

Udskriftsdato: tirsdag den 9. juni 2026

AFG nr 9217 af 21/02/2023 (Gældende)

Momsfritagelse - selvstændige grupper - fagforbund - administrativ bistand

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0856294

Momsfritagelse - selvstændige grupper - fagforbund - administrativ bistand

Skatterådet bekræftede, at et fagforbund og seks lokalafdelinger i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, kunne etablere en selvstændig gruppe, der kunne levere momsfrigitagne ydelser til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand, herunder lønbogholderi og bogføring mv.

Den selvstændige gruppes aktiviteter ville være en videreførelse af de aktiviteter, der hidtil var blevet varetaget af fagforbundet for lokalafdelingerne eller af afdelingerne selv.

Det havde ikke betydning for momsfrigitagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, at et eller flere gruppemedlemmer kunne være omfattet af momslovens regler om omvendt betalingspligt.

Skatterådet bekræftede endvidere, at et eller flere gruppemedlemmer, der ud over deres momsfrie faglige foreningsaktiviteter omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, også kunne have momspligtige aktiviteter ved salg af faglitteratur til individuelle medlemmer af forbundet, og fortsat deltage i den selvstændige gruppe.

Det bemærkedes imidlertid, at hvis ydelser fra den selvstændige gruppe til medlemmerne helt eller delvist blev anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfyldte ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for momsfrigitagelse i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. I dette tilfælde ville ydelserne fra den selvstændige gruppe være fuldt momspligtige for pågældende gruppemedlemmer, jf. momslovens § 4.

Skatterådsmøde 21. februar 2023 - SKM2023. 112. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at ydelser, som præsteres af en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand, herunder lønbogholderi og bogføring mv., kan momsfrigitages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af de aktiviteter, der hidtil har været varetaget af fagforbundet overfor lokalafdelingerne eller af lokalafdelingerne selv?
2. Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 1 bekræftende, kan Skatterådet så tillige bekræfte, at der ikke vil være noget til hinder for, at én eller flere af de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie faglige foreningsaktiviteter omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, tillige vil kunne blive forpligtet til at afregne moms efter reglerne om omvendt betalingspligt for moms vedrørende IT-udstyr mfl., og fortsat vil kunne deltage i gruppen?
3. Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 1 bekræftende, kan Skatterådet så tillige bekræfte, at der ikke vil være noget til hinder for, at én eller flere af de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie faglige foreningsaktiviteter omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, tillige vil kunne have aktiviteter ved salg af faglitteratur til individuelle medlemmer af fagforbundet, og fortsat vil kunne deltage i gruppen?
4. Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 3 "afkræftende", at bogsalg fra forbund eller lokalafdelinger vil være til hinder for at deltage i etableringen af den selvstændige gruppe, kan Skatterådet så bekræfte, at der ikke vil være noget til hinder for, at den selvstændige gruppe kan etablere momspligtigt bogsalg fra den selvstændige gruppe, til de individuelle medlemmer, som er organiseret i forbundet og i lokalafdelingerne?

Svar

1. Ja

2. Ja
3. Ja, se dog begrundelse
4. Bortfalder.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er fagforbundet og seks tilhørende lokalafdelinger.

Fagforbundet påtænker - i samarbejde med en række af fagforbundets lokalafdelinger rundt om i landet - at stifte en selvstændig gruppe under navnet "X-Fællesskab" til løsningen af visse fælles administrative opgaver. Både forbundet og lokalafdelingerne er alle selvstændige juridiske enheder.

Etableringen af den selvstændige gruppe medfører fra fagforbundets side et større forberedelsesarbejde hos de kommende involverede lokalafdelinger og i selve forbundet. Den begrænsede praksis indenfor området med selvstændige grupper medfører en fortsat usikkerhed om rækkevidden af momsfrigtagelsen, fx når de faglige foreninger i gruppen har visse afledte aktiviteter.

Spørger ønsker således for god ordens skyld at få bekræftet anvendelse af momsfrigtagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, for den kommende selvstændige gruppe, inden etableringen af den selvstændige gruppe endeligt besluttet og iværksættes af forbundet og de involverede lokalafdelinger.

Den selvstændige gruppe under navnet "X-Fællesskab" påtænkes etableret som et selvstændigt I/S.

Baggrund og faktiske forhold

Fagforbundet er et stort fagforbund med ca. X-tusinde medlemmer fordelt på p.t. X lokalafdelinger. Størstedelen af medlemmerne er ansat i kommuner og regioner, men forbundet organiserer også privatansatte.

Forbundets organisation bygger på et stærkt samarbejde med dets X lokale fagforeninger fordelt over hele landet.

Hvert 4. år samles omkring Y-hundrede delegerede - som repræsenterer næsten X-tusinde medlemmer - til kongres. Her debatterer og beslutter de delegerede de fælles mål frem til den næste kongres. På kongressen drøftes også, om der er brug for at justere opbygningen af organisationen og principperne for samarbejdet om de fælles mål og den faglige service til medlemmerne.

Medlemmerne er medlemmer hos de lokalt forankrede afdelinger, og lokalafdelingerne er medlem af fagforbundet. Det er således den lokale afdeling, som besvarer spørgsmål mv. fra medlemmerne. Det kan fx være spørgsmål om løn, ansættelsesforhold, medlemskab, ledighed, arbejdsmiljø, uddannelse, regler for barsel eller efterløn.

Fagforbundet og lokalafdelingerne er faglige foreninger omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, vedrørende foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent.

Forbundets hovedafdeling varetager på nuværende tidspunkt en række forskellige administrative opgaver overfor visse af dets lokalafdelinger, bl.a. bogholderi, løn og visse administrationsopgaver. For dette administrationsarbejde faktureres de berørte lokalafdelinger efter medgået tid og med tillæg af moms.

Ved etableringen af den selvstændige gruppe "X-Fællesskab", vil disse momspligtige administrationsopgaver mod betaling bortfalde og i stedet blive løst af gruppen.

Formålet med anmodningen

I forbindelse med etableringen af den selvstændige gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, går fagforbundets udfordring på at afklare rækkevidden af momsfrigtagelsesbestemmelsen, herunder at afklare, hvorvidt de relevante faglige afdelingers nuværende eller fremtidige meget begrænsede momspligtige aktiviteter vil kunne få indflydelse på muligheden for at deltage i den selvstændige gruppe "Administrationsfællesskab for fagforbundets afdelinger". Endvidere om de øvrige lokalafdelinger, der ikke indgår i gruppen fra opstarten, senere kan indgå uden momsmæssige konsekvenser.

Den selvstændige gruppe vil blive etableret med:

- selvstændigt navn "X-Fællesskab"
- egne vedtægter (rammeaftale)
- eget selvstændigt CVR-nummer
- vil optræde som arbejdsgiver for de medarbejdere, der bliver ansat i eller overflyttet til gruppen
- vil selvstændigt indkøbe visse varer og ydelser til brug for gruppens arbejde og herunder gøre brug af eksisterende IT-udstyr og løsninger hos forbundet og de berørte afdelinger
- vil skulle håndtere administrative opgaver, primært bogholderi og lønadministration på vegne af gruppens medlemmer
- de involverede parter vil indbetale aconto til den løbende drift baseret på budgetterede omkostninger fordelt forholdsmæssigt efter en fordelingsnøgle. Fordelingen vil som udgangspunkt ske på baggrund af tidsforbrug (ressourceforbrug/-træk)
- et eventuelt overskud vil blive tilbagebetalt til parterne efter samme fordelingsnøgle, mens et eventuelt underskud vil blive efteropkrævet hos parterne efter tilsvarende fordelingsnøgle.

Den selvstændige gruppe "X-Fællesskab" påtænkes på nuværende tidspunkt at blive etableret af følgende faglige foreninger under fagforbundets regi, inklusive forbundet med CVR-nr. Z:

- Afdeling A - CVR-nr. A
- Afdeling B - CVR-nr. B
- Afdeling C - CVR-nr. C
- Afdeling D - CVR-nr. D
- Afdeling E - CVR-nr. E
- Afdeling F - CVR-nr. F.

De øvrige X lokalafdelinger varetager som udgangspunkt egen administration mv. og aftager ikke ydelser fra forbundet og vil derfor ikke indgå i den selvstændige gruppe i opstarten. De faglige lokalafdelinger rundt om i landet løser på samme måde som forbundet en lang række faglige og fagforeningsmæssige opgaver for deres medlemmer og mod betaling af et kontingent. De er således omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

De senere års praksis på området for etablering af selvstændige grupper efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, har generelt peget i en indskrænkende retning, bl.a. henset til deltagernes aktiviteter og de deltagendes momsfrie forretningsområder. Inden den selvstændige gruppe endeligt godkendes hos ledelsen og søsættes, ønsker Spørger for god ordens skyld afklare en række spørgsmål, jf. de rejste spørgsmål 1-4.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, giver mulighed for at momsfrigtage selvstændige grupper af personer. Gruppens ydelser er principielt momspligtige, men kan fritages på de betingelser, som er nævnt i bestemmelsen.

Der er fem betingelser, som alle skal være opfyldte for, at ydelser fra gruppen kan omfattes af momsfrigørelsen, jf. Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 5.19.2:

- Der skal anvendes en uafhængig enhed, der kan agere selvstændig gruppe, og som leverer ydelserne til sine medlemmer
- Medlemmerne skal være enten afgiftspligtige personer, der har momsfrigitagne aktiviteter i henhold til nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadekomne personer med transportmidler specielt konstrueret til dette formål, og nr. 17, 18 og 21 eller aktiviteter, der falder uden for momsloven, eller ikkeafgiftspligtige personer
- Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes momsfrigitagne aktiviteter eller aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.
- Prisen for ydelserne til medlemmerne skal fastsættes således, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter
- Momsfrigørelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.

Fritagelsesbestemmelsens rækkevidde er der blandt andet taget stilling til i EU-Domstolens dom i sag C-8/01, Taksatorringen og i de bindende svar fra Skatterådet, SKM2015. 472. SR og SKM2010. 644. SR, der vedrører levering af administrative opgaver og sekretariatsbistand mv.

Baseret på bestemmelsens ordlyd og på de nævnte fortolkningsbidrag, er det Spørgers opfattelse, at en selvstændig gruppe, som beskrevet ovenfor med de faglige foreninger som medlemmer og aftagere, kan anses for at blive omfattet af momsfrigørelsen i § 13, stk. 1, nr. 19. Den første betingelse må derfor anses for opfyldt.

Faglige foreninger er omfattet af momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, for deres primære faglige foreningsaktiviteter rettet mod deres medlemmer og mod betaling af kontingent. De deltagende lokalafdelinger og forbundet vil således i denne henseende opfylde den anden betingelse, for så vidt angår deres formål og hovedaktiviteter.

Der er tale om administrative ydelser, som er nødvendige for det enkelte gruppemedlem. Dette følger også af, at der i det hele taget er tale om ydelser, som lokalafdelingerne i dag indkøber fra forbundet eller i øvrigt selv løser ved brug af egne ansatte.

Såfremt forbundet på landsplan som helhed var organiseret under ét og samme CVR-nummer ville de relevante ydelser med administration, bogføring og medlemservice som helhed være omfattet af momsfrigørelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, som en integreret del af den faglige forening. Den nuværende organisering med selvstændige lokalafdelinger og CVR numre fordelt rundt om i landet har været historisk og organisatorisk betinget. Efterhånden som fagbevægelsen har været fusioneret og sammenlagt mv. gennem årene, har visse administrative funktioner ikke kunne opretholdes lokalt, men har så i stedet været håndteret i forbundet og mod betaling, hvilket bl.a. gør sig gældende for de oplyste seks lokalafdelinger. Den tredje betingelse anses derfor tillige opfyldt.

Det er bl.a. hensigten med etableringen af den selvstændige gruppe, at man ved hjælp af fælles ressourcer opfylder et behov for vedligeholdelse og udvikling af processer og nødvendige systemer.

Den selvstændige gruppes indtægter og udgifter vil blive opbygget, så det enkelte

gruppemedlems betaling vil svare til gruppemedlemmets andel af foreningens omkostninger efter de relevante nøgler.

Den selvstændige gruppe, vil hverken reelt eller potentielt kunne medføre konkurrenceforvridning. Der er ikke tale om, at "den selvstændige gruppe" udvider aktivitetsområdet og dermed "tager/sælger noget fra/til tredjemand".

I forbindelse med årsafslutningen påtænkes det sikret, at den enkelte lokalafdeling og forbundets betaling for ydelser svarer til de angivne omkostningsfordelingsnøgler baseret på ressourcetræk/-forbrug, og dermed det pågældende gruppemedlems andel af den selvstændige gruppes udgifter.

Indledningsvist påtænkes gruppens forventede budget udarbejdet, og den nødvendige arbejdskapital indskydes for gruppen medlemmer efter et kvalificeret skøn. Dette reguleres efterfølgende i overensstemmelse med fordelingsnøglen, når der er opnået et tilstrækkeligt overblik. Der vil således ikke ske nogen økonomiske forskydninger mellem gruppens deltagere. Spørger anser derfor den fjerde betingelse for opfyldt vedrørende den påtænkte gruppe.

Som gruppen påtænkes etableret, ses gruppen ikke at udbyde ydelser til 3. mand, eller på anden at indgå i en konkurrencesituation med andre. Spørger anser derfor også den femte betingelse som værende opfyldt.

Spørger mener på denne baggrund, at den selvstændige gruppe under de beskrevne

forudsætninger opfylder alle de 5 betingelser, således gruppen som helhed kan momsfrtages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares bekræftende.

Ad spørgsmål 2-4

En eller flere af de nuværende lokalafdelinger rundt om i landet, der enten påtænkes medtaget i gruppen fra start eller på et senere tidspunkt kan indgå i gruppen, kan have eller vil på et tidspunkt kunne få visse momspligtige aktiviteter. Dette er baggrunden for spørgsmålene 2-4.

Visse af disse momsforpligtelser kan fx være udslag af administrative regler om at flytte momspligten til køber, bl.a. indkøb af IT-udstyr i Danmark med omvendt betalingspligt for moms eller ved køb af ydelser i udlandet med omvendt betalingspligt for moms. Andre momsforpligtelser kan fx opstå som led i kantineordninger for de ansatte eller ved meget begrænset salg af faglitteratur til medlemmer.

At forbundets nuværende eller fremtidige lokalafdelinger i enkelte tilfælde har få afledte momspligtige aktiviteter i lighed med forbundet, mener Spørger ligeledes ikke påvirker adgangen til at deltage i momsfrigtagelsen for den selvstændige gruppe. Det fremgår bl.a. af det bindende svar, som refereret i SKM2015. 472. SR, hvor Skatterådet til spørgsmål 3 har bekræftet, at der kan tillades begrænsede afledte momspligtige aktiviteter ved fx udlejning af fast ejendom.

Det er således Spørgers opfattelse, at mindre biaktiviteter ikke ændrer ved det faktum, at den faglige forenings primære aktiviteter fortsat er faglige formål efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4. Det er derfor Spørgers opfattelse, at visse aktiviteter i begrænset omfang ikke bør diskvalificere muligheden for, at en lokalafdeling kan deltage i en gruppe med administrative opgaver, bl.a. jf. SKM2015. 472. SR.

For så vidt angår spørgsmål 2 anser Spørger ikke disse potentielle momsforpligtelser, som udtryk for kommercielle momspligtige aktiviteter som led i økonomisk virksomhed, men som afledte konsekvenser af særregler for afregning af moms i udvalgte situationer.

Disse ydelser/ aktiver er direkte nødvendige for driften af de faglige foreningers momsfrtagne aktiviteter overfor medlemmerne, selvom momspligten på disse transaktioner falder udenfor momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Forpligtelserne kan dog efter Spørgers opfattelse ikke skabe nogen former for konkurrencefordrejning overfor 3. mand, når momsforpligtelserne vedrørende køb af IT-udstyr med omvendt betalingspligt for moms eller ved køb af ydelser i udlandet med omvendt betalingspligt for moms bliver rettet mod en køber. Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares bekræftende.

For så vidt angår spørgsmål 3 og 4 vedrørende bog salg skal det afklares, hvorvidt de enkelte lokalafdelinger eller forbundet må have eller påtænker at have salg af fagspecifikke bøger til medlemmer og fortsat kan deltage i den selvstændige gruppe. Spørger har derfor behov for afklaring af, hvorvidt det kan diskvalificere muligheden for, at forbundet eller lokalafdelinger med eventuelt bog salg kan indgå i gruppen.

Bogsalget vil i givet fald omfatte salg af fagspecifik litteratur overfor forbundets medlemmer og bøger målrettet medlemmerne i forhold til deres uddannelse/ efteruddannelse. Salget/ formidlingen af bog salget sker eller vil ske for at servicere medlemmerne bedst muligt indenfor deres fagområde. Det nuværende bog salg i forbundets regi sker til samme salgpris, som forbundets kostpris/ indkøbspris. Bortset fra periodeforskydninger og bøger, der forældes/ kasseres, så vil købsmomsen ved bogkøbet svare til salgsmomsen ved videresalget.

Det er således Spørgers opfattelse, at det nuværende eller fremtidige begrænsede og målrettede bog salg til medlemmer er foreneligt med aktiviteterne henhørende under den almindelige fritagelsesbestemmelse i momslovens § 13, stk.1, nr. 19, for de deltagende faglige foreninger i gruppen. Trods momspligten efter de almindelige regler, ses den nuværende praksis ikke at diskvalificere potentielle afdelinger til at indgå i gruppen, hvorfor Skattestyrelsen skal besvare spørgsmål 3 bekræftende. Afhængigt af besvarelsen af spørgsmål 3, er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 ligeledes skal besvares bekræftende, alternativt besvares med "bortfalder".

Afsluttende bemærkninger

Ud fra en samlet betragtning er det Spørgers opfattelse, at etableringen af den selvstændige gruppe "X-Fællesskab" kan etableres på det foreliggende grundlag efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når alle gruppens medlemmer/ deltagere som det helt primære og væsentligste indhold driver moms fritaget fagforeningsaktiviteter efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, jf. spørgsmål 1.

Det er videre Spørgers opfattelse, at både de oplyste lokalafdelinger, der påtænkes medtaget i gruppen fra opstarten, samt andre lokalafdelinger hos forbundet, der i fremtiden påtænkes medtaget i gruppen, uagtet af de meget begrænsede momspligtige forpligtelser eller momspligtige aktiviteter, kan indgå i den momsfrie selvstændige gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Formålet med den seneste lovændring var i al væsentlighed, at virksomheder i den finansielle sektor, herunder banker, realkreditinstitutter og forsikringsselskaber, og

personbefordringsvirksomheder ikke fremover vil kunne anvende moms fritagelsen for selvstændige grupper, idet disse former for virksomhed ikke i henhold til

momssystemdirektivet anses for at være af almen interesse.

De aktiviteter, som forbundet og dets lokalafdelinger yder overfor deres medlemmer, vurderer Spørger som værende direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, også selvom de ikke kan betragtes som en integreret del af medlemmernes afgiftsfritagne aktiviteter og fritages som sådan, ikke desto mindre må betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af denne specielle aktivitet. De oplyste nuværende eller fremtidige aktiviteter, jf. spørgsmål 2-4, må derfor efter Spørgers opfattelse ske indenfor rammerne af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, og dermed må sådanne faglige foreninger som helhed kunne indgå i

selvstændige grupper efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, under navnet "Administrationsfælleskab for fagforbundets afdelinger".

Skatterådet bekræftede i SKM2011. 860. SR, *"at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til medlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været varetaget af et momspligtigt anpartsselskab."*

Videre anførte Skatterådet, at *"Momsfritagelsen for den selvstændige gruppe vil kunne bibeholdes for de medlemsvendte aktiviteter, hvis gruppen samtidig udfører opgaver på kommerciel bases for tredjemand, når en sådan levering følger de almindelige momsregler. Skatterådet finder ikke, at der er noget til hinder for, at de enkelte medlemmer af gruppen, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale aktivitet."*

Efter Spørgers opfattelse ses der med den selvstændige gruppe "X-Fællesskab" ikke at ske nogen former for omkostningsudligning mellem medlemmerne, og der oparbejdes hverken overskud eller underskud i forbindelse med aktiviteterne.

Der ses efter Spørgers opfattelse heller ikke at foreligge konkurrencefordrejning eller fremkaldelse heraf, ligesom der ikke ses eller vurderes at foreligge momsmæssige fordele forbundet med den selvstændige gruppe overfor tredjemand. Ligeledes mener Spørger ikke, at de eventuelle få og afledte momspligtige aktiviteter, som de enkelte gruppemedlemmer måtte have eller kan få, ændrer på de faglige foreningers mulighed for at kunne deltage i den selvstændige gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

På denne baggrund indstiller Spørger, at Skatterådet besvarer spørgsmålene således:

- spørgsmål 1 med "JA/ bekræftende"
- spørgsmål 2 med "JA/ bekræftende"
- spørgsmål 3 med "JA/ bekræftende"
- spørgsmål 4 med "JA/ bekræftende" eller "bortfalder".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at ydelser, som præsteres af en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand, herunder lønbogholderi og bogføring mv., kan momsfratages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af de aktiviteter, der hidtil har været varetaget af fagforbundet overfor lokalafdelingerne eller af lokalafdelingerne selv.

Begrundelse

Spørger er fagforbundet og seks tilhørende lokalafdelinger.

Spørger påtænker at stifte en selvstændig gruppe under navnet "X-Fællesskab" til løsning af visse fælles administrative opgaver, som hidtil er blevet varetaget af forbundet.

Det er tanken, at gruppen indtil videre skal have syv medlemmer; forbundet og seks afdelinger.

Ydelser, som præsteres af en selvstændig gruppe er principielt momspligtige, men kan fritages, hvis følgende fem betingelser i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, 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 momsfrigitte aktiviteter i henhold til nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadekomne personer med transportmidler specielt konstrueret til dette formål, og nr. 17, 18 og 21 eller aktiviteter, der falder uden for momsloven, eller ikke-afgiftspligtige personer
3. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes momsfrigitte 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.

Ad 1 Uafhængig enhed

Bestemmelsen stiller ikke umiddelbart krav til den juridiske status, som den selvstændige gruppe skal have. En gruppe kan eksempelvis etableres i form af en forening, et konsortium, et kooperativ, et interessentskab eller et aktieselskab. Der skal dog være tale om en "selvstændig" enhed, og dermed en uafhængig enhed, som adskiller sig fra sine medlemmer.

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

Spørger har oplyst, at den selvstændige gruppe påtænkes etableret som et selvstændigt I/S. Endvidere at gruppen vil blive etableret med:

- selvstændigt navn "X-Fællesskab"
- egne vedtægter (rammeaftale)
- eget selvstændigt CVR-nummer
- vil optræde som arbejdsgiver for de medarbejdere, der bliver ansat i eller overflyttet til gruppen
- vil selvstændigt indkøbe visse varer og ydelser til brug for gruppens arbejde og herunder gøre brug af eksisterende IT-udstyr og løsninger hos forbundet og de berørte afdelinger
- vil skulle håndtere administrative opgaver, primært bogholderi og lønadministration på vegne af gruppens medlemmer
- de involverede parter vil indbetale aconto til den løbende drift baseret på budgetterede omkostninger fordelt forholdsmæssigt efter en fordelingsnøgle. Fordelingen vil som udgangspunkt ske på baggrund af tidsforbrug (ressourceforbrug/-træk)
- et eventuelt overskud vil blive tilbagebetalt til parterne efter samme fordelingsnøgle, mens et eventuelt underskud vil blive efteropkrævet hos parterne efter tilsvarende fordelingsnøgle.

Det er på baggrund af disse oplysninger Skattestyrelsens vurdering, at den påtænkte selvstændige gruppe vil være en uafhængig enhed med syv medlemmer. Endvidere at gruppen vil drive selvstændig økonomisk virksomhed ved levering af ydelser til medlemmerne mod vederlag og dermed vil blive en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Se også SKM2007. 899. LSR om et administrationsfællesskab, der hvilede på en samarbejdsaftale mellem en række faglige organisationer. Fællesskabet udgjorde en afgiftspligtig person i momslovens forstand. Fællesskabet blev anset for at have en så fast struktur og selvstændighed, at det måtte anses for at have leveret ydelser til de organisationer, der deltog i fællesskabet.

Den første betingelse er dermed opfyldt.

Ad 2 Medlemmer

Det er et krav, at den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver, enten skal være moms fritaget efter andre bestemmelser end momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, eller falde uden for momslovens anvendelsesområde.

Bestemmelsen omfatter efter en lovændring i 2018 kun aktiviteter, der er moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadekomne personer med transportmidler specielt konstrueret til dette formål, og nr. 17, 18 og 21.

Faglige foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent er fritaget i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4.

Spørger er et fagforbund og seks af dets lokalafdelinger, hvis primære virke er faglige foreningsaktiviteter rettet mod deres medlemmer og mod betaling af kontingent, og er således omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4. Den anden betingelse er dermed opfyldt.

Skattestyrelsen skal imidlertid understrege, at hvis ydelser fra den selvstændige gruppe til medlemmerne helt eller delvist bliver anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfylder ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for moms fritagelse. I dette tilfælde vil ydelserne fra den selvstændige gruppe være fuldt momspligtige, jf. momslovens § 4.

Der henvises i øvrigt til svaret på spørgsmål 3.

Ad 3 Nødvendige ydelser

Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes moms fritagne aktiviteter eller aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde. Det er dermed en forudsætning, at der skal være tale om ydelser, som må betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af den moms fritagne aktivitet.

Spørger har oplyst, at forbundet på nuværende tidspunkt varetager en række forskellige administrative opgaver for nogle af dets lokalafdelinger, bl.a. bogholderi, løn og visse administrationsopgaver. For dette administrationsarbejde faktureres de berørte lokalafdelinger efter medgået tid og med tillæg af moms.

Ved etableringen af den selvstændige gruppe "X-Fællesskab", vil disse momspligtige administrationsopgaver mod betaling bortfalde og i stedet blive løst af gruppen.

Øvrige lokalafdelinger varetager som udgangspunkt selv egen administration mv. og aftager ikke ydelser fra fagforbundet. Disse vil derfor ikke indgå i den selvstændige gruppe i opstarten.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at da den selvstændige gruppe dermed skal varetage opgaver, som hidtil enten er blevet løst af forbundet mod vederlag i forhold til afdelingerne eller af de øvrige lokalafdelinger selv, vil der være tale om nødvendige ydelser til brug for medlemmernes moms fritagne faglige aktiviteter.

Se tillige SKM2015. 472. SR og SKM2011. 860. SR. Der var i begge tilfælde tale om moms fritagelse af selvstændige grupper, der skulle yde service til medlemmerne i form af administrativ bistand mv. Aktiviteterne var en videreførelse af aktiviteter, som hidtil var blevet varetaget af henholdsvis et aktieselskab og et anpartsselskab.

Der kan også henvises til SKM2010. 644. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en selvstændig gruppe, der leverede forskellige sekretariatsydelser til sine medlemmer, kunne være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, (nu nr. 19).

Det fremgår ikke af Spørgers oplysninger, om den selvstændige gruppe også vil levere administrationsydelser mv. til forbundet. Det følger imidlertid af EU-Domstolens dom i sagen C-407/07, Stichting C. B., at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af momsfritagelsen, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne.

Den tredje betingelse er således opfyldt.

Ad 4 Prisfastsættelse

Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne og må dermed ikke overstige egen omkostningsrefusion. Det enkelte medlem skal refundere netop dets andel af de fælles udgifter. Der må således ikke ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og der må hverken oparbejdes underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

Spørger har oplyst, at medlemmerne vil indbetale aconto beløb til den løbende drift baseret på budgetterede omkostninger fordelt forholdsmæssigt efter en fordelingsnøgle. Fordelingen vil som udgangspunkt ske på baggrund af tidsforbrug (ressourceforbrug/-træk). Derudover vil et eventuelt overskud blive tilbagebetalt til parterne efter samme fordelingsnøgle, mens et eventuelt underskud vil blive efteropkrævet hos parterne efter tilsvarende fordelingsnøgle.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at da prisfastsættelse af ydelserne fra den selvstændige gruppe fastsættes på baggrund af tidsforbrug på samme måde, som fagforbundet hidtil har anvendt, vil medlemmernes betaling komme til helt at svare til pågældendes andel af de fælles udgifter. Derudover er der fastsat retningslinjer om samme fordeling af et eventuelt overskud eller underskud, således at et medlem samlet set ikke vil skulle betale andet end egen andel af udgifterne.

Den fjerde betingelse er dermed opfyldt.

Ad 5 Konkurrencefordrejning

Momsfritagelsen må ikke kunne fremkalde 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.

EU-Domstolen har i dom af 20. november 2003 i sagen C-8/01, Taksatorringen, bemærket, at hvis den selvstændige gruppe, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikker 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 (præmis 59).

Fritagelse skal dog kun nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning. Der skal herefter i hvert enkelt tilfælde ske en konkret vurdering af, om der er en reel risiko for konkurrencefordrejning. Se herved præmis 63-65 i sagen C-8/01, Taksatorringen.

Den selvejende gruppe skal varetage administrationsopgaver mv., som i dag leveres af forbundet til afdelingerne, og på længere sigt vil andre lokalafdelinger muligvis også indgå som gruppemedlemmer. Det lægges på baggrund heraf til grund, at det ikke må anses for at være særlig sandsynligt, at medlemmerne i mangel af etablering af en selvstændig gruppe vil efterspørge levering af ydelserne uden for fagforbundets regi.

Den påtænkte prisfastsættelse svarer til den nuværende prisfastsættelse, når forbundet leverer samme ydelser til afdelingerne mod vederlag med tillæg af moms. Der vil derudover, som anført af Spørger, heller ikke være tale om, at etableringen af den selvstændige gruppe på nuværende tidspunkt vil medføre en udvidelse af forbundets aktiviteter i forhold til afdelingerne.

Se også SKM2016. 237. SR, hvor en selvstændig gruppes ydelser til medlemmerne i form af medlemsvisitering, besvarelse af såvel telefoniske og som skriftlige medlemshenvendelser, administration af fælles it-drift, fælles bygningsdrift, fælles mødecenter mv. var omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og dermed kunne momsfritages.

Det lægges på baggrund heraf til grund, at der ikke vil blive tale om konkurrencefordrejning, og at den femte betingelse dermed også er opfyldt.

Samlet set opfylder Spørger alle betingelser for at ydelser, der præsteres af den påtænkte selvstændige gruppe, er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 1 bekræftende, kan Skatterådet så tillige bekræfte, at der ikke vil være noget til hindrer for, at én eller flere af de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie faglige foreningsaktiviteter omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, tillige vil kunne blive forpligtet til at afregne moms efter reglerne om omvendt betalingspligt for moms vedrørende IT-udstyr m.fl., og fortsat vil kunne deltage i gruppen?

Begrundelse

Reglerne om afgiftspligtige personer og afgiftspligtige transaktioner fremgår af momslovens §§ 3-4.

Reglerne om omvendt betalingspligt vedrørende IT-udstyr fremgår af momslovens § 46, stk. 2, nr. 10.

Det forhold, at der skal afregnes moms efter reglerne om omvendt betalingspligt, er ikke en momspligtig aktivitet, som forudsætter udgående momspligtige transaktioner. Spørgsmålet om omvendt betalingspligt har derfor ikke betydning for vurderingen af, om betingelserne for momsfritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er opfyldt.

Selvom et medlem af den selvstændige gruppe skal afregne moms efter reglerne om omvendt betalingspligt, vil pågældende derfor fortsat kunne være medlem af gruppen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 1 bekræftende, kan Skatterådet så tillige bekræfte, at der ikke vil være noget til hinder for, at én eller flere af de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrige faglige foreningsaktiviteter

omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, tillige vil kunne have aktiviteter ved salg af faglitteratur til individuelle medlemmer af forbundet og fortsat vil kunne deltage i gruppen?

Begrundelse

Det er en betingelse for momsfrigørelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, at den aktivitet, som hver af den selvstændige gruppes medlemmer udøver, enten er momsfrigørelset efter andre bestemmelser eller falder helt uden for momslovens anvendelsesområde. Det fremgår imidlertid ikke af bestemmelsens ordlyd, at det er en forudsætning, at det enkelte medlem udelukkende udøver en virksomhed, der er frigørelset for moms, eller for hvilken pågældende ikke er momspligtig.

Hvis et medlem af gruppen har momspligtige aktiviteter i forbindelse med den primære momsfrigørelse faglige aktivitet, udelukker dette således ikke, at pågældende er medlem af den selvstændige gruppe, men medfører alene momspligt vedrørende de momspligtige leverancer, jf. momslovens § 4.

Se tillige SKM2015. 472. SR og SKM2011. 860. SR. Det fremgår af afgørelserne, at der ikke var noget til hinder for, at enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrige aktiviteter, også havde momspligtige aktiviteter, som var afledt af den basale aktivitet.

Der er således ikke noget til hinder for, at enkelte medlemmer af den selvstændige gruppe også vil kunne have momspligtige aktiviteter ved salg af faglitteratur til individuelle medlemmer af forbundet og fortsat vil kunne deltage i gruppen.

Skattestyrelsen skal imidlertid understrege, at hvis ydelser fra den selvstændige gruppe til medlemmerne helt eller delvist bliver anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfylder ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for momsfrigørelse. I dette tilfælde vil ydelserne fra den selvstændige gruppe være fuldt momspligtige, jf. momslovens § 4.

Se også SKM2017. 31. SR om momsfrigørelse af ydelser fra en selvstændig gruppe til tandlægevirksomheder. Heraf fremgik bl.a., at en skønsmæssig fordeling af en samlet ydelse på en momsfrigørelset og en momspligtig del ikke sås at have hjemmel i hverken momsloven eller momssystemdirektivet, som ikke omtaler muligheden for delvis momsfrigørelse af en ydelse.

Det nævnes tillige, at omfatter eksempelvis den regnskabsmæssige assistance både medlemmernes salg af momsfrigørelse tandlægeydelser og momspligtige salg af mundhygiejneartikler, så vil ydelsen i form af regnskabsmæssig assistance ikke kunne opfylde betingelserne for momsfrigørelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Spørgsmål 4

Såfremt Skatterådet besvarer spørgsmål 3 "afkræftende", at bogsalg fra forbund eller lokalafdelinger vil være til hinder for at deltage i etableringen af den selvstændige gruppe, kan Skatterådet så bekræfte, at der ikke vil være noget til hinder for, at den selvstændige gruppe kan etablere momspligtigt bogsalg fra den selvstændige gruppe, til de individuelle medlemmer, som er organiseret i forbundet og i lokalafdelingerne?

Begrundelse

Da spørgsmål 3 besvares med "Ja, se begrundelse", bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Momsloven

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

(...)."

"§ 4. Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

(...)."

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

(...)

4) Foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent. Det er en forudsætning, at foreningen mv. ikke arbejder med gevinst for øje, og at formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Det er desuden en forudsætning, at afgiftsfritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning.

(...)

19) Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift i henhold til nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadekomne personer med transportmidler specielt konstrueret

til dette formål, og nr. 17, 18 og 21, 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 afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

(...)."

"§ 46. Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

(...)

10) aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der modtager spillekonsoller, tablet-pc'er eller bærbare computere fra en virksomhed etableret her i landet, eller

(...)."

Momssystemdirektivet

"Artikel 132

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

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

(...)."

Forarbejde

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, blev ændret og fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 1130 af 11. september 2018. Ændringen indebar, at den momsfrigagne virksomhed, der kan opfylde betingelserne, bl.a. blev begrænset til aktiviteter, der kan fritaget i medfør af § 13, stk. 1, nr. 1-6.

Følgende fremgår af bemærkningerne til lovforslaget nr. L 237 B, FT 2017-2018:

De almindelige bemærkninger, pkt. 2.8.1:

"(...)

Efter bestemmelsen kan en selvstændig [moms]gruppe levere normalt momspligtige ydelser momsfrit til sine medlemmer, så længe der er tale om rent omkostningsdækket virksomhed, medlemmerne betaler hver deres del af omkostningerne, og fritagelsen ikke er konkurrenceforvridende. Det er endvidere en betingelse, at ydelserne er direkte nødvendige for medlemmernes momsfri virksomhed.

(...)

En selvstændig [moms]gruppe kan godt samtidig udføre og levere ydelser til medlemmernes momspligtige aktiviteter, men da gælder momsfrigagelsen ikke, og leveringerne er momspligtige. En [moms]gruppe kan derudover levere ydelser, der i sig selv er momsfri - f.eks. uddannelsesydelser eller finansielle ydelser.

(Moms]grupper kan endvidere levere momsfri ydelser til deres medlemmers ikke-økonomiske virksomhed, herunder f.eks. den virksomhed, som kommuner og stat leverer i egenskab af offentlig myndighed, og for hvilke de ikke anses for at være afgiftspligtige personer.

(...)."

Praksis

C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

De tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af momsfrigtagelsen, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne. Det er en forudsætning, at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

C-8/01, Taksatorringen

EF-domstolen har bl.a. udtalt, at indrømmelse af momsfrigtagelse 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.

SKM2007. 899. LSR

Et administrationsfællesskab, der hvilede på en samarbejdsaftale mellem en række faglige organisationer, udgjorde en afgiftspligtig person i momslovens forstand. Fællesskabet blev anset for at have en så fast struktur og selvstændighed, at det måtte anses for at have leveret ydelser til de organisationer, der deltog i fællesskabet.

SKM2017. 31. SR

Skatterådet bekræfter, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til gruppe-medlemmerne i form af administrativ bistand mv., herunder regnskabsmæssige assistance, kan anses for at være momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Det understreges imidlertid, 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 momsfrigtagelse.

En skønsmæssig fordeling af en samlet ydelse på en momsfrigtaget og en momspligtig del, ses ikke at have hjemmel i hverken momsloven eller momssystemdirektivet, som ikke omtaler muligheden for delvis momsfrigtagelse 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.

Omfatter eksempelvis den regnskabsmæssige assistance både medlemmernes salg af momsfrigitagne tandlægeydelser og momspligtige salg af mundhygiejneartikler, så vil ydelsen i form af regnskabsmæssig assistance ikke kunne opfylde betingelserne for momsfrigtagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKM2016. 237. SR

Skatterådet kan bekræfte, at Spørgers ydelser til sine medlemmer i form af medlemsvisitering, besvarelse af såvel telefoniske og som skriftlige medlemshenvendelser, administration af fælles it-drift, fælles bygningsdrift, fælles mødecenter mv. er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og Spørgers ydelser kan dermed momsfrigtages.

SKM2015. 472. SR

Skatterådet bekræfter, 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 momsfrigtaget efter momslovens §

13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været i et delvist momspligtigt aktieselskab, og at den selvstændige gruppe kan etableres som et aktieselskab.

Videre kan det bekræftes, at momsfrigagelsen kan bibeholdes for aktiviteter vendt mod gruppemedlemmerne, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand.

Endelig er der ikke noget til hinder for, at de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie aktiviteter, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale aktivitet, herunder momspligtig udlejning af fast ejendom.

SKM2011. 860. SR

Skatterådet kan bekræfte, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til medlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være momsfrigaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været varetaget af et momspligtigt anpartsselskab.

Momsfrigagelsen for den selvstændige gruppe vil kunne bibeholdes for de medlemsvendte aktiviteter, hvis gruppen samtidig udfører opgaver på kommerciel bases for tredjemand, når en sådan levering følger de almindelige momsregler.

Skatterådet finder ikke, at der er noget til hinder for, at de enkelte medlemmer af gruppen, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale aktivitet.

Endelig bekræfter Skatterådet, at samtlige ydelser leveret af den selvstændige gruppe, er omfattet af lønsumsafgiftspligten, ifølge lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKM2010. 644. SR

Skatterådet kan bekræfte at en selvstændig gruppe, der leverer forskellige sekretariatsydelser til sine medlemmer, kan være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, (nu nr. 19), når de i bestemmelsen nævnte betingelser er opfyldt.

Med hensyn til betingelsen om konkurrencefordrejning, er det i afgørelsen tillagt vægt, at det ikke er momsfrigagelsen i sig selv, der medfører, at der består en reel risiko for, at fritagelsen, vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Den juridiske vejledning

"D. A. 5.19 Selvstændige grupper af personer ML § 13, stk. 1, nr. 19)

(...)

D. A. 5.19.2 Betingelser for momsfrigagelse

(...)

Betingelser

Gruppens ydelser er principielt momspligtige, men kan fritages på de betingelser, som er nævnt i bestemmelsen.

Der er fem betingelser, som alle skal være opfyldte for, at ydelser fra gruppen er omfattet af momsfrigagelsen:

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 momsfrigitagne aktiviteter i henhold til nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadekomne personer med transportmidler specielt konstrueret til dette formål, og nr. 17, 18 og 21 eller aktiviteter, der falder uden for momsloven, eller ikke-afgiftspligtige personer
3. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes momsfrigitagne 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.

Ad 1. Den selvstændige gruppe skal være en uafhængig enhed

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.

Uanset momsfrigitagelsen skal fortolkes indskrænkende, ses der ikke at være grundlag for pålægge anvendelsen af momsfrigitagelsen restriktioner i forhold til valget af samarbejdsform, og den selvstændige gruppe kan derfor etableres eksempelvis i form af en forening, et konsortium, et kooperativ, et interessentskab eller et aktieselskab, jf. også SKM2015. 233. SR.

På trods af, at den selvstændige gruppe må kunne antage enhver juridisk form, begrænser anvendelsen af ordet "selvstændig" i momsfrigitagelsen mulighederne til, at der i det mindste skal anvendes en uafhængig enhed, som adskiller sig fra sine medlemmer. Herved er det ikke i sig selv tilstrækkeligt, at parterne går sammen i henhold til en skriftlig aftale om at skabe en gruppe, idet en sådan gruppe ikke har den tilstrækkelige selvstændighed i forhold til sine medlemmer.

Det er på denne baggrund heller ikke tilstrækkeligt, at en række virksomheder beslutter blot at fordele omkostningerne til nogle indkøb mellem dem, idet der forudsættes anvendt en platform i form af en selvstændig gruppe, som skal levere de pågældende ydelser.

Endvidere indikerer brugen af ordet "medlemmer", at der må anvendes en separat enhed bestående af de personer, som i henhold til formålet med bestemmelsen ønsker at deles om nogle omkostninger.

Denne fortolkning støttes af Skatterådets afgørelse i SKM2011. 544. SR, hvor Skatterådet tiltrådte, at der skulle etableres en selvstændig gruppe af personer bestående af de tre efterskoler, samt at det er den selvstændige gruppe, der skal levere ydelserne i form af it-faciliteter mv.

Det er dog en afgørende forudsætning for anvendelsen af momsfrigitagelsen, at den uafhængige enhed opfylder betingelserne for at blive anset for en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, og enheden skal derfor drive selvstændig økonomisk virksomhed. Årsagen hertil er, at anvendelsen af momsfrigitagelsen i ML § 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. ML § 3.

Endvidere anvendes ordet "medlemmer" i flertal, og hele konstruktionen forudsættes derfor mindst at skulle omfatte 3 enheder - en selvstændige grupper og to medlemmer.

Af ordlyden af momsfrigitagelsen kan der ikke udledes noget egentligt krav om, at der skal anvendes en selvstændig juridisk enhed, men i praksis vil det formentlig ofte være tilfældet, når kravet om selvstændighed i forhold til medlemmerne og afgiftspligtig person skal opfyldes.

Ad 2. Den aktivitet, som hver af gruppens deltagere udøver, skal enten være momsfrigatet efter andre bestemmelser eller falde helt uden for momslovens anvendelsesområde

Omfattet er alene aktiviteter, der er momsfrigatet efter i henhold til nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadekomne personer med transportmidler specielt konstrueret til dette formål, og nr. 17, 18 og 21.

At ikke al momsfrigatet virksomhed kan opfylde betingelsen blev implementeret ved § 8 i lov nr. 1130 af 11/09/2018 med virkning fra den 1. januar 2019. Bestemmelsen blev ændret som en direkte konsekvens af EU-domstolens domme i sagerne C-326/15, DNB Banka mfl. Før ændringen kunne enhver aktivitet momsfrigatet efter ML § 13, stk. 1, opfylde betingelsen.

Efter ordlyden af bestemmelsen omfatter den dog tillige medlemmer, som udøver en virksomhed, som ikke er omfattet af momsloven. Det kan f.eks. være opgaver udført af statslige og kommunale mv. myndigheder.

Ad 3. Ydelserne skal være direkte nødvendige for deltagernes virksomhed

Den omstændighed, at ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, forudsætter, at der skal være tale om ydelser, der - selv om de ikke kan betragtes som en integreret del af medlemmernes momsfrigatne aktiviteter og fritages som sådan - ikke desto mindre må betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af denne specielle aktivitet.

EF-domstolen har i sag C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (Stichting)), udtalt, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

Ad 4. Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne

Medlemmernes betaling må ikke overstige egen omkostningsrefusion. Hvert enkelt medlem skal refundere netop dets andel af de fælles udgifter. Der må således ikke ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og der må hverken oparbejdes underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

Ad 5. Momsfrigatelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning

Momsfrigatelsen må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Konkurrencefordrejning foreligger, når en momsfrigatelse påvirker de gældende konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver tilsvarende aktiviteter.

Det er tilfældet, hvis det enkelte medlem i kraft af samarbejdet kan få leveret ydelser uden moms, som andre uafhængige virksomheder udbyder med moms.

Det er momsfrigatelsen 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.

For at momsfrigatelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en sammenslutning, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed, at sammenslutningen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse.

Det er ikke alene aktuelle konkurrenceforhold, der skal tages i betragtning. En fritagelse må således ikke kunne være en hindring for etablering af konkurrerende virksomheder. Fritagelse skal dog kun nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning. Der skal herefter i hvert enkelt tilfælde ske en konkret vurdering af, om der er en reel risiko for konkurrencefordrejning.

Er der tvivl om, hvorvidt en momsfrigtagelse vil kunne skabe konkurrencefordrejning på et senere tidspunkt, kan en fritagelse efter bestemmelsen gøres tidsbegrænset.

Eksempel

Juridisk bistand leveret af en hovedorganisation for et større antal fagforeninger til dets medlemsorganisationer, er ikke momsfrigtaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 19, da en momsfrigtagelse vil indebære en reel konkurrencefordrejning overfor advokatfirmaer o. lign. Se SKM2013. 204. SR.

Bemærk

Fra 1. januar 2019 kan taxibestillingskontorer ikke længere være omfattet af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 19. Se dog SKM2018. 493. SR, hvor Skatterådet har anset et kørselskontor for at levere af momsfri personbefordring, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 15, og SKM2018. 615. SR, hvor Skatterådet har anset et taxibestillingskontor for at levere momsfri formidling af personbefordring, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 15."