

Udskriftsdato: tirsdag den 16. juni 2026

AFG nr 9855 af 17/12/2024 (Gældende)

Momsfritagelse - selvstændige grupper - medlemmerne af den selvstændige gruppe har ikke-afgiftspligtige aktiviteter

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 24-0827120

Momsfritagelse - selvstændige grupper - medlemmerne af den selvstændige gruppe har ikke-afgiftspligtige aktiviteter

Spørgerne påtænkte at etablere et interessentskab, hvis aktivitet ville bestå i at levere administrative ydelser og formueforvaltning samt evaluering af aktiviteter, projekter og programmer til sine medlemmer. Spørgerne ønskede bekræftet, at administrationsselskabet kunne levere administrationsydelser mv. til de enkelte medlemmer (de to spørgere) momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, omfattede også medlemmer, som har aktiviteter for hvilke de ikke er afgiftspligtige. Det var Skatterådets opfattelse, at denne del af momsfritagelsen dog ikke omfattede enhver form for virksomhed, som ikke var afgiftspligtig, men alene sådanne former for virksomhed, som var oplistet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og for hvilke leverandøren ikke var afgiftspligtig eksempelvis under hensyn til, at disse blev udøvet af offentlige myndigheder eller at de blev udøvet vederlagsfrit.

På baggrund af en konkret vurdering var det Skatterådets opfattelse, at medlemmerne af den selvstændige gruppe (de to fonde) udøvede virksomhed af almen interesse. Skatterådet lagde ved vurderingen vægt på, at fondene alene kunne foretage uddelinger til velgørende formål og at fondene ikke havde andre aktiviteter end at foretage disse uddelinger.

Skatterådet kunne derfor bekræfte, at leverancer i form af administrationsydelser mv. kunne leveres momsfrit af den selvstændige gruppe (et interessentskab) til de enkelte medlemmer (to fonde), jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Skatterådet kunne desuden bekræfte, at medlemmerne af den selvstændige gruppe kunne modtage momsfritagne ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, til brug for de ikke-afgiftspligtige aktiviteter, selvom medlemmerne havde momspligtige aktiviteter i form af kantine ydelser.

Skatterådet kunne også bekræfte, at den selvstændige gruppe kunne levere momspligtige og ikke-momspligtige ydelser til ikke-medlemmer, samtidig med at den selvstændige gruppe leverede ydelser momsfrit til sine medlemmer efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, hvis betingelserne herfor i øvrigt var opfyldt.

Skatterådsmøde 17. december 2024 - SKM2025. 67. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at leverancer i form af administrationsydelser mv. leveret af et administrationsselskab (et interessentskab) med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer (to fonde) anses for at være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19?
2. Kan det bekræftes, at administrationsselskabet udover leverancer jf. spørgsmål 1 kan levere momspligtige kantineydelser til medlemmerne, og at denne leverance ikke har betydning for den selvstændige gruppe i øvrigt?
3. Kan det bekræftes, at administrationsselskabet udover leverancerne jf. spørgsmål 1 kan have momspligtige og ikke-momspligtige leverancer til tredjemand, dvs. enheder der ikke er medlemmer af gruppen, samt at disse leverancer ikke har betydning for den selvstændige gruppe i øvrigt?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgerne er to almennyttige fonde, der indgår i en firmagrube.

Fond A er hovedaktionær i firmagruppen. Udover at forvalte fondens midler på bedst mulig vis, er det fondens primære formål at være en god filantrop. Dette opnås ved at foretage filantropiske udbetalinger af det afkast, der skabes gennem ejerskabet og forvaltningen af formuen.

Det er således ikke en del af Fond A's formål, at der skal opbygges en formue i fonden ud over, hvad der skal bruges til fondens forpligtelser - de øvrige midler føres tilbage til samfundet via almennyttige uddelinger.

Fond B's indtægter består delvist af afkastet af fondens værdipapirer. Fond B's formue bliver investeret bredt og skal sikre højest muligt afkast, så der kan uddeles flest mulige midler til almennyttige formål.

Fondene har status som almenvelgørende fonde og følger Civilstyrelsens retningslinjer herfor.

Med den foreslåede ændring af administrationen vil Fondenes aktivitet udelukkende bestå i uddelinger til almennyttige formål. De vil således alene have aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde med undtagelse af en momsregistrering for at kunne afregne kantinemoms af de ansatte, der fortsat vil være ansat i hver af fondene.

Etablering af en selvstændig gruppe

Fondene ønsker at etablere en selvstændig gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, der skal levere administrationsydelser mv. til Fondene. Fondene vil sammen stifte et interessentskab, der skal udgøre den uafhængige enhed. Interessentskabet vil sammen med Fondene (medlemmerne) udgøre en selvstændig gruppe.

Baggrunden for denne struktur er et ønske om at forenkle og optimere driften af Fondene.

Størsteparten af de ansatte, der for nuværende er ansat i Fondene, vil blive ansat i den uafhængige enhed (interessentskabet), ligesom interessentskabet vil foretage samtlige indkøb fra eksterne leverandører til brug for den daglige drift.

Ydelserne i den selvstændige gruppe

Interessentskabets leverancer til Fondene vil være de samme ydelser, som i dag varetages af Fondene selv, hvilket omfatter de følgende ydelser:

1. Administrative ydelser forbundet med den daglige drift af Fondene
2. Formueforvaltning og investeringsaktivitet
3. Evaluering af aktiviteter, projekter og programmer

Der foretages en nærmere beskrivelse af de forskellige ydelser, der skal leveres til medlemmerne (Fondene) nedenfor.

Ad 1) Administrative ydelser

De ansatte i interessentskabet skal varetage den daglige drift af Fondene og levere ydelser forbundet hermed. Herved forstås eksempelvis følgende ydelser:

- Assistance ved regnskabsudarbejdelse
- Afholdelse af bestyrelsesmøder
- Økonomistyring
- Lønadministration
- HR, herunder ansættelse og afskedigelse
- Intern og ekstern kommunikation
- Arrangering af kurser og seminarer for de ansatte i den selvstændige gruppe
- It-support

Ad 2) Formueforvaltning og investeringsaktivitet

Den almennyttige aktivitet, herunder muligheden for at foretage uddelinger, forudsætter en aktiv forvaltning af Fondenes midler. Kun ved aktiv forvaltning af formuen, skabes der nye midler, som kan uddeles.

Fond A's indtægter stammer dels fra indtægter fra ejerskabet af Holding A/S, og dels fra afkast af Fondens øvrige investering af Fondens bundne formue. Den formue, som investeres, stammer fra fondens stiftelse, fra ekstraordinære udlodninger fra Holding A/S samt fra afkast ved aktiv investering af formuen.

Fond B's indtægter består bl.a. af afkastet af fondens investeringer af Fondens bundne formue i værdipapirer.

Fondenes investeringsafkast anvendes til uddelinger til almennyttige formål og er dermed en integreret del af fondsaktiviteten.

Ad 3) Evaluering af aktiviteter, projekter og programmer

Ved evaluering forstås fondsundersøgelser herunder systematisk indsamling og analyse af data om aktiviteter, projekter og programmer.

Hertil kan interessentskabet understøtte den praktiske/administrative proces i forbindelse med uddeling af priser og legater fra fondene. Fondenes arbejds gange- og bedømmelsesprocesser i forbindelse med uddeling af priser og legater er tilrettelagt for at sikre en grundig bedømmelse af alle de ansøgninger og henvendelser, som Fondene modtager fra ansøgere. Selve bedømmelsesprocessen og udvælgelsen varetages af eksterne arbejdsgrupper og komitéer.

Det er hensigten, at de ansatte i interessentskabet skal understøtte disse processer administrativt. Sagsbehandlingen tager som udgangspunkt mellem 4-9 måneder, og der er således behov for administrativ bistand under hele denne proces.

Det bemærkes, at der som udgangspunkt fortsat vil være ansatte i begge fonde, som alene vil håndtere projekter mv. for den fond, hvor de er ansat. Der vil dog sandsynligvis også være ansatte i den selvstændige gruppe, der håndterer projekter mv. for begge fonde, og som dermed vil levere de ovennævnte ydelser til Fondene.

Ydelserne leveres til kostpris

Ydelserne leveret i den selvstændige gruppe afregnes til kostpris over for medlemmerne.

Interessentskabet skal ikke generere hverken overskud eller underskud på baggrund af de leverede ydelser til Fondene. Prisen på ydelserne vil derfor blive fastsat på baggrund af de faktiske omkostninger, som interessentskabet har til at kunne levere ydelserne.

Kantinedrift

Der vil være kantinedrift med egne ansatte i interessentskabet. Interessentskabet vil opgøre og indberette kantinemoms relateret til omkostninger til egne ansatte. Hertil vil interessentskabet fakturere Fondene for kantineservice vedrørende de ansatte, der fortsat er ansat i Fondene.

Kantineservice fra interessentskabet til Fondene anses ikke for en del af den selvstændige gruppe, da denne service er direkte henførbart til Fondenes momspligtige kantineservice til deres ansatte.

Kantinydelsen fra interessentskabet til Fondene vil i overensstemmelse hermed blive behandlet som en momspligtig ydelse, og Fondene vil opgøre og afregne kantinemoms relateret til deres egne ansatte.

Ydelser til tredjemand

Foruden de ydelser, der leveres til Fondene, vil interessentskabet også levere ydelser i form af administrationsydelser og investeringsrådgivningsydelser mv. til ikke-medlemmer.

Interessentskabet skal dermed opkræve og afregne moms af de momspligtige leverancer til tredjemand, og vil desuden være lønsumsafgiftspligtig af de momsfrie finansielle leverancer.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

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

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

19) Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift 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."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), der har følgende ordlyd:

"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 konkurrenceforvriddning."

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

Momsfritagelsesbestemmelsen opstiller, jf. ordlyden, fem kumulative betingelser for momsfritagelse:

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

Det er Fondenes opfattelse, at ovenstående betingelser for momsfritagelse er opfyldt i denne sag. Dette er nærmere gennemgået nedenfor.

Ad 1) Der skal anvendes en uafhængig enhed, der kan agere selvstændig gruppe, og som leverer ydelserne til sine medlemmer

Det følger af Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 5.19.2, at der ikke foreligger krav om, hvilken selskabsform den uafhængige enhed i gruppen skal have.

Uanset at momsfritagelsen skal fortolkes indskrænkende, er der ikke grundlag for at lægge begrænsninger i forhold til valget af samarbejdsform, og den selvstændige gruppe kan derfor etableres i form af en forening, et konsortium, et kooperativ, et interessentskab eller et aktieselskab som eksempler, jf. også SKM2015. 233. SR.

Det er dog en betingelse, at der er tale om en separat juridisk enhed, som udgør en afgiftspligtig person, som driver økonomisk virksomhed, samt at enheden er adskilt fra medlemmerne, dvs. ikke blot er en afdeling hos et af medlemmerne.

Siden det påtænkes at stifte et selvstændigt interessentskab - et I/S - vil denne betingelse være opfyldt, jf. herved også SKM2021. 109. SR, hvor der kunne etableres et I/S, der skulle levere sundhedsfagligt personale uden tillæg af moms til sundhedsfaglig virksomhed A, samt X1 og X2, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Ad 2) Medlemmernes aktivitet skal være momsfritaget eller falde uden for momslovens anvendelsesområde

Det er en forudsætning, at medlemmerne har aktivitet i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1-6, 13, 15, 17, 18 eller 21 eller aktivitet uden for momslovens anvendelsesområde.

Begge fonde, har status som almennyttige fonde og har alene aktiviteter, der falder uden for momsens anvendelsesområde.

De momspligtige og lønsumsafgiftspligtige leverancer, som Fondene tidligere har leveret, vil nu leveres fra interessentskabet. Fondene vil dermed ikke længere have aktiviteter ud over aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Betingelsen er således opfyldt.

Ad 3) Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde

Ifølge Den juridiske vejledning afsnit D. A. 5.19.2 forudsætter dette, at der skal være tale om ydelser, der - selvom de ikke kan betragtes som en integreret del af medlemmernes momsfrigitte aktiviteter og fritages som sådan - ikke desto mindre må betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af denne specielle aktivitet.

Det følger også af SKM2007. 16. LSR, at sekretariatsydelser lig dem, der er beskrevet i nærværende anmodning om bindende svar, var direkte nødvendige for en række fagforeningers momsfrigitte aktiviteter.

Samme synsvinkel skal således anlægges i nærværende sag, da der er tale om basale drifts- og operative ydelser, som er nødvendige for, at Fondene kan drive fondsvirksomhed.

De ydelser som interessentskabet påtænker at levere, har tidligere været udført af Fondene selv og deres ansatte til fordel for Fondenes egne aktiviteter og generelle drift af fondsvirksomhederne.

I SKM2016. 238. SR kom Skatterådet frem til, at den selvstændige gruppes leverancer til medlemmerne (tandlægevirksomheder) bestående i investeringsrådgivning ikke kunne anses for direkte nødvendig for gennemførelsen af den momsfrigitte tandlægevirksomhed.

I dette tilfælde er der imidlertid tale om ydelser forbundet med forvaltningen af Fondenes formuer, som er afgørende for, at Fondene har midler til uddeling, da det er overskuddet af Fondenes formuer, som bruges til disse uddelinger. At skabe midler til uddeling til almenyttige formål, er en del af Fondenes grundlæggende virke og dermed Fondenes formål.

Denne betingelse vil således være opfyldt.

Ad 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

Fondenes betaling for interessentskabets leverede ydelser vil ske til kostpris svarende til interessentskabets nøjagtige omkostninger hertil. Der vil således alene ske betaling for de konkrete afholdte omkostninger på vegne af hver af de to fonde.

Der vil ikke ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og interessentskabet vil hverken oparbejde underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

Den omhandlede betingelse er derfor opfyldt, hvilket bekræftes af Skatterådets bindende svar i SKM2010. 644. SR og SKM2011. 685. SR.

Ad 5) Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning

Om fortolkning af betingelsen om, at momsfritagelsen ikke må fremkalde konkurrencefordrejning, udtaler EU-domstolens i sin afgørelse i sag C-8/01, Taksatorringen, præmis 58:

"Indledningsvis bemærkes, at det er momsfrigitelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning, og at dette skal være tilfældet på et marked, hvor 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 momsfrigitelse 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, der skal kunne fremkalde konkurrencefordrejning."

Videre fremgår det af præmis 59 i samme dom:

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

Der er således alene tale om potentiel konkurrencefordrejning i bestemmelsen forstand, hvis det er afgørende for medlemmers valg om deltagelse i sammenslutningen, at ydelserne leveres uden moms. I den situation, som i den omhandlende, hvor deltagelsen i den selvstændige gruppe er dikteret af det tætte fællesskab, som eksisterer mellem Fondene og det potentiale for at høste synergier ved fælles administration, som der vil kunne opstå ved deltagelsen, vil der ikke bestå nogen aktuel eller potentiel konkurrencefordrejning som følge af, at ydelserne fra interessentskabet til Fondene fritages for moms.

De leverancer i form af fælles administration, som skal udføres af interessentskabet, kan alene leveres af denne.

Som beskrevet indledningsvis, vil det være det samme personale, som i dag er ansat i de respektive fonde, der i stedet vil blive ansat i interessentskabet med henblik på at levere ydelser til begge fonde uden en utilsigtet momsbelastning. Den erfaring med driften, der tidligere har været placeret i Fondene, flyttes således ned i interessentskabet.

Dette bekræftes også i SKM2010. 644. SR og SKM2007. 16. SR, hvor levering af sekretariatsydelser til henholdsvis fonde og fagforeninger, var omfattet af momsfrigørelsen og ikke ville fremkalde konkurrencefordrejning.

Dertil kommer, at interessentskabet fortsat vil gøre brug af eksterne leverandører, hvor det er nødvendigt som fx i forbindelse med de eksterne evalueringer.

Det er således ikke hensigten, at interessentskabet skal erstatte de funktioner, der tidligere har været varetaget af eksterne leverandører.

Spørgsmål 2

Som anført, vil interessentskabet stå for kantinedrift både til egne ansatte og til ansatte i Fondene. Da kantineydelserne fra interessentskabet til Fondene er direkte henførbart til Fondenes eneste momspligtige aktivitet (kantineleverancer til deres ansatte), vil denne leverance være momspligtig og ikke have betydning for prissætningen på øvrige ydelser, der leveres i den selvstændige gruppe til kostpris.

Skatterådet har i flere afgørelser bekræftet, at medlemmerne kan have momspligtig aktivitet, se hertil fx SKM2015. 472. SR og af SKM2011. 860. SR, samt at den selvstændige gruppe kan levere momspligtige ydelser til medlemmerne vedrørende den momspligtige aktivitet, se hertil SKM2023. 112. SR.

Spørgsmål 3

Som anført vil interessentskabet udover at levere ydelser til medlemmerne (Fondene), også levere momspligtige og eventuelt momsfrie ydelser til tredjemand i form af administrative ydelser og ESG-rådgivning samt porteføljerådgivning.

EU-Domstolen har i sagen C-400/18, Infohos, udtalt at en selvstændig gruppe, der opfylder betingelserne for fritagelse, ikke kan nægtes fritagelse med den begrundelse, at gruppen ligeledes leverer ydelser til ikke-medlemmer.

Denne praksis ses ligeledes anvendt i SKM2016. 238. SR og SKM2015. 472. SR.

I den forbindelse bemærkes det, at interessentskabet ikke vil anvende eventuelt overskud optjent i forbindelse med transaktioner over for tredjemand til at nedbringe/reducere det vederlag, som de respektive medlemmer skal betale for de momsfritage ydelser (i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19), da betingelserne for momsfritage efter denne bestemmelse ikke ville være opfyldt ved leveringerne til tredjemand.

Spørgers høringssvar

Det fremgår af indstillingen, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at leverancer i form af administrationsydelser mv. fra et administrationselskab (et interessentskab) til fondene ikke er momsfritage, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, da fondenes aktiviteter ifølge Skattestyrelsen består i "at optimere egen formue" og dermed ikke udgør aktiviteter af almen interesse.

Vi er ikke enige heri.

Når Skattestyrelsen når til denne konklusion, beror det efter vores opfattelse på en misforståelse af fondenes virke og formål. Fondenes formål er ikke, som Skattestyrelsen beskriver det, at optimere egen formue. Som det fremgår af fondenes fundats (se bilag 1 og 2), er formålet og dermed aktiviteten i begge fonde af almen karakter.

Investering af midlerne er alene et spørgsmål om, hvordan fondene finansierer denne aktivitet.

Vi vil i det følgende uddybe dette.

Fondene er almennyttige fonde, hvis primære aktivitet er almennyttige uddelinger

Skattestyrelsens vurdering

Skattestyrelsen anerkender, at ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, for hvilken de ikke er afgiftspligtige også kan fritages efter bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Ifølge Skattestyrelsen skal de ikke afgiftspligtige aktiviteter imidlertid være af en karakter, som er omfattet af de i momssystemdirektivet artikel 132, stk. 1, positivt nævnte fritagelsesbestemmelser.

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsens vurdering ikke er i overensstemmelse med direktivets ordlyd og formål.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 og momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er en implementering af momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, der fremgår af direktivets kapitel 2, som vedrører "Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse".

Ordlyden af momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, er følgende:

"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." (vores fremhævning)

Af ordlyden fremgår det, at den selvstændige gruppes medlemmer skal have aktiviteter, der er omfattet af en af de øvrige momsfratagelser i momssystemdirektivets artikel 132, eller aktiviteter, der ikke er omfattet af momslovens og momssystemdirektivets anvendelsesområde. Vi skal i den henseende bemærke, at der står eller. Hvis lovgiver havde haft til hensigt at begrænse den type af virksomhed, der falder uden for momslovens anvendelsesområde, til bestemte typer af aktiviteter, ville det have været naturligt i stedet at have skrevet "eller virksomhed af samme type, der falder uden for momslovens anvendelsesområde". Lovgiver har ikke valgt at indsætte en sådan begrænsning i ordlyden, hvorfor det også forekommer forkert efterfølgende at indfortolke en sådan begrænsning i bestemmelsens anvendelsesområde.

Vi er dog enige med Skattestyrelsen i, at det følger af momssystemdirektivets opbygning og momsfratagelsens placering i kapitel 2, som omfatter "fratagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse", at momsfratagelsen for selvstændige grupper begrænser sig til virksomhed af almen interesse.

Momsfratagelsen for virksomhed af almen interesse er netop indsat i momssystemdirektivet med det / formål at lette adgangen til disse ydelser, og at der ved fratagelsen for selvstændige momsgrupper undgås ekstraomkostninger som følge af momsopkrævning. Se i den henseende EU-Domstolens afgørelse i sag C-326/15, DNB Banka og C-605/15, Aviva, hvori det positivt står, at formålet med de samlede bestemmelser i direktivets artikel 132, er at momsfratage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms.

Fundene driver ikke afgiftspligtig virksomhed omfattet af momsloven, da fundene ikke har leverancer mod vederlag, men alene foretager uddelinger af de midler, som fundene råder over. De uddelinger, som er fondenes egentlige aktivitet, er af almennyttig karakter, idet der er tale om uddelinger, som kommer en bredere kreds af personer til gavn.

Skattestyrelsen har i Juridisk Vejledning, afsnit C. D. 9.9.1.3, beskrevet de nærmere kriterier for, hvornår der foreligger uddelinger til almenvælgørende eller almennyttige formål. Kriterierne kan opsummeres til følgende:

- Videre kreds

For at et formål kan anses for almenvælgørende eller på anden måde almennyttigt kræves det, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg. Formålet skal desuden komme en vis videre kreds til gode.

- Almenvælgørende og almennyttigt formål

For at et formål kan anses for almenvælgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes til personer indenfor en videre kreds, der er i økonomisk trang. Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindeligt fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende, humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale øjemed. Også idrætsforeninger og dyreværnsorganisationer vil kunne anses for almennyttige.

- Hjemmel i vedtægter

Der stilles krav om, at det almenvælgørende eller almennyttige formål skal fremgå af den uddelende fonds vedtægter for at kunne opfylde fondslovens krav til overholdelse af formålet.

Begge fonde er almennyttige fonde

Begge fonde er almennyttige fonde, der følger Civilstyrelsens retningslinjer herfor. En almennyttig fond er en type fond, der har til formål at støtte almennyttige og velgørende formål. Disse fonde er ikke-erhvervsdrivende, hvilket betyder, at de ikke driver forretning med henblik på at tjene penge, men i stedet fokuserer på at fremme samfundsmæssige interesser og sociale formål.

Af Erhvervsstyrelsens hjemmeside fremgår i øvrigt, at passiv kapitalanbringelse, hvor fondens indtægter i al væsentlighed består af afkast af obligationer, pantebreve eller en mindre beholdning af børsnoterede aktier, ikke er erhvervsdrift i erhvervsfondslovens forstand.

Den primære aktivitet er uddelinger af almen interesse

Fondene udøver momsfrie aktiviteter i form af almennyttige uddelinger til de aktiviteter, der er bestemt til at være fondenes hovedfokus.

Fondenes hovedfokus evalueres og justeres løbende for at tilpasse sig samfundets udvikling og skiftende behov, hvilket administrationselskabet også skal bidrage til.

Administrationsselskabet vil levere administrative ydelser samt evalueringer af aktiviteter, projekter og programmer til fondene, hvis aktiviteter er undtaget momslovens anvendelsesområde og er af almen interesse. Administrationsselskabets ydelser opfylder således betingelserne for en momsfrigørelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Fondenes uddelinger, som er fastsat i fondenes vedtægter, er ikke begrænset til en bestemt kreds af personer, men uddeles efter ansøgning til virksomheder eller foreninger inden for det i fundatsen fastsatte område. Midlerne uddeles med et almennyttigt sigte, der ligger inden for de i Juridisk Vejledning nævnte formål, og formålet fremgår af vedtægterne for fonden (fundatsen).

Uagtet at uddelingerne ikke er et udslag af økonomisk virksomhed, er der utvivlsomt tale om uddelinger af almennyttig karakter, og de tjener dermed formål af almen interesse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Det er vores opfattelse, at når en aktivitet er undtaget fra momslovens anvendelsesområde, kan det ikke være momsloven og momssystemdirektivet, der er afgørende for, om aktiviteten kan anses som almen interesse eller ej. Dette må i stedet afgøres ud fra en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder.

Ydelsernes karakter og formål

Administrationsselskabet skal foretage leverancer vedrørende den daglige drift af Fondene. Ydelserne vil - som anført i anmodningen om bindende svar - kunne inddeles i tre overordnede kategorier:

- 1) Administrative ydelser
- 2) Formueforvaltning og investeringsaktivitet
- 3) Evaluering af aktiviteter, projekter og programmer

Alle ydelserne er direkte nødvendige for, at fondene kan foretage uddelinger. De administrative ydelser, formueforvaltning og investeringsaktiviteter anvendes ikke til optimering af fondenes formue til fondenes egen nytte, men derimod til finansiering af almennyttige uddelinger.

Indledningsvist skal det bemærkes, at Skattestyrelsen befinder sig i en faktisk vildfarelse, når det anføres, at de administrative ydelser, formueforvaltningen og investeringsaktiviteterne skal anvendes til optimering af fondenes formue.

Det er korrekt, at formueforvaltning og investeringsaktiviteter sigter mod at optimere fondenes formue, men dette er alene med henblik på, at fondene kan blive ved med at foretage de almennyttige uddelinger, der netop er fondenes formål.

De administrative ydelser, formueforvaltning og investeringsaktivitet, der leveres til fondene, tjener således uddelingerne af almen interesse.

De ydelser i form af administrationsydelser og investeringsrådgivningsydelser, som administrationselskabet skal levere til tredjemand, vil derimod blive behandlet efter momslovens almindelige regler, som også anført i det bindende svar.

Hvordan fondene finansierer deres aktiviteter, er i forhold til spørgsmålet om momsfrigivelse af ydelserne leveret til fondene uden betydning. Bestemmelsen i momssystemdirektivets art. 132 og momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, taler om medlemmernes virke, ikke hvordan medlemmerne finansierer deres virke.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at leverancer i form af administrationsydelser mv. leveret af et administrationselskab (et interessentskab) med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer (to fonde) anses for at være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Begrundelse

Fond A er hovedaktionær i Firmagruppen, og Fond A's aktiviteter består i at foretage investeringer. Fond A foretager endvidere uddelinger af midler til velgørende formål.

Fond B's aktiviteter består ligeledes i investeringer i værdipapirer. Fond B's indtægter består blandt andet i afkast fra fondens investeringer. Fond B foretager uddelinger til velgørende formål.

Spørgerne påtænker at etablere et interessentskab, hvis aktivitet vil bestå i at levere administrative ydelser og formueforvaltning samt evaluering af aktiviteter, projekter og programmer til sine medlemmer.

Spørgerne ønsker bekræftet, at interessentskabet kan anses for en selvstændig gruppe i momslovens forstand, samt at denne selvstændige gruppes leveringer af ydelser til medlemmerne kan momsfritages i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, momsfritager ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en række former for almennyttig virksomhed, som enten er fritaget for moms i henhold til momslovens § 13 eller for hvilke de ikke er momspligtige. Ydelserne skal leveres med henblik på at yde medlemmerne de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er endvidere en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at momsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Skattestyrelsen bemærker, at bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, og bestemmelsen skal derfor fortolkes i overensstemmelse hermed.

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, at for at blive omfattet af momsfritagelsen efter denne bestemmelse skal den selvstændige gruppe udøve en bestemt form for virksomhed og de ydelser den selvstændige gruppe leverer til sine medlemmer skal være direkte nødvendig for denne virksomhed.

Den virksomhed, som skal udøves for at blive omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er virksomhed, der er fritaget for moms i henhold til § 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, eller for hvilken medlemmerne af den selvstændige gruppe ikke er afgiftspligtige.

Begge Spørgere har alene aktiviteter med investering i værdipapirer med henblik på at optimere egen formue samt uddeling af midler til almennyttige formål.

I relation til investeringen i værdipapirer bemærkes det, at erhvervelse, besiddelse eller afhændelse af selskabsandele ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Det forhold, at der erhverves kapitalinteresser i en virksomhed, er ikke i sig selv en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet, jf. eksempelvis EU-Domstolens dom i sag C-155/94, Wellcome Trust Ltd.

Spørgerne ses på denne baggrund ikke at drive økonomisk virksomhed i momslovens forstand, og Spørgerne anses derfor ikke for afgiftspligtige personer i relation hertil. Det samme gør sig gældende i relation til Spørgernes uddelinger, idet disse er vederlagsfrie donationer.

Spørgerne har på denne baggrund ingen aktiviteter, som omfattes af momsfrigørelserne i momslovens § 13.

Momsfrigørelsen i § 13, stk. 1, nr. 19, omfatter imidlertid tillige medlemmer, som har aktiviteter, for hvilke de ikke er afgiftspligtige.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at denne del af momsfrigørelsen dog ikke omfatter enhver form for virksomhed, som ikke er afgiftspligtig, men alene sådanne former for virksomhed, som er opført i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og for hvilke leverandøren ikke er afgiftspligtig eksempelvis under hensyn til, at disse udøves af offentlige myndigheder eller at de udøves vederlagsfrit.

Denne fortolkning understøttes endvidere af EU-Domstolens praksis fastlagt i afgørelserne i sag C-326/15, DNB Banka, sag C-616/15, Europa-Kommissionen mod Tyskland og sag C-605/15, Aviva. EU-Domstolen har i disse afgørelser taget stilling til, hvilken virksomhed, den selvstændige gruppes medlemmer skal udøve, for at gruppens leveringer til sine medlemmer kan blive omfattet af den tilsvarende momsfrigørelse i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f.

Det fremgår af de tre afgørelser, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til bestemmelsens ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som bestemmelsen udgør en del af, jf. eksempelvis præmis 29 i sag C-326/15 DNB Banka.

Domstolen bemærkede endvidere i sagerne, at momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, findes i direktivets afsnit for momsfrigørelser i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse. Dette har den betydning, at momsfrigørelsen i artikel 132, stk. 1, litra f, kun omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse, jf. præmis 30-31 i EU-Domstolens dom i sagen C-326/15 DNB Banka.

På baggrund af de ovennævnte EU-Domstolsafgørelser blev momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ændret således, at kun aktiviteter, der er momsfrigørelset 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 samt virksomhed, der ikke er omfattet af momsloven, er omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

Ændringen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er gennemført ved § 8 i lov nr. 1130 af 11. september 2018, det fremgår af lovbemærkningerne, at momslovens regel for momsfrigtagelse for selvstændige grupper ændres, således den kommer i overensstemmelse med EU-retten. Ændringen vil medføre, at der kun kan leveres momsfri ydelser af momsgrupper til medlemmernes momsfri aktiviteter af almen interesse, således som de er defineret i direktivets kapitel 2.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det er de samme betragtninger, der gør sig gældende uanset om den selvstændige gruppes medlemmer udøver momsfrigtaget virksomhed eller ikke-afgiftspligtig virksomhed.

Spørger har oplyst, at den selvstændige gruppe påtænker at levere administrative ydelser, formueforvaltning og investeringsaktiviteter. Disse ydelser vil blive anvendt til brug for medlemmernes virksomhed med at optimere medlemmernes formue.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at medlemmernes ikke-afgiftspligtige virksomhed i form af at optimere egen formue, ikke er en sådan ikke-afgiftspligtig virksomhed, som er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Der er efter Skattestyrelsens opfattelse ikke tale om aktiviteter af almen interesse 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.

Den selvstændige gruppe kan således ikke levere ydelser til medlemmernes virksomhed i form af optimering af egen formue uden moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Spørger har også oplyst, at den selvstændige gruppe påtænker at levere evaluering af aktiviteter, projekter og programmer til sine medlemmer. Disse ydelser vil blive anvendt til medlemmernes virksomhed med uddeling af midler.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at medlemmernes ikke-afgiftspligtige virksomhed i form af uddeling af midler, ikke er en sådan ikke-afgiftspligtig virksomhed, som er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Medlemmerne, Fond A og Fond B, har således ikke i sig selv aktiviteter, som omhandlet i momsfrigtagelserne af virksomhed af almen interesse.

At Spørgerne har til formål at støtte aktiviteter, som vil kunne momsfrigtages efter en momsfrigtagelse af almene interesser, er ikke tilstrækkeligt til, at Spørgerne kan anses for at have sådanne aktiviteter. Momsfrigtagelsen af ydelser leveret af selvstændige grupper angår i henhold til bestemmelsens ordlyd således alene ydelser, der er direkte nødvendige for udøvelsen af *medlemmernes* virksomhed.

At fondene er velgørende fonde efter Civilstyrelsens retningslinjer herfor og at fondene foretager uddelelser til almenvælgørende og almennyttige formål, ændrer efter Skattestyrelsens opfattelse ikke på, at fondene ikke i momslovens forstand kan anses for selv at drive almennyttig virksomhed.

At Spørgerne har til formål at støtte aktiviteter, som vil kunne momsfrigtages efter en momsfrigtagelse af almene interesser, er ikke tilstrækkeligt til, at Spørgerne selv kan anses for at have sådanne aktiviteter.

Den selvstændige gruppe kan derfor ikke levere ydelser til medlemmernes virksomhed i form af uddeling af midler uden moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Spørgsmål 1 skal derfor besvares med "Nej".

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at administrationsselskabet udover leverancer jf. spørgsmål 1 kan levere momspligtige kantineydelser til medlemmerne, og at denne leverance ikke har betydning for den selvstændige gruppe i øvrigt.

Begrundelse

Henset til, at den selvstændige gruppes leverancer til medlemmerne i henhold til spørgsmål 1 er momspligtige, skal dette spørgsmål besvares med "Nej".

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at administrationsselskabet udover leverancerne jf. spørgsmål 1 kan have momspligtige og ikke-momspligtige leverancer til tredjemand, dvs. enheder der ikke er medlemmer af gruppen, samt at disse leverancer ikke har betydning for den selvstændige gruppe i øvrigt.

Begrundelse

Henset til, at den selvstændige gruppes leverancer til medlemmerne i henhold til spørgsmål 1 er momspligtige, skal dette spørgsmål besvares med "Nej".

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet besvarer spørgsmål 1 med "Ja".

Skatterådet bemærker, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, skal fortolkes i overensstemmelse med EU-retten og dermed direktivkonformt. Det betyder, at ikke al ikke-afgiftspligtig virksomhed er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Skatterådet kan således tiltræde Skattestyrelsens indstilling vedrørende den del af begrundelsen for besvarelsen af spørgsmål 1.

Det er Skatterådets opfattelse, at bestemmelsen kun omfatter selvstændige grupper af personer, som udøver ikke-afgiftspligtig virksomhed af almen interesse.

På baggrund af en konkret vurdering er det Skatterådets opfattelse, at medlemmerne af den selvstændige gruppe (de to fonde) udøver en sådan virksomhed af almen interesse. Skatterådet har ved vurderingen lagt vægt på, at fondene alene kan foretage uddelinger til velgørende formål, og at fondene ikke har andre aktiviteter end at foretage disse uddelinger.

Skatterådet besvarer spørgsmål 2 med "Ja".

Medlemmerne af den selvstændige gruppe kan modtage momsfrigitte ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, til brug for de ikke-afgiftspligtige aktiviteter, selvom medlemmerne har momspligtige aktiviteter i form af kantineydelser, se SKM2015. 472. SR og SKM2023. 112. SR.

Skatterådet bemærker, at såfremt ydelserne fra den selvstændige gruppe til medlemmerne af den selvstændige gruppe helt eller delvist bliver anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmer-

ne, så opfylder ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for momsfrigtagelse, jf. også SKM2017. 31. SR. I dette tilfælde vil ydelserne fra den selvstændige gruppe være fuldt momspligtige, jf. momslovens § 4.

Skatterådet besvarer spørgsmål 3 med "Ja"

Den selvstændige gruppe kan levere momspligtige og ikke-momspligtige ydelser til ikke-medlemmer, samtidig med at den selvstændige gruppe leverer ydelser momsfrit til sine medlemmer efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

19) Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift i henhold til nr. 1-6, 13 og 15, for så vidt angår transport af syge eller tilskadedkomne 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 afgiftsfrigtagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning."

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f:

"Kap. 2. Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse

Art. 132

Stk. 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"

Forarbejder

Af lovbemærkningerne til L2018-09-11 nr. 1130 fremgår følgende vedr. nr. 19:

"2.8. EU-retlig tilpasning af reglerne om momsfrigtagelse for selvstændige grupper

2.8.1. Gældende ret

[...]

Momsgrupper 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.

[...]

2.8.2. Lovforslagets indhold

EU-Domstolen har den 21. september 2017 i sagerne C-326/15, DNB Banka, C-605/15, Aviva og C-616/15, Kommissionen mod Tyskland, afsagt domme, der medfører, at den gældende danske lov og praksis for anvendelsen af momsfrigtagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF (momsdirektivet) ikke kan opretholdes.

Direktivets og momslovens bestemmelser om momsfrigtagelse for selvstændige grupper er stort set enslydende, men placering af bestemmelsen i forhold til andre momsfrigtagelser er forskellig.

I EU-dommene lægges der vægt på momsdirektivets opbygning og momsfrigtagelsernes placering. Momsfrigtagelserne er omfattet af afsnit IX i direktivet, som er opdelt i 3 kapitler. Kapitel 1 er »Almindelige bestemmelser«, kapitel 2 er »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og kapitel 3 er »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«. Momsfrigtagelsen for grupper findes i kapitel 2, og EU-domstolen konkluderer, at fritagelsen alene omfatter grupper, hvis medlemmer udøver momsfri virksomhed af almen interesse, som er omhandlet i kapitel 2, og dermed ikke kan finde anvendelse i relation til de andre momsfrigtagelser. I dommene anføres, at denne konklusion underbygges af, at netop momsfrigtagelserne for virksomhed af almen interesse i kapitel 2 er fastsat for at lette adgangen til disse ydelser, og at der ved fritagelsen for selvstændige momsgrupper undgås ekstraomkostninger som følge af momsopkrævning.

I kapitel 3 findes eksempelvis momsfrigtagelserne for finansiel virksomhed, forsikringsvirksomhed, udlejning af visse former for fast ejendom, udbud af spil og levering af frimærker.

Dansk lovgivning, hvorefter alle virksomheder med momsfrigitagne aktiviteter, og således også f.eks. virksomheder i den finansielle sektor, udlejere af fast ejendom og spiludbydere, kan danne selvstændige grupper og modtage momsfri ydelser fra disse grupper, underkendes ved dommene. Desuden er de særlige danske momsfrigtagelser for indenrigspersonbefordring, bortset fra transport af syge eller tilskadedkomne personer med transportmidler specielt konstrueret til dette formål, og kunstnerisk virksomhed heller ikke omfattet af direktivets kapitel 2, og der kan som følge af dommene, derfor heller ikke på disse områder anvendes denne momsfrigtagelse for selvstændige momsgrupper.

Det foreslås, at momslovens regel for momsfrigtagelse for selvstændige grupper ændres, således at den kommer i overensstemmelse med EU-retten. Ændringen vil medføre, at der kun kan leveres momsfri ydelser af momsgrupper til medlemmernes momsfri aktiviteter af almen interesse, således som de er defineret i direktivets kapitel 2.

Den væsentligste konsekvens af forslaget til ændringen i momsloven er, at virksomheder i den finansielle sektor, herunder banker, realkreditinstitutter og forsikringselskaber, og personbefordringsvirksomheder ikke fremover vil kunne anvende den særlige momsfrigtagelse for selvstændige grupper, idet disse former for virksomhed ikke i henhold til EU's momsregler anses for at være af almen interesse.

Den foreslåede ændring vil ikke berøre anvendelsesområdet for momsfrigtagelsen i relation til medlemmers aktiviteter, for hvilke de ikke anses for at være afgiftspligtige (ikke økonomisk virksomhed)."

Praksis

Sag C-616/15 Europa-Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland:

Sagen omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt Forbundsrepublikken Tysklands nationale bestemmelser om momsfrigtagelse af 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 levere de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester til deres medlemmer, var forenelige med momsdirektivet.

Tyskland havde begrænset fritagelsen for selvstændige grupper af personer til medlemmer, der udøvede et begrænset antal erhverv (ydelse præsteret inden for sundhedssektoren).

Det var EU-Domstolens opfattelse, at en ren ordlydsfortolkning af artikel 132, stk. 1, litra f, ikke gjorde det muligt at udelukke, at denne fritagelse kunne finde anvendelse på alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøvede en virksomhed, som var momsfrigatet.

EU-Domstolen fastslog herefter, at ifølge fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til bestemmelsens ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som bestemmelsen udgør en del af.

Med hensyn til den sammenhæng artikel 132, stk. 1, litra f indgår i, fastslog EU-domstolen, at bestemmelsen findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i direktivets afsnit IX. Denne overskrift indikerer, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse.

Domstolen anførte desuden, at direktivets afsnit IX, som vedrører »Afgiftsfritagelser« er opbygget således, at artikel 132, stk. 1, litra f, ikke findes i afsnittets kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser«, men i afsnittets kapitel 2, som har overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. I afsnittet om afgiftsfritagelser er der desuden et kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«. Det var Domstolens opfattelse, at denne sondring indikerer, at bestemmelserne i kapitel 2 for visse former for virksomhed af almen interesse ikke finder anvendelse på de andre aktiviteter, som er omfattet af kapitel 3.

Domstolen fastslog herefter, at det fremgår af den generelle opbygning af momssystemdirektivet, at fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f, hverken finder anvendelse på transaktioner foretaget på området for forsikrings- og genforsikringstransaktioner eller på området for finansielle tjenesteydelser, og at tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer er aktive på disse områder, derfor ikke kan blive omfattet af denne fritagelse.

Med hensyn til formålet med fritagelsesbestemmelsen i momssystem direktivets artikel 132, stk. 1, litra f, henviste Domstolen til formålet med de samlede bestemmelser i direktivets artikel 132. Domstolen fastslog, at formålet med artikel 132 er at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms.

Da momsfritagelserne i momssystemdirektivets artikel 132 skal underlægges en streng fortolkning, fastslog EU-Domstolen, at momsfritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f, alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse som omhandlet i artikel 132, se præmis 51.

EU-Domstolen fastslog herefter, at Tyskland havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momssystemdirektivet.

Sag C-605/15 Aviva:

Sagen omhandlede en koncern, som påtænkte at oprette en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer skulle være selskaber i koncernen, som udøvede en økonomisk virksomhed på området for forsikringsydelser, og hvis tjenester var direkte nødvendige for udøvelsen af denne virksomhed.

Spørgsmålet var herefter, om en sådan selvstændig gruppe kunne omfattes af fritagelsesbestemmelsen i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f.

EU-Domstolen slog fast, at ved fortolkning af en EU-retlig bestemmelse, skal der tages hensyn til både bestemmelsens ordlyd, til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og til formålet med bestemmelsen.

På baggrund af den sammenhæng bestemmelsen indgår i, slog EU-Domstolen fast, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse.

Domstolen slog desuden fast, at formålet med artikel 132 er at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms

Fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f, kunne således ikke finde anvendelse på transaktioner foretaget på området for forsikringsydelser, og tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer var aktive på dette område, kunne derfor ikke blive omfattet af denne fritagelse.

Sag 326/15 DNB Banka:

Sagen omhandlede blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt momsfritagelsen i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, fandt anvendelse på tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøvede en økonomisk virksomhed på området for finansielle tjenesteydelser.

EU-Domstolen slog fast, at ved fortolkning af en EU-retlig bestemmelse, skal der tages hensyn til både bestemmelsens ordlyd, til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og til formålet med bestemmelsen.

På baggrund af den sammenhæng bestemmelsen indgår i slog EU-Domstolen fast, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse.

Domstolen slog desuden fast, at formålet med artikel 132 er at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms

Fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f, kunne således ikke finde anvendelse på transaktioner foretaget på området for finansielle tjenesteydelser, og tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer var aktive på dette område, kunne derfor ikke blive omfattet af denne fritagelse.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se lovgrundlag under spørgsmål 1.

Praksis

SKM2023. 112. SR:

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.

SKM2017. 31. SR:

Skatterådet kunne bekræfte, at en selvstændig gruppe, der blev etableret med det formål at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand m.v., kunne anses for at være momsfrigitaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Såfremt ydelserne fra den selvstændige gruppe til medlemmerne af den selvstændige gruppe imidlertid helt eller delvist blev anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfyldte ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for momsfrigitagelse.

SKM2015. 472. SR:

Skatterådet bekræftede, at en selvstændig gruppe, der blev etableret med det formål, at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand mv., kunne anses for at være momsfrigitaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter var en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været i et delvist momspligtigt aktieselskab, samt at den selvstændige gruppe kunne etableres som et aktieselskab.

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

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

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se lovgrundlag under spørgsmål 1.

Praksis

Sag C-400/18, Infohos:

Momsfritagelsen af selvstændige grupper er til hinder for, at en selvstændig gruppe, der opfylder betingelserne for fritagelse, nægtes fritagelse med den begrundelse, at gruppen ligeledes leverer ydelser til ikke-medlemmer, hvilket indebærer, at gruppen bliver fuldt momspligtig af sine aktiviteter herunder af de ydelser, som leveres til dens medlemmer.

SKM2016. 238. SR:

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

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

SKM2015. 472. SR:

Skatterådet bekræftede, at en selvstændig gruppe, der blev etableret med det formål, at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand mv., kunne anses for at være moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter var en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været i et delvist moms-pligtigt aktieselskab, samt at den selvstændige gruppe kunne etableres som et aktieselskab.

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

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