

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 10426 af 20/12/2016 (Gældende)

Momsfritagelse af ydelser fra selvstændig gruppe til tandlægevirksomheder

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1668171

Momsfritagelse af ydelser fra selvstændig gruppe til tandlægevirksomheder

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

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

Skatterådsmøde 20. december 2016 - SKM2017. 31. 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 m.v., kan anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19?

Svar:

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et tandlægeselskab, som er en del af en større sammenslutning af tandlægeselskaber.

Tandlægeselskaberne samarbejder om et fælles koncept, hvor service og kvalitet er i fokus. Selskaberne samarbejder derudover blandt andet om administration og markedsføring, og ønsker i den sammenhæng at etablere et selvstændigt selskab, som kan varetage disse administrative opgaver på vegne af alle selskaberne.

Opgaverne varetages i dag af ansatte i de enkelte tandlægeselskaber og udgør administrationsydelser i form af ledelse, personalehåndtering, regnskabsassistance, it-support, call-center og markedsføring.

Spørger påtænker at etablere et selskab, hvor alle tandlægeselskaberne skal være medlemmer. Det nye selskab skal etableres som en selvstændig gruppe, og selskabet skal overtage de aktiviteter, som er beskrevet nedenfor.

For at fordele omkostningerne i den selvstændige gruppe, fastsættes en fordelingsnøgle for hver af de forskellige ydelser, der leveres til medlemmerne.

Fordelingsnøglen fastsættes således, at det faktiske ressourcetræk afspejles i faktureringen til det enkelte medlem.

Regnskabsassistance: Selskabet skal levere regnskabsassistance til gruppens medlemmer i form af bogføring og dokumentation af det enkelte gruppemedlems aktiviteter. Herunder også myndighedskontakt og afregning af skatter og afgifter.

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende regnskabsassistance fastsættes efter en omsætningsfordeling.

Omsætningen afspejler antallet af posteringer og bilag, som skal håndteres for hver enkel medlem, og det er således spørgers opfattelse, at det faktiske ressourceforbrug i forhold til regnskabsassistance afspejles i medlemmets omsætning.

Afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamling: Der afholdes flere gange årligt møder, hvor alle partnere i gruppemedlemmerne er indbudt. Disse møder skal arrangeres og faciliteres af selskabet.

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamling fastsættes efter antal medlemmer i den selvstændige gruppe.

Alle partnerne fra hvert gruppemedlem bliver inviteret til møderne. Uanset om de inviterede partnere deltager i mødet eller ej, afholdes det, og den selvstændige gruppe bruger tid og ressourcer på at planlægge og forberede mødet.

Mødernes indhold har generel karakter, som er lige vedrørende for alle medlemmerne. Det er spørgers opfattelse, at medlemmerne har en lige andel i ressourcetrækket i forhold til arrangering og afholdelse af møderne.

Hvis der afholdes møder, som specifikt vedrører et medlem, bliver omkostningen allokeret direkte til dette medlem.

Personalehåndtering, herunder ansættelser og afskedigelser, samt lønadministration: Selskabet skal rekruttere medarbejdere til medlemmernes praksis og afholder ansættelsessamtaler.

Løn og HR håndteres ligeledes af selskabet.

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende personalehåndtering, herunder lønadministration og HR, fastsættes efter antal ansatte hos de enkelte medlemmer.

Hvis der afholdes omkostninger som er direkte henførbare til det enkelte medlem, fx ansættelser eller afskedigelser, allokeres denne omkostning direkte til medlemmet.

Arrangering af kurser og seminar for gruppemedlemmernes personale: For at opretholde den samme høje kvalitet i hele tandlægekoncernen skal selskabet afholde kurser og seminarer for medlemmernes personale. Kurserne afholdes på tværs af koncernen, således at tandlægerne samtidig kan sparre med hinanden og lave erfaringsudveksling.

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende arrangering og afholdelse af kurser og seminar fastsættes efter antal deltagere fra hvert medlem.

Selvom arrangementerne som udgangspunkt arrangeres og afholdes for alle medlemmernes ansatte, kan det godt være, at ét medlem deltager med tre ansatte, mens et andet medlem kun deltager med en ansat, eller slet ikke deltager. Det er derfor spørgers opfattelse, at det faktiske ressourcetræk afspejles i sammensætningen af deltagere, og omkostningerne til afholdelsen skal således fordeles på baggrund af, hvor deltagerne "kommer fra".

Markedsføring: Selskabet skal varetage markedsføringen af tandlægepraksisserne. Markedsføringen sker både på lokalt plan og på landsplan. Når der åbnes en ny praksis, sørger selskabet for, at der køres kampagner og tilbud, i det omfang det tillades af Tandlægeforeningen.

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende markedsføring fastsættes for landsdækkende reklame efter antal medlemmer, og ved lokal reklame allokeres omkostningen direkte til den lokale klinik.

Landsdækkende reklame kan for eksempel være via Facebook, radiospots eller lignende, hvor der reklameres for tandlægekæden som helhed. Omkostningerne til disse reklamer fordeles ligeligt mellem klinikkerne, da det er svært at måle på, hvor meget den enkelte klinik får ud af reklamen.

Modsat vil omkostninger til målrettede reklamer, for eksempel i forbindelse med åbning af en ny klinik, blive allokeret direkte til det enkelte medlem.

Call-center: Selskabet agerer som call-center for gruppemedlemmerne. Call-centret håndterer alle kundehenvendelser og aftaler konsultationer på vegne af gruppemedlemmerne.

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende call-centeret, herunder planlægning af konsultationer, fastsættes på baggrund af antal stole hos det enkelte medlem.

Da der er sammenlignelighed mellem klinikkerne i forhold til udbud af ydelser og omsætning af disse, vil der også i gennemsnit være det samme antal patienter i hver stol. Hver stol har en kapacitet på x antal patienter, hvilket direkte kan afspejles i ressourcetrækket i callcenteret i forhold til henvendelser og indkaldelser til tandlægeundersøgelse.

Det er derfor spørgers opfattelse, at det faktiske ressourcetræk i call-centeret kan fordeles efter antal stole hos hvert enkelt medlem.

IT support: IT supporten består af to elementer - Generel IT management og IT support.

IT management vedrører alle gruppens medlemmer på tidspunktet for ydelsens udførelse, mens IT support er direkte knyttet til det enkelte medlem på udførelsestidspunktet.

Generel IT management består blandt andet af planlægning af IT-struktur samt vedligeholdelse og indkøb af software og hardware og håndtering af leverandører og produktvalg.

IT support består af specifik support til det enkelte medlem

Fordelingsnøglen for omkostninger vedrørende generel IT management fastsættes efter en omsætningsfordeling.

Jo flere patienter klinikken har, jo større er behovet for IT til at styre journaler og andet online materiale. Antallet af patienter er afspejlet i omsætningen, og det er derfor spørgers opfattelse, at omsætningsfordelingen er retvisende for det faktiske ressourceforbrug.

Omkostninger vedrørende IT support henføres direkte til det medlem, der forespørger den specifikke support.

Alle medlemmer har momsfrie aktiviteter i form af tandlægevirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Alle medlemmer er desuden momsregistrerede, da der fra tid til anden indkøbes varer i andre EU-lande. Derudover har et mindre antal medlemmer også en mindre momspligtig omsætning bestående i salg af mundhygiejneartikler.

Den selvstændige gruppe skal ikke levere assistance til medlemmerne, der vedrører medlemmernes momspligtige omsætning.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers ønske, at selskabet i sig selv momsmæssigt kan udgøre en selvstændig gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og at denne selvstændige gruppe leverer de beskrevne ydelser til gruppemedlemmerne momsfrit mod betaling.

Den selvstændige gruppe vil økonomisk hvile i sig selv ved at fordele omkostningerne i selskabet mellem gruppemedlemmerne ud fra de fastsatte fordelingsnøgler.

For at momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, kan finde anvendelse, skal følgende fem betingelser være opfyldt:

1. Der skal anvendes en uafhængig enhed, der kan agere selvstændig gruppe, og som leverer ydelserne til sine medlemmer
2. Medlemmerne skal være enten afgiftspligtige personer, der har momsfritagne aktiviteter 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

Ad 1) Spørger etablerer et selskab, der opfylder betingelserne i momslovens § 3, således at der er tale om en afgiftspligtig juridisk person. Selskabet skal alene levere ydelser til dets medlemmer.

Spørger anser 1. betingelse som opfyldt.

Ad 2) Medlemmerne i den selvstændige gruppe er afgiftspligtige selskaber, der leverer momsfritagne tandlægeydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Spørger anser 2. betingelse som opfyldt.

Ad 3) De ydelser, som den selvstændige gruppe leverer til medlemmerne, er ydelser og arbejdsopgaver, som medlemmerne ville hjemtage, hvis ikke den selvstændige gruppe eller spørger selv kunne levere ydelserne. Ydelserne er nødvendige for, at forretningen kan fungere, og for at patienter bliver interesserede i og fastholdt af tandlægen.

Spørger anser 3. betingelse som opfyldt.

Ad 4) Den selvstændige gruppe varetager mange forskellige administrative opgaver, og det er klart, at ressourcetrækket på den enkelte ydelse kan variere fra tandlægepraksis til tandlægepraksis.

For at imødekomme denne betingelse har spørger fastsat en specifik fordelingsnøgle for hver enkelt ydelse, de leverer til medlemmerne. Fordelingsnøglen for den enkelte ydelse er fastsat ud fra de faktorer, der bedst afspejler det faktiske ressourcetræk. Hvis en omkostning direkte kan henføres til det enkelte medlem, vil omkostningen selvfølgelig også blive direkte allokeret til medlemmet.

Den selvstændige gruppe vil løbende påse, om fordelingen af omkostningerne ud fra de fastsatte fordelingsnøgler er retvisende.

Det er spørgers opfattelse at 4. betingelse er opfyldt.

Ad 5) EU-Domstolen har i sagen C-08/01, Taksatorringen, udtalt, at der ikke kan antages at være konkurrencefordrejning, hvis den selvstændige gruppe, uanset om der opkræves moms eller gives momsfritagelse, kan være sikker på at beholde medlemmerne som kunder.

Det er spørgers opfattelse, at betingelse 5 er opfyldt, idet selskaberne vil købe ydelserne af den selvstændige gruppe, uanset om der opkræves moms eller ej.

Konceptforståelsen og kvaliteten er vigtig for tandlægeselskaberne. Hvis SKAT ikke giver tilladelse til at etablere en selvstændig gruppe, vil de enkelte tandlægeselskaber fortsætte med at varetage administrationen og markedsføringen i fællesskab.

Med henvisning til Skatterådets svar i SKM2016. 238. SR er det spørgers opfattelse, at det nye administrationsselskab i sig selv momsmæssigt kan udgøre en selvstændig gruppe, der momsfrit kan levere administrationsydelser til gruppens medlemmer, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til gruppe-medlemmerne i form af administrativ bistand m.v., kan anses for at være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Begrundelse

Spørger er en tandlægevirksomhed, der sammen med en række andre tandlægevirksomheder, påtænker at stifte et selskab, som skal levere ydelser til tandlægevirksomhederne.

Ydelserne fra selskabet til tandlægevirksomhederne kan momsfritages, hvis følgende fem betingelser i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er opfyldt:

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

Uafhængig enhed

Spørger har oplyst, at det nystiftede selskab skal være den selvstændige gruppe, som leverer ydelser til tandlægevirksomhederne.

Momsfritagelsen stiller ingen umiddelbare krav til den juridiske status, som den selvstændige gruppe skal have. Der er derfor som udgangspunkt ingen restriktioner i forhold til under hvilke former medlemmerne finder sammen i en selvstændig gruppe.

På trods af, at den selvstændige gruppe må kunne antage enhver juridisk form, begrænser anvendelsen af ordet "selvstændig" i momsfritagelsen mulighederne til, at der i det mindste skal anvendes en uafhængig enhed, som adskiller sig fra sine medlemmer.

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

Endelig anvendes ordet "medlemmer" i flertal, og hele konstruktionen forudsættes derfor mindst at skulle omfatte 3 enheder - en selvstændig gruppe og to medlemmer.

Det er SKATs opfattelse, at den selvstændige gruppe i det konkrete tilfælde opfylder denne betingelse, idet gruppen er et selskab, som er en selvstændig juridisk enhed, at der er mere end 2 medlemmer af gruppen, samt at selskabet ved levering af ydelser mod vederlag til medlemmerne vil blive en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Medlemmerne

Modtagerne af de momsfrigitagne ydelser skal lige som den selvstændige gruppe være selvstændige enheder, som kan antage enhver juridisk form. Medlemmerne kan både være fysiske og juridiske personer.

Det er dog ifølge ordlyden af momsfritagelsen en betingelse, at medlemmerne enten er ikke-afgiftspligtige personer eller afgiftspligtige personer, som har enten momsfrigitagne aktiviteter eller aktiviteter, der falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Medlemmerne af den selvstændige gruppe vil være en række tandlægeselskaber, som alle driver momsfrigitaget virksomhed efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Flere medlemmer har endvidere i mindre grad momspligtige aktiviteter, men dette hindrer ikke i sig selv, at medlemmerne kan modtage momsfrigitagne ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 til brug for de momsfrigitagne aktiviteter. Dette understøttes tillige af Skatterådets afgørelse i SKM2015. 233. SR.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger opfylder denne betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKAT skal imidlertid understrege, at såfremt ydelserne fra den selvstændige gruppe til medlemmerne af den selvstændige gruppe helt eller delvist bliver anvendt til brug for momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfylder ydelserne fra den selvstændige gruppe ikke betingelserne for momsfritagelse, jf. også SKM2016. 238. SR.

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

Ligeledes har EU-domstolen i præmis 29 i C-349/96, Card Protection Plan, udtalt, at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, samt at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng.

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

Nødvendige ydelser

Momsfritagelsen kan kun finde anvendelse på ydelser, som er direkte forbundet med medlemmernes momsfrigitagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter, som medlemmerne udøver.

Ydelserne skal på denne baggrund være specifikt relaterede til medlemmernes momsfrigitagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter derved, at de er direkte nødvendige og uundværlige for gennemførelsen af medlemmernes momsfrigitagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter.

Momsfritagelsen af ydelserne leveret af Taksatorringen i EU-domstolens sag C-8/01 er et eksempel på ydelser, som er direkte nødvendig og uundværlig for medlemmernes momsfrigitagne leverancer. Her var der tale om ydelser i form af vurdering af skader på biler, som er direkte nødvendig og uundværlig for leveringen af medlemmernes momsfrigitagne bilforsikringsydelser.

Skatterådet har i SKM2016. 238. SR i tråd hermed slået fast, at leverancer i form af assistance ved regnskabsudarbejdelse, økonomistyring, lønadministration, markedsføring mv. leveret til brug for momsfrigitagne tandlægevirksomheder måtte anses for direkte nødvendige og uundværlige for tandlægevirksomheden, mens ydelser i form af investeringsrådgivning i relation til oparbejdede likvide midler i tandlægevirksomhederne ikke kunne anses for direkte nødvendige og uundværlige for tandlægevirksomheden.

Det er oplyst, at den selvstændige gruppes ydelser til medlemmerne består i bl.a. regnskabsassistance, afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamling, personalehåndtering, arrangering af kurser og seminar for gruppemedlemmernes personale, markedsføring, IT-support og call-center ydelser.

Det er SKATs opfattelse, at disse ydelser må anses for direkte nødvendige og uundværlige for den momsfrigitagne tandlægevirksomhed, som medlemmerne driver.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger opfylder denne betingelse for momsfrigitagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Prisfastsættelsen af ydelserne

Det er en betingelse for momsfrigitagelse, at prisen for ydelserne til medlemmerne fastsættes således, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter.

En opgørelse det enkelte medlems samlede andel af den selvstændige gruppes udgifter tager nødvendigvis udgangspunkt i en prisfastsættelse af de enkelte ydelser, som hvert enkelt medlem modtager fra den selvstændige gruppe.

EU-domstolen har således i præmis 38 i C-407/07, Stichting Centraal, understreget, at metoderne for analytisk bogføring fuldt ud gør det muligt at identificere den nøjagtige andel af den udgift, der skal henføres til hver individuelt leveret tjenesteydelse.

Spørger har oplyst, at omkostningerne til

- regnskabsassistance vil blive fordelt med baggrund i medlemmernes omsætningsfordeling
- afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamling vil blive fordelt med baggrund i antallet af medlemmer af den selvstændige gruppe
- personalehåndtering vil blive fordelt med baggrund i forholdet mellem antallet af ansatte hos hvert medlem, mens omkostningerne til enkelte personalesager bliver allokeret til det konkrete medlem sagen vedrører
- arrangering af kurser og seminarer vil blive fordelt med baggrund i antal deltagere fra hvert medlem
- markedsføring vil blive fordelt med baggrund i antallet af medlemmer af den selvstændige gruppe for generelle tiltag, mens omkostninger til lokale tiltag vil blive fordelt direkte til den lokale klinik
- call-center vil blive fordelt med baggrund i antallet af tandlægestole hos hvert medlem

- IT-support vil blive fordelt med baggrund i medlemmernes omsætningsfordeling

Det er SKATs opfattelse, at en fordeling af den selvstændige gruppes omkostninger til leverancerne til medlemmerne på baggrund af de oplyste fordelingsnøgler er udtryk for en nøjagtig opgørelse af medlemmernes andele af de fælles udgifter.

Spørgers fordeling af omkostningerne kan herved sammenlignes med den valgte omkostningsfordeling i SKM2015. 472. SR, idet der i denne sag netop tages udgangspunkt i forskellige fordelingsnøgler for hver kategori af ydelser, og de valgte fordelingsnøgler er direkte aktivitetsafhængige.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger samlet set opfylder denne betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Konkurrencefordrejning

Konkurrencefordrejning foreligger, når en momsfritagelse påvirker de gældende konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver tilsvarende aktiviteter.

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

Det bemærkes, at EU-domstolen i dommen C-08/01, Taksatorringen, bemærkede, at hvis den selvstændige gruppe, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder, kan det ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet.

Der kan videre henvises til Skatterådets afgørelse i SKM2016. 238. SR, hvor Skatterådet anerkendte, at momsfritagelse af forskellige ydelser til brug for tandlægevirksomhed ikke kunne anses for at medføre konkurrencefordrejning.

Spørger har oplyst, at tandlægevirksomhederne vil købe ydelserne af den selvstændige gruppe, uanset om der opkræves moms eller ej. Konceptforståelsen og kvaliteten er vigtig for tandlægeselskaberne og tandlægeselskaberne vil derfor fortsætte med at varetage administrationen og markedsføringen i fællesskab.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at momsfritagelsen af de pågældende ydelser fra den selvstændige gruppe til tandlægevirksomhederne ikke i sig selv vil fremkalde konkurrencefordrejning.

Spørger opfylder derfor denne betingelse for momsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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

"§ 13. 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, 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, i dansk ret. Direktivet har følgende ordlyd:

"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

C-349/96, Card Protection Plan Ltd

EU-domstolen udtaler, at når henses til de to omstændigheder, dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, dels at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse.

C-8/01, Taksatorringen

EF-domstolen udtaler, at indrømmelse af momsfrigtagelse i henhold til denne bestemmelse til en forening som den, der er tale om i hovedsagen - der opfylder alle bestemmelsens øvrige betingelser - skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning.

C-407/07, Stichting Centraal

De tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

SKM2015. 233. SR

Skatterådet kan bekræfte, 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 momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 (selvstændige gruppers leverancer til medlemmer).

Endvidere 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 momsfrataget efter momslovens § 13, stk.1, nr. 11.

SKM2015. 472. SR

Skatterådet bekræfter, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål, at yde service til gruppe-medlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være momsfrataget 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 momsfratagelsen kan bibeholdes for aktiviteter vendt mod gruppemedlemmerne, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand.

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 momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Momsfratagelsen kan dog ikke omfatte investeringsrådgivningsydelser.

Rådet kan endvidere bekræfte, at momsfratagelsen 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.