

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9239 af 27/02/2018 (Gældende)

Moms - Momsfrie tilskud til sociale ydelser skulle indgå i opgørelsen af delvist fradrag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0979259

Moms - Momsfrie tilskud til sociale ydelser skulle indgå i opgørelsen af delvist fradrag

Skatterådet bekræfter, at spørger har fuldt momsfradrag for sine udgifter til det virksomhedsrelaterede landbrug, da disse udgifter er knyttet op på det momspligtige salg af varer hovedsageligt til private.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at beløb, som spørger modtager fra kommuner, skal anses som momsfree tilskud og derfor ikke skal indgå i beregningen af delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk. 1.

Skatterådsmøde 27. februar 2018 - SKM2018. 155. SR

Afgørelsen offentliggøres i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger har fuldt momsfradrag for sine udgifter til det virksomhedsrelaterede landbrug, da disse udgifter er knyttet op på det momspligtige salg af varer hovedsageligt til private?
2. Kan det bekræftes, at beløb, som spørger modtager fra kommuner, skal anses som momsfree tilskud og derfor ikke skal indgå i beregningen af delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk. 1?

Svar

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en selvejende institution, der er et midlertidigt hjem for mænd med særlige sociale problemer. Tilbuddet henvender sig til mænd, som er hjemløse eller har andre sociale problemer.

Spørger har fået et bindende svar fra Skatterådet i 2012, hvori Skatterådet dels bekræfter, at Spørger har fuldt momsfradrag for udgifter til landbrugsaktiviteten, og dels bekræfter, at tilskud fra kommuner ikke skal indgå ved opgørelsen af den delvise fradragsprocent. Dette bindende svar er offentliggjort som SKM2012. 189. SR. Idet den bindende virkning i det bindende svar fra 2012 netop er udløbet, ønsker Spørger på ny at anmode om et bindende svar på tilsvarende spørgsmål som i den oprindelige anmodning om bindende svar.

Spørger er primært et forsorgshjem/herberg, jf. servicelovens § 110. Spørger er derudover godkendt som et beskyttet beskæftigelsestilbud, jf. servicelovens § 103, og et midlertidigt botilbud til voksne, jf. servicelovens § 107.

Spørger har i henhold til servicelovens § 110 plads til x antal beboere, hvor beboerne støttes i at komme ud af hjemløshed og blive i stand til at mestre deres liv i egen bolig/bofællesskab.

Spørger kan i henhold til servicelovens § 103 derudover tilbyde særligt tilrettelagt beskæftigelse for x antal mænd, som ikke er beboere på hjemmet. Dette er fortrinsvist tænkt som støtte for mænd, som har boet på hjemmet, som stadig kan have støtte ved og glæde af at komme på hjemmet i et aktivitets- og beskæftigelsestilbud. Beskæftigelsen foregår på værkstederne sammen med de mænd, som bor på hjemmet.

Spørger kan endvidere i henhold til servicelovens § 107 tilbyde x antal midlertidige boliger. Pladserne bruges fortrinsvist til beboere, som har brug for udslusning fra forsorgshjemmet, hvor der kan være behov for botræning eller anden form for personlig eller social træning. Det kræver visitation fra hjemkommunen at blive indskrevet efter servicelovens § 107.

Ud over mange rekreative muligheder på hjemmet er der også rigtig gode faciliteter for beskæftigelse på hjemmet. Spørger har udover værksteder fx med vedligeholdelsesopgaver og pileflet også en særskilt landbrugsaktivitet, hvor beboerne kan søge beskæftigelse ved brændeproduktion, markdrift og mange andre opgaver.

Spørger har udover takstindtægter efter servicelovens §§ 103, 107 og 110, endvidere huslejeindtægter (udlejning af bolig) og forpagtningsindtægter, salg fra kaffeautomater, værksted og kiosk samt salg af pileflettede produkter og salg fra landbrugsvirksomheden.

I forhold til indtægterne i det oprindelige bindende svar har Spørger i dag ikke indtægter fra beboerne i form af betaling for kost og logi m.v., idet denne opkrævning sker hos borgeren direkte fra kommunen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1:

Spørgers primære aktivitet er momsfri social forsorg og bistand, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, idet hovedaktiviteten er drift af forsorgshjem/herberg. Afledt heraf er der endvidere midlertidige botilbud samt beskæftigelsestilbud. Disse tilbud anses for at være momsfri social forsorg og bistand.

Det er vores vurdering, at Spørgers landbrugsaktivitet skal anses for at være en selvstændig aktivitet, hvorved den primære aktivitet ikke har indflydelse på opgørelsen af momsfradraget for direkte landbrugsrelaterede omkostninger.

Spørgsmål 1 vedrører retten til momsfradrag for direkte henførbare udgifter i denne landbrugsaktivitet, såsom udgifter til indkøb af varer, der skal anvendes i produktionen, indkøb af redskaber til brug for produktionen samt for udgifter til lager m.v. Momsfradraget for disse udgifter i landbrugsaktiviteten afhænger af, om omkostningerne er direkte henførbare til Spørgers momspligtige aktivitet.

I henhold til momslovens § 4, skal der betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Salg af landbrugsprodukter er momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4.

Det følger af momslovens § 37, stk. 1, at momsregistrerede virksomheder har fradrag for moms af indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget efter momslovens § 13.

Det følger af momslovens § 37 modsætningsvist, at der ikke er momsfradrag for omkostninger, der udelukkende kan henføres til ikke-momspligtig aktivitet. Momsen på omkostninger, der anvendes til både momspligtige aktiviteter og andre aktiviteter, kan fradrages delvist. Afhængig af, hvilken anden anvendelse der er, skal fradraget opgøres på baggrund af en omsætningsfordeling eller en skønsmæssig fordeling, jf. momslovens § 38.

I henhold til EU-Domstolens praksis er det afgørende for at opnå momsfradrag for en omkostning, at der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og en eller flere udgående momspligtige transaktioner. Dette følger bl.a. af EU-Domstolens afgørelser i sag C-98/98, Midland Bank Plc, samt sag C-126/14, Sveda UAB.

Hvis omkostningen ikke anses for at være direkte og umiddelbar forbundet med de momspligtige salg, anses omkostningen for at være en generalomkostning. Dette medfører, at der ved opgørelsen af fradragsretten skal tages højde for Spørgers øvrige aktiviteter.

Det er vores vurdering, at Spørger har ret til fuldt momsfradrag for udgifter, der er direkte henførbare til landbrugsaktiviteten, jf. momslovens § 37, og at en eventuel beskæftigelse af forsorgshjemmets beboere i landbruget ikke medfører, at momsfradraget skal begrænses, jf. momslovens § 38, stk. 1.

En sådan fortolkning er i overensstemmelse med praksis på området, jf. Landsskatterettens kendelse refereret i SKM2004. 56. LSR.

Dette følger af følgende:

- Landbrugsaktivitet skal behandles som en særskilt aktivitet, idet Spørger foretager en særskilt bogføring af landbrugsaktiviteter, som medfører, at disse kan adskilles fra de øvrige aktiviteter på hjemmet.
- Hvis landbrugsaktiviteterne ikke blev drevet fra spørger, ville det f.eks. være oplagt at indgå aftaler med det lokale erhvervsliv vedrørende tilbud om arbejde for beboerne. I et sådant tilfælde ville virksomhederne ikke blive begrænset i deres momsfradragsret for produktionsomkostninger. Derfor skal spørger heller ikke begrænses i sin fradragsret.
- Udgifterne kan udelukkende relateres til hjemmets momspligtige salg af de producerede varer. Såfremt Spørger selv anvender varer fra produktionen, beregnes der udtagningsmoms.
- Det er frivilligt, om beboerne ønsker at deltage aktivt i landbrugsproduktionen, da aktiviteterne blot er en del af de aktiveringstilbud, der udbydes fra Spørger.
- Spørger har ansatte, der er ansvarlige for driften af landbrugsdelen, således at aktiviteterne ikke er fuldt ud afhængige af, at et bestemt antal af beboerne deltager aktivt i arbejdet.
- Landbrugsvarerne sælges til markedspriser, hvilket også afspejler, at der er tale om en selvstændig momspligtig aktivitet.

Vi skal bemærke, at landbrugsdriften i indeværende år er væsentligt reduceret i forhold til tidligere år, herunder år 2012, hvor der blev anmodet om det oprindelige bindende svar, idet en stor del af landbrugsjorden er bortforpagtet til tredjemand.

Ad spørgsmål 2:

Spørger har delvist momsfradrag for udgifter til administration, administrationsbygninger, regnskab m.v., idet Spørger har momspligtige indtægter såvel som momsfrie indtægter og takstindtægter.

Opgørelse af den delvise fradragsret afhænger af, hvad omkostningerne anvendes til. Hvis omkostningerne anvendes til momspligtig aktivitet og ren tilskudsfinansieret aktivitet, er der fradrag for momsen på baggrund af et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2. Skønnet skal udøves på en sådan måde, at det giver et retvisende billede af, hvor stort et træk de momspligtige ydelser har på ressourcerne i forhold til det samlede træk.

Hvis omkostningerne anvendes til momspligtig aktivitet og momsfrie aktiviteter, som er omfattet af momsloven, skal fradragsretten opgøres på baggrund af en omsætningsfordeling, hvor den momspligtige omsætning sættes i forhold til den momspligtige og momsfrie omsætning, jf. momslovens § 38, stk. 1.

SKAT har i det bindende svar fra 2012 fundet, at Spørger skal opgøre momsfradraget som en omsætningsfordeling efter momslovens § 38, stk. 1, hvor tilskuddet ikke skal indgå i opgørelsen. SKAT lagde i det bindende svar afgørende vægt på, at de tilskud, som Spørger modtog, ikke er betaling for en leverance, og at tilskuddene skulle opgøres som omkostningsbaserede takster.

Det er vores vurdering, at dette fortsat er tilfældet, idet der ikke er sket afgørende ændringer i Spørgers forhold, som skulle begrunde, at opgørelsen af fradragsretten skal ske på anden vis.

Spørgers takstopkrævning fra kommunerne sker i dag efter reglerne i bekendtgørelse nr. 1017 af 19. august 2017 om finansiering af visse ydelser og tilbud efter lov om social service samt betaling for unges ophold i Kriminalforsorgens institutioner. I henhold til denne bekendtgørelse anvendes de samlede langsigtede gennemsnitsindtægter og –omkostninger som beregningsgrundlag ved fastsættelse af takster for tilbud efter servicelovens §§ 103, 107 og 110, hvor hovedaktiviteten er forsorgshjem/herberg, jf. servicelovens § 110. Takstopkrævningen opgøres således i dag på samme måde som i bekendtgørelse nr. 683 af 20. juni 2007, der var gældende i 2012, hvor SKAT fandt, at det kommunale tilskud ikke skulle anses for at være vederlag for en ydelse leveret fra Spørger til hjemstedskommunerne.

Ved afgivelse af det bindende svar i 2012 er der lagt til grund, at Spørger har indtægter fra beboeres betaling for kost, logi, tv, vask m.v. Disse indtægter blev anset som momsfrie indtægter, idet der var tale om ydelser i tilknytning til social forsorg og bistand. Spørger modtager i dag ikke længere betalinger fra beboerne til kost, logi, tv og vask, idet denne opkrævning skal ske hos borgeren af dennes hjemstedskommune. Den eneste momsfrie indtægt er huslejeindtægter samt salg af kaffe i kaffeautomater, idet disse sidstnævnte leverancer anses for at være en leverance i nær tilknytning til social forsorg og bistand, da de anses for at være et naturligt og integreret led i hjemmets forsorgsaktivitet, og at det ligger inden for den logiske ramme for et sådant botilbud, at beboerne kan købe kaffe og te m.v. fra automater, jf. SKM2007. 212. SR.

Vi finder ikke, at ovenstående ændringer i de faktiske forhold skal medføre en ændring i opgørelsen af fradragsretten i Spørger. Det er på baggrund heraf vores vurdering, at Spørger fortsat skal opgøre fradragsretten for generalomkostninger efter momslovens § 38, stk. 1, hvor takstindtægter ikke indgår i opgørelsen.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger har fuldt momsfradrag for sine udgifter til det virksomhedsrelaterede landbrug, da disse udgifter er knyttet op på det momspligtige salg af varer hovedsageligt til private.

Begrundelse

Det fremgår af momsloven § 37, at virksomheder, som er momsregistreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51a, ved opgøret af afgiftstilsvaret kan fradrage afgift for virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13.

Der er fuld fradragsret, hvis indkøb mv. udelukkende anvendes til brug for registreringspligtig virksomhed. Hvis indkøb også anvendes til andre formål, f.eks. til brug for ikke registreringspligtig virksomhed, er der kun delvis fradragsret efter reglerne i §§ 38-41.

Spørger er en selvejende institution, hvis hovedvirksomhed – drift af hjemmet – er momsfritaget som social forsorg og bistand efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 2.

Sideløbende hermed driver spørger en momsregistreret landbrugsvirksomhed, der sælger momspligtige landbrugsprodukter såsom roer, korn, pil og brænde. Hjemmets beboere har mulighed for at arbejde i landbruget og modtage en arbejdsdusør (løn) herfor.

Spørger har oplyst, at der foretages særskilt bogføring af landbrugsaktiviteter, som medfører, at disse kan adskilles fra de øvrige aktiviteter på hjemmet.

Det er SKATs opfattelse, at spørger efter gældende regler kan foretage fradrag af momsen af de udgifter, der udelukkende relaterer sig til landbrugets produktion af momspligtige varer, jf. momsloven § 37, stk. 1.

Se også SKM2004. 56. LSR, hvor en erhvervsskole udover den momsfritagne undervisningsaktivitet også drev momspligtig aktivitet med landbrug, gartneri og skovbrug. Skolen havde fuldt fradrag for indkøb vedrørende den momspligtige virksomhed. Skolens elever, som ikke fik praktikplads andet sted, var beskæftiget i landbruget i praktikperioden og modtog løn herfor.

Der er ikke ved dette svar taget stilling til arten af de afholdte omkostninger og om der er ingen/begrænset fradragsret for visse af omkostningerne efter momslovens §§ 39-42.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at beløb, som spørger modtager fra kommuner, skal anses som momsfrie tilskud og derfor ikke skal indgå i beregningen af delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk. 1.

Begrundelse

Momsloven § 38, stk. 1, omhandler opgørelsen af delvis fradragsret, når en afgiftspligtig virksomhed anvender varer og ydelser både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden. I den situation kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

Spørger havde i den tidligere anmodning oplyst, at hjemmet modtager betaling fra de kommuner, hvor beboerne på hjemmet er hjemmehørende. Kommunens betaling for en beboer er fastsat på baggrund af en fast takst, jf. bekendtgørelse om omkostningsbaserede takster for kommunale tilbud. Taksten skal, jf. bekendtgørelsen blandt andet dække omkostninger til drift, bygninger og lokaler, forrentning af kapital og udvikling.

Det følger af bekendtgørelse nr. 1017 af 19. august 2017 om finansiering af visse ydelser og tilbud efter lov om social service samt betaling for unges ophold i Kriminalforsorgens institutioner, at de samlede langsigtede gennemsnitsindtægter og –omkostninger anvendes som beregningsgrundlag ved fastsættelse af takster for tilbud efter servicelovens §§ 103, 107 og 110, hvor hovedaktiviteten er forsoreshjem/herberg, jf. servicelovens § 110.

Takstopkrævningen opgøres således i dag på samme måde som i bekendtgørelse nr. 683 af 20. juni 2007, der var gældende i 2012.

De tilskud, som spørger modtager fra kommunerne, skal således fortsat dække mange forskelligartede omkostninger, herunder almindelig drift, bygninger, lokaler mv.

I et bindende svar fra 2012 har Skatterådet fundet, at de tilskud, som spørger modtager fra kommunen, er sammenlignelige med sådanne tilskud som omhandlet i SKM2003. 43. LSR (Undervisningsministeriets taxameter tilskud til en købmandsskole), og at de derfor ligesom i SKM2003. 43. LSR falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Imidlertid har SKAT i 2015 på baggrund af EU-Domstolens dom i sag C-151/13, Le Rayon d’Or SARL, udsendt et styresignal, SKM2015. 466. SKAT, hvoraf fremgår, at dommen underkender den hidtidige

danske praksis vedrørende taxametertilskud til erhvervsskoler, som fremgik af SKM2003. 43. LSR. Det fremgår af SKM2016. 245. SKAT, at praksisændringen har virkning fra 1. januar 2017.

Tilskuddene, som Spørger modtager, skal medregnes til Spørgers momsgrundlag, hvis betingelserne i momslovens § 27, stk. 1, er opfyldt. Det fremgår heraf, at til afgiftsgrundlaget skal medregnes vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 73, som fastslår, at til momsgrundlaget ved levering af varer og tjenesteydelser skal medregnes den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med leverancernes pris.

Sammenfattende følger det af disse bestemmelser, at det centrale momsretlige kriterium for, hvornår et tilskud indgår i momsgrundlaget for en given leverance er, om tilskuddet efter en samlet konkret bedømmelse må anses for direkte forbundet med leverancernes pris, jf. også EU-domstolens dom i sagen C-184/00, Office des produits wallones.

For at tilskuddet kan anses for at være direkte forbundet med leverancernes pris skal tilskuddet særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende organisation mod, at den leverer en bestemt vare eller udfører en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er omfattet af momsloven, jf. også præmis 12 i EU-domstolens dom i sagen C-184/00, Office des produits wallones.

I denne bedømmelse lægges der ifølge EU-domstolens faste praksis navnlig vægt på med hvilket formål de pågældende tilskud udbetales, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-381/01, Kommissionen mod Italien.

EU-domstolen har i sagen C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, vurderet tilskud fra den franske sygesikring udbetalt til et selskab, som driver et plejehjem. Domstolen konkluderede i sagen, at tilskuddene netop måtte anses for direkte forbundet med prisen på leverancerne til plejehjemmet beboere, og tilskuddene skulle derfor medregnes til selskabets momsgrundlag.

EU-domstolen slog fast, at når ydelserne fra plejehjemmet består i, at det skal stå til rådighed for beboerne med henblik på, på givne tidspunkter, at levere de plejeydelser, som beboerne har behov for, så er det ikke nødvendigt for at fastslå en direkte sammenhæng mellem den nævnte ydelse og det modtagne tilskud at godtgøre, at en betaling vedrører en individualiseret, enkeltstående plejeydelse leveret på anmodning fra en beboer.

Videre bemærkede EU-domstolen, at den omstændighed, at plejeydelserne til beboerne i hovedsagen hverken er defineret i forvejen eller individualiserede, og at vederlaget betales i form af et fast beløb, heller ikke kan påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier.

For så vidt angår tilskuddene til Spørger bemærker SKAT for det første, at disse ydes med baggrund i et taxameterprincip, og tilskuddet opgøres ud fra på forhånd fastsatte kriterier i bekendtgørelse nr. 1017 af 19. august 2017 om finansiering af visse ydelser og tilbud efter lov om social service samt betaling for unges ophold i Kriminalforsorgens institutioner, nemlig et beregningsgrundlag på baggrund af de samlede langsigtede gennemsnitsindtægter og –omkostninger.

En tilsvarende taxameterordning blev anvendt ved fastsættelsen af den franske sygesikrings tilskud til plejehjemmet i sagen C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, som i medfør af code del la sécurité sociale også

blev fastsat med udgangspunkt i antallet af beboere i den enkelte institution og med en daglig takst for ophold, omsorg og plejeydelser til beboerne.

For det andet modtager Spørger et fast tilskud, som Spørger inden for rammen af de modtagne tilskud selv kan disponere over til dækning af forskellige udgiftsposter, som direkte eller indirekte relaterer sig til selve aktiviteten.

I sagen C-151/13, Le Rayon d'Or SARL tillagde domstolen det ikke betydning, at de ydelser, som plejehjemmet leverede til beboerne, hverken var defineret i forvejen eller individualiseret. I relation til Spørger er det altså uden betydning, at det ikke kræves, at Spørger skal levere bestemte ydelser til bestemte aftagere i et bestemt antal som konkrete modydelser for hver enkelt tilskudsbetaling.

For det tredje ydes tilskuddene til Spørger ikke i tilskudsgivernes interesse, men derimod med det overordnede formål og slutmål, at Spørger skal levere sociale ydelser til en gruppe af borgere.

Det er på denne baggrund klart, at kommunerne skal have sociale ydelser som modydelse for de ydede tilskud, og at der skal ydes sociale ydelser til et bestemt antal borgere efter de gældende regler. Spørgers tilskud er direkte betinget heraf.

For det fjerde er også Spørgers sociale ydelser af en vis generel karakter og tilskuddene lader sig kun meget vanskeligt specificere på den enkelte borger. Det samme var tilfældet i EU-dommen vedrørende plejehjemmet, men dette blev ikke tillagt afgørende vægt af EU-domstolen, der fastslog, at det ikke er en betingelse, at tilskuddet vedrørte en individualiseret, enkeltstående ydelse leveret på anmodning fra en bestemt beboer.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at de faktiske forhold i EU-dommen i sag C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, samt det retlige grundlag, hvorunder plejehjemmet fik bevilget tilskud på flere punkter er sammenlignelige med de faktiske forhold og vilkår, hvorunder Spørger modtager tilskud fra kommunerne.

Helt centralt er, at tilskuddet i sig selv muliggør, at Spørger kan levere de sociale ydelser til borgerne uden vederlag fra borgerne. Hele formålet med tilskuddet er, at borgerne kan modtage sociale ydelser uden anden egenbetaling end betaling for kost og logi mv. I EU-dommen var formålet med sygesikringskassens tilskud til plejehjemmet tilsvarende, at det tilskudsmodtagende plejehjem skulle levere gratis eller billigere sundhedspleje, således at beboerne ikke selv skulle betale (eller betale mindre) for modtagelse af plejehjemmets ydelser.

Hidtidig dansk praksis for den momsmæssige behandling af taxametertilskud til erhvervsskoler er fastlagt ved Landsskatterettens kendelse i SKM2003. 43. LSR, hvor Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at tilskuddet til erhvervsskolerne ydes som et fast driftstilskud, som skolerne frit kunne disponere over. Henset til EU-domstolens præmisser i sagen C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, samt at tilskuddene i sagen beskrives som faste tilskud uden tilknytning til den enkelte beboers behov, er det SKATs opfattelse, at der ikke længere er grundlag for at tillægge det af Landsskatteretten fremhævede moment afgørende betydning ved bedømmelsen af, om et tilskud er omfattet af momslovens anvendelsesområde.

EU-domstolen anfører således i præmis 37, at den omstændighed, at tilskuddet betales i form af et fast beløb, ikke kan påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse.

Der kan endvidere henvises til SKM2016. 185. SR og SKM2016. 186. SR, hvor Skatterådet traf afgørelse om, at to afgivne bindende svar (SKM2015. 280. SR og SKM2015. 282. SR) om den momsmæssige be-

handling af taxametertilskud til to erhvervsskoler er i strid med EU-retten, idet EU-domstolens dom i sagen C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, netop underkender dansk praksis fastlagt ved SKM2003. 43. LSR.

Efter en samlet vurdering er det SKATs opfattelse, at tilskuddene til Spørger med baggrund i EU-domstolens dom i sagen C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, må anses for at opfylde betingelserne for at være direkte forbundet med leverancernes pris, jf. momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt., og momssystemdirektivets artikel 73.

De tilskud, som spørger modtager fra kommunen, vedrører den del af spørgers virksomhed, der er fritaget for moms efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 2. Tilskuddene er derfor momsfratagne. Men de skal indgå i beregningen af momsfradraget efter momsloven § 38, stk. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1

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.

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 2

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

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 § 83 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.

Momslovens § 27, stk. 1

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.

Momslovens § 37, stk. 1

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.

Momslovens § 38, stk. 1.

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.

Momslovens § 38, 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.

Serviceovens § 103

Kommunalbestyrelsen skal tilbyde beskyttet beskæftigelse til personer under folkepensionsalderen, jf. § 1 a i lov om social pension, som på grund af betydelig nedsat fysisk eller psykisk funktionsevne eller særlige sociale problemer ikke kan opnå eller fastholde beskæftigelse på normale vilkår på arbejdsmarkedet, og som ikke kan benytte tilbud efter anden lovgivning.

Stk. 2. Kommunalbestyrelsen kan tilbyde særligt tilrettelagte beskæftigelsesforløb til personer med særlige sociale problemer.

Serviceovens § 107

Kommunalbestyrelsen kan tilbyde midlertidigt ophold i boformer til personer, som på grund af betydelig nedsat fysisk eller psykisk funktionsevne eller særlige sociale problemer har behov for det.

Stk. 2. Kommunalbestyrelsen skal tilbyde midlertidigt ophold

1) til personer med betydelig nedsat fysisk eller psykisk funktionsevne, der har behov for omfattende hjælp til almindelige, daglige funktioner eller for pleje, eller som i en periode har behov for særlig behandlingsmæssig støtte, og

2) til personer med nedsat psykisk funktionsevne eller med særlige sociale problemer, der har behov for pleje eller behandling, og som på grund af disse vanskeligheder ikke kan klare sig uden støtte.

Serviceovens § 110, stk. 1

Kommunalbestyrelsen skal tilbyde midlertidigt ophold i boformer til personer med særlige sociale problemer, som ikke har eller ikke kan opholde sig i egen bolig, og som har behov for botilbud og for tilbud om aktiverende støtte, omsorg og efterfølgende hjælp.

Bekendtgørelse nr. 1017 af 19. august 2017 om finansiering af visse ydelser og tilbud efter lov om social service samt betaling for unges ophold i Kriminalforsorgens institutioner

Praksis

Sag C-151/13, Le Rayon d'Or SARL

Selskabet Le Rayon d'Or driver et plejehjem, og plejehjemmet modtager tilskud fra den franske sygeforsikring i form af et fast plejebeløb, som beregnes med baggrund i antallet af beboere på plejehjemmet.

Det var plejhjemmets opfattelse, at tilskuddet ikke var omfattet af momssystemdirektivets anvendelsesområde, idet tilskuddet ikke kunne anses for at være vederlag for en leverance. Konsekvensen heraf var, at tilskuddene ikke skulle medregnes ved beregningen af pro rata-satsen for plejhjemmets delvise momsfradragsret.

EU-domstolen bemærkede hertil, at plejhjemmet var forpligtet til at levere plejeydelser til beboerne som modydelse for tilskuddene, samt at det ikke brød den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, at plejeydelserne ikke blev leveret til den franske sygeforsikring.

Domstolen udtalte endvidere, at når den omhandlede tjenesteydelse, som var karakteriseret ved, at tjenesteyderen til stadighed stod til rådighed med henblik på givne tidspunkter at levere de plejeydelser, som beboerne havde behov for, var det ikke nødvendigt for at fastslå en direkte sammenhæng for at godtgøre, at betalingen vedrørte en individualiseret, enkeltstående plejeydelse leveret efter anmodning fra en beboer.

Endelig kunne heller ikke den omstændighed, at plejeydelserne til beboerne hverken var defineret i forvejen eller individualiserede, og at vederlaget betaltes i form af et fast beløb, påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, hvis størrelse blev fastsat på forhånd efter faste kriterier.

Domstolen konkluderede på denne baggrund, at udbetalingen af tilskuddene til plejhjemmet blev oppebåret som vederlag for plejeydelser, som plejhjemmet efter forskellige modeller leverede til sine beboere, og tilskuddene var derfor omfattet af momssystemdirektivets anvendelsesområde.

Konsekvensen heraf er, at tilskuddene skal medregnes ved beregningen af pro rata-satsen for plejhjemmets delvise momsfradragsret.

C-381/01, Kommissionen mod Italien

Tilskuddet skal for det første særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag ("modværdi") for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt. Det må navnlig være godtgjort, at den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, anerkendes, når denne har udført en momspligtig transaktion.

C-184/00, Office des produits Wallons ASBL

For at tilskuddet kan anses for at være direkte forbundet med transaktionernes pris i sjette direktivs artikel 11, punkt A's forstand, skal tilskuddet endvidere særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende organisation mod, at den leverede en bestemt vare eller udførte en bestemt tjenesteydelse. Det påhviler således den forelæggende ret at tage stilling til, om der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og den pågældende vare eller tjenesteydelse. Dette indebærer i første omgang en undersøgelse af, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen.

Efter EU-domstolens faste praksis har en virksomhed som udgangspunkt alene fradragsret for moms på indkøb, der har en direkte og umiddelbar forbindelse til én eller flere udgående transaktioner, som giver ret til fradrag.

Efter domstolens faste domspraksis, jf. samme domme, har en virksomhed dog også fradragsret for moms på indkøb, der ikke har en direkte og umiddelbar forbindelse til én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, hvis omkostningerne indgår i virksomhedernes generelle udgifter og således i de udgående transaktioners priselementer.

Hvis en virksomhed udfører såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (dvs. transaktioner der er fritaget efter lovens § 13), kan virksomheden dog alene foretage delvist fradrag for generalomkostninger. Generalomkostninger, der fuldt ud kan henføres til en klart afgrænset del af virksomheden, hvis omsætning fuldt ud er pålagt moms, må dog anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til den fuldt momspligtige del af virksomheden, og giver derfor ret til fuldt fradrag.

SKM2004. 56. LSR–

En skole, der drev momsfritaget undervisningsvirksomhed inden for erhvervsuddannelserne, drev tillige momspligtig landbrugsvirksomhed mv. Selv om skolens elever i et vist omfang var beskæftiget i landbrugsvirksomheden, var skolen berettiget til fuldt momsfradrag vedrørende denne virksomhed.

SKM2015. 466. SKAT–

EU-domstolen underkender dansk praksis for den momsmæssige behandling af taxametertilskud til erhvervsskoler.

Taxametertilskud ydet til erhvervsskoler i henhold til lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse, må nu anses for vederlag for en leverance i form af undervisning til eleverne.

Konsekvensen heraf er, at tilskuddene skal medtages i nævneren i fradragsbrøken i medfør af momslovens § 38, stk. 1, ved opgørelsen af skolernes delvise momsfradragsret.

Dansk praksis for den momsmæssige behandling af offentlige tilskud til museer og zoologiske haver påvirkes derimod ikke af EU-domstolens dom.

SKM2016. 245. SKAT–

SKAT udskyder virkningstidspunktet for praksisændringen i SKM2015. 466. SKAT, jf. SKM2015. 791. SKAT fra den 1. juli 2016 til den 1. januar 2017.

SKM2012. 189. SR (det tidligere bindende svar til spørger)

Skatterådet bekræfter, at spørger har fuldt momsfradrag for udgifter til landbrugsvirksomhed, når udgifterne er knyttet til det momspligtige salg af varer fra landbruget.

Skatterådet kan ligeledes bekræfte, at beløb som spørger modtager fra kommuner, er momsfrie tilskud som derfor ikke skal indgå i beregningen af delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk. 1.