

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9501 af 26/04/2016 (Gældende)

Bindende svar - Moms - fradragsret - kulturel institution

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-3183533

Bindende svar - Moms - fradragsret - kulturel institution

Skatterådet kunne ikke bekræfte at spørger, en kulturel institution, havde adgang til momsfradragsret efter lovens almindelige regler (*fuldt* momsfradrag efter momslovens § 37, stk. 1) på spørgers omkostninger vedrørende bygningsvedligehold, udstillinger, anlæg og anden drift.

Skatterådsmøde 26. april 2016 - SKM2016. 214. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte at Spørger har adgang til momsfradragsret efter lovens almindelige regler på spørgers omkostninger vedrørende bygningsvedligehold, udstillinger, anlæg og anden drift?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Fra spørgers hjemmeside er klippet følgende (klippet af spørgers repræsentant):

Spørger

Spørger er en udstillingsinstitution for samtidskunst i xx.

Udstillingsstedet præsenterer kunst på internationalt niveau. [...]

SKAT har fået forelagt spørger vedtægter i sin fulde længde.

Af vedtægterne for spørger fremgår følgende om spørgers formål:

Spørger er en fond, hvis formål det er at drive udstillings- og formidlingsvirksomhed for billedkunst. [...].

Spørger skal være formidlingsvirksomhed. [...]

Spørgers indtægter hidrører fra følgende områder:

1. Kommunalt tilskud. Se nærmere herom nedenfor
2. Indtægter fra cafe og arrangementer i spørgers lokaler. Se nærmere herom nedenfor
3. Events med entre
4. Reklameindtægter
5. Salg af merchandise

Det skal bemærkes at der siden 20xx ikke opkræves entre for at besøge spørgers udstillinger.

Ad kommunalt tilskud:

Det kommunale driftstilskud er et generelt tilskud, der i overensstemmelse med de kommunale regler kan ydes til kulturelle formål. Kommunen stiller således ikke betingelser for det ydede tilskud ud over de normale betingelser om, at tilskuddet skal anvendes til formål som er i overensstemmelse med de formål som kommunen lovligt kan støtte. I dette tilfælde kulturelle formål.

Ad indtægter fra cafe og arrangementer

I spørgers lokaler drives der en almindelig cafe med madsalg, samt salg af kaffe, te, vand og drikkevarer. Cafeen er en åben cafe og bruges i stor stil af kunststuderende, almindelige kunstinteresserede gæster

samt af de omkring boende borgere i området. Desuden kan Spørgers lokaler lejes af interesserede parter. I disse tilfælde indgås typisk aftaler om madservering i forbindelse med arrangementet.

Disse arrangementer foregår så at sige over hele huset således at arrangement og kunst smelter sammen og gæsterne derved får en sammenhængende oplevelse.

Ad reklameindtægter.

Spørger arbejder målrettet på at skaffe reklameindtægter både i forbindelse med de udstillede genstande som generelle sponsorater.

Ad. Salg af merchandise

I cafeen sælges et varierende udbud af diverse merchandise materiale.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Vores opfattelse og begrundelse herfor

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja".

Dette begrundes med følgende:

Det er vores opfattelse, at spørger med de nævnte aktiviteter driver en fuld momspligtig aktivitet med deraf adgang til fuld fradragsret af moms på de relaterede omkostninger, herunder specifikt omkostninger der tilsigter at forøge og fastholde de momspligtige aktiviteter.

Det er vores opfattelse, at spørger driver økonomisk virksomhed og herved optræder som afgiftspligtig person efter momslovens § 3, stk. 1.

Da spørger alene har salg af momspligtige leverancer jf. momslovens § 4, stk. 1, vil spørger have adgang til momsfradrag for alle omkostninger efter momslovens § 37, stk. 1.

Der er fuld og fri adgang til både cafe, merchandise salg, bog salg samt naturligvis til hele udstillingsområdet.

Der har tidligere været opkrævet entre til udstillingsområdet men denne entre er nu bortfaldet af hensyn til at sikre en højere omsætning i såvel cafe som de øvrige momspligtige salg. Desuden er det ambitionen, at den nu ubegrænsede adgang til lokalerne vil medføre en endnu større momspligtig udlejning af lokalerne.

Praksis på området.

EU Domstolen har i sagen Sveda C-126/14 (omhandlede momsfradrag ved etablering af en natursti som det vare gratis at benytte) afsagt følgende dom:

"Artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende giver en afgiftspligtig person ret til at fradrage indgående merværdiafgift for erhvervelse eller produktion af investeringsgoder med henblik på en påtænkt økonomisk virksomhed knyttet til fritidsturisme i landdistrikter, som dels er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, dels kan være et middel til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, hvis der er fastslået en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de udgifter, der er knyttet til de indgående transaktioner, og én eller flere udgående transaktioner, der giver

ret til fradrag, eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve på grundlag af objektive forhold."

EU-Domstolen tog altså stilling til, om der var en direkte og umiddelbar tilknytning mellem virksomhedens udgifter til anlæggelsen af stien og leverancerne til de besøgende. Hertil bemærkede EU-Domstolen, at retten til fradrag er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af investeringsgoder eller tjenesteydelser indgår som omkostningselementer i prisen for de afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag.

EU Domstolen konkluderer altså, at den gratis anvendelse af stien berørte ikke den direkte og umiddelbare tilknytning, der er mellem de indgående og udgående transaktioner som Sveda afholdte. Anvendelsen af stien havde dermed ingen indflydelse på, om der er ret til fradrag for moms. Det var dermed EU-Domstolens opfattelse, at der bør være adgang til fuldt momsfradrag i denne situation.

Dette stemmer fuldstændig overens med de af SKAT fremlagte retningslinjer for opgørelsen af fradragsret i holdingselskaberne. Som det ses af udkastet skriver SKAT herom:

"SKATs opfattelse

Det er SKATs opfattelse, at EU-Domstolens dom i de forenede sager C-108/14 og C-109/14 ændrer dansk praksis om at holdingselskaber kun har delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, for moms af omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet.

Praksisændringen medfører, at fradragsretten for moms af de pågældende omkostninger til erhvervelse af selskabsandele skal opgøres på følgende måde:

- Fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, når holdingselskabet udelukkende vil levere momspligtige ydelser til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, når holdingselskabet både vil levere momspligtige ydelser og momsfrie ydelser omfattet af momslovens § 13 til de datterselskaber, som omkostningen vedrører.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, når omkostningen både vedrører datterselskaber, som holdingselskabet vil levere momspligtige ydelser til, og datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.
- Delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2, når omkostningen vedrører datterselskaber, hvortil holdingselskabet vil levere både momspligtige ydelser og momsfrie ydelser omfattet af momslovens § 13, samt datterselskaber, som holdingselskabet ikke vil levere momspligtige ydelser til.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at når EU-Domstolen når til det resultat, at omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet, ikke vedrører "virksomheden uvedkommende formål", har det også betydning for opgørelse af fradragsretten for holdingselskabets øvrige generalomkostninger, f.eks. udgifter til revisor, telefon og kontorhold. I nogle tilfælde bortfalder aktiviteten "virksomheden uvedkommende formål" helt, og i andre tilfælde reduceres aktiviteten "virksomheden uvedkommende formål".

Praksisændringen medfører således, at fradragsretten for moms af øvrige generalomkostninger skal opgøres på følgende måde:

- Når holdingselskabet udelukkende leverer momspligtige ydelser, er der fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1.
- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter, herunder levering af momspligtige ydelser til datterselskaber, og momsfri aktiviteter omfattet af momslovens § 13, men ingen aktiviteter vedrørende

"virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 1.

- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter og aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 2.
- Når holdingselskabet har (1) momspligtige aktiviteter, (2) momsfrie aktiviteter og (3) aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2."

Afrunding

Samlet set er der efter vores opfattelse således en klar sammenhæng mellem de momspligtige indtægter og de momspligtige udgifter der berettiger til fuld fradragsret for spørger for alle momsbelagte udgifter.

Repræsentantens høringssvar af xxx 2016

Vi skal hermed på vegne af spørger fremkomme med vores bemærkninger til det fremsendte høringsbrev dateret d. 11. februar 2016.

Vi er ikke enige i indstillingen. Og vi mener årsagen hertil skal findes i, at vi ikke har forklaret forholdene i spørger skarpt nok.

Vi kan se, at der som hovedbegrundelse for svaret fra SKAT er taget udgangspunkt i, hvilket formål spørger har for sin aktivitet jf. vedtægterne.

Vi skal der gøre opmærksom på at vedtægterne desværre ikke er fuldt opdaterede i forhold til de faktiske forhold. Og dermed ikke er fyldestgørende for vurderingen.

Fra spørger v/ leder xy vi modtaget følgende:

"Siden 20xx har spørger valgt at drive udstillingsvirksomhed ud fra mere moderne forretningsprincipper end der er tradition for indenfor kunsthallerne / mindre udstillingssteder.

Vores indtægter kommer dels fra tilskud fra offentlige instanser (hvoraf kun driften er næsten finansieret gennem 3-årige kontrakter), tilskud fra private fonde, samt indtægter fra kommerciel udlejnings- og cafévirksomhed og medlemsforeningen yyxx. Vores behov for indtægter fra ikke-offentlige myndigheder er steget kraftigt siden 20xx, dels fordi de offentlige tilskud kun bliver mindre / er stagneret, dels fordi vi både øger antallet af aktiviteter / mandskabsressourcer, dels har fået et internationalt fokus; hverken kommune eller stat støtter internationale kunstneres produktion af værker, så midler hertil skal skaffes andet sted.

Selvom det ikke står i vores vedtægter (som er udformet ud fra de krav, hovedtilskudsgiver har), så er det et mål for spørger at blive brugt til mere end at se udstillinger; spørger skal være tilgængelig, professionel, internationalt orienteret, dynamisk og nytænkende, og der skal være møder på alle mulige måder: med objekter og nye teorier, mellem mennesker (foredrag, seminarer, workshops, fester, receptioner, kaffesnak), atmosfære (bygning/anlæg, café, kunst, mennesker).

Vi arbejder på vækst i spørger, så vi både kan øge vores aktivitetsniveau samtidig med, at de personalemæssige ressourcer vokser i takt hermed; vi skal vokse fra vv faste medarbejdere i 20xx til yz medarbejdere i 20xz.

Adgangen til spørger skal omlægges, så de grønne arealer omkring udstillingsstedet bliver brugt både indenfor- og udenfor åbningstid, så her skal vi skaffe midler til realisering af en ny helhedsplan samt diverse udendørs aktiviteter og café-tilbud.

Af den grund har vi lavet en forretningsmodel, der ikke kun opfylder kravene fra PP Kommune men også formår at opfylde ledelsens ønsker om at nå et bredere publikum og til flere formål.

For at vise, at spørger er en ny institution på qq adresse har vi dels arbejdet på at skabe en stram profil for institutionen, dels valgt at nedlægge billetentré; alle skal kunne komme ind at se kunst når som helst, og kunsten er kun én af flere anledninger til at komme i Spørger. Med omlægningen af billetentre til cafebetjening, har vi flyttet personaleressourcer til nye indtægtsområder. Det giver således ikke mening at fastholde billetsalg for at se udstillinger, når udstillinger blot en del af det samlede kunstneriske indtryk som man får via et ophold hos os og når de øgede indtægter på de andre områder langt overstiger indtægter fra billetsalg.

Da vi generelt gennem flere år har mistet indtægter på entré og ydermere øger vores udgifter (gennem fokus på internationale kunstnere, øget aktivitetsniveau og personaleressourcer) er vi naturligvis nødt til at skaffe indtægter af anden vej.

Strategien med at nedlægge billetsalg handler alene om at øge vores besøgstal: Den frie entré og en stærk PR-indsats betyder, at vi er gået fra at have xx. 000 besøgende i 20xx til yy i 20yy.

Vores forretningsmodel går således ud på at:

- 1) Flere besøgende betyder flere café-gæster samt billet-entré på div. events med betaling (musik-, litteratur- og filmaftner).
- 2) Øget synlighed og besøgstal betyder øget interesse også fra virksomheder, der ønsker at leje lokalerne i spørger eller at afholde seminarer og/eller mødeaktiviteter.
- 3) Øgede besøgstal betyder øget interesse fra medierne, og øget omtale i medier og fra de besøgende betyder øget interesse fra sponsorer og private fonde.
- 4) De øgede besøgstal gør det mere attraktivt for lokalpolitikere at fastholde det nuværende tilskud til spørger (som ellers er i risiko for at blive reduceret).

Vores indtægter er øget fra ca. kr. xx i 20xx til et budget for 20yy på ca. kr. yy. Vores strategi /forretningsplan giver gode resultater, uanset at formålet i vedtægterne er de samme og tilskuddet fra de offentlige myndigheder ligeså."

Som det fremgår af ovenstående er spørgers forretningsmæssige strategi således ændret så det er spørgers formål at drive en café og afholde events og strategien lykkes. De nye aktiviteter er modsat tidligere utvivlsomt momspligtige. Der er allerede nu markant flere gæster og dermed markant mere omsætning i cafeen, mere udlejning af lokaler og flere events end der har været på noget tidspunkt førhen.

SKAT skriver endvidere, at spørgers reelle formål er en museumsaktivitet. Her skal vi gøre opmærksom på, at spørgers aktiviteter og udstillinger på ingen måde kan sammenlignes med en museal aktivitet. Spørgers nye aktiviteter er langt mere end "blot" museal aktivitet og kan nærmere betegnes som en kulturel aktivitet på linje med andre momspligtige kulturelle aktiviteter i øvrigt.

Således gives tilskuddet fra PP Kommune heller ikke til en museumsaktivitet men til en kulturinstitution, og hvor det klart fremgår af tilskudsmeddelelsen, at institutionen skal gøres til et socialt samlingssted:

[...]

Derfor er det også vores opfattelse, at den tidligere momsfrie opkrævning af en billetentré ikke længere ville kunne opretholdes med de nye aktiviteter og tiltag, der er lagt ind i spørger. En opretholdelse af den momsfrie entré for adgang til diverse events og koncerter ville med sikkerhed medføre et fald i publikumstal og samtidig give en konkurrenceforvridning over for spillesteder mv.

Ud fra de faktiske forhold hos spørger, er der således ingen tvivl om, at indtægterne udelukkende nu består af momspligtige salg fra cafe og entrébetaling ved events mm. Samlet set er det derfor stadig vores opfattelse at den samlede aktivitet i spørger er fuldt ud momspligtig, hvilket derfor medfører adgang til fuld momsfradragsret.

Spørger har endvidere fremsendt en såkaldt Bubblegraphic (over spørgers interessenter), en oversigt over spørgers events priser, samt den flerårige aftale mellem PP Kommune og spørger.

Af den flerårige aftalen mellem kommunen og spørger fremgår det blandt andet :

PP KOMMUNE, KULTUR OG BORGERSERVICE

FLERÅRIG AFTALE

Mellem PP Kommune, Kultur og Borgerservice og Spørger, er der indgået følgende aftale:

[...]

Y. Institutionens formål

Ifølge vedtægterne er institutionens formål:

Spørger er en fond, hvis formål det er at drive udstillings- og formidlingsvirk-somhed for billedkunst (...)

KUNSTNERISK INDHOLD OG SAMARBEJDER

[...]

TILGÆNGELIGHED OG SYNLIGHED

Målsætning: Tiltrække et større publikum, der ønsker at bruge spørger som et socialt og rekreativt tilbud og som udflugtsmål. Dette kan f.eks. ske (...), modernisering af lokaler (særligt cafe) eller via (...)

[...]

Socialt samlingssted

Spørger har en af de bedste placeringer midt i xz. For spørger ses udviklingen af en tidssvarende cafe som meget vigtig for at imødekomme kravene fra publikum.

(...)

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger har adgang til momsfradragsret efter lovens almindelige regler på spørgers omkostninger vedrørende bygningsvedligehold, udstillinger, anlæg og anden drift.

Lovgrundlag

Momsloven

§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. (...)

§ 4. 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. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift :

(...)

nr. 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.

(...)

§ 37. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6. (...)

§ 38. For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler og ydelser, jf. § 43, stk. 2, nr. 1 og 4, hvis salgspris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr. Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom, og omsætningsbeløb, som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber, samt renteindtægter fra købekontrakter og kreditkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer.

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

(...)

Praksis

EU-domstolens dom i sag C-126/14, Sveda

Sagen omhandler momsfradragsret for omkostninger i forbindelse med anlæggelse af en gangsti, som i en årrække skal stilles gratis til rådighed for offentligheden og salg af en række momspligtige leverancer.

I forbindelse med sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt følgende :

22. I den foreliggende sag har den forelæggende ret beskrevet de udgifter, der er knyttet til de i hovedsagen omhandlede investeringsgoder, som værende i sidste ende beregnet til udøvelsen af den af Sveda

påtænkte økonomiske virksomhed. Ifølge de af denne ret foretagne konstateringer, som er støttet på sagens objektive forhold, som er blevet fremlagt for sidstnævnte, kan den omhandlede fritidssti anses for at være et middel til at tiltrække besøgende med henblik på at levere dem varer og tjenesteydelser, via salg af souvenirs, mad- og drikkevarer samt muligheden for at tilbyde adgang til attraktioner og badesteder mod betaling.

23. Det synes således at fremgå af nævnte konstateringer, at Sveda har erhvervet eller fremstillet de omhandlede investeringsgoder i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold, og dermed har handlet som afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

24. Denne konstatering anfægtes på ingen måde af det forhold, som den litauiske regering har anført, om, at disse investeringsgoder i henhold til den omhandlede bistasftale bør stilles til offentlighedens gratis rådighed i en femårsperiode fra erhvervelsen heraf og således i løbet af denne periode ikke kan anvendes i forbindelse med Svedas økonomiske virksomhed.

25. Det forhold, at en sådan bistasftale ikke tillader, at den i hovedsagen omhandlede fritidssti i nævnte periode stilles til rådighed mod betaling, forhindrer ikke Sveda i at udøve den i nærværende doms præmis 22 omtalte økonomiske virksomhed. Ifølge den forelæggende ret kan denne fritidssti nærmere bestemt anses for at være beregnet til at tiltrække besøgende og at anspore dem til at købe de momspligtige varer og tjenesteydelser, som Sveda tilbyder. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, bliver de investeringsomkostninger, som Sveda, som er en juridisk person, der drives med gevinst for øje, har afholdt til anlæggelse af nævnte fritidssti, i det mindste delvis dækket af indtægterne ved leveringen af varer og tjenesteydelser i forbindelse med den påtænkte økonomiske virksomhed.

26. Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede investeringsgoder anvendes af Sveda i forbindelse med selskabets afgiftspligtige transaktioner i henhold til momsdirektivets artikel 168, følger det af de af den forelæggende ret foretagne konstateringer, at erhvervelsen eller fremstillingen af disse investeringsgoder er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, men at den samtidig indgår i formålet med udførelsen af den afgiftspligtige persons efterfølgende afgiftspligtige transaktioner.

27. Ifølge fast retspraksis er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af en sådan ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. bl.a. dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57).

28. Således som generaladvokaten har anført i punkt 33 og 34 i forslaget til afgørelse, har Domstolen også indrømmet den afgiftspligtige en ret til at fradrage moms, selv om der ikke er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, når udgifterne til de indgående transaktioner henhører under den afgiftspligtiges generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer ved de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer. Sådanne udgifter har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning domme Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 24, og SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 58).

29. Det fremgår af retspraksis, at det i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om en direkte tilknytning, som påhviler skattemyndighederne og de nationale retter, tilkommer disse at tage alle de omstændigheder,

hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Om der foreligger en sådan tilknytning, afhænger således af det objektive indhold af den omhandlede transaktion (jf. i denne retning dom Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 22, 23 og 33 samt den deri nævnte retspraksis).

38. (...)

Artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende giver en afgiftspligtig person ret til at fradrage indgående merværdiafgift for erhvervelse eller produktion af investeringsgoder med henblik på en påtænkt økonomisk virksomhed knyttet til fritidsturisme i landdistrikter, som dels er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, dels kan være et middel til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, hvis der er fastslået en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de udgifter, der er knyttet til de indgående transaktioner, og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve på grundlag af objektive forhold.

SKM2015. 711. SKAT - Moms - fradragsret for rådgiveromkostninger ved køb af selskaber - genoptagelse - Styresignal

EU-Domstolens dom af 16. juli 2015 i de forenede sager C-108/14 (Larentia + Minerva) og C-109/14 (Marenave) ændrer dansk praksis om, at holdingselskaber kun har delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, for moms af omkostninger forbundet med erhvervelse af selskabsandele i datterselskaber, hvor det er hensigten at foretage indgriben i administrationen af datterselskabet.

Dommen ændrer også praksis for opgørelse af fradragsretten for holdingselskabets øvrige generalomkostninger, f.eks. udgifter til revisor og kontorhold.

Praksisændringen betyder, at holdingselskaber i visse tilfælde kan få fuldt fradrag for moms af omkostningerne, jf. momslovens § 37, stk. 1.

(...)

Praksisændringen medfører således, at fradragsretten for moms af øvrige generalomkostninger skal opgøres på følgende måde:

- Når holdingselskabet udelukkende leverer momspligtige ydelser, er der fuld fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1.
- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter, herunder levering af momspligtige ydelser til datterselskaber, og momsfri aktiviteter omfattet af momslovens § 13, men ingen aktiviteter vedrørende "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 1.
- Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter og aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 2.
- Når holdingselskabet har (1) momspligtige aktiviteter, (2) momsfrie aktiviteter og (3) aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2.

Der er således ikke forskel på behandlingen af fradragsret for omkostninger til erhvervelse af selskabsandele og øvrige generalomkostninger.

(...)

Begrundelse

Med baggrund i spørgers repræsentants argumentation forudsættes det, at der med spørgsmål 1, menes adgang til *fuld* momsfradrag efter momslovens § 37, stk.1, for alle Spørgers momsbelagte udgifter.

Det fremgår af momslovens § 37, at virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan fradrage afgiften for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6. Anvendes varer og ydelser derimod både til momsplichtige aktiviteter og momsfrie aktiviteter eller til virksomheden uvedkommende formål er der alene delvis fradragsret jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2.

EU-domstolen har i sag C-126/14, Sveda, præmis 27-28 henvist til domstolens egen faste retspraksis, hvorefter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af en sådan ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Domstolen har dog også indrømmet den afgiftspligtige en ret til at fradrage moms, selv om der ikke er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, når udgifterne til de indgående transaktioner henhører under den afgiftspligtiges generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer ved de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer. Sådanne udgifter har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

Domstolen anfører endvidere i dommens præmis 29, at det fremgår af retspraksis, at det i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om en direkte tilknytning, som påhviler skattemyndighederne og de nationale retter, tilkommer disse at tage alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Om der foreligger en sådan tilknytning, afhænger således af det objektive indhold af den omhandlede transaktion.

Efter SKATs opfattelse har EU-domstolen i sag C-126/14, Sveda, således lagt vægt på de konkrete forhold i den konkrete sag, ved vurderingen af kriteriet om en direkte tilknytning mellem afholdte omkostninger/udgifter og en eller flere udgående transaktioner (eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet) og en eventuel momsfradragsret. Der skal således altid foretages en konkret vurdering af, om dette krav er opfyldt i det enkelte tilfælde set i forhold til den enkelte virksomheds aktiviteter.

Det fremgår af nærværende sags faktiske forhold - Vedtægter for spørger - at spørgers formål er at drive udstillings- og formidlingsvirksomhed for kunst.

Det lægges til grund, at der efter de oplyste faktiske forhold, ikke længere opkræves entré til udstillingerne og at spørger modtager et momsfrit kommunalt driftstilskud. Udstillingerne stilles således vederlagsfrit til rådighed for publikum.

Endvidere fremgår det af de faktiske forhold, at der udover selve udstillings-/museumsaktiviteten tillige sælges såkaldt merchandise og reklameydelser. Endvidere drives en café og der afholdes events mv. mod et vederlag.

Efter en samlet konkret bedømmelse af sagens faktiske forhold, herunder Spørgers egne vedtægter, er det SKATs opfattelse, at spørgers formål med den udøvende aktivitet ikke er, at opnå momspligtige indtægter ved cafedrift og afholdelse af events mv., men derimod udøvelse af museumsaktivitet. Museumsaktivitet er som udgangspunkt momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, i det omfang der ydes et vederlag herfor. Da der i det konkrete tilfælde ikke opkræves entré for adgang til kunsthallens udstillinger falder denne aktivitet dog helt udenfor momslovens anvendelsesområde.

Efter en samlet konkret bedømmelse er det på den baggrund SKATs opfattelse, at der ikke er den fornødne direkte og umiddelbare sammenhæng mellem omkostninger til bygningsvedligehold, udstillinger, anlæg og anden drift og cafeaktiviteten og eventafholdelsen mv., til, at det kan give ret til fuldt momsfradrag efter momslovens § 37, stk.1, for alle spørgers momsbelagte udgifter.

SKM2015. 711. SKAT - Moms - fradragsret for rådgiveromkostninger ved køb af selskaber - genoptagelse - Styresignal - ændrer ikke herpå. Det fremgår således af styresignalet at :

Når holdingselskabet både har momspligtige aktiviteter og aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms af generalomkostninger, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Når holdingselskabet har (1) momspligtige aktiviteter, (2) momsfrie aktiviteter og (3) aktiviteter, der vedrører "virksomheden uvedkommende formål", er der delvis fradragsret for moms, jf. momslovens § 38, stk. 1 og 2.

SKATs bemærkninger til spørger repræsentants høringssvar af xy 2016.

SKAT skal indledningsvis bemærke, at spørgers repræsentants høringssvar ikke giver anledning til, at SKATs indstilling til besvarelse af spørgsmålet ændres.

Med baggrund i spørger` vedtægter og den flerårige aftale mellem PP Kommune og spørger er det således stadigvæk SKATs opfattelse, at spørgers hovedaktivitet er museumsaktivitet/udstilling af kunst.

At spørgers leder understreger, at Kunsthallen også har andre vigtige aktiviteter, såsom events, cafedrift mv. og ønsker at udvide disse, ændre ikke herved.

SKAT skal endvidere bemærke, at også andre kulturinstitutioner såsom eksempelvis px Museum og pz Museum har "gratis entre" samtidig med, at de pågældende institutioner også driver cafeer og har diverse events mv.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.