

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 10195 af 23/06/2015 (Gældende)

Moms – Selvstændige Grupper

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 13-0243192

Moms – Selvstændige Grupper

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

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

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

Skatterådsmøde den 23. juni 2015 - SKM2015. 472. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål, at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været varetaget af et delvist momspligtigt aktieselskab?
2. Vil moms fritagelsen kunne bibeholdes for aktiviteterne vendt mod gruppemedlemmerne, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand?
3. Er der noget til hinder for, at de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie aktiviteter, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale aktivitet, herunder momspligtig udlejning af pensionskassernes investeringer i fast ejendom?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at en selvstændig gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, jf. spørgsmål 1, kan etableres som et aktieselskab, hvis de eksplicitte betingelser for anvendelsen af moms fritagelsen i øvrigt er opfyldt?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Nej
4. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et aktieselskab, hvis formål er at varetage administrative opgaver inden for pensionskassevirksomhed samt anden virksomhed, der er accessorisk til denne.

Pensionskassers leverancer er langt overvejende moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 10 og 11 og pensionskasserne har i mindre omfang momspligtige aktiviteter i tilknytning til de moms fritagne aktiviteter, idet en del af de indbetalte midler i pensionskasserne anvendes til investering i ejendomme, som udlejes som led i en frivillig momsregistrering.

Der påtænkes at etablere en selvstændig gruppe, som skal overtage de aktiviteter, som nedenfor er beskrevet under punkt 1 til 3 og som i dag varetages af spørger:

1. momspligtig administration (pensionskassemedlemsadministration og kontakt med pensionstagere, myndighedskontakt, regnskabsudarbejdelse, afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamlinger mv.),
2. momsfrigitte betalingstransaktioner (den andel af den varetagne pensionskassemedlemsadministration, der kvalificerer til momsfrigivelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c) samt
3. investeringsrådgivning/formidling af værdipapirer for pensionskasserne.

Det er oplyst, at det grundlæggende er Spørgers ønske, at selskabet i sig selv momsmæssigt kan konstituere en selvstændig gruppe.

Videre er det oplyst, at den selvstændige gruppe vil levere de ovenstående ydelser mv. til gruppemedlemmerne mod betaling.

Den selvstændige gruppe skal økonomisk hvile i sig selv og enhedens omkostninger fordeles til deltagerne i/ejerne af den fælles administrationsenhed efter en nøgle, der dels er knyttet til antallet af pensionstagere i pensionskasserne og dels til formuens størrelse i de tilknyttede pensionskasser.

Betalingen herfor fastsættes på baggrund af det enkelte gruppemedlems forventede træk på den selvstændige gruppes ydelser. Med hensyn til punkt 1 og 2 sker dette med udgangspunkt i antallet af pensionstagere i de enkelte pensionskasser og for så vidt angår punkt 3 sker dette med udgangspunkt i formuens størrelse i de enkelte pensionskasser.

I forbindelse med års-afslutningen påtænkes det sikret, at det enkelte pensionskassemedlems betaling for ydelser svarer til de angivne omkostningsfordelingsnøgler og dermed det pågældende gruppemedlems andel af den selvstændige gruppes udgifter.

Det er bl.a. hensigten med etableringen af den selvstændige gruppe, at man ved hjælp af fælles ressourcer opfylder et behov for udvikling af processer eller it-understøttelse.

I første omgang etableres den selvstændige gruppe med henblik på at servicere gruppemedlemmerne. På sigt kan der blive tale om at levere ydelser til tredjemand.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, giver mulighed for at momsfrigitte selvstændige grupper af personer. Fritagelsen er betinget af, at:

- Den selvstændige gruppes medlemmer skal levere ydelser, som er fritaget for moms
- Den selvstændige gruppe skal levere ydelser, som er direkte nødvendige for det enkelte gruppemedlem
- Det enkelte gruppemedlems betaling for disse ydelser skal svare til det enkelte gruppemedlems andel af den selvstændige gruppes fællesomkostninger
- Momsfrigivelsen må ikke fremkalde konkurrenceforvridning

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

Baseret på bestemmelsens ordlyd og på de nævnte tolkningsbidrag, er det vores vurdering, at en selvstændig gruppe, som beskrevet ovenfor, kan anses for at være omfattet af fritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 19.

Pensionskasserne er omfattet af momsfrigivelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 og 11, for deres basale aktiviteter.

Der er tale om administrative ydelser, som er nødvendige for det enkelte gruppemedlem. Dette følger også af, at der i det hele er tale om ydelser, som pensionskasserne i dag indkøber fra spørger.

Den selvstændige gruppes betalingsstruktur vil blive opbygget, så det enkelte gruppemedlems betaling vil svare til gruppemedlemmets andel af foreningens omkostninger efter relevante nøgler.

At det spørgende selskab, i sig selv danner en selvstændig gruppe, vil ikke reelt eller potentielt kunne medføre konkurrenceforvridning. Der er ikke tale om, at man udvider aktivitetsområdet, og dermed "tager noget fra tredjemand".

Til spørgsmål 1

Der henvises til vurderingen ovenfor, idet spørgsmålet efter Spørgers opfattelse bør besvares med et ja.

Til spørgsmål 2

Der er efter Spørgers opfattelse ikke i lovteksten eller hensigten hermed forhold, som begrænser den selvstændige gruppe til kun at levere ydelser til gruppemedlemmerne, så længe bogføring mv. er tilrettelagt, så ydelserne vendt mod gruppemedlemmerne og de hermed forbundne omkostninger klart er holdt adskilt fra øvrige aktiviteter.

Derfor bør spørgsmålet efter Spørgers opfattelse besvares med et ja.

Til spørgsmål 3

Momsfritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 19, har som forudsætning, at de enkelte gruppemedlemmer udøver en virksomhed, som er fritaget for moms eller som de ikke er momspligtige for.

Denne formulering bør imidlertid ikke være til hinder for, at de enkelte gruppemedlemmer kan varetage momspligtige aktiviteter, når deres basale aktiviteter er fritaget for moms, og når de momspligtige aktiviteter er afledt af de basale aktiviteter. Dette er eksempelvis tilfældet, når den del af den forvaltede formue investeres i ejendomme, der udlejes momspligtigt.

På samme måde må det antages, at de forsikringsselskaber, som er medlem af Taksatorringen, jf. EU-Domstolens dom i sag C-8/01, tillige er eller kan være momsregistreret for visse momspligtige aktiviteter, herunder kantinedrift mv.

Spørgsmålet bør derfor efter Spørgers opfattelse besvares med et nej.

Til spørgsmål 4

Det fremgår ikke af fritagelsesbestemmelsen, at der kan kræves en særlig juridisk form for at konstituere en selvstændig gruppe. I Frankrig, hvorfra bestemmelsen i direktivet har sit udspring, fastlægges en gruppe blot ved aftale mellem parterne. Når denne aftale er indgået, konstituerer dette den selvstændige gruppe. Det er Spørgers opfattelse, at dette vil gælde tilsvarende i Danmark.

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 bør besvares med ja, idet et eventuelt behov for dokumentation af omkostningsfordelingsaftale kan opfyldes ved eksempelvis aftale, vedtægter, aktionæroverensomst eller tilsvarende.

SKATs indstilling og begrundelse

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1:

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, (...)

(...)

10) Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere.

11) Følgende finansielle aktiviteter.

Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån.

Sikkerheds- og garantistillelse, herunder forhandlinger herom, samt forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten.

Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringeles af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer.

Transaktioner, herunder forhandlinger vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, bortset fra samlerobjekter.

Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

Forvaltning af investeringsforeninger.

(...)

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

§ 13, stk. 1, nr. 19, implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f i dansk ret.

Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (Momssystem-direktivets) artikel 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.

Praksis

EU-Domstolens sag C-8/01, Taksatorringen

EU-Domstolen afgør, at indrømmelse af momsfrigtagelse til en forening, der opfylder alle bestemmelsens øvrige betingelser - skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning. EU-Domstolen anfører bl.a.:

"Som genereladvokaten har fremhævet i punkt 131 i forslaget til afgørelse, kan det - hvis sammenslutningerne, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfrigtagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder - ikke antages, at det er den afgiftsfrigtagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet. (...) Selv om en sammenholdelse af de forskellige sprogversioner af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) [momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f], viser, at udtrykket "under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning" ikke udelukkende tager sigte på konkurrencefordrejning, som momsfrigtagelsen aktuelt vil kunne fremkalde, men også konkurrencefordrejning, som den vil kunne fremkalde i fremtiden, må det dog kræves, at den risiko, som momsfrigtagelsen i sig selv fremkalder for konkurrencefordrejning, er reel."

Forslag til afgørelse fra Generaladvokaten til sag C-8/01, Taksatorringen, af 3. oktober 2002

I forslag til afgørelsen til sag C-8/01 skriver Generaladvokaten, i punkt 118-121, at formålet med fritagelsen i det nuværende momssystemdirektiv artikel 132, stk. 1, litra f) kan opfattes således, at det er hensigten at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og andre, mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig på hjælp udefra.

Herefter nævnes to hovedbetingelser, den første er, at det skal være en sammenslutning af erhvervsdrivende, der driver momsfrigtaget virksomhed, eller virksomhed der ikke er omfattet af momspligten, og for det andet, at sammenslutningen ikke må virke med gevinst for øje, idet den kun må afkræve sine medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, uden overhovedet at opnå et overskud.

Af punkt 122, fremgår:

"Dette indebærer, at sammenslutningen skal være fuldstændig gennemskuelig og ikke, rent økonomisk, må fremstå som en uafhængig erhvervsdrivende, der søger at skabe en kundekreds for at opnå overskud."

EU-Domstolens dom, sag C-141/00, Kügler

Sag C-141/00 omhandler bl.a. hvorvidt momsfrigtagelsen i det nuværende momssystemdirektiv artikel 132, stk. 1, litra c), vedrørende behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning mv., afhænger af den juridiske form af den momspligtige person, der udfører de lægeydelser mv., der er nævnt heri.

I afgørelsen har Domstolen blandt andet udtalt følgende:

"26. Det skal endvidere anføres, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), definerer de fritagne transaktioner ved hjælp af de udførte tjenesteydelsers art uden at nævne tjenesteyderens juridiske form.

27. Ifølge en ordlydsfortolkning kræver denne bestemmelse ikke, for at lægeydelser er fritaget, at de skal udføres af en afgiftspligtig med en specifik juridisk form. Det er tilstrækkeligt, at to betingelser er opfyldt, nemlig at der er tale om lægeydelser, og at de udføres af personer, der har de krævede faglige kvalifikationer.

28. Denne fortolkning modsiges ikke af Domstolens praksis, hvorefter de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. SDC-dommen, præmis 20).

29. En afgiftsfritagelse for lægeydelser, der præsteres af juridiske personer, er nemlig i overensstemmelse med formålet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling (jf. i denne retning dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23), samt med princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles momssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13 (jf. bl.a. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19).

30. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig den afgiftsfritagelse, der er fastsat for ydelserne med behandling af personer, der er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed (jf. i denne retning Gregg-dommen, præmis 20)."

EU-Domstolens dom, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)

I sag 348/87 afgør EU-Domstolen ifølge præmis 14-15, at den nuværende artikel 132.stk. 1, litra f) i momssystemdirektivet, om selvstændige grupper [svarende til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19], at artiklen udtrykkeligt kun omhandler ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer for deres medlemmer. Bestemmelsen omfatter ikke en stiftelse, som udelukkende udfører ydelser for en anden stiftelse, uden at en af disse stiftelser er medlem af den anden.

SKM2009. 501. HR

I forbindelse med EU-Domstolens sag C-8/01, Taksatorringen, har Højesteret i SKM2009. 501. HR efter en nærmere undersøgelse af markedet for salg af autotaksationsydelser til forsikringsselskaber, afgjort, at der ikke bestod en reel risiko for, at en momsfristagelse af foreningen ville kunne fremkalde konkurrencefordrejning som nævnt i den nuværende momslovs § 13, stk. 1, nr. 19. Højesteret udtalte bl.a.:

"Det følger af EF-domstolens dom af 20. november 2003 [sag C-8/01], at det er momsfristagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning i tilfælde som det foreliggende, hvor konkurrencen under alle omstændigheder er påvirket af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer uden at søge at opnå overskud (præmis 58). Endvidere følger det af afgørelsen, at de afgiftsfritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes strengt, men at dette dog ikke tager sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede momsfristagelser så godt som uanvendelige i praksis (præmis 61 og 62). EF-domstolen har herefter konkluderet, at direktivets artikel 13, pkt. A, stk. 1, litra f) [den nugældende momssystemdirektivs artikel 132, stk. 1, litra f)], skal fortolkes således, at momsfristagelse til en forening som H1 - der opfylder alle øvrige betingelser for fritagelse skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning (præmis 65).

(...)

Undtagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 20 [nu nr. 19], skal fortolkes under hensyn til dens formål, der inden for forsikringsområdet må antages at være at give mulighed for større konkur-

rencemæssig lighed mellem selskaber med deres egen taksatororganisation - som ikke betaler moms for taksationen - og selskaber uden egen taksatororganisation. Bestemmelsen skal endvidere fortolkes således, at den i praksis får et reelt anvendelsesområde, jf. herved præmis 62 i EF-domstolens dom."

SKM2015. 233. SR

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

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

SKM2014. 763. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers levering af konserveringsydelser mod vederlag til statsanerkendte museer er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, idet spørger leverer konserveringsydelserne i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder. Dette gælder også, hvis spørger fusionerer med et statsanerkendt museum.

Betingelserne for momsfritagelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 4 og 19 vil herefter heller ikke kunne opfyldes.

SKM2014. 132. SR

Skatterådet bekræfter, at en forenings kurser, som principielt set er momspligtige efter momslovens § 4, stk. 1, opfylder betingelserne for momsfritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 21. Skatterådet kan ikke bekræfte, at terapiydelser omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 i stedet kan momsfritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 21. Skatterådet kan heller ikke bekræfte, at undervisning på kurser, som er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, i stedet kan momsfritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 21.

(...)

Der henvises endvidere til, at momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, bestemmer hvilke transaktioner, som medlemsstaterne momsfritager. Ifølge fast retspraksis, er momsfritagelser selvstændige fællesskabsretlige begreber, jf. bl.a. præmis 44 i sag C-287/00 Kommissionen mod Tyskland. Hver enkelt fritagelsesbestemmelse i artikel 132, stk. 1 har sit eget anvendelsesområde med dertil knyttede betingelser. Fritagelsesbestemmelserne anses på den baggrund ikke for at kunne "overlappe" hinanden, således at den samme transaktion kan fritages på baggrund af flere forskellige bestemmelser i artikel 132, stk. 1.

SKM2013. 851. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at det beskrevne samarbejde mellem et antal gårdanlæg er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

(...)

Det er momsfritagelsen i sig selv, der skal medføre, at der består en reel risiko for, at fritagelsen, aktuelt eller i fremtiden vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Det er i denne forbindelse irrelevant, at konkurrencen påvirkes af, at foreningen ikke skal opnå økonomisk overskud på sine aktiviteter.

Det lægges til grund, at markedet for spørgers ydelser er et marked med mange aktører - såvel udbydere som efterspørgere, jf. SKM2009. 501. HR modsætningsvis. Der er således tale om et konkurrencepræget marked, hvor det er let at skifte fra én udbyder til en anden. Det forhold, at der inden for det samme konkurrenceprægede marked vil være udbydere, hvis ydelser er momspligtige, og andre, hvis ydelser ikke er, vil efter SKATs opfattelse fordreje konkurrencen på markedet. Prisen for ydelsen er et væsentlig konkurrenceparameter, og det vil have afgørende betydning, om der skal tillægges moms eller ej.

SKM2011. 860. SR

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

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

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

SKM2011. 685. SR

Skatterådet kan bekræfte, at spørger ikke skal opkræve moms af a-kassernes refusion af omkostninger relateret til driften og vedligeholdelsen af it-systemet med henvisning til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Det er således Skatterådets opfattelse, at spørger er en selvstændig gruppe bestående af afgiftsfritagne medlemmer (arbejdsløshedskasser) og at spørger udøver en tjeneste, der er direkte nødvendig for a-kassernes virksomhed.

SKM2010. 644. SR

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

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

Hensigten med dannelsen af sekretariatssamarbejdet, som ledelserne i de fire virksomheder anfører i anmodningen, vurderes at medføre, at det pågældende sekretariatssamarbejde måtte blive dannet, uanset om der gives momsfritagelse eller ej. På baggrund heraf vil en momsfritagelse derfor ikke live anset for at ville fremkalde konkurrencefordrejning. (...)

SKM2010. 505. SKAT

SKAT har efter fornyet overvejelse udsendt styresignal om genoptagelse på baggrund af EF-Domstolens sag C-8/01 og Højesterets dom i sag SKM2009. 501. HR vedrørende momslovens § 13, stk. 1, nr. 20 [nuværende 19].

(...)

SKAT finder, at udsagnet i Momsvejledningens afsnit D. 11.20 om, at "Hensynet til lige konkurrencevilkår indebærer, at aktiviteter, der normalt er forbundet med erhvervsvirksomhed, ikke vil kunne fritages efter bestemmelsen. Det betyder fx, at ydelser som almindelig administration og edb-behandling for medlemmerne ikke vil kunne fritages." må anses for en tilkendegivelse om en praksis, der er underkendt ved EF-Domstolens dom i sagen, idet udsagnet er for generelt. Der skal i alle tilfælde ske en konkret vurdering af, om der er en reel risiko for konkurrencefordrejning. Dette skyldes, at EF-Domstolen i sagen vedrørende Taksatorringen anfører "(...) at indrømmelse af momsfrigtagelse i henhold til denne bestemmelse (§ 13, stk. 1, nr. 20 [nuværende 19]) til en forening som den, der er tale om i hovedsagen - der opfylder alle bestemmelsens øvrige betingelser - skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning."

Den Juridiske Vejledning 2015-1

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

Afsnit D. A. 5.19.2, 'Betingelser for momsfrigtagelse'

Af Den juridiske Vejledning 2015-1, afsnit D. A. 5.19.2 om 'Betingelser for momsfrigtagelse' af selvstændige grupper af personer, fremgår:

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

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

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

Ydelserne skal være direkte nødvendige for deltagernes virksomhed.

Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne.

Momsfrigtagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.

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

Medlemmernes momsfrigtagelse vil typisk følge af en af de øvrige bestemmelser i ML § 13, stk. 1. Efter ordlyden af bestemmelsen omfatter den dog tillige medlemmer, som udøver en virksomhed, som ikke er omfattet af momsloven. Det kan f.eks. være opgaver udført af statslige og kommunale mv. myndigheder.

Ad b. Ydelserne skal være direkte nødvendige for deltagernes virksomhed

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

(...)

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

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

Ad d. Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning

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

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

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

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

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

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

Begrundelse

Spørger er et fælles administrationsselskab flere pensionskasser og har til formål at varetage administrative opgaver inden for pensionskassevirksomhed samt anden virksomhed, der er accessorisk til denne.

I denne anmodning om bindende svar spørges der til forskellige momsmæssige forhold, hvis der etableres en selvstændig gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, som skal overtage de aktiviteter, såvel momspligtige som momsfrie, som i dag varetages af Spørger.

Det er oplyst, at det grundlæggende er Spørgers ønske, at selskabet i sig selv eller en juridisk aftale uden ændring af den juridiske struktur i øvrigt momsmæssigt kan konstituere en selvstændig gruppe.

På dette oplyste grundlag skal spørgsmål 1 og 4 besvares først, idet negative svar på disse spørgsmål vil medføre, at den selvstændige gruppe ikke kan etableres.

Spørgsmål 1

Der spørges til, om en selvstændig gruppe, der etableres med det formål, at yde service til gruppemedlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været varetaget af et delvist momspligtigt aktieselskab.

Det bemærkes, at der ved besvarelsen ikke er taget stilling til, hvorvidt de oplistede aktiviteter er omfattet af momspligt eller ej. Den af spørger oplyste momsmæssige kvalifikation er således lagt til grund ved besvarelsen.

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), at fritagelsen omfatter ydelser præsteret af det, der betegnes som selvstændige grupper af personer over for deres medlemmer, som udøver en aktivitet, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester, er fritaget for moms. Efter bestemmelsen er det en betingelse, 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.

Ifølge bestemmelsen er der således fire betingelser, der skal være opfyldt, før ydelser leveret af det, der kan kvalificeres som en selvstændig gruppe, kan omfattes af fritagelsen.

Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver, skal enten være momsfritaget efter andre bestemmelser i momsloven eller falde helt udenfor momslovens anvendelsesområde.

Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed.

Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne.

Momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Ad a. Gruppens medlemmer skal udøve momsfritagne aktiviteter

Det er oplyst af Spørger, at pensionskassernes leverancer er langt overvejende momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 10 og 11 og at pensionskasserne alene i mindre omfang har momspligtige aktiviteter i tilknytning hertil.

Disse oplysninger er lagt til grund ved besvarelsen.

Ad b. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed

Det er oplyst af Spørger, at den selvstændige gruppe, der påtænkes etableret, skal overtage de aktiviteter, som i dag varetages af Spørger, det drejer sig om:

- momspligtig administration (pensionskassemedlemsadministration og kontakt med pensionstagere, myndighedskontakt, regnskabsudarbejdelse, afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamlinger mv.),
- momsfritagne betalingstransaktioner (den andel af den varetagne pensionskassemedlemsadministration, der kvalificerer til momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c) samt
- investeringsrådgivning/formidling af værdipapirer for pensionskasserne.

Den selvstændige gruppe skal således levere såvel momspligtige som momsfritagne ydelser til gruppens medlemmer.

Ydelserne i form af administration, betalingstransaktioner samt investeringsrådgivning/formidling af værdipapirer vurderes at være direkte nødvendig for medlemmernes momsfritagne pensionskassevirksomhed.

Det vil ikke være muligt for medlemmerne, at drive deres respektive momsfritagne virksomhed, uden de pågældende administrative momspligtige og momsfritagne ydelser.

I forbindelse med de allerede momsfritagne ydelser, henviser SKAT til praksisændringen i SKM2015. 233. SR. Heraf fremgår, at i henhold til momslovens § 13 og momssystemdirektivets artikel

132 og 135 fritages en række transaktioner for moms. EU-Domstolen har i sag C-08/01, Taksatorringen, præmis 37 påpeget, at de nævnte fritagelser, ifølge fast retspraksis, er selvstændige fællesskabsretlige begreber. Herved skal det undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat.

Hver fritagelsesbestemmelse har sit eget anvendelsesområde. Ifølge SKM2015. 233. SR, finder Skatterådet ikke, at fritagelsesbestemmelserne kan overlappe hinanden, således at den samme transaktion kan fritages efter flere forskellige bestemmelser i momslovens § 13 (se også SKM2014. 132. SR).

Videre fremgår det af afgørelsen, at ydelser der efter deres art er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 og 11, derfor ikke kan blive omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKAT finder, at det samme gør sig gældende for ydelser, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Alle de ydelser, som den selvstændige gruppe leverer til medlemmerne, der efter deres art allerede er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, kan ikke 'overlappe' af fritagelsesbestemmelsen om selvstændige grupper, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Det er alene momspligtige ydelser, der kan omfattes af fritagelsen.

På denne baggrund finder SKAT at betingelse b. er opfyldt, for så vidt angår de momspligtige ydelser, som den selvstændige gruppe påtænker at levere til gruppens medlemmer til brug for disses momsfritagne aktiviteter.

Ad c. Medlemmernes betaling skal svare nøjagtig til deres andel af udgifterne

Det er oplyst af Spørger, at den selvstændige gruppe økonomisk skal hvile i sig selv, og at omkostninger skal fordeles mellem deltagerne i/ejerne af gruppen efter en fordelingsnøgle, der for så vidt angår punkt 1 og 2 (momspligtig administration og momsfritagne betalingstransaktioner) er knyttet til antallet af pensionstagere i pensionskasserne og for punkt 3 (investeringsrådgivning/formidling) er knyttet til formuens størrelse i de tilknyttede pensionskasser.

Ved års-afslutningen påtænkes det sikret, at det enkelte pensionskassemedlems betaling for ydelser svarer til de angivne omkostningsfordelingsnøgler og dermed det pågældende gruppemedlems andel af den selvstændige gruppes udgifter.

Med udgangspunkt i det oplyste, anser SKAT betingelse c. som værende opfyldt. Se også bl.a. SKM2011. 685. SR og SKM2011. 860. SR.

Ad d. Momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning

Det er oplyst, at det er Spørgers ønske, at selskabet i sig selv momsmæssigt kan konstituere en selvstændig gruppe. De ydelser, som selskabet i dag leverer til pensionskasserne, er de samme ydelser, som påtænkes leveret af den selvstændige gruppe.

Betingelsen, at momsfritagelsen ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning, bliver i EU-Domstolens sag C-8/01, fortolket således, at det er momsfritagelsen 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 momsfritagelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en selvstændig gruppe, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed,

at gruppen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse, der skal kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Videre hedder det i dommen, at hvis sammenslutningen, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder, kan det ikke antages, at det er den pågældende afgiftsfritagelse, der medfører, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet. Se også Højesterets fortolkning af EU-Domstolens dom, SKM2009. 501. HR.

Hvis pensionskasserne, der er kunder i det spørgende pensionskasseadministrationsselskab, indgår et samarbejde, hvor det pågældende pensionskasseadministrationsselskab i princippet omdannes til en selvstændig gruppe, er det ikke SKATs opfattelse, at dette vil føre til konkurrencefordrejning. Dette begrundes dels med, at ydelserne under alle omstændigheder ville have været erhvervet hos Spørger, hvis gruppen ikke var blevet etableret, og dels med at de ydelser, der påtænkes leveret af den selvstændige gruppe, er ydelser, der er udarbejdet specifikt til medlemmernes anvendelse.

Det er således ikke momsfrigtagelsen i sig selv, der indebærer en reel risiko for, at fritagelsen, vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Med udgangspunkt i det oplyste, anser SKAT betingelse d. som værende opfyldt. Se også bl.a. SKM2015. 233. SR og SKM2011. 860. SR, samt modsætningsvis SKM2014. 763. SR og SKM2013. 851. SR.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med 'Ja'

Spørgsmål 4

Der spørges til, om en selvstændig gruppe kan etableres som et aktieselskab, hvis de eksplicitte betingelser for anvendelsen af momsfrigtagelsen i øvrigt er opfyldt.

Begrebet selvstændige grupper af personer defineres ikke nærmere i hverken momsloven eller momssystemdirektivet.

I EU-Domstolens sag C-141/00, Kügler, finder Domstolen, at en momsfrigtagelse for lægeydelser, leveret af juridiske personer, er i overensstemmelse med formålet med fritagelsen i den nuværende artikel 132, stk. 1, litra c) i momssystemdirektivet (hvis formål er, at nedbringe udgifterne til lægebehandling), idet artiklen definerer de fritagne transaktioner ved hjælp af de udførte ydelsers art uden at nævne tjenesteyderens juridiske form.

I SKM2015. 233. SR afgør Skatterådet, at en selvstændig gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, kan etableres som et aktieselskab. Det vurderes konkret i den pågældende sag, at det faktum, at den selvstændige gruppe etableres som et aktieselskab, ikke i sig selv forhindrer, at de i sagen omhandlede ydelser kan omfattes af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når den selvstændige gruppe i øvrigt opfylder de betingelser, som kræves i henhold til bestemmelsen.

Det er oplyst at det grundlæggende er Spørgers ønske, at selskabet i sig selv momsmæssigt kan konstituere en selvstændig gruppe.

SKAT finder, at indeværende anmodning om bindende svar er sammenlignelig med Skatterådets afgørelse i SKM2015. 233. SR. På baggrund af en vurdering af indeværende sags samlede faktiske forhold, finder SKAT i dette konkrete tilfælde, at en selvstændig gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 kan

etableres i (den juridiske) form af et aktieselskab, når den selvstændige gruppe i øvrigt opfylder de betingelser, som kræves i henhold til bestemmelsen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med 'Ja'

Spørgsmål 2

Der spørges til, om en momsfritagelse vil kunne bibeholdes for medlemsvendte aktiviteter, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand.

Skatterådet har i SKM2011. 860. SR besvaret et lignende spørgsmål. SKAT finder, at det er sammenlignelige forhold der ligger til grund, og bemærker i denne forbindelse, at det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, at når en selvstændige gruppe leverer ydelser til medlemmerne, er det med henblik på, at de pågældende leverede ydelser er direkte nødvendige, for at medlemmerne kan udøve deres momsfrtagne virksomhed. Ifølge Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 5.19.2, er der tale om ydelser der må betragtes som en uundværlig og uadskillig del af medlemmernes momsfrtagne leverancer.

Eksistensgrundlaget for den selvstændige gruppe er således, at gruppen skal levere ydelser til medlemmerne, ydelser der er direkte nødvendige for medlemmernes leverancer af momsfrtagne ydelser. Gruppens medlemmer vil dermed kunne opnå samme konkurrencevilkår som store virksomheder, der har egne ansatte til at udføre de pågældende momspligtige pensionskassemedlemsadministrationsopgaver mv..

Hvis lignede ydelser ville blive udbudt af en stor virksomhed, der genererer ydelserne alene ved hjælp af virksomhedens interne ressourcer, ville der ikke være noget til hinder for, at den pågældende virksomhed også ville kunne udbyde disse ydelser til tredjemand. I et sådan tilfælde ville ydelserne skulle pålægges moms, medmindre de er fritaget efter momslovens § 13, stk. 1.

Derfor vil den selvstændige gruppe også kunne udbyde pensionskassemedlemsadministrationsopgaver mv. til tredjemand. I et sådan tilfælde vil de pågældende ydelser også skulle pålægges moms, medmindre de er fritaget efter momslovens § 13, stk. 1.

Det skal dog bemærkes, ligesom under spørgsmål 1, at den selvstændige gruppe ifølge Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 5.19.2, ikke må drives med hverken underskud eller overskud.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med 'Ja'

Spørgsmål 3

Der spørges til, om der er noget til hinder for, at de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie aktiviteter, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale aktivitet, herunder momspligtig udlejning af pensionskassernes investeringer i fast ejendom.

Det er oplyst i sagen, at pensionskassernes leverancer langt overvejende er momsfrtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 10 og 11 og pensionskasserne i mindre omfang har momspligtige aktiviteter i tilknytning til de momsfrtagne aktiviteter, idet en del af de indbetalte midler i pensionskasserne anvendes til investering i ejendomme, som udlejes som led i en frivillig momsregistrering.

Skatterådet har i SKM2011. 860. SR besvaret et lignende spørgsmål.

Under spørgsmål 1 vurderer SKAT, at de fire betingelser for etableringen af en selvstændig gruppe ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er opfyldt.

Af ordlyden i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, fremgår det ikke, at de pågældende personer der er medlemmer af den selvstændige gruppe udelukkende skal udøve en virksomhed, der er fritaget for moms, eller for hvilken de ikke er momspligtige.

Skulle de enkelte medlemmer af gruppe have momspligtige aktiviteter afledt af den primære momsfritagene aktivitet, som eksempelvis investering i ejendomme, som udlejes som led i en frivillig momsregistrering, vil det medføre, at den del af de af den selvstændige gruppe leverede ydelser, der kan henføres til den momspligtige aktivitet, vil være en momspligtig leverance for den selvstændige gruppe.

I den konkrete sag, er der således ikke noget til hinder for, at de enkelte gruppemedlemmer, ud over deres basale momsfrie aktiviteter, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale momsfritagene aktivitet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med 'Nej'

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling.