

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 9464 af 27/04/2021 (Gældende)

## Kommunal parkeringsfond - ikke afgiftspligtig person

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0101050

## Kommunal parkeringsfond - ikke afgiftspligtig person

X Kommune havde etableret en kommunal parkeringsfond i henhold til bygge- og planlovgivningen. En bygherre kunne mod betaling af bidrag til parkeringsfonden gives dispensation fra bygge- og planlovgivningens krav til anlæg af parkeringspladser i forbindelse med byggeri.

Skatterådet bekræftede, at bidraget ikke var momspligtigt, da kommunen opkrævede bidragene i egenskab af offentlig myndighed og derfor ikke var en afgiftspligtig person. Der blev herved navnlig lagt vægt på, at det alene var kommunen, der havde beføjelse til at give dispensationen for kravene til opførelse af parkeringspladser.

*Skatterådsmøde 27. april 2021 - SKM2021. 258. SR*

### Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke er en afgiftspligtig person ved opkrævning af bidrag til Parkeringsfond for X Bymidte, jf. momslovens § 3?

### Svar:

1. Ja.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Kommunalbestyrelsen i X Kommune har i 2016 besluttet at oprette en parkeringsfond i X Kommune. Fondens navn er "Parkeringsfond for X Bymidte" (herefter "Parkeringsfonden").

Fondens vedtægter finder anvendelse, når X Kommune meddeler dispensation fra krav om anlæg af parkeringspladser i forbindelse med nybyggeri, tilbygninger og ændret anvendelse af en ejendom, jf. nedenfor.

Herved gives grundejeren - såfremt parkeringskrav på egen grund i forbindelse med byggeri ikke kan opfyldes - mulighed for helt eller delvis at få opfyldt parkeringskravet, mod at der indbetales et bidrag til Parkeringsfonden.

### Baggrund - lovgrundlag

I byggelovens § 7, stk. 1 er der hjemmel til, at der i bygningsreglementet kan fastsættes regler om indretning af ejendommens ubebyggede arealer for bl.a. at sikre tilfredsstillende opholdsarealer og parkeringsarealer.

Med hjemmel i bygge-loven er der i BR18, kap. 20, § 393 og §§ 399-402 fastsat regler for parkering i forbindelse med byggeri.

I medfør af BR18, kap. 20, § 399, stk. 1 skal der på ejendommens område udlægges tilstrækkeligt areal til parkering af biler, motorcykler, knallerter og cykler mv. i forhold til anvendelsen af bygningen. Det fremgår endvidere af kap. 20, § 399, stk. 2, at parkeringsarealerne skal kunne benyttes af bebyggelsens beboere, de beskæftigede i bebyggelsen, besøgende, kunder og leverandører mv.

I forhold til handicapvenlige parkeringspladser er der med BR 18, § 401, stk. 1 krav om, at der ved udformningen af parkeringspladser skal etableres et passende antal, der kan anvendes af handicapegnede køretøjer.

Byggeloven og bygningsreglementets bestemmelser i kap. 20 om parkering gælder ikke, når der i en lokalplan eller byplanvedtægt er fastsat bestemmelser om parkering for det område, hvor byggeriet foregår. Det kunne fx være angivet i en lokalplan, at der ved opførelse af et nybyggeri i et bestemt område inden for lokalplanens område skal etableres x parkeringsplads pr. y m<sup>2</sup> etageareal.

De konkrete regler om kommunale parkeringsfonde er fastsat i cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994, der er udstedt med hjemmel i byggelovens § 22, stk. 6 og planlovens § 21, stk. 2.

Cirkulæret fastsætter bestemmelser for kommunalbestyrelsens adgang til at fravige bestemmelserne i bygningsreglementerne eller bestemmelserne i lokalplaner og byplanvedtægter om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund betinget af, at der sker indbetaling til en kommunal parkeringsfond.

### *Procedure*

Kommunalbestyrelsen er bygningsmyndighed, og denne træffer afgørelse i byggesager, herunder afgørelse om parkeringskrav i en konkret byggesag.

Hvis kommunalbestyrelsen vurderer, at der skal etableres et antal parkeringspladser i forbindelse med opførelse af et byggeri eller et eksisterende byggeri ombygges eller ændrer anvendelse, vil ansøgeren i forbindelse med ansøgningen om byggetilladelse kunne søge om en fravigelse fra dette parkeringskrav på egen grund.

Hjemlen til at fravige et parkeringskrav på egen grund fastsat af kommunen følger af byggelovens § 22, stk. 6. Bestemmelsen fastsætter kommunalbestyrelsens mulighed for at fravige kravet om etablering af parkeringsarealer på egen grund. Parkeringskravet kan kun fraviges ved:

- at bygherren tilvejebringer et forpligtende grundlag, hvori der redegøres for, at parkeringspladserne etableres andetsteds.
- at bygherren indbetaler et beløb til parkeringsfonden.

Det er X Kommune, der på baggrund af det konkrete byggeprojekt på tidspunktet for dispensationen vurderer, på hvilken betingelse dispensation evt. skal udstedes.

Vurderer X Kommune, at der skal ske indbetaling til Parkeringsfonden, fastlægges beløbets størrelse konkret i forbindelse med en dispensationsansøgning. Beløbet fastlægges i overensstemmelse med reglerne i cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994. Der indbetales et bidrag svarende til det antal parkeringspladser, som grundejeren fritages for at anlægge på egen grund. Bidraget må højst udgøre et beløb svarende til den senest offentliggjorte gennemsnitlige grundværdi pr. kvadratmeter i det pågældende område med tillæg af udgifterne til anlæg af en parkeringsplads på terræn. For ejendomme, hvor den tilladte bebyggelsesprocent er 110 eller højere, kan der tillægges et beløb svarende til udgifterne ved etablering af en parkeringsplads i et parkeringsanlæg.

Hvis p-pladserne anlægges som offentlige pladser, reduceres bidraget til det halve.

### *Det kommunale ansvar*

X Kommune er forpligtet til at anlægge mindst det antal parkeringspladser, som kommunen har dispenseret fra og fritaget ejeren for at anlægge på egen grund i forbindelse med byggesagen. Parkeringspladserne skal anlægges med en hensigtsmæssig placering så tæt som muligt i forhold til den bidragydende ejendom.

X Kommune er forpligtet til at anlægge parkeringspladserne inden 5 år fra dato efter udstedelse af dispensation.

Hvis X Kommune ikke har anlagt parkeringspladserne senest 5 år efter indbetaling af bidraget, tilbagebetales bidraget til bidragsyderen. Såfremt et mindre antal parkeringspladser end svarende til de foretagne indbetalinger etableres, sker der en forholdsmæssig tilbagebetaling til bidragsyderen.

Det fremgår af parkeringsfondscirkulærets § 5, stk. 1, at parkeringsfondens midler skal holdes regnskabsmæssigt adskilt fra kommunens øvrige virksomhed.

Vedtægterne for parkeringsfond i X Kommune lyder:

#### "Vedtægt for parkeringsfond i X Kommune

Kommunalbestyrelsen i X Kommune har den AA-BB-2016 besluttet at oprette 1 parkeringsfond i X Kommune. Beslutningen er offentliggjort den AA-BB-2016.

#### § 1 Navn

Fondens navn er

- Parkeringsfond for X Bymidte

#### § 2 Lovgrundlag

Bestemmelserne i vedtægten er fastlagt med hjemmel i byggelovens § 22, stk. 6, planlovens § 21, stk. 2, og i henhold til cirkulære om kommunale parkeringsfonde.

#### § 3 Formål

Formålet med parkeringsfonden er:

- At sikre en fortsat udbygning og bevarelse af parkeringskapaciteten i de centrale by-områder i X Kommune i takt med parkeringsbehovet som følge af ny bebyggelse eller ændringer i anvendelsen af den eksisterende bebyggelse.
- At give grundejeren mulighed for, såfremt parkeringskrav på egen grund i forbindelse med byggeri ikke kan opfyldes, helt eller delvis at få opfyldt parkeringskravet, mod at der indbetales et bidrag til parkeringsfonden.

#### § 4 Anvendelsesområde

Bestemmelserne i vedtægten gælder inden for det område, som er afgrænset som vist på kort over område med parkeringszone.

Vedtægten gælder ved nybyggeri, samt ved om- og tilbygninger og ændret anvendelse af eksisterende byggeri, i det omfang dette giver anledning til forøgelse af parkeringsbehovet. Den ændrede benyttelse vil således kun kræve anlæg af det antal parkeringspladser, som svarer til det parkeringsbehov, den ændrede benyttelse udløser.

#### § 5 Bidrag til parkeringsfonden

Såfremt X Kommune vurderer, at der kan ske dispensation fra krav i bygningsreglement eller lokalplaner og byplanvedtægter om parkering på egen grund, kan kommunen vælge at dispensere fra p-kravene på betingelse af,

- at bygherren tilvejebringer et forpligtende grundlag, hvori der redegøres for, at parkeringspladserne etableres andetsteds. –eller
- at bygherren indbetaler et beløb til parkeringsfonden.

Det er X Kommune, der på baggrund af det konkrete byggeprojekt på tidspunktet for dispensationen vurderer, på hvilken betingelse dispensation evt. skal udstedes.

Det forpligtende grundlag skal være i overensstemmelse med reglerne fastsat i "bekendtgørelse nr. 146 af 12. februar 2015 om dispensation fra parkeringskrav, når der foreligger et forpligtende aftalegrundlag".

Vurderer X Kommune, at der skal ske indbetaling til parkeringsfonden, fastlægges beløbets størrelse konkret i forbindelse med dispensationsansøgning. Beløbet fastlægges i overensstemmelse med reglerne i cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994, og fremgår af vejledende takstblad.

Såfremt p-pladserne anlægges som offentlige pladser, reduceres bidraget til det halve, jf. vejledende takstblad.

Der indbetales et bidrag svarende til det antal parkeringspladser, som grundejeren fritages for at anlægge på egen grund.

Forfaldstidspunkt fremgår af dispensationen, og vil typisk være 30 dage. X Kommune kan i særlige tilfælde dispensere fra indbetalingstidspunktet, såfremt der stilles bankgaranti for det fulde indbetalingsbeløb.

Byggetilladelse kan ikke meddeles, før dispensation fra parkeringskrav er meddelt.

#### § 6 Anlæg af parkeringspladser for midlerne i parkeringsfonden

X Kommune er forpligtet til at anlægge mindst det antal parkeringspladser, som kommunen har dispensation fra og fritaget ejeren for at anlægge på egen grund i forbindelse med byggesagen. Parkeringspladserne skal anlægges med en hensigtsmæssig placering så tæt som muligt i forhold til den bidragydende ejendom.

Placeringen og antallet af parkeringspladser beskrives så vidt muligt konkret i forbindelse med behandlingen af dispensationsansøgning.

X Kommune er forpligtet til at anlægge parkeringspladserne inden 5 år fra dato efter udstedelse af dispensation.

Såfremt parkeringspladserne anlægges som offentlige p-pladser reduceres bidraget til det halve, jf. vejledende takstblad.

Såfremt der nedlægges en p-plads opført gennem parkeringsfonden, skal der anlægges en erstatnings p-plads i samme zone som den nedlagte parkeringsplads.

Parkeringspladserne anlægges i øvrigt i overensstemmelse med de til enhver tid gældende regler herom.

#### § 7 Tilbagebetaling af bidrag:

Såfremt X Kommune ikke har anlagt parkeringspladserne senest 5 år efter indbetaling af bidraget, tilbagebetales bidraget til bidragyderen.

Såfremt et mindre antal parkeringspladser end svarende til de foretagne indbetalinger etableres, sker der en forholdsmæssig tilbagebetaling til bidragyderen.

Der sker ikke tilbagebetaling i de tilfælde, hvor de faktiske anlægsomkostninger viser sig mindre end forudsat ved indbetaling af bidrag. X Kommune opkræver omvendt ikke yderligere bidrag, såfremt anlægsomkostningerne viser sig større end de oprindelige indbetalte bidrag.

Bortfalder eller udnyttes byggetilladelsen ikke inden 2 år, tilbagebetales bidraget til bidragyderen.

Såfremt parkeringsfonden nedlægges, tilbagebetales bidragene til bidragyderne.

De indbetalte bidrag i parkeringsfonden tilbagebetales med forrentning fra 5-årsdagen for indbetalingen.

..."

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

#### Begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger skal ikke anses som en afgiftspligtig person, når Spørger opkræver bidrag til Parkeringsfonden for X Bymidte og i forlængelse heraf anlægger parkeringspladser. Spørger må i denne henseende anses for at agere i egenskab af offentlig myndighed, idet aktiviteten udøves på grundlag af Spørgers særlige retlige status.

EU-Domstolen har i sag C-358/97 (Kommissionen mod Irland), præmis 37, fastslået, at følgende to betingelser skal være opfyldt for, at der ikke er momspligt på ydelser, der bliver leveret af offentlige myndigheder:

- Virksomheden skal udøves af et offentligretligt organ
- Virksomheden varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

Momsfritagelsen omfatter således ikke virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private virksomheder, jf. EU-Domstolens dom i sag C-358/97 (Kommissionen mod Irland), præmis 38.

Ydelser, som en myndighed leverer i kraft af sin egenskab af offentlig myndighed, omfatter bl.a. udstedelse af pas og kørekort, jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, afsnit D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner.

Der er ingen tvivl om, at Spørger grundlæggende er et offentligretligt organ. Det er desuden Spørgers opfattelse, at Spørger i relation til administration af Parkeringsfonden skal anses for at handle i sin egenskab af offentlig myndighed. Som offentlig myndighedsudøvelse anses aktiviteter, der udøves på grundlag af det offentligretlige organs særlige retlige status.

EU-Domstolen har i sag C-344/15 (National Roads Authority) udtalt sig om det indbyrdes forhold mellem artikel 13, stk. 1, 1. afsnit og 2. afsnit. Domstolen udtalte blandt andet, at formålet med artikel 13, stk. 1, 2. afsnit er at opretholde den hovedregel, der er indeholdt i direktivets artikel 2, stk. 1 og artikel 9, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms, og bestemmelsen skal derfor ikke fortolkes snævert. Dette betyder imidlertid ikke, at artikel 13, stk. 1, 2. afsnit skal fortolkes på en sådan måde, at den i artikel 13, stk. 1, 1. afsnit fastsatte fritagelse for momspligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, bliver berøvet sin effektive virkning, jf. præmisserne 36 og 37.

Videre har EU-Domstolen vedrørende artikel 13, stk. 1, 2. afsnit udtalt, at bestemmelsen tager sigte på det tilfælde, hvor de nævnte organer udøver virksomhed, som private økonomiske erhvervsdrivende ligeledes kan udøve i konkurrence med organerne. Formålet er at sikre, at de private økonomiske erhvervsdrivende ikke stilles ringere, fordi de bliver opkrævet afgift, mens organer ikke bliver det, jf. præmis 39.

Sondringen mellem hvornår et offentligretligt organ udøver virksomhed på samme retlige vilkår som private virksomheder, og hvornår den udøves på grundlag af en særlig retlig status kommer tydeligt til udtryk i sagen om parkeringsafgifterne, SKM2006. 370. LSR.

Hvor opkrævningen sker med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2 (nu § 90, stk. 2) om offentlige veje, er der tale om en adfærdsregulerende afgift, og her handler kommunen i egenskab af offentlig myndighed. Landsskatteretten udtaler således: "De på offentlige veje i medfør den nævnte bestemmelse etablerede parkeringspladser udgør således ikke noget konkurrencerelevant marked for private udbydere, hvorfor fritagelse for afgiftspligt ikke fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning".

Derimod anses en kommune for at være en afgiftspligtig person for så vidt angår parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 1 (nu § 90, stk. 1) om særligt indrettede offentlige parkeringspladser- og anlæg.

Endvidere henvises til det bindende svar SKM2020. 336. SR om levering af ydelser til respirations- og dialysepatienter. Selvom formålet med de to ordninger grundlæggende er det samme - nemlig at borgeren ikke risikerer at få to forskellige hjælperhold i hjemmet samtidig, idet hjælp til hhv. respirations- og dialysebehandling og hjælp efter serviceloven typisk kan varetages af én person/ét hjælperhold - lægger Skatterådet afgørende vægt på, at der i forhold til respirationsbehandlingen er fastsat en decideret forpligtelse til samarbejde mellem region og kommune i medfør af sundhedslovens bestemmelser. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at når kommunen leverer ydelser til regionen i form af bistand i forbindelse med behandlingen af respirationspatienterne i henhold til samarbejdsaftalen indgået med regionen, så gør kommunen dette på et særligt retligt grundlag og dermed i egenskab af offentlig myndighed. Omvendt finder Skattestyrelsen ikke, at kommunen i forhold til dialysebehandlingen leverer ydelserne på grundlag af sin særlige retlige status, idet hjemmebehandling af dialysepatienter ikke fremgår direkte af sundhedsloven.

Endelig henvises til Landsskatterettens nylige afsagte afgørelse om renovationsydelser. Landsskatteretten fandt, at kommunen ikke skal opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger.

Der er herved henset til, at kommunen er et offentligretligt organ, at den udøvede virksomhed sker i egenskab af offentlig myndighed, og at fritagelsen for afgiftspligten ikke vil kunne medføre en konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Der er ved sidstnævnte særligt henset til, at kommunerne i Danmark i henhold til miljøbeskyttelsesloven og affaldsbekendtgørelsen er forpligtet til at indsamle affald fra private grundejere og grundejerforeninger, og at private grundejere og grundejerforeninger omvendt er forpligtet til at bruge den kommunale ordning. Den af kommunen udøvede virksomhed med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger sker således ikke i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, idet der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til disse.

Kommunen kan dermed ikke anses for at være en afgiftspligtig person i forbindelse med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, idet kommunen ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsdrivende.

Når Spørger opkræver bidrag til Parkeringsfonden sker det således efter en særlig bemyndigelse, som kommunen er tillagt i medfør af cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994, der er udstedt med hjemmel i bygge-loven.

Det specifikke hjemmelsgrundlag og fraværet af en konkurrencesituation har i ovennævnte afgørelser været afgørende, og på tilsvarende vis varetager Spørger sin opgave i forhold til Parkeringsfonden i sin egenskab af offentlig myndighed. På baggrund heraf er det Spørgers opfattelse, at kommunen ikke agerer som afgiftspligtig person, og derfor skal der ikke opkræves moms af bidrag hertil.

## Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er en afgiftspligtig person ved opkrævning af bidrag til Parkeringsfond for X Bymidte, jf. momslovens § 3.

### *Begrundelse*

Spørger er en kommune, der har oprettet en parkeringsfond efter reglerne i byggelovens § 22 og planlovens § 21, stk. 2. En bygherre i en kommune kan efter dispensation fra kommunen frigøres fra sin eventuelle forpligtelse til at oprette parkeringspladser i forbindelse med sit byggeri ved at indbetale et bidrag til parkeringsfonden efter nærmere fastsatte regler. Kommunen overtager herved forpligtelsen til etablering af de pågældende parkeringspladser. Spørgsmålet i nærværende sag er, hvorvidt dette bidrag skal tillægges moms.

Momslovens hovedregel er, at der betales moms, når en afgiftspligtig person leverer varer eller ydelser mod vederlag. En afgiftspligtig person er en juridisk eller fysisk person, der driver økonomisk virksomhed. Se momslovens §§ 3, stk. 1 og 4, stk. 1.

Som afgiftspligtige personer anses desuden offentlige forsyningsvirksomheder samt andre statslige, regionale og kommunale institutioner for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Se momslovens § 3, stk. 2, nr. 2-3, der er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13.

EU-domstolen har i en række domme fastslået, at offentlige institutioner ikke anses for afgiftspligtige personer, når følgende to betingelser begge er opfyldt:

- Virksomheden udøves af et offentligretligt organ
- Virksomheden varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

Dette fremgår fx af C-358/97 (Kommissionen mod Irland) præmis 37.

Undtagelsen er kun relevant, hvis den udøvede aktivitet er omfattet af momslovens hovedregel. Hvis ikke der drives økonomisk virksomhed med levering af varer og ydelser mod vederlag, vil den udøvede aktivitet være momsfri allerede af denne grund.

### Økonomisk virksomhed, levering mod vederlag

EU-domstolen har i C-246/08 kommissionen mod Finland behandlet momspligt i forbindelse med offentlige kontorers retshjælpsydelser. Domstolen udtaler indledningsvist, at når ydelserne er gratis, er de ikke undergivet moms. Domstolen udtaler herefter, at retshjælpsydelserne mod delvist vederlag heller ikke er undergivet moms under de givne omstændigheder.

Domstolen udtaler i sagen, at økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver virksomheden. Videre udtaler domstolen, at det følger af retspraksis, at opkrævningen af et gebyr ikke i sig selv bevirker, at virksomheden er af økonomisk art.

Endelig udtaler domstolen, at en levering mod vederlag forudsætter en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og modværdien (vederlaget). I sagen fandt domstolen, at ydelserne mod delvist vederlag ikke var undergivet moms fordi det afgørende ved opgørelse af, hvor stor en del af vederlaget retshjælpsmodtageren skulle betale, var afhængigt af retshjælpsmodtagerens indkomst og formue frem

for antallet af arbejdstimer eller sagens sværhedsgrad. Dermed var vederlaget kun delvist afhængigt af den faktiske værdi af de leverede ydelser og sammenhængen var mindre jo lavere indkomst eller formue retshjælpsmodtageren havde.

Reglerne for opgørelse af parkeringsfondsbidraget fremgår af parkeringsfondens vedtægter, der henviser til bestemmelserne i cirkulære om kommunale parkeringsfonde nr. 10 af 17. januar 1994. Bidraget opgøres således under hensyntagen til:

- Antallet af parkeringspladser, som grundejeren fritages for at anlægge på egen grund
- Bidraget må højest udgøre et beløb svarende til den senest offentliggjorte gennemsnitlige grundværdi pr. kvadratmeter i det pågældende område med tillæg af udgifterne til anlæg af en parkeringsplads på terræn. For ejendomme, hvor den tilladte bebyggelsesprocent er 110 eller højere, kan der tillægges et beløb svarende til udgifterne ved etablering af en parkeringsplads i et parkeringsanlæg
- Såfremt areal til parkeringspladsen er erhvervet ved ekspropriation efter vejlovgivningen, må bidraget kun udgøre anlægsudgifterne til parkeringspladsen
- Bliver den anlagte parkeringsplads almindeligt tilgængelig for offentlig benyttelse, skal bidraget nedsættes til halvdelen af det beregnede beløb
- Opfylder kommunen ikke sin forpligtelse til at anlægge parkeringspladserne senest 5 år efter indbetaling af bidraget, tilbagebetales bidraget til bidragyderen. Såfremt et mindre antal pladser end svarende til de foretagne indbetalinger etableres, sker der en forholdsmæssig tilbagebetaling.

Det er desuden oplyst om Spørgers procedure og oplyst i Spørgers vedtægter, at Spørger opgør beløbets størrelse konkret i forbindelse med en dispensationsansøgning.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ved opkrævning af parkeringsfondsbidrag udøver økonomisk virksomhed med levering mod vederlag. Der er herved lagt vægt på, at Spørger varigt leverer tjenesteydelser mod et vederlag (parkeringsfondsbidraget), der har en direkte sammenhæng med den leverede ydelse. Bidraget opgøres således konkret med udgangspunkt i antallet af parkeringspladser, som grundejeren fritages for at anlægge. Størrelsen af bidraget er videre proportionalt med de formodede udgifter ved etablering af parkeringspladsen og dermed værdien af det leverede. At beløbet nedsættes til det halve, hvis parkeringspladsen bliver almindeligt tilgængeligt for offentlig benyttelse, ændrer ikke herpå. Endeligt understøttes sammenhæng mellem vederlag og det leverede af, at såfremt kommunen ikke - eller kun delvist - anlægger parkeringspladserne, skal bidraget tilbagebetales forholdsmæssigt.

Da Spørgers virksomhed således som udgangspunkt er omfattet af momslovens hovedregel, skal der tages stilling til, om Spørger er undtaget fra momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, hvilket er tilfældet når følgende to betingelser begge er opfyldt:

- Virksomheden udøves af et offentligretligt organ
- Virksomheden varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

#### Offentligretligt organ

Begrebet "parkeringsfond", som det anvendes i parkeringsfondscirkulæret, er alene navnet på den ordning, hvorefter kommunalbestyrelsen kan meddele dispensation fra kravene om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund ved opførelse af bebyggelse. En "parkeringsfond" skal derfor forstås som en ordning, hvorefter kommunen modtager indbetalinger fra borgerne, som kommunen skal anvende til anlæg af parkeringspladser. Dette fremgår af Bygningsreglementet (BR18), Administrative bestemmelser, vejledning til kommunerne om krav til parkering i forbindelse med byggeri, punkt 5, som indleder BR18.

Trods anvendelsen af navnet parkeringsfond, er der således ikke tale om en enhed, de er adskilt fra kommunen. Det kan umiddelbart lægges til grund, at en kommune er et offentligretligt organ og Spørger anses derfor for et offentligretligt organ.

### Egenskab af offentlig myndighed

Det følger af EU-domstolens faste praksis, at denne bestemmelse opfyldes, når den offentlige myndighed varetager sin virksomhed på grundlag af sin særlige retlige status, der kun er gældende for organet og dermed ikke udøves på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende. Se fx C-344/15 National Roads Authority.

I henhold til byggelovens § 7 kan i bygningsreglementet fastsætte regler om størrelse, anlæg og indretning af ejendommens ubebyggede areal til sikring af bl.a. parkering. Reglerne findes dog ikke anvendelse, hvor der i en lokalplan eller byplanvedtægt er fastsat bestemmelser om samme.

Det gældende bygningsreglement er BR18 og bestemmelserne om parkering fremgår af §§ 399-402. Det fremgår heraf, at der på en ejendoms område skal udlægges tilstrækkeligt areal til parkering. Det er kommunalbestyrelsen, der i byggetilladelsen fastsætter, hvor stor en del af grundens areal, der skal anlægges som parkering samt tidspunktet herfor. Videre fastsættes regler for pladsernes udformning.

Efter byggelovens § 22 tillægges kommunalbestyrelsen bemyndigelse til at dispensere fra bestemmelser i byggeloven og de i medfør af loven fastsatte bestemmelser.

Dispensationer fra bestemmelser om parkering fastsat efter byggelovens § 7, stk. 1 (og BR18), kan alene meddeles i overensstemmelse med særligt fastsatte regler efter byggelovens § 22, stk. 6. Her bemyndiges transport- og bygningsministeren til at fastsætte regler om kommunalbestyrelsens adgang til at gøre en fravigelse fra bestemmelser om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund betinget af

- at der sker indbetaling til en kommunal parkeringsfond—eller
- at der foreligger et forpligtende grundlag om, at parkeringsarealerne tilvejebringes på et andet areal.

Disse bemyndigelser er udnyttet ved udsendelse af cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994 om kommunale parkeringsfonde samt bekendtgørelse nr. 146 af 12. februar 2015 om dispensation fra parkeringskrav, når der foreligger et forpligtende aftalegrundlag. Beslutningen om hvilken af mulighederne for dispensation, der vælges, træffes af kommunalbestyrelsen. Det fremgår af bekendtgørelsens § 8.

I de tilfælde, hvor en lokalplan eller byplanvedtægt fastsætter bestemmelser om parkering i et område, fastsætter planlovens § 21, stk. 2, at der kan fastsættes regler om, at kommunalbestyrelsen kan betinge en dispensation fra bestemmelser i byplanvedtægter og lokalplaner om parkeringsarealer på egen grund af, at der sker indbetaling til en parkeringsfond, som oprettes i medfør af byggeloven. Ovennævnte cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994 er ligeledes udstedt med hjemmel i planlovens § 21, stk. 2. Hvis et område er omfattet af lokalplan eller byplanvedtægt, har kommunalbestyrelsen således på samme vilkår mulighed for at dispensere fra kravet om etablering af parkeringspladser mod indbetaling til den kommunale parkeringsfond ligeledes opgjort efter samme regler.

Det vil sige, at uanset hvilket af ovennævnte regelsæt, der er gældende for et areal, er det kommunalbestyrelsen, der har retten til at dispensere og til at opgøre bidraget, hvor opgørelsen af bidraget sker med udgangspunkt i samme regler.

### Skattestyrelsens samlede opfattelse

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at beslutning om dispensation fra tilvejebringelse af parkeringsarealer samt størrelsen af det beløb, der skal indbetales til den kommunale parkeringsfond, efter byggelovgivningen ene og alene kan træffes af kommunalbestyrelsen i den pågældende kommune.

Spørgers virksomhed udøves således på et særligt retligt grundlag, der kun er gældende for Spørger og udøves dermed efter Skattestyrelsens opfattelse i egenskab af offentlig myndighed.

Det er i forlængelse heraf Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke leverer ydelsen i konkurrence med private virksomheder, da der ikke er nogen retlig mulighed for at private virksomheder, kan træffe beslutning om dispensation fra parkeringskrav og modtage bidrag herfor. Fritagelsen vil derfor ikke kunne føre til konkurrenceforvridning.

Det er derfor Skattestyrelsens samlede opfattelse, at Spørger ikke er en afgiftspligtig person ved opkrævning af bidrag til Parkeringsfond for X Bymidte, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 modsætningsvis.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

#### Spørgsmål 1

#### *Lovgrundlag*

Momslovens § 3, stk. 1-2 har følgende ordlyd:

"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) ...
- 2) Offentlige forsyningsvirksomheder.
- 3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder."

Momslovens § 3, stk. 2, nr. 2-3 implementerer momssystemdirektivets artikel 13 i dansk ret. Direktivets bestemmelse har følgende ordlyd:

"1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

2. Medlemsstaterne kan anse virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 132, 135, 136 og 371, artikel 374-377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, eller artikel 380-390c, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed."

Momslovens § 4, stk. 1 har følgende ordlyd:

"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."

Byggelovens § 7 har følgende ordlyd:

"I bygningsreglementet kan fastsættes regler om størrelse, anlæg og indretning af ejendommens ubebyggede areal til sikring af tilfredsstillende opholdsarealer for børn og voksne, adgangs- og tilkørselsforhold, redningsmuligheder for redningsberedskabet og parkering.

Stk. 2. Ubebyggede arealer, der er udlagt og godkendt i henhold til de regler, der er udfærdiget i medfør af stk. 1, må ikke benyttes i strid med det formål, hvortil de er udlagt. Når der ved en bebyggelse, der er opført inden lovens ikrafttræden, findes frie arealer, der er egnede til at opfylde de i stk. 1 angivne formål, kan kommunalbestyrelsen modsætte sig, at de bebygges eller benyttes på en måde, der vil komme i strid med disse formål.

Stk. 3. Regler fastsat i medfør af stk. 1 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor der om det pågældende forhold er fastsat bestemmelser i en lokalplan eller byplanvedtægt."

Byggelovens § 22 har følgende ordlyd:

"Der kan meddeles dispensation fra bestemmelser i loven og de i medfør af loven fastsatte bestemmelser, når det skønnes foreneligt med de hensyn, som ligger til grund for de pågældende bestemmelser. Der kan dog ikke meddeles dispensation fra bestemmelserne i kapitel 4 A og de i medfør af kapitel 4 A fastsatte bestemmelser. Dog kan kommunalbestyrelsen i en konkurssituation meddele dispensation fra § 25 C, stk. 2, jf. § 25 C, stk. 4, hvis der ikke kan tegnes en byggeskadeforsikring. Dispensation fra bestemmelser om parkering fastsat i medfør af § 7, stk. 1, kan alene meddeles i overensstemmelse med regler fastsat i medfør af stk. 6.

Stk. 2. Dispensationer fra de i medfør af §§ 8 og 9 fastsatte regler til varetagelse af naboers interesser samt fra § 10 A, stk. 1, kan først meddeles, når der er forløbet 2 uger efter, at kommunalbestyrelsen har oplyst naboer til den omhandlede ejendom om, hvortil der søges dispensation, og om, at eventuelle bemærkninger kan fremsendes inden 2 uger. Dette gælder dog ikke, hvis kommunalbestyrelsen skønner, at dispensationen er uden større betydning for de pågældende naboer. Kommunalbestyrelsen underretter de naboer, der efter orientering i henhold til 1. pkt. rettidigt har fremsat bemærkninger til den søgte dispensation, om afgørelsen.

Stk. 3. En dispensation til at opføre og anbringe bebyggelser anderledes end bestemt i § 10 A indbefatter samtidig, hvor kommunalbestyrelsen har kompetencen, dispensation fra de bebyggelsesregulerende bestemmelser, som ville være til hinder for en udstykning og godkendelse af de kommende ejendommers vejadgang.

Stk. 4. En dispensation bortfalder, såfremt der ikke inden 2 år udstedes tilladelse til det byggearbejde, som dispensationen angår. Kommer et byggearbejde, hvortil der er meddelt en dispensation, ikke til udførelse, bortfalder dispensationen sammen med tilladelsen til byggeriets påbegyndelse, jf. § 16, stk. 1.

Stk. 5. Dispensation meddeles af kommunalbestyrelsen. Transport- og bygningsministeren kan fastsætte bestemmelser om kommunalbestyrelsens udøvelse af dispensationsmyndigheden.

Stk. 6. Transport- og bygningsministeren kan fastsætte bestemmelser for kommunalbestyrelsens adgang til at gøre en fravigelse fra bestemmelser om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund betinget af, at der sker indbetaling til en kommunal parkeringsfond eller at der foreligger et forpligtende grundlag

om, at parkeringsarealerne i forbindelse med eller i forlængelse af byggeriets opførelse tilvejebringes på et andet areal end den ejendom, hvorpå byggeriet opføres, herunder at parkeringsarealerne skal have en hensigtsmæssig placering i forhold til den ejendom, hvorpå parkeringspladserne skulle have været anlagt.

Stk. 7. Transport- og bygningsministeren kan fastsætte bestemmelser om kommunalbestyrelsens adgang til at indgå aftale med private aktører om, at de private aktører disponerer over parkeringsfondsbidrag til etablering af parkeringspladser, og om de private aktørers adgang til at opkræve parkeringsafgift.

Stk. 8. Transport- og bygningsministeren kan fastsætte bestemmelser om kommunalbestyrelsens adgang til at disponere over parkeringsfondsbidrag ved at overdrage grunde til private aktører til brug for etablering af parkeringspladser.

Stk. 9. Transport- og bygningsministeren kan fastsætte regler om kommunalbestyrelsens adgang til at dispensere fra regler fastsat i medfør af § 6, stk. 1, litra k."

Planlovens § 21, stk. 2 har følgende ordlyd:

"Stk. 2. Erhvervsministeren kan fastsætte regler om, at kommunalbestyrelsen kan betinge en dispensation fra bestemmelser i byplanvedtægter og lokalplaner om parkeringsarealer på egen grund af, at der sker indbetaling til en parkeringsfond, som oprettes i medfør af byggeloven."

Cirkulære nr. 10 af 17. januar 1994 (Cirkulære om kommunale parkeringsfonde) har følgende ordlyd:

"I medfør af § 22, stk. 6, i byggeloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 357 af 3. juni 1993, samt § 21, stk. 2, i lov om planlægning, jf. lovbekendtgørelse nr. 383 af 14. juni 1993, og efter bemyndigelse fra miljøministeren, fastsættes følgende bestemmelser for kommunalbestyrelsens adgang til at fravige bestemmelserne i bygningsreglementerne eller bestemmelserne i lokalplaner og byplanvedtægter om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund betinget af, at der sker indbetaling til en kommunalparkeringsfond.

§ 1. Fritager en kommunalbestyrelse en grundejer helt eller delvist for at tilvejebringe det foreskrevne antal parkeringspladser på egen grund på betingelse af, at der sker indbetaling til kommunens parkeringsfond, skal kommunalbestyrelsen sørge for, at der mindst etableres et tilsvarende antal parkeringspladser i det pågældende område. Parkeringspladserne skal efter kommunalbestyrelsens vurdering kunne anlægges med en hensigtsmæssig placering i forhold til den bidragydende ejendom.

Stk. 2. Ved vurderingen af, om parkeringspladserne kan anlægges hensigtsmæssigt i forhold til den bidragydende ejendom, skal kommunalbestyrelsen lægge vægt på, at der kan skaffes areal i det pågældende område til anlæg af det fornødne antal parkeringspladser, og at parkeringspladserne anlægges så tæt på den bidragydende ejendom, som det efter det pågældende områdes karakter er muligt.

Stk. 3. Såfremt kommuneplanen indeholder særlige retningslinjer om placeringen af parkeringspladser med henblik på særlige trafikbegrænsende foranstaltninger, kan parkeringspladserne etableres i overensstemmelse med kommuneplanens retningslinjer.

§ 2. Kommunalbestyrelsen er forpligtet til at anvende de indbetalte bidrag til parkeringsfonden til finansiering af kommunalbestyrelsens udgifter til etablering af det antal parkeringspladser, som der er meddelt fritagelse for at anlægge på egen grund.

Stk. 2. Parkeringspladserne skal være anlagt senest 5 år efter, at kommunalbestyrelsen har fritaget den pågældende ejendom for at opfylde bygningsreglementernes henholdsvis lokalplanernes eller byplanvedtægternes bestemmelser om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund.

§ 3. Bidraget til parkeringsfonden fastsættes af kommunalbestyrelsen som et beløb for hver parkeringsplads, grundejeren fritages for at tilvejebringe på egen grund. Bidraget må højst udgøre et beløb svarende til den senest offentliggjorte gennemsnitlige grundværdi pr. kvadratmeter i det pågældende område med tillæg af udgifterne til anlæg af en parkeringsplads på terræn. For ejendomme, hvor den tilladte bebyggelsesprocent er 110 eller højere, kan der tillægges et beløb svarende til udgifterne ved etablering af en parkeringsplads i et parkeringsanlæg.

Stk. 2. Såfremt areal til parkeringspladsen er erhvervet ved ekspropriation efter vejlovgivningen, må bidraget kun udgøre anlægsudgifterne til parkeringspladsen, jf. privatvejslovens § 64.

Stk. 3. Bliver den anlagte parkeringsplads almindelig tilgængelig for offentlig benyttelse, skal bidraget nedsættes til halvdelen af det beløb, der er udregnet i henhold til stk. 1-2.

Stk. 4. Bidraget forfalder til betaling samtidig med, at den tilladelse eller dispensation, hvori fritagelsen for at tilvejebringe parkeringsarealer på egen grund er indeholdt, kan meddeles. Kommunalbestyrelsen fastsætter vilkårene for indbetalingen og kan herunder betinge, at det fulde bidrag indbetales som vilkår for udstedelse af tilladelse eller dispensation.

§ 4. Reserveres etablerede parkeringspladser, som ikke er offentlig vej, til benyttelse for en eller flere ejendomme, kan kommunalbestyrelsen stille som betingelse, at ejerne af de pågældende ejendomme overtager driften og vedligeholdelsen af de pågældende parkeringspladser eller refunderer kommunalbestyrelsen udgiften hertil.

§ 5. Parkeringsfondens midler skal holdes regnskabsmæssigt adskilt fra kommunens øvrige virksomhed.

Stk. 2. Regnskab for parkeringsfondens midler aflægges og revideres i forbindelse med kommunens øvrige regnskabsaflæggelse.

§ 6. Opfylder kommunalbestyrelsen ikke sine pligter i henhold til §§ 1-3, skal bidraget til parkeringsfonden tilbagebetales til bidragyderen.

Stk. 2. Af hensyn til eventuel tilbagebetaling skal indbetalinger til parkeringsfonden kunne specificeres på de enkelte bidragydere.

Stk. 3. Opløser kommunalbestyrelsen kommunens parkeringsfond, skal indbetalte, ikke anvendte bidrag tilbagebetales til bidragyderen.

§ 7. Cirkulæret træder i kraft den 1. februar 1994.

Stk. 2. For afgørelser om indbetaling til parkeringsfonden, som er truffet, inden dette cirkulæres ikrafttræden, finder de vilkår, kommunalbestyrelsen har fastsat for fravigelsen fra bestemmelserne i bygningsreglementerne eller lokalplaner og byplanvedtægter om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund, fortsat anvendelse.

Bekendtgørelse om dispensation fra parkeringskrav, når der forligger et forpligtende aftalegrundlag, bekendtgørelse nr. 146 af 12. februar 2015 har følgende ordlyd (uddrag):

"I medfør af § 22, stk. 6, og § 30, stk. 2, i byggeloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1185 af 14. oktober 2010, som ændret ved lov nr. 346 af 8. april 2014, fastsættes efter bemyndigelse:

§ 1. Kommunalbestyrelsen kan meddele dispensation fra byggelovens bestemmelser om tilvejebringelse af parkeringsarealer på egen grund i henhold til cirkulære nr. 10 af 17. oktober 1994 om kommunale parkeringsfonde eller denne bekendtgørelse.

§ 2. Kommunalbestyrelsen kan meddele dispensation efter denne bekendtgørelse på betingelse af, at der foreligger et forpligtende grundlag om, at parkeringsarealerne i forbindelse med eller i forlængelse af byggeriets opførelse tilvejebringes på et andet areal end den ejendom, hvorpå byggeriet opføres. Det forpligtende grundlag kan omfatte og forpligte en eller flere fysiske eller juridiske personer.

...

§ 8. Kommunalbestyrelsen kan benytte sig af begge dispensationsmuligheder, jf. § 1, og er således ikke forpligtet til at anvende samme dispensationsform i hver sag. Beslutningen om, hvilken dispensation, der skal gives i en konkret sag, træffes af kommunalbestyrelsen.

..."

BR 18, § 393 har følgende ordlyd:

" Til en bebyggelse skal der udlægges arealer af en passende størrelse i forhold til bebyggelsens anvendelse, omfang og beliggenhed i form af opholdsarealer, arealer til opbevaring af affald og arealer til parkering. Der skal etableres tilkørselsarealer, der sikrer let adgang for redningskøretøjer."

BR18, §§399-402 har følgende ordlyd:

"§ 399

Der skal på ejendommens område udlægges tilstrækkeligt areal til parkering af biler, motorcykler, knallerter og cykler mv. i forhold til anvendelsen af bygningen.

Stk. 2. Parkeringsarealerne skal kunne benyttes af bebyggelsens beboere, de beskæftigede i bebyggelsen, besøgende, kunder og leverandører mv.

§ 400

Det er kommunalbestyrelsen, der i byggetilladelsen fastsætter, hvor stor en del af grundens areal, der skal udlægges eller anlægges til parkeringsareal, samt tidspunktet for hvornår dette skal ske.

§ 401

Ved udformningen af parkeringspladser skal et passende antal parkeringspladser udformes, så de kan anvendes af handicappede køretøjer.

Stk. 2. Kravet anses som opfyldt, når parkeringspladserne er designet og udført, så:

- 1) Brugsarealet er 3,5 m x 5,0 m, og placeret så nær indgangen som muligt.
- 2) Belægningen er fast og jævn.
- 3) Niveauspring i adgangsarealet fra parkeringsarealet til andet areal højst er 2,5 cm.

§ 402

Fritliggende enfamiliehuse og sommerhuse er ikke omfattet af § 401."

*Praksis*

C - 344/15 National Roads Authority

Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at et offentligretligt organ, der udøver virksomhed bestående i at give adgang til en vej mod betaling af en vejafgift, i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at konkurrere med private erhvervsdrivende, som opkræver vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med det pågældende offentligretlige organ i henhold til nationale lovbestemmelser.

Domstolen udtaler i præmis 36-39:

"36 Det bemærkes, at direktivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fastsætter en begrænsning for den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte regel om offentligretlige organers momsfrigivelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Formålet med den førstnævnte bestemmelse er således at opretholde den hovedregel, der er indeholdt i direktivets artikel 2, stk. 1, og artikel 9, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms, og bestemmelsen skal derfor ikke fortolkes snævert (jf. analogt dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 67 og 68).

37 Dette betyder imidlertid ikke, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte fritagelse for momspligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, bliver berøvet sin effektive virkning (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 61 og 62, og af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 49).

38 Det fremgår af direktivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, at disse organer skal anses for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

39 Det fremgår for det første af Domstolens praksis vedrørende den sidstnævnte bestemmelse, at der således tages sigte på det tilfælde, hvor de nævnte organer udøver virksomhed, som private økonomiske erhvervsdrivende ligeledes kan udøve i konkurrence med organerne. Formålet er at sikre, at de private økonomiske erhvervsdrivende ikke stilles ringere, fordi de bliver opkrævet afgift, mens organerne ikke bliver det (jf. i denne retning dom af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis)."

Domstolen udtaler videre i præmis 50:

"På denne baggrund fremgår det, at NRA udøver sin virksomhed med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift inden for rammerne af den retlige ordning, der kun er gældende for organet. Denne virksomhed kan, således som den forelæggende ret ligeledes har fastslået, derfor ikke anses for at blive udøvet i konkurrence med den virksomhed, der udøves af de private erhvervsdrivende, og som består i at opkræve vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med NRA i henhold til nationale lovbestemmelser. Desuden foreligger der i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 42, heller ikke nogen potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at private erhvervsdrivende kan udøve den pågældende virksomhed under de samme betingelser som NRA, er rent teoretisk. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, finder derfor ikke anvendelse på en situation, hvor der ligesom i hovedsagen ikke foreligger nogen reel, aktuel eller potentiel konkurrence mellem det pågældende offentligretlige organ og private erhvervsdrivende."

C -246/08 Kommissionen mod Finland

En offentlig retshjælpsordning i Finland kunne ikke anses for at udøve økonomisk virksomhed i forbindelse med retshjælp i retssager, selvom retshjælpsmodtageren betalte et vederlag for retshjælpen. Dette blev begrundet med, at vederlaget, der havde karakter af et gebyr, kun delvist var afhængigt af den faktiske værdi af de ydede tjenesteydelser, og denne sammenhæng blev mindre, jo lavere indkomst eller formue retshjælpsmodtageren havde.

#### C - 358/97 Kommissionen mod Irland

Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til sjette direktivs artikel 2 og 4, idet Irland har undladt at opkræve moms af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer som modydelse for en over for brugerne præsteret tjenesteydelse, når denne ikke leveres af et offentligretligt organ i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5.

Domstolen udtaler i præmis 37-38:

"37. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, fremgår det af en gennemgang af denne bestemmelse i lyset af direktivets formål, at to kumulative betingelser skal være opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse finder anvendelse, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (jf. bl.a. dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, præmis 18).

38. Hvad angår den sidste betingelse fremgår det af Domstolens faste praksis (dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 16, af 15.5.1990, sag C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 8, og af 6.2.1997, sag C-247/95, Marktgemeinde Welden, Sml. I, s. 779, præmis 17), at den virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand, er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende."

#### SKM2020. 459. LSR

Landsskatteretten fastslår, at en kommunes virksomhed med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger ikke sker i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, idet kommunerne i Danmark i henhold til miljøbeskyttelsesloven og affaldsbekendtgørelsen er forpligtet til at indsamle affald fra private grundejere og grundejerforeninger, og at private grundejere og grundejerforeninger omvendt er forpligtet til at bruge den kommunale ordning. Dermed skal kommunen ikke anses for at være en afgiftspligtig person i forbindelse med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger.

Landsskatteretten fandt endvidere, at kommunen ikke kunne anses for omfattet af begrebet "forsyningsvirksomhed" i henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, idet renovationsydelser ikke er omfattet af bilag I til momssystemdirektivet. Landsskatteretten fortolkede således momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 13 og bilag I hertil, uanset indholdet af forarbejderne til de danske momsbestemmelser.

#### SKM2006. 370. LSR

En kommune som offentlig myndighed er ikke en afgiftspligtig person i relation til opkrævning af parkeringsafgift med hjemmel i vejloven § 90, stk. 2 (dagældende § 107, stk. 2, adfærdsregulerende afgift opkrævet af kommunen som offentlig myndighed), da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation.

tuation i forhold til erhvervsvirksomheder. Herefter er der ikke hjemmel til at opkræve moms af indtægter fra de på offentlige veje efter vejloven § 90, stk. 2, etablerede parkeringspladser.

Kommunen blev dog anset for en afgiftspligtig person i relation til opkrævning af parkeringsafgift med hjemmel i vejloven § 90, stk. 1 (dagældende § 107, stk. 1). Herefter er der hjemmel for opkrævning af moms af indtægter fra de efter vejloven § 90, stk. 1, om særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg.

#### SKM2020. 336. SR

Skatterådet fandt, at Spørger ikke var en afgiftspligtig person ved levering af ydelser over for respirationspatienter, idet Spørger var et offentligretligt organ og fordi opgaven blev varetaget i egenskab af offentlig myndighed.

Skatterådet fandt desuden, at Spørger var en afgiftspligtig person ved levering af ydelser over for dialysepatienter i hjemmet, idet opgaven ikke blev varetaget i egenskab af offentlig myndighed. Hertil fandt Skatterådet, at Spørgers levering af ydelser over for dialysepatienter var momspligtige.

Skatterådet fandt slutteligt ikke, at Spørgers levering af ydelser over for dialysepatienter i hjemmet var omfattet af momsfrigtagelsen af social forsorg og bistand, men fandt derimod, at ydelserne var omfattet af momsfrigtagelsen af sundhedsydelser.

#### SKM2010. 639. SR

En kommune har anmodet om Skatterådets stillingtagen til den momsmæssige status af ydelser i form af salg af mad og drikkevarer fra caféer beliggende i hhv. plejehjem/centre og sundhedscentre.

Skatterådet kan bekræfte, at det ikke er momspligt på salg af mad og drikkevarer fra en plejecafé, når det drejer sig om salg til personer, der er visiteret til at modtage madservice efter servicelovens § 83. Det er uden betydning om modtageren er en hjemmeboende pensionist eller en person omfattet af botilbud efter servicelovens § 107 eller § 108. Skatterådet har anført, at salg af mad fra en plejecafé til hjemmeboende pensionister - som er visiteret til at modtage mad efter serviceloven § 83, dvs. modtager mad efter en konkret vurdering af funktionsevne - er leveret af kommunen i dens egenskab af offentlig myndighed.

Skatterådet kan bekræfte, at salg af mad og drikkevarer fra en plejecafé til plejehjemsbeboeres pårørende er momspligtigt. Det samme gælder salg fra en plejecafé til dagcentergæster og daghøjskolegæster jf. servicelovens § 79, ligesom salg til personer, der er visiteret til genoptræning efter sundhedslovens § 140 og personer, der er henvist fra egen læge til at benytte tilbuddene i det kommunale sundhedshus efter sundhedslovens § 119, også er momspligtigt.

Endelig kan Skatterådet bekræfte, at salg af mad og drikkevarer fra en plejecafé til personale på plejehjemmet, andet kommunalt personale samt personale fra hjemmeplejen er momspligtigt.

#### Den juridiske vejledning 2021-1

##### D. A. 3.2.4. Andre offentlige institutioner