

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 9427 af 28/05/2024 (Gældende)

## Moms og renovationsydelser - kommunalt eget aktieselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0284181

# Moms og renovationsydelser - kommunalt eget aktieselskab

Sagen handler om, hvorvidt et kommunalt eget aktieselskabs leveringer af renovationsydelser til private borgere mv. er momspligtige eller ej.

Skatterådet bekræfter, at det konkrete aktieselskab fortsat skal opkræve moms på renovationsydelsen til private og erhverv jf. momslovens § 4, stk. 1.

Samtidig afviser Skatterådet at svare på, hvorvidt Spørger helt generelt er omfattet af et genoptagelsesstyresignal om moms og kommunale renovationsydelser.

*Skatterådsmøde 28. maj 2024 - SKM2024.326.SR*

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

## Spørgsmål

1. Er det en korrekt vurdering, at Spørger ikke er omfattet af den praksisændring der fremkommer af Skattestyrelsens styringssignal af 3. november 2023?
2. Er det en korrekt vurdering, at Spørger fortsat skal opkræve moms på renovationsydelsen til private og erhverv?

## Svar

1. Afvises
2. Ja

## Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et 100 % kommunalt eget aktieselskab, der håndterer den kommunale renovation i XX. Da der er blevet stillet spørgsmål til Spørger' opkrævning af moms på denne ydelse, har Spørger udarbejdet en vurdering af selskabets status og tilhørende forpligtelse til at opkræve moms.

De relevante forhold samt Spørgers egen vurdering fremgår af notat af [...] 2024.

## Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger søger denne afklaring, da styresignalet af 3. november 2023 efterlader mere rum for fortolkning, end vi ønsker. Spørger søger alene afklaring af spørgsmålet om momspligt af hensynet til korrekt opkrævning af kunderne i XX.

Notat af [...] 2024

Momsopkrævning i Spørger

Er det udskilte affaldsselskab et offentligretligt organ

Den 3. november 2023 udsendte Skattestyrelsen et styresignal for kommunale renovationsydelser. Styresignalet omhandler forståelsen af momslovens bestemmelser om afgiftspligtige personer i forbindelse med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger. Spørger er et kommunalt eget aktieselskab, der håndterer dagrenovation i XX for private grundejere og grundejerforeninger. Det skal derfor vurderes, hvorvidt Spørger er omfattet af Skattestyrelsens styresignal og dermed praksisændring.

Der er tale om et helt nyt styresignal, hvorfor der er ikke truffet afgørelser på baggrund af den nye praksis i styresignalet. Enhver konklusion om forståelsen af reglerne, vil være behæftet med en vis usikkerhed. Til brug for XYs vurdering er der indhentet mundtlige bidrag fra [...], [...] og [...] advokater.

Det er XYs vurdering, at Spørger ikke er omfattet af praksisændringen i styresignalet.

## Baggrund

Momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3, udvider kredsen af momspligtige juridiske personer til også at omfatte offentlige forsyningsvirksomheder (nr. 2) og andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og tjenesteydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder (nr. 3). Momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3, implementerer momssystemdirektivets artikel 13 i dansk ret.

Momssystemdirektivets artikel 13 foreskriver, at offentligretlige organer ikke skal anses som afgiftspligtige (moms) personer, for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, uagtet om myndigheden i øvrigt modtager økonomisk kompensation af nogen art. Artikel 13, 3. afsnit, foreskriver, at aktiviteter som beskrevet i direktivets bilag 1 er afgiftspligtige, medmindre de er af ubetydeligt omfang. Bilag 1, nr. 2 nævner; vand-, gas-, elektricitets-, og varmforsyning, men ikke affaldsforsyning.

Forarbejderne til momsloven nævner imidlertid også renovation som en momspligtig offentlig forsyningsvirksomhed, og der har derfor været en mangeårig administrativ praksis for at pålægge moms på kommunal renovation.

Landsskatteretten traf i 2020 afgørelse om, at fordi renovationsydelser ikke er omfattet af bilag 1, nr. 2, til momssystemdirektivet, så skal kommuner ikke opkræve moms af renovationsydelser.

På baggrund af dette konkluderer Skattestyrelsen i styresignalet af 3. november 2023, at der er behov for en praksisændring, og at kommuner, og offentligretlige organer i det hele taget, derfor ikke længere skal anses en som afgiftspligtig person, når kommunen leverer renovationsydelser.

Om vurderingen af hvorvidt der er tale om et offentligretligt organ, skriver styresignalet følgende:

"Ved bedømmelsen af, om en enhed er et offentligretligt organ, lægges der vægt på, om enheden er integreret i den offentlige forvaltning."

Private underleverandører som kommunen benytter til at levere renovationsydelser, anses imidlertid ikke som omfattet af praksisændringen, da de ikke er offentligretlige organer. Som udgangspunkt anser Skattestyrelsen også kommunalt ejede aktieselskaber som private underleverandører.

Mere væsentligt for Spørger så skriver Skattestyrelsen:

"Et kommunalt ejet aktieselskab, som efter en konkret vurdering ikke kan anses for at være et offentligt organ i sig selv, som i eget navn har leveret renovationsydelser til private og private grundejerforeninger, er ikke omfattet af praksisændringen."

Skattemyndighedens vejledning D. A. 3.2.4 fremhæver, at hvis en virksomhed er omfattet af forvaltningsloven og offentlighedsloven, og dette ikke er grundet bestemmelser i andre love, så er det ét element, der taler for, at virksomheden er integreret i den offentlige forvaltning.

Der henvises endvidere til Skats vejledning D. A. 3.2.4, hvoraf skattemyndighedernes retningslinjer for forståelsen af offentligretligt organ fremgår. Af vejledningen kan det læses, at det ikke er nok til at anse en virksomhed som et offentligretligt organ, at virksomheden er omfattet af de nævnte love.

Det vil ultimativt være op til en vurdering af de samlede omstændigheder for virksomheden, hvorvidt der kan fritages for moms. I konkrete sager har skatterådet kigget på 1) hvorvidt enheden er oprettet ved lov 2) om den er stiftet på privatretligt grundlag 3) i hvilket omfang anden offentlig myndighed udpeger eventuelle bestyrelsesmedlemmer og 4) graden af bundne opgaver fastlagt af anden myndighed.

I tillæg til den hidtidige praksis, så skriver Skattestyrelsen yderligere i styresignalet til momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3, at hvis renovationsydelsen er leveret i kommunens navn, så skal ydelsen ikke pålægges moms. Dette kan være tilfældet, hvis det fremgår af fakturaen, at gebyropkrævning sker på vegne af en kommune.

#### Vurdering af Spørger

Til brug for denne vurdering vil de ovenfor nævnte vurderingselementer blive gennemgået.

I relation til det fortolkningsselement styresignalet nævner, så kan det konstateres, at Spørger sender fakturaer ud i eget navn, og det fremgår tydeligt, at der er tale om gebyrbetaling til Spørger.

Spørger er et kommunalt ejet aktieselskab, og er derfor i udgangspunktet ikke omfattet af den nye praksis. Det betyder, at medmindre det kan påvises, at Spørger er så integreret i den offentlige forvaltning, af Spørger må sidestilles med et offentligt organ, så er Spørger ikke omfattet af praksisændringen i styresignalet.

Til brug for denne fortolkning skal det indledningsvist nævnes, at XX varetager udstedelse af affaldsregulativet for XX, og godkender priser for privates dagrenovation. Ligeledes er det XX, der fortolker affaldsregulativet, hvis der er spørgsmål til forståelsen af de enkelte regler. Myndighedsdelen af renovationsydelsen i XX varetages altså fortsat af XX.

Spørger er omfattet af størstedelen af offentlighedslovens bestemmelser efter reglen i lovens § 4, da Spørger ultimativt er 100 % ejet af danske offentlige myndigheder.

Spørger er ikke oprettet i henhold til lov, men er udskilt fra XX i forbindelse med oprettelsen af den XY.

Spørger er stiftet med egen selskabskapital og egne vedtægter, med det formål at varetage renovationsvirksomhed i henhold til den enhver tid gældende lovgivning herom, samt at udføre anden virksomhed, som har nær tilknytning til renovationsvirksomhed. Spørger er altså stiftet på privatretligt grundlag.

Spørger bestyrelse vælges i henhold til vedtægterne af generalforsamlingen. Da Spørger er ejet XXY, er det kun bestyrelsen i XXY, der har stemmeret til generalforsamlingen i Spørger. Bestyrelsen i XXY består af 13 medlemmer, hvoraf hver af ejerkommunerne, herunder XX, har ret til at udpege 2 medlemmer. XX har derfor hverken alene eller i fællesskab med de øvrige ejerkommuner bestemmende indflydelse i Spørger.

Spørger har som nævnt til formål at varetage renovationsvirksomhed og anden virksomhed med nær tilknytning hertil, men dette er en opgave selskabet er pålagt i vedtægterne, og det er overladt til selskabet, at udføre opgaven som selskabet vurderer bedst. Det står imidlertid erhvervsvirksomheder frit, om de vil benytte Spørger eller en anden privat aktør. Dette taler for, at XX har ønsket en udskilning af opgavevaretagelsen, og at den udskilte virksomhed skal konkurrere på lige vilkår imod andre virksomheder.

På baggrund af gennemgangen af de i praksis udviklede fortolkningsselementer til brug for vurderingen, og navnlig i lyset af de refererede passager fra det netop udsendte styresignal, konkluderes det, at Spørger med altovervejende sandsynlighed ikke er omfattet af Skattestyrelsens seneste praksisændring, og at der derfor fortsat skal opkræves afgift (moms) for renovationsydelsen til private og erhverv.

### Yderligere oplysninger af 4. april 2024

Denne illustration viser ejerskabsstrukturen i XXY:

[...]

I jeres (Skattestyrelsens) henvendelse af 7. marts 2024 spørger I ind til en række forhold for XXY. Da administrationen af- og ansættelserne i alle selskaber under XXY er samlet i XY, er spørgsmålene også besvaret for så vidt angår XY, hvor dette er vurderet relevant. Dette er alene gjort for at give et fyldestgørende billede af beslutningsgangen.

Som det fremgår, er XXY ejet af [...] kommune i fællesskab. Se udskrift fra CVR for bekræftelse af ejerforholdet. Vedtægter og seneste årsrapport er tillige fremsendt. Igennem XXY ejer de nævnte kommuner også XY.

XXY' formål er gennem datterselskaber at drive forsyningsvirksomhed samt at varetage hertil beslægtede opgaver, herunder levering af administrations- og produktionsydelser til forsyningsvirksomheder. Administrationsydelsen leveres gennem datterselskabet XY. Der udøves ikke selvstændig aktivitet i XXY. Administrationen for- og ansættelserne i selskaberne under XXY er samlet i XY.

XY' formål er at levere administrations- og driftsydelser til forsyningsselskaber, samt virksomhed nært beslægtet hermed. Bestyrelsen i XY vælges blandt bestyrelsesmedlemmerne i XXY. XY har ikke aktiviteter ud over administration og drift for forsyningsselskaberne i [...].

[...] er et [...] -selskab der specialiserer sig i [...] til forsyningsvirksomheder, dette ejes af XXY i fællesskab med andre forsyningsvirksomheder.

Da XXY ikke udøver selvstændig aktivitet ud over at aktiviteten i datterselskaberne, er XXY underlagt den økonomiske regulering, der gælder for de underliggende datterselskaber. XXY må derfor ikke tjene penge på sine forsyningsaktiviteter, og som det fremgår af årsrapportens side 10, så er XXY underlagt hvile-i-sig-princippet.

XXY udøver ingen myndighedsvirksomhed, for så vidt der er myndighedsopgaver knyttet til de enkelte forsyningsarter, så varetages disse i ejerkommunerne.

Da der ikke er tale om en egentlig daglig drift i XXY, er der i sagens natur ikke nogen daglig kontrol med den daglige drift fra ejerne. XY der som nævnt forestår administrationsopgaven for Spørger, er heller ikke underlagt daglig kontrol fra ejerne af XXY. Ejernes kontrol udøves gennem bestyrelsesmøderne i XXY. For fuldstændighedens skyld skal det nævnes, at direktionen i XY holder ca. 4 såkaldte "ejermøder" med hver [...] om året. Indholdet af disse møder varierer, men der er hovedsageligt tale om gensidig informationsudveksling mellem XY og administrationen fra "kommunen".

### Angående Spørger

Spørger' prisfastsættelse sker i overensstemmelse med reglerne i Miljøbeskyttelsesloven og Affaldsaktør-bekendtgørelsen. § 48 i Miljøbeskyttelsesloven oplister de udgifter, det kommunalt fastsatte affaldsgebyr kan dække. Dette uddybes i bekendtgørelsens § 15. Selv om hverken lov eller bekendtgørelse specifikt nævner hvile-i-sig-selv, så ligger det implicit i gebyrfinansieringen og lovens § 48.

Der er ikke fastsat særlige regler for, hvem der kan vælges til bestyrelsen i Spørger. Dog kan selskabets direktører ikke vælges som formænd. Bestyrelsen vælges på selskabets generalforsamling blandt aktionærerne- dvs. XXY. I praksis bemyndiger bestyrelsen i XXY bestyrelsesformanden for XXY til, at udgøre generalforsamlingen i samtlige datterselskaber i [...].

Det er korrekt forstået, at Spørger alene varetager driften af XXs affaldshåndtering. Dette fremgår også af kommunens affaldsregulativ § 7, efter hvilken XY bemyndiges til at varetage den faktiske forvaltningsvirksomhed, mens [...] bemyndiges til at træffe afgørelser efter regulativet.

Spørger varetager dagrenovationen i XX by, hvilket vil sige, at Spørger gennem leverandører forestår indsamlingen af husholdningsaffald hos private og i sommerhuse. Den samme ydelse, dvs. afhentning af dagrenovation kan også leveres til erhverv. Kommunale institutioner i XX kan benytte Spørger. Der er i skrivende stund ca. 100 kommunale institutioner der benytter Spørger.

Forsyningspligten for affaldshåndtering påhviler kommunerne, men da XX har uddelegeret den faktiske forvaltningsvirksomhed til Spørger, så er det ikke forkert at sige, at Spørger har en forsyningspligt på den faktiske indsamling og håndtering af dagrenovation fra private borgere og grundejere.

Borgere og grundejere i XX skal tilmelde sig ordningen, så snart en ejendom tages i brug, og kan ikke afmelde sig, selvom ejendommen står tom. Ved nedrivning kan affaldsordningen frameldes, dog skal der stadig betales grundgebyr (den samlede gebyrbetaling er delt op i grundgebyr, beholdergebyr og gebyr for tømning).

"Kommunen" fører ikke dagligt tilsyn med affaldshåndteringen i Spørger, og udsteder ikke retningslinjer for driften. Det skal i den forbindelse nævnes, at det efter Miljøbeskyttelsesloven og Affaldsaktørbekendtgørelsen påhviler kommunalbestyrelsen, at udarbejde og vedtage regulativet om ordninger for affald i kommunen.

Kommunens regulativ regulerer i sagens natur dele af den daglige drift, men ud over den lovfæstede opgave med at fastsætte regulativ for affaldshåndtering, udstedes der ikke retningslinjer for driften af Spørger. Ansættelser og udbud varetages af XY. Selve kontrakten med de enkelte underleverandører indgås af Spørger som aftalepart, men arbejdet op til underskrift varetages af XY.

#### *Uddrag af vedtægter Spørger*

[...]

### **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er omfattet af den praksisændring der fremkommer af Skattestyrelsens styringssignal af 3. november 2023.

#### *Begrundelse*

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at enhver hos told- og skatteforvaltningen kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

På moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven som fremsat den 24. februar 2005 fremgår angående § 24, stk. 2 bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

Folketingets Ombudsmand har i udtalelse af 11. maj 2009, FOB 2009 14-1, blandt andet udtalt, at kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder et krav om at den planlagte disposition - herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på - beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar.

Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist, hvad det er, han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.

I SKM2018. 632. SR, SKM2018. 631. SR og SKM2013. 327. SR har Skatterådet afvist, at svare på et spørgsmål da dette ikke fandtes at vedrøre den skattemæssige virkning af en disposition.

Landsskatteretten har i SKM2011. 641. LSR fundet, at et stillet spørgsmål (i en anmodning om bindende svar), var af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke ville indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet var tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kunne besvares med en egentligt teoretisk redegørelse af resposumlignende karakter.

Spørger ønsker afklaret, om Spørger helt generelt er omfattet af den praksisændring som beskrives i Skattestyrelsens styringssignal SKM2023. 515. SKTST.

Styresignalet indeholder en praksisændring for så vidt angår kommuners og evt. andre offentligretlige organers levering af renovationsydelser til private og private grundejerforeninger samt eventuelt renovationsydelser leveret til erhvervsdrivende efter en konkret vurdering.

Ifølge Spørgers vedtægter er Spørgers formål at varetage renovationsvirksomhed i henhold til den til enhver tid gældende lovgivning herom samt at udføre anden virksomhed, som har en nær tilknytning til renovationsvirksomhed.

Skattestyrelsen finder ikke at der ved spørgsmål 1 er tale om et spørgsmål, der kan siges at vedrøre den afgiftsmæssig "virkning" af en konkret "disposition".

Skattestyrelsen finder derimod, at spørgsmål 1 er af generel og ikke konkret karakter, og en besvarelse heraf vil kræve en total stillingtagen til Spørger og alle Spørgers aktiviteter.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger fortsat skal opkræve moms på renovationsydelsen til private og erhverv.

Ved besvarelsen forudsættes det, at spørgsmålet omhandler renovationsydelser, som er sammenlignelige med de ydelser som er omhandlet i SKM2020. 459. LSR og/eller SKM2023. 515. SKTST.

### *Begrundelse*

Der betales moms af varer og ydelser der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person her i landet, jf. momslovens §§ 3-4.

I henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, er andre statslige, regionale og kommunale institutioner, udover såkaldte forsyningsvirksomheder, som udøver en aktivitet i egenskab af offentlig myndighed, alene at anse som afgiftspligtige personer, for så vidt de udøver aktiviteten i konkurrence med erhvervs-virksomheder.

Af den bagvedliggende direktivbestemmelse i momssystemdirektivets artikel 13 fremgår det, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke anses 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.

I henhold til EU-Domstolens faste praksis skal to betingelser være opfyldt, for at der ikke er mom-spligtigt, jf. momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1. For det første skal virksomheden udøves af et offentligretligt organ, og for det andet skal det ske i egenskab af offentlig myndighed. Se eksempelvis EU-Domstolens sag 604/19, Gmina Wrocław, præmis 78.

Når offentligretlige organer udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de offentligretlige organer dog alligevel betragtes som afgiftspligtige personer, såfremt deres fritagel-se ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Er der således tale om levering af varer eller ydelser, som *ikke* foretages af et offentligretligt organ, finder fritagelsen for afgiftspligt i momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 (momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1), allerede af den grund ikke anvendelse.

Idet artikel 13, stk. 1, udgør en undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk aktivitet, skal bestemmelsen fortolkes strengt. Se EU-Domstolens dom i sag C-174/14, Sudaçor, præmis 49.

I SKM2020. 459. LSR har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at kommunerne, som utvivlsomt er offentligretlige organer, ikke skal opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger i medfør af momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3. Landsskatteretten fandt, at kommuner ikke skulle anses for afgiftspligtig for levering af renovationsydelser i medfør af momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, om "offentlige forsyningsvirksomheder". Landsskatteretten lagde endvidere vægt på, at kommuner er offentligretligt organer, at den udøvede virksomhed sker i egenskab af offentlig myndighed, og at fritagelsen for afgiftspligten ikke ville kunne medføre en konkurrenceforvridning af en vis betydning.

En kommune skal således ikke anses som en afgiftspligtig person, når den leverer renovationsydelser til private borgere eller grundejerforeninger.

På baggrund heraf udstedte Skattestyrelsen genoptagelsesstyresignalet SKM2023. 515. SKTST, nu indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 3.2.3, hvoraf det fremgår, at hidtidig praksis, hvorefter kommuners levering af renovationsydelser til private og grundejerforeninger har været pålagt moms, jf.

momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, ikke kunne opretholdes. Dette kan efter en konkret vurdering også gælde for renovationsydelser leveret til erhvervsdrivende.

I henhold til styresignalet anses aktieselskaber som udgangspunkt ikke for at være offentligretlige organer. Dette vil dog afhænge af en konkret vurdering. I det omfang at et aktieselskab i sig selv kan anses for at være et offentlige organ, vil selskabet derfor også kunne være omfattet af praksisændringen.

Det skal således vurderes, om Spørger, som er et *aktieselskab*, ikke kan anses for at være et offentligretligt organ, da det ikke er integreret i den offentlig forvaltning.

EU-Domstolen har i flere domme forholdt sig til, hvorvidt en enhed, herunder et selskab, stiftet på et privatretligt grundlag, kan anses for at være et offentligretligt organ i momssystemets artikel 13, stk.1, første led's forstand.

EU-Domstolen har i sin faste praksis fastslået, at en person, som foretager handlinger, som henhører under myndighedsbeføjelser på en sådan selvstændig måde, at denne *ikke* er integreret i det offentliges forvaltningsapparat, ikke kan kvalificeres som offentligretligt organ i artikel 13, stk. 1's forstand. Se eksempelvis EU-Domstolens dom i sag C-235/85, Kommissionen mod Holland, præmis 22.

Efter EU-Domstolens faste praksis lægges der ved bedømmelsen af, om en enhed er et offentligretligt organ i henhold til artikel 13, stk. 1, vægt på, om enheden er integreret i den offentlige forvaltning. Se eksempelvis EU-Domstolens dom i sag C-462/05, Kommissionen mod Portugal, præmis 39 og 40.

I sag C-174/14, Sudaçor, præmis 60-61, har EU-Domstolen udtalt, at et offentligejet *selskab* - under visse betingelser og efter en samlet vurdering - vil kunne kvalificeres som et "offentligretligt organ" i momssystemdirektivets art. 13, stk. 1's forstand.

EU-Domstolen uddybede i sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás, betingelserne for, at et offentligt ejet selskab kan kvalificeres som et offentligretligt organ, jf. momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1.

Dommene er konkret begrundede og peger på en samlet vurdering af de konkrete forhold i hvert tilfælde. Selvom den omstændighed, at et selskab har fået tildelt myndighedsbeføjelser, ikke alene er afgørende med henblik på kvalificeringen af et selskab som offentligretligt organ, udgør den imidlertid, ifølge EU-Domstolen, en vigtig indikation for at fastslå, at selskabet skal kvalificeres som offentligretligt organ.

I vurderingen inddrager EU-Domstolen endvidere, om det aktuelle selskab kan anses for integreret i det offentlige forvaltningsapparat, og om selskabet har en vis selvstændighed over for den offentlige myndighed, der ejer selskabet, ved udøvelsen af sin virksomhed og den daglige drift. Domstolen tillægger det herved betydning, om det offentligretlige organ, der ejer det pågældende selskab, er i stand til at udøve en afgørende indflydelse på selskabets aktiviteter, lige som der kan lægges vægt på, om private aktører kan være selskabsdeltagere, og om selskabet har andre kunder end den offentlige myndighed, der ejer selskabet.

I sag C-174/14, Sudaçor, var selskabet et 100 pct. offentligt ejet aktieselskab, der havde overtaget planlægningen og administrationen af en regional sundhedsordning i den selvstyrende region "RAA", i Spanien. Sudaçor modtog betaling herfor fra det offentlige. Sudaçor blev oprettet ved et regionalt lovdekret om omdannelse af den selvstyrende regions institut for finansiel sundhedsforvaltning til et rent offentligt aktieselskab. I henhold til lovdekretet havde Sudaçor som hverv at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse på sundhedsområdet.

Det pågældende lovdekret bestemte videre, at Sudaçor var underlagt bestemmelserne i denne retsakt, vedtægterne i bilagene hertil samt retsordningen for offentlige virksomheder som fastsat ved et andet

lovdekret og ved privatretten. Ifølge samme regionale lovdekret skulle Saudaços i forbindelse med sine aktiviteter overholde reglerne for regionens sundhedstjenestes sammensætning og funktion. Det regionale lovdekret bestemte endvidere, at Saudaços ved udførelsen af sine opgaver rådede over de samme myndighedsbeføjelser som RAA, herunder eksempelvis beføjelsen til at foretage ekspropriation. Se dommens præmis 11-15.

EU-Domstolen tog ikke endelig stilling til Saudaços status, men overlod dette til den forelæggende ret. Domstolen bemærkede i præmis 63-64, at Saudaços reelle selvstændighed forekom begrænset, idet selskabets kapital, som ikke var åben for privatpersoners deltagelse, ejedes 100% af regionen og at regionen, med udtagelse af en marginal omsætning, var Saudaços eneste kunde. Saudaços udførte sine opgaver i overensstemmelse med retningslinjer fastsat af regionen og selskabet var underlagt regionens kontrol. Disse forhold talte for, at regionen var i stand til at udøve en afgørende indflydelse på Saudaços aktiviteter.

Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse udtalte EU-Domstolen i præmis 68, at på baggrund af ovennævnte forhold kunne det således ikke udelukkes, at denne ret, henset til en samlet vurdering, hvorved der blev tages hensyn til de bestemmelser i national ret, der fandt anvendelse på Saudaços, ville komme frem til den konklusion, at Saudaços kunne kvalificeres som et offentligretligt organ i henhold til momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1.

I EU-Domstolens sag C-182/17, var Ntp. Nagyszénás Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft. (herefter "NTN") et 100 pct. kommunalt ejet anpartsselskab, hvis aktiviteter blev udøvet uden gevinst for øje. NTN udførte en række opgaver, som ejerkommunen havde overladt til selskabet. Opgaverne bestod navnlig i forvaltning af boliger og ejendomme, vedligeholdelse af lokale offentlige veje, karantæne, skadedyrsbekæmpelse, myggebekæmpelse, vedligeholdelse af parker, offentlige rum og øvrige grønne områder, opgaver i forbindelse med deponering og behandling af dyreaffald samt vedligeholdelse af markeder. Se dommens præmis 13-14.

Domstolen fandt, at NTN umiddelbart ikke kunne kvalificeres som et "offentligretligt organ" i momssystemdirektivets artikel 13, sk. 1, forstand.

Med henvisning sag C-174/14, Saudaços, præmis 58, påpegede EU-Domstolen i dommens præmis 45, at det er en vigtig indikation for at fastslå, at et selskab skal kvalificeres som et "offentligretligt organ", om dette selskab har fået tildelt myndighedsbeføjelser. NTN syntes ikke at have fået tildelt myndighedsbeføjelser, med henblik på udførelsen af de offentlige opgaver, som selskabet var blevet overdraget i henhold til den pågældende aftale indgået med Nagyszénás kommune.

Videre anførte EU-Domstolen i præmis 47-54, at eftersom det var stiftet af Nagyszénás kommune i form af et anpartsselskab uden gevinst for øje, var NTN først og fremmest en privatretlig juridisk person, som efter de for selskabet gældende regler havde en vis selvstændighed i forhold til nævnte kommune i forbindelse med udøvelsen af dets virksomhed og daglige drift. Ifølge EU-Domstolen syntes der ikke at foreligge en organisatorisk forbindelse mellem NTN og Nagyszénás kommune, for så vidt som dette selskab ikke var stiftet ved en afgørelse truffet af denne kommune, der definerede de ydelser, der skulle leveres til kommunen.

Selv om NTN's selvstændighed ganske vist var begrænset på grund af den omstændighed, at selskabets kapital, som ikke var åben for privatpersoners deltagelse, ejedes 100% af Nagyszénás kommune, kunne andre forhold tale for, at kommunen ikke var i stand til at udøve en afgørende indflydelse på NTN's aktiviteter.

Det var således ubestridt, at Nagyszénás kommune ikke var NTN's eneste "kunde", og at de ydelser, som NTN leverer til tredjemand, ikke var af marginal betydning.

Den aktuelle aftale indeholdt desuden visse klausuler, som gav Nagyszénás kommune mulighed for at kontrollere udførelsen af de opgaver, som NTN var blevet overdraget, hvilket ifølge EU-Domstolen syntes at antyde, at denne kommune ikke udøvede nogen faktisk kontrol.

Endelig synes aftalen ikke at indeholde bestemmelser, der gav kommunen mulighed for at fastsætte retningslinjer, som NTN skulle følge ved udførelsen af de nævnte opgaver.

EU-Domstolen udtalte på baggrund heraf og med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse af disse forskellige faktiske forhold og den nationale lovgivning i forbindelse med en samlet vurdering, at det pågældende selskab ikke synes at kunne kvalificeres som "offentligretligt organ" i denne bestemmelses forstand.

Spørger i nærværende sag er en del af en større [...] ejet af XXY, som igen er ejet af ejer-"kommunerne".

Spørger er stiftet på et privatretligt grundlag som et aktieselskab med egen selskabskapital og egne vedtægter.

Ifølge vedtægterne er selskabets formål at varetage renovationsvirksomhed i henhold til den til enhver tid gældende lovgivning herom samt at udføre anden virksomhed, som har en nær tilknytning til renovationsvirksomhed.

Spørger forestår gennem underleverandører indsamlingen af husholdningsaffald hos private og i sommerhuse. Den samme ydelse, dvs. afhentning af dagrenovation, kan også leveres til erhverv. Kommunale institutioner i XX kan således vælge at benytte Spørger.

Det er XX, der i henhold til Miljøbeskyttelsesloven og Affaldsbekendtgørelsen, varetager udstedelse af det overordnede affaldsregulativ for XX, og godkender priser for privates dagrenovation. Ligeledes er det XX, der fortolker affaldsregulativet, hvis der er spørgsmål til forståelsen af de enkelte regler. Ifølge det oplyste, er det XX, der varetager myndighedsdelen i relation til renovationsydelsen. Det fremgår således af kommunens affaldsregulativ § 7, at enheden [...], som er en del af XX, bemyndiges til at træffe afgørelser efter regulativet. Derimod er det efter det oplyste alene den faktiske forvaltningsvirksomhed, som skal varetages af datterselskabet XY.

I udgangspunktet falder det, der kan betegnes som faktisk forvaltningsvirksomhed uden for forvaltningslovens anvendelsesområde, fordi den netop ikke handler om at træffe retligt bindende afgørelser.

Spørger er således alene et "driftsselskab".

I vurderingen af hvorvidt et selskab er et offentligretligt organ, har EU-Domstolen i sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás og sag C-174/14, Sudaçor, tillagt det vægt, hvorvidt et kommunalt ejet selskab har fået overdraget myndighedsbeføjelser.

I nærværende sag er dette, efter det oplyste, ikke tilfældet.

Det fremgår af de faktiske oplysninger, at Spørger er omfattet af størstedelen af offentlighedslovens bestemmelser efter reglen i lovens § 4, da Spørger ultimativt er 100 % ejet af danske offentlige myndigheder.

Ifølge Skatterådets praksis, kan det faktum, at et selskab er omfattet af offentlighedsloven og forvaltningsloven dog ikke i sig selv medføre, at selskabet alene af den grund skal anses for et offentligretligt organ omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Det fremgår af SKM2016. 479. SR.

Forsyningspligten for affaldshåndtering påhviler i princippet kommunerne, men da XX har uddelegeret den faktiske forvaltningsvirksomhed til Spørger, så er det efter Spørgers opfattelse Spørger, der har en forsyningspligt på den faktiske indsamling og håndtering af dagrenovation fra private borgere og grundejere.

Skatterådet har tillagt graden af bundne opgaver fastlagt af anden offentlig myndighed betydning ved bedømmelse af, om en enhed kan anses som et offentligretligt organ, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Se SKM2017. 315. SR.

Spørger udsender fakturaer i eget navn og det fremgår tydeligt, at der er tale om gebyrbetaling til Spørger (og ikke kommunen). Det direkte kundeforhold er dermed overdraget til Spørger.

I vurderingen af hvorvidt et selskab er et offentligretligt organ, har EU-Domstolen i sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás og sag C-174/14, Sudaçor, tillagt det vægt, hvorvidt et kommunalt ejet selskab næsten kun eller alene, har ejeren, i form af en offentlig myndighed, som kunde.

Det er overladt til Spørger at udføre opgaven, som selskabet vurderer bedst. Ejer-"kommunerne" fører ikke dagligt tilsyn med affaldshåndteringen i Spørger, og udsteder ikke retningslinjer for driften. Spørger har desuden oplyst, at der ikke udøves selvstændig aktivitet i XXY. Det forudsættes derfor, at sidstnævnte heller ikke udsteder retningslinjer for Spørgers drift eller udføre kontrol.

Ansættelser, administration og udbud i hele koncernen varetages af et andet datterselskab, XY. Selve kontrakten med de enkelte underleverandører indgås dog af Spørger som aftalepart, men arbejdet op til underskrift varetages af XY.

I vurderingen af hvorvidt et selskab er et offentligretligt organ har EU-Domstolen i sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás og sag C-174/14, Sudaçor, tillagt det vægt, hvorvidt et selskab, ejt af et offentligretligt organ, har fået udstukket retningslinjer af ejeren for udførelsen af de udskilte driftsopgaver, og om ejeren udøver kontrol med den daglige drift.

Udover de overordnede retningslinjer i det kommunale Affaldsreguleringsdirektiv og godkendelse af prisfastsættelsen har kommunen, eller andre offentligretlige organer, efter det oplyste ikke fastsat retningslinjer for Spørgers daglige udførelse af den fra kommunen udskilte driftsopgave. Ud fra det oplyste findes der heller ikke en faktisk kontrol sted med den daglige drift og udførelsen af driftsopgaven, som netop er udskilt fra kommunen.

Spørger er ikke oprettet ved særlig lov, men er udskilt fra XX i forbindelse med oprettelsen af [...] XY.

Skatterådet har i SKM2016. 28. SR tillagt dette moment betydning i en samlet vurdering af alle forhold.

Spørgers bestyrelse vælges i henhold til vedtægterne af generalforsamlingen. Spørger er ejt 100 % af XXY (som ejes af 3 kommuner). Det er kun bestyrelsen i XXY, der har stemmeret til generalforsamlingen i Spørger. I praksis bemyndiger bestyrelsen i XXY bestyrelsesformanden for XXY til at udgøre generalforsamlingen i samtlige datterselskaber.

Bestyrelsen i XXY består af 13 medlemmer, hvoraf hver af ejer-"kommunerne", , har ret til at udpege 2 medlemmer. XX har derfor hverken alene eller i fællesskab med de øvrige ejer-"kommuner" bestemte indflydelse i Spørger.

I hvilket omfang anden offentlig myndighed udpeger eventuelle bestyrelsesmedlemmer i en enhed har betydning i en samlet vurdering af hvorvidt enheden kan anses som et offentligretligt organ, jf. Skatterådets afgørelse i SKM2017. 315. SR.

Skattestyrelsen skal bemærke, at selvom ejerkommunerne i sidste ende har stor indflydelse på sammensætningen af bestyrelsen i Spørger, og dermed kan påvirke Spørgers selvstændighed, synes der ikke at være holdepunkter i de faktiske forhold, som peger på at de almindelige regler for forholdet mellem kommunalbestyrelserne og Spørgers bestyrelse skulle være fraveget. Der er efter det oplyste heller ikke særlige regler for, hvem der kan vælges til bestyrelsen.

Skattestyrelsen skal endvidere pege på, at der i EU-Domstolens sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás var tale om 100 pct. kommunalt ejet anpartsselskab, med deraf følgende mulighed for at præge bestyrelsen i anpartsselskabet, uden at dette bevirkede at EU-Domstolen fandt, at selskabet herved havde så begrænset selvstændighed, at det skulle ses som et offentligretligt organ.

Spørger er efter det oplyste omfattet af "hvile i sig selv-princippet". Dette kunne tale for, at Spørger er integreret i det i det offentlige forvaltningsapparat. EU-Domstolen har dog ikke tillagt dette forhold udslagsgivende betydning i den samlede vurdering i sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás, hvor der ligeledes var tale om et "non-profit"-selskab.

På baggrund af en samlet vurdering af sagens faktum finder Skattestyrelsen ikke, at Spørger er et offentligretligt organ i momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første ledes forstand.

Spørger skal derfor opkræve moms af de i sagen omhandlede renovationsydelser, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Uden at nogen af forholdene i sig selv er udslagsgivende lægger Skattestyrelsen særligt vægt på, at Spørger ikke er tillagt myndighedsbeføjelser, at det direkte kundeforhold er overdraget fra kommunen til Spørger, at de almindelige regler for forholdet mellem ejerbestyrelsen og selskabsbestyrelsen er gældende, således at Spørger har en vis grad af selvstændighed, og at ejerne ikke fastsætter særlige retningslinjer for selve udførelsen af den driftsopgave, som er udskilt til selskabet og ikke udøver faktisk kontrol med den daglige drift.

Det forhold, at XX i henhold til miljølovgivningen er forpligtiget til at udstede et overordnet Affaldsregulativ, godkende prisfastsættelsen og at Spørger er underlagt "hvile-i-sig-selv-princippet og dele af offentlighedsloven og skal anvende underleverandører efter et udbud kan ikke i nærværende sag føre til et andet resultat.

Skattestyrelsen skal bemærke, at der ved nærværende besvarelse ikke er taget stilling til, om den umiddelbare ejer XXY skal anses for at være et offentligretligt organ i henhold momsloven § 3, stk. 2, nr. 3. Såfremt XXY ikke er et offentligretligt organ, ville Spørger umiddelbart allerede af den grund ikke kunne anses for at være et offentligretligt organ.

Der er ved besvarelsen heller ikke taget stilling til, om Spørger ville skulle anses for at være et offentligretligt organ i henhold til anden lovgivning.

### *Indstilling*

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

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

## **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

### Spørgsmål 1

#### *Lovgrundlag*

#### Skatteforvaltningsloven

§ 21, stk. 1. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

§ 24. En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt.

#### *Forarbejder*

#### L 110 Forslag til skatteforvaltningsloven

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 21

Efter stk. 1 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen om de skattemæssige virkninger for spørgeren af en foretagen eller påtænkt disposition. Efter stk. 2 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en påtænkt disposition.

Det er i begge tilfælde en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtænkes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræsenterer den, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionen.

Der gives ikke bindende svar på spørgsmål om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en gennemført disposition.

(...)

Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger. Der gives således kun bindende svar om forhold, hvor der kan eller skal træffes en forvaltningsafgørelse, og afgørelsen skal vedrøre spørgsmål om beskatning. Der gives ikke bindende svar om faktisk forvaltningsvirksomhed eller om eksempelvis kontrol, straf, gebyrer og forrentning.

Bindende svar gives kun om de skattemæssige virkninger af en disposition. Det vil sige handlinger, der har en skattemæssig konsekvens, hvad enten den fører til skattepligt eller til skattefritagelse.

På moms- og afgiftsområdet forstås ved en sådan disposition leverancer af varer og ydelser mod vederlag, erhvervelse af varer og ydelser mod vederlag, ud- og indførsel af varer og ydelser, udvinding eller fremstilling af afgiftspligtige varer, oplagring af afgiftspligtige varer, samt andre aktiviteter, der har afgiftsmæssige konsekvenser.

(...)

Til § 23

Der skal betales et gebyr for at få et bindende svar. Gebyret skal betales samtidig med indgivelse af anmodningen.

Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at ligestille med rådgivning. (...)

Til § 24

Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har - eller bør have - et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for rets-anvendelsen ved spørgsmålets besvarelse. Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.

Efter stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar.

(...)

Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter.

Se i øvrigt lovgrund, spørgsmål 1.

*Praksis*

Folketingets Ombudsmand udtalelse af 11. maj 2009, FOB 2009 14-1

[...]

En revisor klagede til ombudsmanden over at Landsskatteretten havde afvist at give et bindende svar på de skattemæssige virkninger af en planlagt disposition.

Ombudsmanden udtalte at reglerne om bindende svar måtte forstås sådan at et bindende svar kun kunne gives vedrørende en bestemt disposition, og at dette - i de tilfælde hvor spørgsmålet angik en planlagt disposition - affødte et krav om at den planlagte disposition måtte være beskrevet tilstrækkeligt detaljeret. Ombudsmanden mente ikke at revisoren havde beskrevet den planlagte disposition tilstrækkelig

detaljeret og præcist, og ombudsmanden kunne derfor ikke kritisere at Landsskatteretten havde afvist at svare på revisorens spørgsmål.

[...]

#### SKM2011. 641. LSR

Sagen omhandlede et bindende svar fra Skatterådet. Landsskatteretten fandt, at det stillede spørgsmål var af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke ville indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet var tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kunne besvares med en egentligt teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter, ligesom beskrivelsen af dispositionen hverken var præcis eller fyldestgørende. Landsskatteretten fandt, at Skatterådet burde have afvist at besvare det stillede spørgsmål og ændrede den påklagede afgørelse således, at spørgsmålet blev afvist og derfor ikke realitetsbehandlet.

(...)

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse (...)

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven som fremsat den 24. februar 2005 fremgår angående § 24, stk. 2 bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

Uanset at Skatterådet har besvaret klagerens spørgsmål i 1. instans, finder Landsskatteretten ikke, at dette afskærer retten fra som rekursmyndighed at prøve om betingelserne for at besvare anmodningen har været til stede, herunder om et spørgsmål i stedet burde have været afvist i henhold til skatteforvaltningslovens § 24. Der henvises herved til Folketingets Ombudsmands udtalelse af 11. maj 2009 offentliggjort i FOB 2009-14-1.

Tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder at det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke vil indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet er tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kan besvares med en egentlig teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter jf. bl.a. formuleringen "efter hvilke principper", ligesom beskrivelsen af dispositionen hverken er præcis eller fyldestgørende. Der er således alene fastsat et omtrentligt tidspunkt for dispositionen, og der er for Skatterådet ikke fremlagt kontraktsudkast e.l.

Disse retsmedlemmer finder, at Skatterådet burde have afvist at besvare det stillede spørgsmål, og stemmer for, at den påklagede afgørelse ændres således, at spørgsmål 4 ikke realitetsbehandles. (...)

#### SKM2018. 632. SR

Skatterådet afviste et spørgsmål om, hvorvidt der skulle betales skat af fortjeneste på virtuelle valutaer, fordi der ikke var givet fyldestgørende oplysninger om antallet og arten af de virtuelle valutaer, og fordi spørgsmålet i sagen ikke angik en konkret disposition.

#### SKM2018. 19. SR

Sagen omhandler momsfrigtagelsen for "levering af fast ejendom" i henhold til momslovens § 13, stk.1, nr. 9.

Spørger har indgået aftale om salg af en grund, hvorpå findes en række eksisterende bygninger.

Skatterådet kan bekræfte, at salg af den samlede ejendom - matrikel XB - skal anses som momsfri levering af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

#### SKM2018. 631. SR

Skatterådet afviste et spørgsmål om, hvorvidt der skulle betales skat af fortjeneste af Bitcoins og andre virtuelle valutaer, fordi der ikke var givet fyldestgørende oplysninger om, hvilke virtuelle valutaer spørger havde handlet, og at spørgers dispositioner dermed ikke fremstod præcise, hvorfor en besvarelse af spørgsmålet ville antage karakter af en teoretisk redegørelse.

#### SKM2013. 327. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger ved anvendelse af realisationsprincippet først skal beskattes af en kursgevinst på et rentefrit lån på det tidspunkt, hvor lånet indfries til overkurs, idet gælden skal tilbagebetales på et forud fastsat tidspunkt med et kurstillæg på 5 pct. p.a. Der er efter Skatterådets opfattelse ikke tale om en kursgevinst, men derimod om en rente. Skatterådet afviser at besvare en række andre spørgsmål.

(...)

#### Spørgsmål 4

(...)

#### Begrundelse

Der kan efter SFL § 21 gives bindende svar om de skattemæssige virkninger af en given foretaget eller påtænkt disposition.

Spørgsmålet vedrører, om en disposition kan anses forretningsmæssigt begrundet.

Spørgsmålet er dermed efter SKATs opfattelse ikke af en sådan karakter, at det kan besvares i form af et bindende svar.

#### Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Afvises".

(...)

#### SKM2012. 518. SR

Skatterådet bekræfter, at der skal ske en regulering af den fratrukne købsmoms, når ejerlejligheder, der er opført med henblik på momspligtigt salg, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, i stedet udlejes momsfrit.

Skatterådet bekræfter, at denne regulering skal opgøres således, at de fælles udgifter opgøres forholds- mæssigt efter en arealfordeling eller andet rimeligt skøn, og de udgifter der kan henføres direkte til den enkelte ejerlejlighed, skal medregnes fuldt ud til reguleringsbeløbet for den pågældende ejerlejlighed.

Skatterådet bekræfter endvidere, at der skal reguleres et helt regnskabsår ad gangen, samt at den første regulering skal foretages ved udgangen af det regnskabsår, den ændrede anvendelse af ejendommen er indtruffet. Reguleringen skal foretages de første 10 år efter ejendommens ibrugtagning.

Endelig bekræfter Skatterådet, at afgiftsgrundlagets størrelse, jf. momslovens § 27, stk. 1 og stk. 3, nr. 4, vil være det faktisk erlagte vederlag ved salg af en ejerlejlighed - altså den reducerede salgssum.

#### Spørgsmål 2

#### *Lovgrundlag*

## Momsloven

### Afgiftspligtige personer

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

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) Enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 7.
- 2) Offentlige forsyningsvirksomheder.
- 3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Stk. 3. Flere personer, der registreres under ét, jf. § 47, stk. 4, anses som én afgiftspligtig person. Har en afgiftspligtig person flere virksomheder, der registreres hver for sig, jf. § 47, stk. 3, 2. pkt., anses hver af de selvstændigt registrerede virksomheder som én afgiftspligtig person.

§ 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.

[...]

## Momssystemdirektivet

Art. 2, stk. 1. Følgende transaktioner er momspligtige:

4. levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

Artikel 9, stk. 1. Ved »afgiftspligtig person« forstår enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstår alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter".

Art. 13, stk. 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.

### *Praksis*

### EU-Domstolens dom i sag 604/19, Gmina Wrocław

Sagen omhandler konvertering ved lov af en langvarig brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, om hvorvidt en kommune i den forbindelse var en afgiftspligtig person, der udøvede økonomisk virksomhed og om hvorvidt kommunen handlende i egenskab af offentlig myndighed. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

78. Ifølge fast retspraksis følger det af selve ordlyden af den nævnte bestemmelse, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse kan finde anvendelse, nemlig at den pågældende virksomhed for det første udøves af et offentligretligt organ, og at dette organ for det andet handler i sin egenskab af offentlig myndighed. Hvad angår den sidstnævnte betingelse er det fremgangsmåden for udøvelsen af den pågældende virksomhed, som gør det muligt at fastlægge rækkevidden af de offentligretlige organers afgiftsfritagelse. Ved virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, forstås således den virksomhed, der varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, bortset fra virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende (kendelse af 20.3.2014, Gmina Wrocław, C-72/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:197, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

### EU-Domstolens Dom i sag C-182/17, Ntp. Nagyszénás

Sagen omhandlede hvorvidt anpartsselskabet NTN, som opererede uden gevinst for øje og var ejes 100% af Nagyszénás kommune, skulle anses for at være en del af den offentlige forvaltning i forbindelse med løsningen af en række opgaver for kommunen. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

13. NTN, et anpartsselskab uden gevinst for øje, som ejes 100% af Nagyszénás kommune, indgik den 1. juli 2007 med denne kommune den pågældende aftale »om udførelse af opgaver og anvendelse af goder«, hvorved NTN - mod en godtgørelse fra nævnte kommune og ved at visse goder tilhørende kommunen stilles til rådighed - forpligtede sig til at udføre visse offentlige opgaver, der er opført i et bilag til denne aftale.

14. Det drejer sig navnlig om forvaltning af boliger og ejendomme, vedligeholdelse af lokale offentlige veje, karantæne, skadedyrsbekæmpelse, myggebekæmpelse, vedligeholdelse af parker, offentlige rum og øvrige grønne områder, opgaver i forbindelse med deponering og behandling af dyreaffald samt vedligeholdelse af markeder.

15. De nærmere bestemmelser vedrørende udførelsen af disse opgaver er præciseret i bilagene til nævnte aftale. NTN havde således pligt til at føre protokoller over udførelsen af de forskellige opgaver for at give kommunen mulighed for at føre tilsyn med, at disse opgaver blev udført inden for de fastsatte frister, og, hvis det ikke var tilfældet, fastsætte en frist for gennemførelsen heraf. Såfremt disse opgaver endnu ikke var udført ved udløbet af den fastsatte frist, var det fastsat, at NTN til Nagyszénás kommune skulle tilbagebetale den del af godtgørelsen, som svarede til den konstaterede manglende opfyldelse.

16. I bilag 6 til den pågældende aftale opregnedes de nødvendige materialer til udførelsen af de opgaver, der var blevet overladt til NTN.

17. I 2014 udbetalte denne kommune en godtgørelse på 23 850 000 ungarske forint (HUF), dvs. ca. 93 000 EUR, til NTN for udførelsen af disse opgaver.

18. NTN udstedte ikke nogen faktura til Nagyszénás kommune for udførelsen af disse opgaver og svarede heller ikke moms af det beløb, som selskabet modtog som modydelse for udførelsen af de nævnte opgaver.

[...]

44. Ifølge Domstolens faste praksis følger det af en gennemgang af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 foretaget på baggrund af direktivets formål, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at reglen om momsfrigørelse, der er fastsat i denne bestemmelse, gælder, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (dom af 29.10.2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

45. Hvad angår den første af disse to betingelser, nemlig betingelsen om, at der skal være tale om et offentligretligt organ, har Domstolen fastslået, at selv om den omstændighed, at det omhandlede organ i henhold til den relevante nationale ret har fået tildelt myndighedsbeføjelser, ikke er afgørende med henblik på denne kvalificering, udgør den imidlertid - for så vidt som den udgør et væsentligt særkende-tegn for offentlige myndigheder - en vigtig indikation for at fastslå, at dette organ skal kvalificeres som »offentligretligt organ« (dom af 29.10.2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 58).

46. I den foreliggende sag, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, synes NTN imidlertid ikke - med henblik på udførelsen af de offentlige opgaver, som selskabet er blevet overdraget i henhold til den pågældende aftale - at have fået tildelt en af de myndighedsbeføjelser, som Nagyszénás kommune råder over.

47. Visse andre kendetegn ved NTN synes ligeledes at tale imod en kvalificering af dette selskab som »offentligretligt organ« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, for så vidt som de rejser tvivl om det forhold, at dette selskab kan betragtes som tilstrækkeligt integreret i denne kommunes offentlige forvaltningsapparat.

48. Eftersom det er stiftet af Nagyszénás kommune i form af et anpartsselskab uden gevinst for øje, er NTN nemlig først og fremmest en privatretlig juridisk person, som efter de for selskabet gældende regler har en vis selvstændighed i forhold til nævnte kommune i forbindelse med udøvelsen af dets virksomhed og daglige drift.

49. I denne forbindelse synes der ikke at foreligge en organisatorisk forbindelse mellem NTN og Nagyszénás kommune, for så vidt som dette selskab ikke er stiftet ved en afgørelse truffet af denne kommune, der definerer de ydelser, der skal leveres til denne sidstnævnte (jf. i denne retning dom af 29.10.2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 67).

50. Selv om NTN's selvstændighed ganske vist er begrænset på grund af den omstændighed, at selskabets kapital, som ikke er åben for privatpersoners deltagelse, ejes 100% af Nagyszénás kommune, kan andre forhold tale for, at denne sidstnævnte ikke er i stand til at udøve en afgørende indflydelse på nævnte selskabs aktiviteter.

51. Det er således ubestridt, at Nagyszénás kommune ikke er NTN's eneste »kunde«, og at de ydelser, som dette selskab leverer til tredjemand, ikke er af marginal betydning, er afgiftspligtige og faktisk er blevet afgiftspålagt.

52. Den pågældende aftale indeholder desuden visse klausuler, som giver Nagyszénás kommune mulighed for at kontrollere udførelsen af de opgaver, som NTN er blevet overdraget, hvilket synes at antyde, at denne kommune ikke udøver nogen faktisk kontrol.

53. Endelig synes denne aftale ikke at indeholde bestemmelser, der giver nævnte kommune mulighed for at fastsætte retningslinjer, som NTN skal følge ved udførelsen af de nævnte opgaver.

54. Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse af disse forskellige faktiske forhold og den nationale lovgivning i forbindelse med en samlet vurdering, hvorved der ligeledes tages hensyn til princippet om, at artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, som undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk virksomhed skal fortolkes strikt (dom af 29.10.2015, Soudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis), synes det pågældende selskab ikke at kunne kvalificeres som »offentligretligt organ« i denne bestemmelses forstand.

[...]

#### EU-Domstolens dom i sag C-174/14, Soudaço

Sagen omhandler hvorvidt et aktieselskab, under konkrete omstændigheder kunne anses for at være et offentligretligt organ i momsmæssig forstand. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

11. Soudaço blev oprettet ved RAA's regionale lovdekret nr. 41/2003/A om omdannelse af den selvstyrende region Azorernes institut for den finansielle sundhedsforvaltning til et rent offentligt aktieselskab ved navn SAUDAÇOR - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA og om ændring af regionalt lovdekret nr. 28/99/A af 31. juli (Decreto Legislativo Regional n. ° 41/2003/A, Transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR - Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, e altera o Decreto Legislativo Regional n. ° 28/99/A, de 31 de Julho) af 17. oktober 2003 (Diário da República I, serie A, nr. 257, af 6.11.2003, s. 7430), idet selskabets aktiekapital var 100% ejt af den pågældende region.

12. I henhold til artikel 2, stk. 1, i dette regionale lovdekret har Soudaço som hverv at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse på sundhedsområdet. Soudaço blev stiftet med henblik på at planlægge og administrere den regionale sundhedsordning og de IT-systemer, infrastrukturer og installationer, der er omfattet heraf, samt at gennemføre anlægsarbejder, restaureringsarbejder, istandsættelser og ombygninger for sundhedsorganer og -tjenester, navnlig i de områder, som er berørt af naturkatastrofer, og zoner, der er kategoriseret som risikozoner.

13. Artikel 3 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A har følgende ordlyd:

»Som led i sit hverv med at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse har Soudaço følgende opgaver:

- a) gennemføre en centraliseret forsyning inden for den regionale sundhedstjeneste
- b) levere goder og tjenesteydelser til de enheder, der er medlemmer af den regionale sundhedstjeneste
- c) tildele finansiering til sundhedsinstitutionerne i overensstemmelse med de præstationsmål for pleje, som hver enkelt institution kontraktmæssigt har forpligtet sig til
- d) definere vejledende regler og principper for sundhedsinstitutionernes budgetforvaltning samt føre tilsyn med gennemførelsen heraf
- e) evaluere den økonomiske og finansielle forvaltning i de institutioner og tjenester, der er integreret i den regionale sundhedstjeneste eller finansieret af denne, og udarbejde regelmæssige rapporter om den regionale sundhedstjenestes finansielle situation og om forvaltningen af dens menneskelige og materielle ressourcer
- f) tilskynde til udviklingen af IT-systemer for de institutioner, som hører under den regionale sundhedstjeneste

g) gennemføre arbejder vedrørende den regionale sundhedstjeneste, hvis gennemførelse er hensigtsmæssig for den offentlige interesse

h) yde støtte til den regionale sundhedstjenestes ydelser og institutioner på de områder, hvor det viser sig nødvendigt.«

14. Det pågældende regionale lovdekrets artikel 4, stk. 1, bestemmer, at Saudaçor er underlagt bestemmelserne i denne retsakt, vedtægterne i bilagene hertil, retsordningen for offentlige virksomheder som fastsat ved lovdekret nr. 558/99 (Decreto-Lei nr. 558/99) af 17. december 1999 (Diário da República I, serie A, af 17.12.1999, s. 9012) og ved privatretten. Ifølge samme regionale lovdekrets artikel 4, stk. 2, overholder Saudaçor i forbindelse med sine aktiviteter reglerne for RAA's sundhedstjenestes sammensætning og funktion.

15. Artikel 10 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bestemmer, at Saudaçor ved udførelsen af sine opgaver råder over de samme myndighedsbeføjelser som RAA, og dernæst opregnes til eksempel visse af disse beføjelser, herunder beføjelsen til at foretage ekspropriation.

[...]

49. Som undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk aktivitet skal artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes strengt (jf. bl.a. dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 60, og kendelse Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, præmis 19).

[...]

58. Det fremgår ikke desto mindre heraf, at selv om den omstændighed, at det omhandlede organ i henhold til den relevante nationale ret har fået tildelt myndighedsbeføjelser, ikke er afgørende med henblik på denne kvalificering, udgør den imidlertid - for så vidt som den udgør et væsentligt særkendetegn for offentlige myndigheder - en vigtig indikation for at fastslå, at dette organ skal kvalificeres som offentligretligt organ.

[...]

60. Henset til Domstolens praksis, nævnt i denne doms præmis 56, og henset til den relevante nationale ret, ses det i øvrigt ikke at kunne udelukkes, at Saudaçor skal betragtes som integreret i RAA's offentlige forvaltningsapparat, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

61. I denne forbindelse bemærkes, at Saudaçor, som det fremgår af sagsakterne for Domstolen, i visse henseender minder om en privatretlig juridisk person og har en vis selvstændighed over for staten ved udøvelsen af sin virksomhed og daglige drift, for så vidt som selskabet er stiftet af staten i form af et aktieselskab efter en omdannelse af et eksisterende statsligt organ via decentralisering.

62. Det forholder sig imidlertid - og stadig med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse - således, at visse kendetegn ved Saudaçor ses at tale for en kvalificering af dette selskab som offentligretligt organ i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

63. Saudaçors reelle selvstændighed forekommer således begrænset, idet selskabets kapital, som ikke er åben for privatpersoners deltagelse, ejes 100% af RAA, der med undtagelse af de tjenesteydelser, som leveres til tredjeparter i forbindelse med de såkaldte »accessoriske« aktiviteter, som ubestridt har en marginal betydning, i øvrigt er selskabets eneste »kunde«. Disse forhold taler for, at RAA er i stand til at udøve en afgørende indflydelse på Saudaçors aktiviteter.

64. Dette er ligeledes bekræftet ved den omstændighed, at selskabet i henhold til den tredje klausul, litra a), i den første af de programaftaler, der er indgået mellem Saudaçor og RAA, og den tredje klausul, stk. 1, litra a), i den anden af disse programaftaler, udfører sine opgaver i overensstemmelse med retningslinjer fastsat af RAA, og at dette selskab i henhold til den tredje klausul, litra h), i den første af disse aftaler og den tredje klausul, stk. 1, litra g), i den anden aftale er underlagt RAA's kontrol.

[...]

68. Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse af disse forhold kan det således ikke udelukkes, at denne ret, henset til en samlet vurdering, hvorved der tages hensyn til de bestemmelser i national ret, der finder anvendelse på Saudaçor, kommer frem til den konklusion, at selskabet kan kvalificeres som et offentligretligt organ i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

[...]

#### EU-Domstolens dom i sag C-462/05, Kommissionen mod Portugal

Sagen omhandler bl.a., hvorvidt bropenge, pålagt en reduceret momssats, blev opkrævet af en offentlig myndighed. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

38. Hvad angår den første betingelse, der er nævnt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, nemlig betingelsen om, at den virksomhed, der er ansvarlig for driften, skulle være et offentligretligt organ, har Domstolen fastslået, at virksomhed udøvet af en privatperson ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer (dommen af 26.3.1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 21, og Ayuntamiento de Sevilla-dommen, præmis 19).

39. Når en virksomhed, der består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer, overlades til en selvstændig tredjemand eller udøves af enheder, der ikke er integreret i den offentlige forvaltning i form af en selvstændig økonomisk virksomhed, finder fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, ikke anvendelse (jf. i denne retning dommen af 26.3.1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 22, og Ayuntamiento de Sevilla-dommen, præmis 20).

40. Det er i nærværende sag ubestridt, at Lusoponte er en tredjemand, der ikke er integreret i den offentlige forvaltning og ikke har noget afhængighedsforhold med denne. Som anført i denne doms præmis 25, drejer det sig nærmere bestemt om et konsortium i form af et aktieselskab, der ejes af portugisiske virksomheder samt af en fransk virksomhed og en virksomhed fra Det Forenede Kongerige, idet dette konsortium efter et udbud er blevet indehaver af en koncession givet af de portugisiske myndigheder.

41. Det må under disse omstændigheder fastslås, at Lusoponte ikke kan anses for et offentligretligt organ i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand. Denne bestemmelse finder derfor ikke anvendelse i denne sag.

#### EU-Domstolens dom i sag 235/85, Kommissionen mod Holland

Sagen omhandler hvorvidt selvstændige notarer, fogeder og stævningsmænd er en del af den offentlige forvaltning er underlagt offentlig disciplinærkontrol, og arbejds- og lønvilkår ved udøvelsen af deres offentlige funktioner er fastlagt ved lov. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

21. En gennemgang af denne bestemmelse på baggrund af direktivets formål viser, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at undtagelsen gælder, nemlig et

offentligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed udført i egenskab af offentlig myndighed, hvilket på den ene side betyder, at offentligretlige

organer ikke automatisk er fritaget, for så vidt angår deres virksomhed generelt,

men kun for så vidt angår den virksomhed, der henhører under deres særlige opgaver som offentlig myndighed (se dom af 11. juli 1985, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland, 107/84, Sml. s. 2663), og på den anden side, at virksomhed udøvet af en privatperson ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i

at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer.

22. Hvis notarer, fogeder og stævningsmænd ved varetagelsen af deres offentlige funktioner eventuelt udøver myndighedsprærogativer i henhold til offentlig bemyndigelse, følger det derfor ikke heraf, at de er omfattet af fritagelsen i artikel 4, stk. 5.

De udøver ikke denne virksomhed som offentligretligt organ, da de ikke er integreret i det offentliges forvaltningsapparat, men i form af en selvstændig økonomisk virksomhed, som udøves.

#### SKM2020. 459. LSR

En kommune anmodede om bindende svar på, om kommunen skal opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private og grundejerforeninger. Skatterådet svarede, at kommunen skal opkræve og afregne moms på disse ydelser. Landsskatteretten ændrede svaret, idet Landsskatteretten fandt, at kommunen ikke skal opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private og grundejerforeninger. Landsskatteretten henså 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. I forhold til spørgsmålet om konkurrenceforvridning henså Landsskatteretten særligt 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. Kommunens 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 blev dermed ikke anset 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. 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.

#### SKM2017. 315. SR

Skatterådet kan bekræfte, at Spørgers ikke kan anses for en afgiftspligtig person efter momsloven, idet Spørger er et offentligretligt organ, ligesom Spørger udøver sine aktiviteter i form af dopingkontrol mv. i egenskab af offentlig myndighed.

[...]

SKAT har ved vurderingen henset til, at Spørgers reelle selvstændighed forekommer begrænset, idet Spørgers vedtægter skal godkendes af kulturministeren, Spørger ledes af en bestyrelse på 6 personer,

hvoraf de 4, herunder formanden, hvis stemme er afgørende ved stemmelighed, udpeges af kulturministeren, ligesom Spørger kun må udføre bundne opgaver som beskrevet i § 3 i lov om fremme af integritet i idrætten.

Spørgers situation kan herved på flere punkter sammenlignes med Sudaçors i EU-domstolens dom i sag C-174/14, Sudaçor.

[...]

#### SKM2017. 315. SR

Skatterådet kan bekræfte, at Spørger ikke kan anses for en afgiftspligtig person efter momsloven, idet Spørger er et offentligretligt organ, ligesom Spørger udøver sine aktiviteter i form af dopingkontrol mv. i egenskab af offentlig myndighed.

Det er med baggrund i en konkret vurdering SKATs opfattelse, at Spørger må anses for et offentligretligt organ, jf. momssystemdirektivets artikel 13.

Dette uanset, at Spørger har en vis selvstændighed over for staten ved udøvelsen af sin virksomhed og daglige drift, for så vidt som Spørger er stiftet af staten i form af en selvejende institution.

SKAT har ved vurderingen henset til, at Spørgers reelle selvstændighed forekommer begrænset, idet Spørgers vedtægter skal godkendes af kulturministeren, Spørger ledes af en bestyrelse på 6 personer, hvoraf de 4, herunder formanden, hvis stemme er afgørende ved stemmelighed, udpeges af kulturministeren, ligesom Spørger kun må udføre bundne opgaver som beskrevet i § 3 i lov om fremme af integritet i idrætten.

Spørgers situation kan herved på flere punkter sammenlignes med Sudaçors i EU-domstolens dom i sag C-174/14, Sudaçor.

Videre er der lagt vægt på, at det af forarbejderne til lov fremme af dopingfri idræt (lov nr. 1438 af 22. december 2004) i henhold til hvilken Spørger blev oprettet fremgår, at Spørger tillægges status som offentlig selvejende institution, samt at Spørger skal være en del af den offentlige forvaltning og dermed omfattet af offentlighedsloven og forvaltningsloven.

For så vidt angår den anden betingelse følger det af EU-domstolens faste praksis, at betingelsen opfyldes, når Spørger varetager sin virksomhed på grundlag af sin særlige retlige status, idet Spørger ikke udøver sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sagen C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige.

Ydelser, som myndigheder leverer i kraft af deres egenskab af offentlig myndigheder, omfatter eksempelvis udstedelse af pas og kørekort.

Det er SKATs opfattelse, at Spørger udøver sin virksomhed i egenskab af offentlig myndighed.

SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger er oprettet ved lov, ligesom Spørger som den eneste er tillagt opgaven med dopingkontrol i dansk idræt ved lov. Spørger udøver derfor ikke sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

#### SKM2016. 479. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Forening X kunne anses for at være en offentlig myndighed. Ligesom Skatterådet heller ikke kunne bekræfte, at Forening X ikke skal opkræve moms af den ydelse, som

leveres mod gebyrbetaling. Endelig afviste Skatterådet at svare på spørgsmål 3 - 6, som alle angik faktisk forvaltningsvirksomhed, jf. at der ikke kan opnås bindende svar om faktisk forvaltningsvirksomhed.

[...]

På baggrund af bl.a. ovennævnte EU-domme har Skatterådet i SKM2008. 331. SR truffet afgørelse om, at et aktieselskab, som var ejet af en forening af offentlige myndigheder, ikke kunne anses for at være et offentligretligt organ, idet aktieselskab ikke havde en så tilstrækkelig tilknytning til det offentlige forvaltningsapparat, at selskabet kunne anses for en integreret del heraf. Dette selvom etableringen og driften som udgangspunkt påhvilede økonomi- og erhvervsministeren, men hvor ministeren ved bekendtgørelse havde bemyndiget et aktieselskab til at udvikle og drive det nye register.

Efter en samlet vurdering, er det SKATs opfattelse, at Forening X ikke kan anses for et offentligretligt organ, idet Forening X ikke er integreret i den offentlige forvaltning, og dermed ikke opfylder betingelserne for at være omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Ved afgørelsen har SKAT bl.a. henset til, at Forening X hverken er oprettet ved lov eller i henhold til lov, men at der derimod er tale om en selvstændig privat forening, som stiftet af Forening 1, Forening 2 og Forening 3. Ligesom der er henset Forening X alene varetager administrationen af ordningen i medfør af den delegationsret, som er tillagt ministeren, jf. X-loven, jf. bekendtgørelse om X.

Efter SKATs vurdering, er de faktiske forhold i nærværende sag således sammenlignede med de faktiske forhold i sag C-462/05, Kommissionen mod Portugal og SKM2008. 331. SR, nemlig en privat virksomheds/forenings varetagelse af en myndighedsopgave, som er delegeret til den pågældende virksomhed/forening.

Henset til at Forening X ikke opfylder betingelsen om, at kunne anses for et offentligretligt organ, er en vurdering af, hvorvidt virksomhedsaktiviteten varetages i "egenskab af offentlig myndighed" ikke relevant.

Det forhold, at Forening X efter Styrelsens vurdering er omfattet af henholdsvis offentlighedslovens og forvaltningsloven findes heller ikke i sig selv, at kunne medføre at Forening X kan anses for et offentligretligt organ omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om et offentligretligt organ skal der således foretages en samlet vurdering af en række momenter, hvor ingen af momenterne kan tillægges absolut vægt.

[...]

#### SKM2016. 28. SR

Skatterådet kunne hverken bekræfte, at et Erhvervsråd var et offentligt organ eller at tilskuddet fra kommen til Erhvervsrådet faldt uden for momslovens anvendelsesområde. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at Erhvervsrådet kunne anses for en almenvelgørende eller på anden måde almennyttig forening.

[...]

Efter en samlet vurdering, er det SKATs opfattelse, at Erhvervsrådet ikke kan anses for et offentligretligt organ, idet Erhvervsrådet ikke er integreret i den offentlige forvaltning, og dermed ikke opfylder betingelserne for at være omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Ved vurderingen har SKAT bl.a. henset til, at Erhvervsrådet ikke er oprettet ved lov eller i henhold til lov. Erhvervsrådet er en selvstændig juridisk enhed, som alene varetager erhvervsserviceopgaven i

medfør af den delegationsret, som er tillagt kommunerne i lov om erhvervsfremme. Det er endvidere tillagt vægt, at der er tale om et Erhvervsråd, hvor alle virksomheder og iværksættere i X Kommune er passive medlemmer og hvor de kontingentbetalende virksomheder og iværksættere, som er aktive medlemmer af Erhvervsrådet, har stemmeret på foreningens generalforsamling og kan blive valgt til bestyrelsen, X Kommune sidder alene på én ud af i alt elleve pladser i Erhvervsrådets bestyrelse og har dermed ikke bestemmende indflydelse i Erhvervsrådet.

Det forhold, at Erhvervsrådet selv vurderer, at Erhvervsrådets virke er omfattet af henholdsvis offentlighedsloven og forvaltningsloven findes ikke i sig selv, at kunne medføre at spørger er omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3., idet der ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om et offentligretligt organ skal foretages en samlet vurdering, af en række momenter, hvor ingen af momenterne kan tillægges absolut vægt.

[...]

#### SKM2008. 331. SR

Skatterådet har truffet afgørelse om, at et selskab oprettet med det formål at etablere, udvikle og drive et fælles register for kommunerne, er momspligtig af årlige vederlag, som modtages fra kommunerne. Skatterådet fastslår, at der består en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem de udførte tjenesteydelser på kommunernes vegne og de modtagne vederlag. Skatterådet konkluderer videre, at operatøren af registeret ikke kan anses for at være et offentligretligt organ, der leverer de pågældende ydelser som led i selskabets egenskab af offentligretlig myndighed.

[...]

En virksomhed, der drives af en privatperson, er ikke fritaget i henhold til bestemmelsen, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds kompetence. Det er således en betingelse for anvendelsen af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, at den, der leverer ydelsen, er en integreret del af det offentlige forvaltningsapparat, jf. Momsvejledningen, pkt. C. 2.3.

I dommen i sag C-202/90 har EF-Domstolen udtalt, at når en kommune overlader opkrævning af afgifter til en selvstændig tredjemand, så finder undtagelsen i artikel 4, stk. 5, i 6. momsdirektiv ikke anvendelse.

Det er på baggrund af de fremlagte oplysninger SKATs opfattelse, at spørger ved at være et aktieselskab ejet af en forening af offentlige myndigheder ikke har en så tilstrækkelig tilknytning til det offentlige forvaltningsapparat, at selskabet kan anses for en integreret del heraf.

Spørger skal i konsekvens heraf anses for en afgiftspligtig person, og kommunernes bidrag må anses for momspligtige indtægter hos spørger.

[...]

#### SKM2023. 515. SKTST

Skattestyrelsens hidtidige praksis hvorefter der skal opkræves moms på kommuners levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger, er blevet underkendt ved Landsskatterettens afgørelser af 21. oktober 2020.

##### 1. Baggrund for ændring af praksis

Landsskatteretten har den 21. oktober 2020 truffet en række afgørelser om, at tre kommuner ikke skal anses for at være afgiftspligtige personer i forbindelse med levering af renovationsydelser til private

grundejere og grundejerforeninger, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, idet kommunerne ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsdrivende. Landsskatteretten finder endvidere, at kommunerne ikke kan 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 finder derfor, at kommunerne ikke skal opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger i medfør af momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3.

[...]

## 5. Ny praksis

På baggrund af Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 459. LSR er det Skattestyrelsens opfattelse, at hidtidig praksis, hvorefter kommuners levering af renovationsydelser til private og grundejerforeninger har været pålagt moms jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, ikke kan opretholdes.

En kommune skal ikke anses som en afgiftspligtig person, når den leverer renovationsydelser til private borgere eller grundejerforeninger.

Som omfattede renovationsydelser til private og private grundejerforeninger anses ikke blot almindelig dagrenovation, men også vask af skraldespand, tilkøb af eksempelvis ugetømning, ekstra tømning og ekstra beholder.

Det er Skattestyrelsen opfattelse, at den nye praksis også omfatter renovationsydelser, som leveres til private borgere eller grundejerforeninger af et kommunalt selskab oprettet i henhold til § 60 i kommunestyrelsesloven.

Leverancer, med undtagelse af forsyningsvirksomhed i henhold til momsloven, fra et kommunalt selskab oprettet i henhold til § 60 i kommunestyrelsesloven, til de kommuner, der er parthavere i selskabet, anses ikke for at udgøre en afgiftspligtig transaktion i momslovens forstand, jf. momslovens § 9.

Det er derimod ikke Skattestyrelsens opfattelse, at private underleverandører til kommuners aktiviteter i forbindelse med kommunens levering af renovationsydelser til private borgere og grundejerforeninger, er omfattet af praksisændringen. Det skyldes, at disse leverandører ikke anses for at være offentligretlige organer. Underleverandørydelser skal derfor fortsat tillægges moms, medmindre de er omfattet af momslovens § 9.

Som private underleverandører anses i den forbindelse ikke kun privatejede virksomheder, men som udgangspunkt også kommunalt ejede aktieselskaber eller P/S'er. Såfremt et kommunalt ejet aktieselskab m.v. efter en konkret vurdering kan anses for at være offentlige organer i sig selv, vil selskabet dog også være omfattet af praksisændringen. Ved bedømmelsen af, om en enhed er et offentligretligt organ, lægges der vægt på, om enheden er integreret i den offentlige forvaltning. For nærmere om, hvilke kriterier, der i den forbindelse lægges vægt på henvises til Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit, D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner.

Et kommunalt ejet aktieselskab, som efter en konkret vurdering ikke kan anses for at være et offentligt organ i sig selv, som i eget navn har leveret renovationsydelser til private og private grundejerforeninger, er ikke omfattet af praksisændringen. Såfremt renovationsydelsen er leveret i kommunens navn, er renovationsydelsen til private borgere og grundejerforeninger omfattet af praksisændringen. Det kan eksempelvis være tilfældet, når det af fakturaen til kunden fremgår, at opkrævningen af renovationsgebyret sker på vegne af en kommune.

[...]