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, a.st., præmis 12), udelukker denne bestemmelse ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde«.

»Visse former for virksomhed af almen interesse« er et EU-retligt begreb, som nærmere er defineret i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, nu momssystemdirektivets artikel 132-134. Alene de former for virksomhed, der positivt er opregnet i bestemmelsen findes at være omfattet af begrebet.

Ifølge 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra o, er levering af varer og ydelser, der præsteres af organer, hvis transaktioner er fritaget i overensstemmelse med litra b, g, h, i, l, m og n, i forbindelse med indsamlingsarrangementer, der foretages til egen fordel fritaget for afgift under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Efter direktivet er det således en betingelse, at leveringen af varer og ydelser præsteres af et organ, hvis transaktioner er fritaget i overensstemmelse med litra b, g, h, i, l, m og n. Det er endvidere en betingelse, at de indsamlede midler anvendes til egen fordel, altså til fordel for de i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra o, nærmere opregnede aktiviteter af almen interesse.

Da fritagelserne i momslovens § 13, ifølge bemærkningerne til lov nr. 124 af 8. december 1993, er fastsat i overensstemmelse med 6. momsdirektiv og svarer til direktivets artikel 13 A, må begrebet »velgørende eller på anden måde almennyttige formål«, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, fortolkes i overensstemmelse med direktivet. Heraf følger, at de arrangementer, der kan få en momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, skal være til fordel for de i direktivet nærmere opregnede former for virksomhed af almen interesse. Den almennyttige aktivitet, som begunstiges med arrangementet, skal således konkret kunne omfattes af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1-6.

Retten bemærker indledningsvis, at overskuddet fra salg af plastre ifølge anmodningen om fritagelse af 10. oktober 2007 skal udloddes til drift af huset.

Formålet med huset er ifølge det oplyste at stille logi til rådighed for pårørende til alvorligt syge børn efter visitation fra hospitalet mod et vederlag på 100 kr. pr. døgn. Den af fonden leverede ydelse, bestående i at stille logi til rådighed for pårørende, er som udgangspunkt afgiftspligtig efter momslovens § 4, stk. 1, medmindre transaktionen kan fritages i henhold til momslovens § 13.

Således som sagen foreligger oplyst for retten, er der ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at fonden er et organ, hvis aktivitet er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

For så vidt angår repræsentantens anbringende om, at den af fonden leverede ydelse er en integreret del af hospitalets behandling, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, bemærker retten, at da en påligning af moms på den af fonden leverede ydelse ikke vil medføre en forhøjelse af omkostningerne til den

fritagne hospitalsydelse, kan den af fonden leverede ydelse ikke anses for en ydelse i nær tilknytning til hospitalets behandling.

Retten henviser herved til Domstolens udtalelse i de forenede sager C-394/04 og C-395/04 (Ygeia), jf. præmis 23-25, hvoraf fremgår:

»Fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b, skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23).

Den pleje og hospitalsbehandling, der er omfattet af denne bestemmelse, er ifølge fast retspraksis den, der har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (Dornier-dommen, præmis 48).

I betragtning af det formål, der forfølges med fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), følger derfor, at kun tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje, og som udgør et led i leveringen af disse ydelser, og som er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges ved disse ydelser, kan udgøre »transaktioner i nær tilknytning« i denne bestemmelses forstand. Det er kun sådanne ydelser, der kan påvirke omkostningerne til sundhedspleje, som den pågældende fritagelse skal gøre mere tilgængelig for enkeltpersoner.«

Da overskuddet fra indsamlingsarrangementet i forbindelse med salg af plastre således ikke anvendes til fordel for en af de opregnede aktiviteter af almen interesse, jf. herved momslovens § 13, stk. 1, nr. 1-6, finder retten, at det dermed er berettiget, at skattecentret ikke har imødekommet fondens anmodning om fritagelse for arrangementet med salg af plastre i perioden 12. november 2007 til 25. november 2007.

Skattecentrets afgørelse stadfæstes derfor, hvilket er tiltrådt af SKAT, Hovedcentret.