

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9833 af 15/11/2016 (Gældende)

Om fællesregistreringer i tredjelande

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1328510

Om fællesregistreringer i tredjelande

Skatterådet udtalte bl.a., at det forhold, at en filial indgår i en fællesregistrering i et tredjeland, momsmæssigt kan sidestilles med, at filialen er fællesregistreret efter reglerne i den danske momslovs § 47, stk. 4. Ifølge det bindende svar er det dog en betingelse, at det pågældende tredjeland både har et momssystem, der generelt er sammenligneligt med momssystemet i EU-landene, og samtidigt har regler om fællesregistreringer, der er sammenlignelige med reglerne i momssystemdirektivet og momsloven.

Skatterådsmøde 15. november 2016 - SKM2019. 480. SR

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at leveringen af de omhandlede ydelser fra filialen i EU-landet X til Spørger vil være omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, således at Spørger ikke skal beregne dansk moms ved køb af ydelserne?

Svar:

1. Ja, se dog begrundelse

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en dansk fællesregistrering.

En filial til et af selskaberne i fællesregistreringen varetager en række fællesfunktioner for selskaberne i den danske fællesregistrering og for disse selskabers filialer. Filialen er beliggende i EU landet X.

Filialen i EU-landet X leverer bl.a. it-ydelser samt som andre support-ydelser til selskaberne i den danske fællesregistrering og disses filialer.

I den relation er der udarbejdet et udkast til aftale med filialen i EU-landet X, som tjenesteyder og med Spørger, selskaberne i fællesregistreringens filialer i EU-landene Y og Z, og med filialen i tredjelandet N, som aftagere (købere).

Det er oplyst, at filialerne i EU-landene X, Y og Z, og filialen i tredjelandet N har fast forretningssted i disse lande, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 1 og 2, samt at filialen i tredjelandet N er fællesregistreret med andre selskaber i tredjelandet N, ligesom filialen i EU-landet Z indgår i en fællesregistrering i EU-landet Z.

Betalingen for ydelserne sker ud fra en omkostningsfordeling, der tilsigter at svare til medlemmernes andel i de fælles udgifter. Udgifterne skal fordeles til aftagerne efter det eksakte forbrug. Forbruget fastsættes efter nærmere angivne fordelingsnøgler. Fordelingsnøglerne afhænger af, hvilken type udgift, der er tale om.

På baggrund af disse fordelinger sker der en månedlig fakturering til aftagerne af ydelserne.

Det er hensigten, at filialen i EU-landet X skal fungere som en gruppe omfattet af reglerne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 (momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

Spørgers opfattelse og begrundelse

Momsfritagelsen har til formål at give mulighed for større konkurrencemæssig lighed mellem virksomheder, der foretager henholdsvis egenproduktion og eksterne indkøb, jf. herved Højesterets dom i SKM2009. 501. HR.

Momsfritagelsesbestemmelsen opstiller fire betingelser for momsfrigørelse:

1. Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver skal enten være momsfrigørelt efter andre bestemmelser eller falde uden for momslovens anvendelsesområde.
2. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmets virksomhed.
3. Det enkelte medlems betaling skal svare nøjagtigt til medlemmets andel af de fælles udgifter.
4. Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.

Selvstændig gruppe

Indledningsvist bemærkes det, at filialen i EU-landet X i momsmæssig forstand anses for en enhed, der kan agere som selvstændig gruppe for de ydelser, der skal leveres fra filialen til fællesregistreringen i Danmark og til filialerne af selskaberne i den danske fællesregistrering.

Som følge af aftalen må filialen i EU-landet X, som tjenesteyder i momsmæssig forstand anses for at være uafhængig af selskaberne i fællesregistreringen og disses øvrige filialer.

Filialen i EU-landet X er således i momsmæssig henseende en uafhængig enhed, der kan fungere som gruppe og som i henhold til aftalen skal levere ydelser til sine medlemmer.

Det forhold, at den selvstændige gruppe er beliggende i EU-landet X er ikke til hinder for, at ydelserne kan være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Dette bekræftes af Skatterådets bindende svar i SKM2012. 600. SR, hvor en udenlandsk (fransk) gruppe (EØFG) blev anset for at opfylde de danske betingelser for momsfrigørelse, således at erhvervelsen af ydelser af en dansk fællesregistrering var momsfrigørelt efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Det er således Spørgers opfattelse, at filialen i EU-landet X er en uafhængig enhed i momsmæssig forstand, der kan levere de omhandlede ydelser til sine medlemmer.

De fire betingelser

Ad 1) Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver skal enten være momsfrigørelt efter andre bestemmelser eller falde uden for momslovens anvendelsesområde.

De indkøbte ydelser fra filialen i EU-landet X anvendes hovedsageligt til Spørgers momsfrigørelte aktiviteter.

På denne baggrund må den første betingelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 – om at den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver, enten skal være momsfrigørelt efter andre bestemmelser eller falde uden for momslovens anvendelsesområde – anses for opfyldt.

Ad 2) Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed.

De ydelser, som Spørger vil aftage fra gruppen er ydelser, som Spørger i forvejen forbruger, og som er nødvendige for Spørgers momsfrie virksomhed.

Dette støttes bl.a. af Skatterådets bindende svar i SKM2011. 860. SR, SKM2012. 600. SR, SKM2015. 233. SR og SKM2015. 472. SR, hvor it-, support-, marketings- og administrationsydelser blev anset for direkte nødvendige for de omhandlede medlemmers virksomhed. Spørger henviser herudover til SKM2016. 238. SR, hvor administrativ bistand ydet til medlemmerne bestående af tandlægevirk-

heder, blev anset for at være direkte nødvendige og dermed kunne momsfrtages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

På denne baggrund må Spørgers indkøb af de omhandlede ydelser fra filialen i EU-landet X anses for at opfylde denne betingelse.

Ad 3) Det enkelte medlems betaling skal svare nøjagtigt til medlemmets andel af de fælles udgifter.

Det fremgår af aftalen, at der er tale om en non-profit aftale, idet aftagerne/medlemmerne alene skal kompensere deres nøjagtige andel af udgifterne i relation til deres køb af ydelser.

Spørgers betaling for ydelserne fastsættes efter nærmere angivne fordelingsnøgler, hvor fordelingsnøglerne tilsigter at sikre, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel af de fælles udgifter.

Der sker ikke en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og cost sharing-centret i filialen i EU-landet X oparbejder hverken underskud eller overskud i forbindelse med cost sharing-aktiviteterne. Filialen i EU-landet X holder således udgifter i relation til filialens øvrige aktiviteter adskilt fra cost sharing-centret.

At filialen i EU-landet X som følge af indkomstskattemæssige transfer pricing-regler bliver beskattet af en mark-up, er uden betydning for opfyldelsen af denne betingelse. Den faktiske betaling til filialen er således kostprisen, der ikke tillægges en mark-up. Der oparbejdes således ikke et overskud i filialen i EU-landet X som følge af de leverede ydelser til Spørger og de andre medlemmer. Der sker ikke "add on" på omkostningerne, der allokeres og faktureres til medlemmerne. Der foretages alene korrektioner i forhold til indkomstskatteopgørelsen, i det omfang det er et krav efter selskabsskattemæssige transfer pricing regler.

At den indkomstskatteretlige transfer pricing-behandling er uden betydning for opfyldelsen af denne betingelse støttes også af de engelske afgiftsmyndigheders praksis. Også i nærværende sag sker transfer pricing-reguleringerne ikke som en priskorrektion, men alene som en indkomstskattemæssig allokering.

Ad 4) Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning

Ifølge generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-8/01, Taksatorringen, fremgår det, at der alene kan foreligge konkurrencefordrejning, hvis den selvstændige gruppe ikke er effektiv og dermed konkurrencedygtig, idet det kun er i denne situation, at det er momsfrtagelsen i sig selv, der kan fremkalde en konkurrencefordrejning. EU-Domstolen adopterede i sin dom direkte generaladvokatens analyse, jf. sag C-8/01, Taksatorringen, præmis 59:

"Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 131 i forslaget til afgørelse, kan det – hvis sammenslutningerne, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfrigørelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder – ikke antages, at det er den afgiftsfrigørelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet. "

I overensstemmelse hermed konkluderede EU-Domstolen i dommens præmis 65, at fritagelse alene kan nægtes, såfremt der er en:

" (...) reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning. "

Fritagelse vil således ikke kunne skabe konkurrenceforvridning, såfremt prisen på ydelserne inden momsfrigtagelse er konkurrencedygtig, og at samarbejdet derfor gennemføres, uanset om der indrømmes fritagelse eller ej.

Ovenstående effektivitetstest anlagde Skatterådet også i SKM2012. 600. SR, hvori Skatterådet fastslog, at der ikke som følge af momsfrigtagelsen i sig selv ville bestå en reel risiko for at fremkalde konkurrencefordrejning.

Skatterådet lagde i denne henseende navnlig vægt på følgende:

”Formålet med at etablere en firmagruppe er (...) at effektivisere omkostningerne til den slags administrative ydelser, hvortil behovet er fælles for alle firmagruppens medlemmer.”

Dertil kommer, at det tillægges afgørende betydning, hvorvidt medlemmerne, uanset om momsfrigtagelsen opnås eller ej, allerede aftager de omhandlede ydelser som momspligtige eller vil aftage de omhandlede ydelser som momspligtige. Dette fremgår således af SKM2015. 233. SR (særlige ydelser for mindre og mellemstore finansielle virksomheder), SKM2015. 472. SR (administrative opgaver indenfor pensionskassevirksomhed), SKM2016. 237. SR (fællesadministration og IT for fagforbund og arbejdsløshedsskasser) og SKM2016. 238. SR (fælles administration og IT af tandlægevirksomheder).

Filialen i EU-landet X leverer allerede i dag adskillige af de omhandlede ydelser til fællesregisteringen i Danmark, og filialen i EU-landet X vil således, uanset om fritagelse opnås eller ikke fortsat levere disse ydelser. Aftalen er således ikke afhængig af, om ydelserne bliver omfattet af momsfrigtagelsen.

Det bemærkes, at bevæggrunden for at etablere cost sharing-centret i filialen i EU-landet X er at effektivisere omkostningerne til administrative opgaver, IT og infrastruktur mv. og ikke mindst at bibeholde funktionerne internt på grund af fortrolighed i relation til bl.a. leverandørrelationer.

Også denne betingelse må således anses for opfyldt.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at leveringen af de omhandlede ydelser fra filialen i EU-landet X til Spørger vil være omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, således at Spørger ikke skal beregne dansk moms ved køb af ydelserne.

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, har følgende ordlyd:

"§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

19) Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfrigtagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

..."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, i dansk ret. Direktivet har følgende ordlyd:

"f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning."

Praksis

C-349/96, Card Protection Plan Ltd

EU-domstolen udtaler, at når henses til de to omstændigheder, dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, dels at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse.

C-8/01, Taksatorringen

EF-domstolen udtaler, at indrømmelse af momsfrigivelse i henhold til denne bestemmelse til en forening som den, der er tale om i hovedsagen - der opfylder alle bestemmelsens øvrige betingelser - skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning.

SKM2016. 344. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at en dansk filial ikke skal beregne moms af ydelser modtaget fra hovedkontoret i et andet EU-land, når selskabet indgår i en fællesregistrering i det andet EU-land, og når hovedkontoret fordeler en andel af de af hovedkontoret afholdte generalomkostninger til filialen. Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers filials leverancer til fællesregistreringen i det andet EU-land ikke kan anses for leverancer mod vederlag. Hvis betingelserne for fradragsret i øvrigt er opfyldt, har spørgers filial derfor fradragsret for indkøb mv. anvendt til brug for leverancer til fællesregistreringen i det andet EU-land.

SKM2016. 238. SR

Skatterådet kan bekræfte, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til gruppe-medlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være momsfrigivet efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Momsfrigivelsen kan dog ikke omfatte investeringsrådgivningsydelser.

Rådet kan endvidere bekræfte, at momsfrigivelsen bibeholdes for aktiviteterne vendt mod gruppemedlemmerne, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand, ligesom det ikke har betydning, at den selvstændige gruppe etableres som et selskab.

SKM2015. 233. SR

Skatterådet kan bekræfte, at leverancer i form af forskellige særlige ydelser (som ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, leveret af spørger i form af et aktieselskab, med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer, anses for at være momsfrigivet efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Endvidere bekræfter Skatterådet, at den fritagelse, som spørger vil kunne opnå efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ikke vil omfatte de af spørgers ydelser, der allerede i dag er momsfritaget efter momslovens § 13, stk.1, nr. 11.

Begrundelse

Spørger er en fællesregistrering, der driver økonomisk virksomhed, og som mod vederlag erhverver ydelser fra en filial af et af de selskaber, som indgår i den danske fællesregistrering. Filialen er beliggende i EU-landet X. Ydelserne består bl.a. i ydelser inden for selve forretningsdelen og interne fællesfunktioner i form af fx indkøb, HR, finans, økonomi mv., samt IT-ydelser, der kan omfatte udvikling og vedligehold af eksisterende IT-systemer.

Ydelserne er med baggrund heri momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1, medmindre ydelserne opfylder betingelserne for momsfritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Anvendelsen af momsfritagelsen forudsætter, at fem betingelser er opfyldt:

1. Der skal anvendes en uafhængig enhed, der kan agere selvstændig gruppe, og som leverer ydelserne til sine medlemmer
2. Medlemmerne skal være enten afgiftspligtige personer, der har momsfritagne aktiviteter eller aktiviteter, der falder uden for momsloven, eller ikke-afgiftspligtige personer
3. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes momsfritagne aktiviteter eller aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.
4. Prisen for ydelserne til medlemmerne skal fastsættes således, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter
5. Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.

Uafhængig enhed

Spørger har oplyst, at filialen i EU-landet X skal være den selvstændige gruppe, som leverer ydelser til medlemmerne af den selvstændige gruppe.

Momsfritagelsen stiller ingen umiddelbare krav til den juridiske status, som den selvstændige gruppe skal have. Der er derfor som udgangspunkt ingen restriktioner i forhold til under hvilke former medlemmerne finder sammen i en selvstændig gruppe.

På trods af, at den selvstændige gruppe må kunne antage enhver juridisk form, begrænser anvendelsen af ordet ”selvstændig” i momsfritagelsen mulighederne til, at der i det mindste skal anvendes en uafhængig enhed, som adskiller sig fra sine medlemmer.

Det er endvidere en afgørende forudsætning for anvendelsen af momsfritagelsen, at den uafhængige enhed opfylder betingelserne for at blive anset for en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, og enheden skal derfor drive selvstændig økonomisk virksomhed. Årsagen hertil er, at anvendelsen af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, grundlæggende kun bliver relevant i de tilfælde, hvor der i første omgang er tale om en leverance foretaget af en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Endelig anvendes ordet ”medlemmer” i flertal, og hele konstruktionen forudsættes derfor mindst at skulle omfatte 3 enheder – en selvstændig gruppe og to medlemmer.

Det bemærkes, at filialerne i tredjelandet N og EU-landene X, Y og Z under hensyn til deres status af filialer udgør en integreret del af hovedselskabet i Spørger. Filialen i EU-landet X, som ønskes anvendt som selvstændig gruppe, kan på denne baggrund som udgangspunkt ikke anses for selvstændig i momsfritagelsens forstand i relation til hovedselskabet i Spørger.

Hovedselskabet i Spørger indgår imidlertid – i modsætning til sine filialer i EU-landene X, Y og Z og tredjelandet N – i en fællesregistrering i Danmark med andre danske selskaber, jf. momslovens § 47, stk. 4, hvilket har den konsekvens, at selskaberne i momsmæssig henseende betragtes som én virksomhed.

Det er med baggrund heri SKATs opfattelse, at hovedselskabet i Spørger ved sin indtræden i fællesregistreringen udtræder af den afgiftspligtige person ”Hovedselskabet i Spørger A/S”, hvis medlemmer herefter alene tæller hovedselskabets filialer i EU-landene X, Y og Z og tredjelandet N, jf. også begrundelsen i SKM2016. 344. SR. Der er herved henset til, at filialerne i EU-landene X, Y og Z og tredjelandet N må anses for at have fast forretningssted i disse lande, jf. momsforordningens artikel 11, stk. 1 og 2.

På samme måde må filialerne i EU-landet Z og tredjelandet N anses for udtrådt af den afgiftspligtige person ”Hovedselskabet i Spørger A/S”, idet disse filialer indgår i fællesregistreringer i deres respektive lande.

At tredjelandet ikke er medlem af EU, kan ikke medføre et andet resultat, idet tredjelandets momssystem er sammenligneligt med momssystemet i EU-landene, og tredjelandets regler om fællesregistrering er sammenlignelige med reglerne i momssystemdirektivet og momsloven. Det vil derfor medføre et kunstigt resultat, hvis fællesregistreringer i tredjelandet N og i EU-lande skulle behandle momsmæssigt forskelligt i Danmark.

Spørger, fællesregistreringen i tredjelandet N, fællesregistreringen i EU-landet Z, samt den afgiftspligtige person ”Hovedselskabet i Spørger A/S” (omfattende filialen i EU-landet Y og filialen i EU-landet X) må herefter anses for hver især at udgøre selvstændige afgiftspligtige personer i momslovens § 3’s forstand, og disse afgiftspligtige personer må derfor ligeledes regnes for selvstændige enheder i relation til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Spørgers setup indeholder således én selvstændig gruppe og mindst 2 medlemmer heraf.

Det er med baggrund i ovenstående SKATs opfattelse, at filialen i EU-landet X i relation til leverancer foretaget til Spørger, fællesregistreringen i tredjelandet N og fællesregistreringen i EU-landet Z må anses for at opfylde betingelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, om at skulle være en uafhængig enhed.

Medlemmerne

Modtagerne af de momsfritagne ydelser skal lige som den selvstændige gruppe være selvstændige enheder, som kan antage enhver juridisk form. Medlemmerne kan både være fysiske og juridiske personer.

Det er dog ifølge ordlyden af momsfritagelsen en betingelse, at medlemmerne enten er ikke-afgiftspligtige personer eller afgiftspligtige personer, som har enten momsfritagne aktiviteter eller aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Spørger er i medfør af momslovens § 47, stk. 4 en fællesregistrering. Fællesregistrerede virksomheder betragtes i momsmæssig henseende som én virksomhed, og dermed som én afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Spørger driver momsfritaget virksomhed.

Spørger har endvidere momspligtige aktiviteter, men dette hindrer ikke, at Spørger kan modtage momsfritagne ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 til brug for de momsfritagne aktiviteter. Dette understøttes tillige af Skatterådets afgørelse i SKM2015. 233. SR.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger opfylder denne betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Dette må tillige anses for tilfældet i relation til fællesregistreringen i tredjelandet N og EU-landet Z, idet disse enheder er selvstændige afgiftspligtige personer, der driver momsfrataget virksomhed.

I relation til filialen i EU-landet Y er det imidlertid SKATs opfattelse, at denne enhed indgår i den selvstændige afgiftspligtige person "Hovedselskabet i Spørger A/S" sammen med filialen i EU-landet X, som agerer selvstændig gruppe. Disse enheder må derfor anses for at være én og samme afgiftspligtige person, hvorfor der ingen uafhængighed er imellem dem, ligesom leverancer imellem dem falder uden for momslovens anvendelsesområde.

SKAT skal imidlertid understrege, at såfremt ydelserne fra den selvstændige gruppe til medlemmerne af den selvstændige gruppe helt eller delvist bliver anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfylder ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for momsfratagelse, jf. også SKM2016. 238. SR.

En skønsæssig fordeling af én samlet ydelse på en momsfrataget og en momspligtig del som påpeget af Spørger ses ikke at have hjemmel i hverken momsloven eller momssystemdirektivet, som ikke omtaler muligheden for delvis momsfratagelse af en ydelse.

Ligeledes har EU-domstolen i præmis 29 i C-349/96, Card Protection Plan, udtalt, at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, samt at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng.

Nødvendige ydelser

Momsfratagelsen kan kun finde anvendelse på ydelser, som er direkte forbundet med medlemmernes momsfratagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter, som medlemmerne udøver.

Ydelserne skal på denne baggrund være specifikt relaterede til medlemmernes momsfratagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter derved, at de er direkte nødvendige og uundværlige for gennemførelsen af medlemmernes momsfratagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter.

Momsfratagelsen af ydelserne leveret af Taksatorringen i EU-domstolens sag C-8/01 er et eksempel på ydelser, som er direkte nødvendig og uundværlig for medlemmernes momsfratagne leverancer. Her var der tale om ydelser i form af vurdering af skader på biler, som er direkte nødvendig og uundværlig for leveringen af medlemmernes momsfratagne bilforsikringsydelser.

Skatterådet har i SKM2016. 238. SR i tråd hermed slået fast, at leverancer i form af assistance ved regnskabsudarbejdelse, økonomistyring, lønadministration, markedsføring mv. leveret til brug for momsfratagne tandlægevirksomheder måtte anses for direkte nødvendige og uundværlige for tandlægevirksomheden, mens ydelser i form af investeringsrådgivning i relation til oparbejdede likvide midler i tandlægevirksomhederne ikke kunne anses for direkte nødvendige og uundværlige for tandlægevirksomheden.

Det er oplyst, at den selvstændige gruppes ydelser til medlemmerne består i bl.a. ydelser inden for selve forretningsdelen og interne fællesfunktioner i form af fx indkøb, HR, økonomi mv., samt IT-ydelser, der kan omfatte overvågning, udvikling og vedligehold af eksisterende IT-systemer.

Det er SKATs opfattelse, at disse ydelser må anses for direkte nødvendige og uundværlige for den momsfratagne virksomhed, som medlemmerne driver.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger opfylder denne betingelse for momsfratagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Prisfastsættelsen af ydelserne

Det er en betingelse for momsfritagelse, at prisen for ydelserne til medlemmerne fastsættes således, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter.

Denne betingelse skal vurderes individuelt for hver enkelt ydelse, idet betingelsen går på, at medlemmet skal betale, hvad der svarer til den selvstændige gruppes kostpris for den enkelte ydelse.

Spørger har oplyst, at Spørgers betaling til filialen for ydelserne fastsættes efter nærmere angivne fordelingsnøgler, hvor fordelingsnøglerne tilsigter at sikre, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel af de fælles udgifter.

Spørger har endvidere oplyst, at uanset de gældende regler om transfer pricing, så tillægger filialen ikke et mark-up på den pris, som medlemmerne faktureres, idet filialen i stedet vælger at lade sig beskatte efter transfer pricing reglerne.

Det er SKATs opfattelse, at transfer pricing reglerne herved ikke får betydning for den momsretlige vurdering, idet den momsretlige vurdering tager udgangspunkt i en konkret vurdering af den pris, der faktisk betales for hver enkelt leverance.

Det bemærkes videre, at den skat, som betales i henhold til transfer pricing reglerne af hver enkelt leverance må anses for en omkostning i forbindelse med netop disse leverancer, og den skal derfor indregnes i prisfastsættelsen.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger opfylder denne betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Konkurrencefordrejning

Konkurrencefordrejning foreligger, når en momsfritagelse påvirker de gældende konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver tilsvarende aktiviteter.

Det er momsfritagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Det er altså ikke relevant for spørgsmålet, om der foreligger konkurrencefordrejning, at konkurrencen under alle omstændigheder påvirkes af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer, og som ikke må søge at opnå overskud.

Det bemærkes, at EU-domstolen i dommen C-08/01, Taksatorringen, bemærkede, at hvis den selvstændige gruppe, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder, kan det ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet.

Der kan videre henvises til Skatterådets afgørelse i SKM2016. 238. SR, hvor Skatterådet anerkendte, at momsfritagelse af forskellige ydelser til brug for tandlægevirksomhed ikke kunne anses for at medføre konkurrencefordrejning.

Det er SKATs vurdering, at momsfritagelsen af de pågældende ydelser fra filialen til Spørger ikke i sig selv kan fremkalde konkurrencefordrejning, idet filialen efter en konkret vurdering må anses for at være sikker på at beholde Spørger som kunde, uanset om ydelserne momsfrtages eller ej.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger opfylder denne betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.