

AALBORG UNIVERSITET

MOMSFRITAGELSE

AF SELVSTÆNDIGE GRUPPER AF PERSONER

LISBETH ANDERSEN

TITELBLAD

Titel (Dansk):	Momsfritagelse af selvstændige grupper af personer
Titel (Engelsk):	VAT exemption of independent groups of persons
Uddannelse:	Kandidatuddannelsen i Erhvervsøkonomi-Jura
Uddannelsessted:	Aalborg Universitet – Juridisk Institut
Projekt:	Kandidatspeciale
Emne:	Moms
Vejleder:	Charlotte Sørensen
Afleveringsdato:	17. maj 2018
Antal sider:	60
Antal anslag	143.945
Udarbejdet af:	Lisbeth Maria Andersen
Studienummer:	20137824

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. EMNEFELT	5
1.1 INDLEDNING	5
1.2 PROBLEMFOMULERING	6
1.3 AFGRÆNSNING	6
1.4 METODE	7
2 BEGREBSDEFINITION	10
2.1 GRUNDLÆGGENDE OM MOMSSYSTEMET	10
2.2 MOMSFRTAGELSER	11
2.3 LOVGIVNING	11
2.3.1 MOMSLOVEN	13
2.3.2 DEN JURIDISKE VEJLEDNING	15
2.4 SELVSTÆNDIGE GRUPPER AF PERSONER	15
3 GÆLDENDE RET OP TIL DNB BANKA, AVIVA OG KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND	17
3.1 TAKSATORRINGEN, C-8/01	17
3.1.1 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL	18
3.1.2 DOMSTOLEN	19
3.1.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN	20
3.1.4 HØJESTERET, U.2009.2168.H	21
3.2 STICHTING CENTRAL, C-407/07	21
3.2.1 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL	22
3.2.2 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN	22
3.2.3 DOMSTOLEN	24
3.3 SKM.2012.600.SR	25
3.4 SKM.2017.21.SR	26
3.5 SKM 2016.238.SR	28
3.6 TfS.1997.309	30
3.7 SKM.2017.31.SR	30
3.8 SKM.2015.472.SR	32
3.9 DELKONKLUSION	34

4 GÆLDENDE RET EFTER DNB BANKA, AVIVA OG KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND	37
4.1 DNB BANKA, C-326/15	37
4.1.1 BAGGRUNDEN FOR SAGEN OG SAGENS FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER	37
4.1.2 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL OG SVARENE HERPÅ	39
4.1.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN	41
4.1.4 AFGØRELSEN AF DNB BANKA	42
4.2 AVIVA, C-605/15	43
4.2.1 BAGGRUNDEN FOR SAGEN OG SAGENS FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER	43
4.2.2 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL	44
4.2.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN	45
4.2.4 DOMSTOLENS SVAR PÅ DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL	49
4.2.5 AFGØRELSEN AF AVIVA	50
4.3 KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND, C-616/15	51
4.3.1 BAGGRUNDEN FOR SAGEN OG SAGENS FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER	51
4.3.2 DOMSTOLENS AFGØRELSE	53
4.3.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN	55
4.3.4 AFGØRELSEN AF KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND, C-616/15	57
4.4 DELKONKLUSION	58
5 SAMMENFATNING	60
5.1 SAMMENFATNING AF UDVIKLINGEN	60
5.2 EFFEKTEN AF DNB BANKA, AVIVA OG KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND	62
5.3 FORDELE OG ULEMPER VED ML § 13, STK. 1, NR. 19	63
6 KONKLUSION	65
7 ABSTRACT	67
8 LITTERATUR	69
8.1 FAGLITTERATUR	69
8.2 LOVREGISTER, LOVGRUNDLAG OG VEJLEDNING	69
8.3 EU-PRAKSIS	70
8.4 DANSK PRAKSIS	70
8.5 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSE	70

1 EMNEFELT

1.1 INDLEDNING

Den 21. september 2017 blev der afsagt tre ny afgørelser af EU-Domstolen (herefter Domstolen), inden for momsfrigtagelse af selvstændige grupper af personer der udøver en virksomhed, der er fritaget eller ikke er afgiftspligtige med henblik på at yde deres medlemmers virksomhed en direkte nødvendig tjeneste.¹ De tre domme åbner op for, om anvendelsen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 har ændret sig, efter Domstolen har behandlet afgørelserne af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland.

Momsloven (herefter ML) § 13, stk. 1, nr. 19 er implementeret efter momssystemdirektivet 2006/112/EF (herefter MSD). Dermed skal ML § 13, stk. 1, nr. 19 følge, hvordan anvendelsen og fortolkningen er efter MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Det følger af EU-konform fortolkning, at momsloven og praksis skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivets formål.²

I anledning af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland, vil der analyseres om den gældende ret af fritagelsesbestemmelse har ændret sig i dansk praksis. Afhandlingen vil behandle emnet, om anvendelsen fra Domstolen har ændret sig, ved at belyse om der er forskel på tidligere og nye retspraksis. Samtidig vil en diskussion af den tidligere og nye retspraksis danne et overblik over om der er sket en forskel. Fritagelsen er aktuelt gældende for almen interesse samt finansielle tjenesteydelser i dansk praksis.

Afhandlingen indledes med en begrebsdefinition af momssystemet, neutralitetsprincippets rolle og momsfrigtagelse. Herefter opstilles momsloven og momssystemdirektivet mod hinanden for at vurdere, om momsloven foreligger implementeret korrekt efter momssystemdirektivet. Det er vigtigt for afhandlingen, at momsloven er implementeret korrekt for at vurdere, om fritagelsesbestemmelsen nationalt er anvendt korrekt i forhold til DNB Banka, Aviva og

¹ Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 506

² Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 16

Kommissionen mod Tyskland. Den korrekte implementering vurderes på baggrund af en ordlyds- og formålsfortolkning af MSD og ML.

Afhandlingen vil være præget af en analyse af både national- og EU-retspraksis, hvoraf analysen vil være opdelt gennem en analyse af tidligere retspraksis og ny retspraksis. Den nye retspraksis er en analyse af Domstolens afgørelser og generaladvokatens forslag til afgørelserne af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland. De to analyser vil hver især afsluttes af en delkonklusion, som giver et indblik i vigtighederne af analyserne. Analyserne vil herefter behandles mod hinanden på baggrund af den empiri, der er behandlet igennem retspraksis.

1.2 PROBLEMFORMULERING

Gældende ret efter DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland, herunder med en analyse af ML § 13, stk. 1, nr. 19.

1.3 AFGRÆNSNING

I afhandlingen vil den ændrede, begrænsede anvendelse af ML § 13, stk. 1, nr. 19, blive behandlet. Fritagelsen er ofte kendetegnet som 'cost sharing'-fritagelsesbestemmelsen og anvendes ofte af joint venture-selskaber. Der vil dog ikke, være fokus på joint venture-selskaber i afhandlingen.

Momssystemet vil indledningsvist blive præsenteret, dog vil momssystemet kun blive introduceret grundlæggende for at danne en forståelse af momssystemet, neutralitetsprincippet samt momsfratagelser. Fordi ML § 13, stk. 1, nr. 19 er reguleret på baggrund af MSD artikel 132, stk. 1, litra f), vil afhandlingen udelukkende beskæftige sig inden for disse bestemmelser af momslovgivningen. Efter ML § 13, stk. 1, nr. 19, implementering gennem MSD artikel 132, stk. 1, litra f), vil der ligeledes gives en vurdering af implementering igennem ordlyds- og formålsfortolkning. Fortolkning af implementering vil danne en ramme for, om man igennem national ret anvender bestemmelsen korrekt. Forarbejderne af ML § 13, stk. 1, nr. 19 vil desuden belyse den nationale rets forståelse af anvendelsen for fritagelsesbestemmelsen.

Denne afhandling af ML § 13, stk. 1, nr. 19 vil alene forholde sig til den retspraksis, der er nævnt i afhandlingen. Der vil især tages udgangspunkt i Domstolens afgørelser og generaladvokatens forslag til afgørelserne af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland. Dommene domineres særligt i afhandlingen, idet afgørelserne er baggrunden for undersøgelsen for ændring af anvendelse i fritagelsesbestemmelsen. På baggrund af, at Domstolen har afsagt afgørelser på de tre nævnte domme, er bestemmelsen blev indskrænket yderligere til kun at være gældende for almen interesse. Analysen af fritagelsesbestemmelsen er desuden særligt domineret af retspraksis fra Domstolen, eftersom Domstolen afgiver afgørende fortolkning af fritagelsesbestemmelsen, der skal anvendes i medlemsstaterne. Den danske praksis, der vil blive berørt i afhandlingen, vil understøtte en analyse for, hvordan bestemmelsen har været fortolket igennem SKAT tidligere. Der vil udelukkende være fokus på den valgte retspraksis der på denne måde besvarer problemformuleringen. Dermed vil anden retspraksis af fritagelsesbestemmelsen ikke understøttes.

1.4 METODE

Den juridiske metode er den fremgangsmåde, der anvendes for at tage stilling til en konkret juridisk retlig problemstilling.³ Metoden beskrives traditionelt set som værende et redskab til at finde retsreglerne fra retskilderne ved hjælp af fortolkning og retlig subsumption for at nå den retlige løsning.⁴ Når der ønskes at afklare, hvilke retlige regler som betragtes som gældende, skal der indsamles information. Informationen er retlig relevant, og den kan blandt andet være normativ eller have normativ betydning.⁵ Den indsamlede information er anvendelse af retskilderne inden for bestemmelsen. I denne afhandling vil den juridiske metode anvende den traditionelle retsdogmatiske metode, hvis formål netop er at beskrive og analysere retstilstanden på et juridisk område.

Den retsdogmatiske metode analyserer, klarlægger og beskriver den gældende ret, de lege lata, på området. Retsdogmatikken beskæftiger sig med den gældende ret, hvori der ses på perspektivet på det undersøgte, systematikken af retsreglerne og en beskrivelse af usikkerheden omkring

³ Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 191

⁴ Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 192

⁵ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, s. 172

retstilstanden.⁶ Dette betyder, at der vil blive udarbejdet en juridisk analyse ud fra relevante retskilder og retspraksis.⁷

Afhandlingen behandles af både dansk ret og EU-retten. EU-retten har specielt en aktiv rolle i moms. Derfor vil momsloven og momssystemdirektivet blive sammenlignet.⁸ Dette vil give en indsigt i, om momsloven har implementeret momssystemdirektivets bestemmelse korrekt gennem ordlydsfortolkning af bestemmelserne. Den redegørende del beskriver gældende ret på momsområdet gennem selve lovteksten, notater fra momsloven samt den juridiske vejledning. Forarbejderne til ML § 13, stk. 1, nr. 19, vil give en forståelse af fritagelsesbestemmelsens formål samt anvendelsens målgruppe.

Formålet med afhandlingen vil være at analysere, fortolke og behandle gældende ret samt nye retspraksis, der kan give ændring i den gældende ret. Den gældende ret vil blive defineret igennem juridiske retskilder. For at besvare problemformuleringen, vil de relevante retskilder blive behandlet. Dette vil inkludere nationale og internationale retskilder, herunder momsloven, momssystemdirektivet, forarbejder samt nationale og internationale retspraksis. Analysen vil i store træk dominere gennem analyse af retspraksis, da den nye retspraksis for området stiller spørgsmålstejn for den gældende ret. Særligt vil dommene, DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland, have betydning for afhandlingen, idet fritagelsesbestemmelsen har afsagt domme på en anden måde. Kapitel 6 vil ikke kunne danne en præcis konklusion på, hvorledes anvendelsen af fritagelse nr. 19 vil ændre sig, idet der stadig afventes svar fra SKAT i henhold til den nye retspraksis.

På baggrund af at der skal analyseres retspraksis fra primært Domstolen, vil der endvidere anvendes forskellige fortolkningsmetoder. Under fortolkning af domme undersøges elementer i dommene, om der fastslås en ny regel eller fortolkning af bestemmelse. Herunder hvilke faktiske forhold der forelå i dommen, parternes retlige synspunkter og hvorledes betingelserne er formuleret.⁹ EU-

⁶ Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s 87

⁷ Christina D. Tvarnø og Sarah Maria Denta, *Få styr på metoden*, s. 49

⁸ Christina D. Tvarnø og Sarah Maria Denta, *Få styr på metoden*, s. 173

⁹ Carsten Munk-Hansen, *Den juridiske løsning – Introduktion til juridisk metode*, s. 47

dommene vil både være præget af præjudicielle spørgsmål og traktatbrudssøgsmål. Præjudicielle spørgsmål er dog ikke egentlige selvstændige domme, men en klarlæggelse af et eller flere spørgsmål vedrørende en bestemmelse.¹⁰

Eftersom ML § 13, stk. 1, nr. 19 er vedtaget på baggrund af momssystemdirektivet, skal fortolkningen ske ud fra princippet om direktivkonform fortolkning.¹¹ Dette betyder, at nationale domstole og myndigheder skal fortolke og anvende de nationale lovregler i overensstemmelse med direktivet.¹²

¹⁰ Karsten N. Olesen og Troels M. Lilja, *Domsanalyse*, s. 150

¹¹ Carsten Munk-Hansen, *Den juridiske løsning – Introduktion til juridisk metode*, s. 40

¹² Carsten Munk-Hansen, *Den juridiske løsning – Introduktion til juridisk metode*, s. 48

2 BEGREBSDEFINITION

I kapitel 2.1 og 2.2 indledes en beskrivelse af momssystemet og neutralitetsprincippets rolle i momssystemet samt en beskrivelse af momsfratagelser. Dette kapitel vil danne en forståelse for momssystemets formål og momsfratagelsernes rolle i momssystemet. Dernæst vil afhandlingens relevante retsregler i moms blive introduceret for at forstå den senere analyse af ML § 13, stk. 1, nr. 19. Slutteligt vil dette kapitel redegøre for selvstændige grupper af personer, og hvilke grupper der anvender fritagelsesbestemmelsen.

2.1 GRUNDLÆGGENDE OM MOMSSYSTEMET

Moms, hvilket står for merværdiafgift, er en afgift. En afgift af den erhvervsmæssige omsætning, der knytter sig til den enkelte leverance.¹³ Virksomheder skal således betale moms af den værditilvækst, der sker i den enkelte virksomhed. Momssystemet bygger på et princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel afgift. Dermed er momsen en generel skat på forbrug, som er bestemt ud fra prisen på varerne og tjenesteydelserne, uanset antallet af transaktioner. Momsen beskrives ligeledes for at være en generel indirekte skat på forbrug, idet momsen påsættes alle transaktioner med samme momssats.¹⁴ En indirekte skat betyder, at momsen indbetales til staten. Momslovgivningen er opbygget af fiskale bestemmelser, der er harmoniserede.

Betingelserne for at være momspligtig er, at der skal være tale om en afgiftspligtig person. En afgiftspligtig person kan både være en fysisk eller juridisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.¹⁵ Der skal endvidere foreligge levering mod vederlag af enten en vare eller en ydelse, og leveringen skal finde sted i det pågældende land. Slutteligt skal den afgiftspligtige person være registreringspligtig for at opnå fradragsret i det pågældende land.

Momsen har til hensigt at være så neutral som muligt, hvilket betyder, at neutralitetsprincippet udgør en stor rolle i momssystemet. Neutralitetsprincippet har til formål at være neutral i forhold

¹³ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 13

¹⁴ Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 20

¹⁵ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 14

til producenter og forbrugere ved valg af varer eller ydelser.¹⁶ Neutralitetsprincippet indebærer, at producenter altid har fradragsret for afgifter af indkøb til brug i den momspligtige virksomhed. Momsfritagne varer og ydelser derimod har ingen fradragsret for indgående afgifter.¹⁷ Eftersom momsfritagne varer og ydelser ikke pålægges moms, kan momsfritagene endvidere ikke gives fradragsret, dette opretholder neutraliteten i momssystemet. Vigtigheden for neutralitetsprincippet er, at moms ikke må påvirke omsætningen og forbrugeren, samt ikke påvirke til forskellige priser i landet.

2.2 MOMSFRTAGELSER

Momssystemet danner ramme for neutralitet ved, at alle afgiftspligtige personer skal betale moms. Der findes dog varer og ydelser, der er fritaget for den normale moms. Overordnet findes der to typer for fritagelser. ML § 13-fritagelser omfatter selve leverancens karakter. Disse fritagelser fritager selve varen eller ydelsen for momspligten. Transaktionen af disse fritagelser giver dermed ikke adgang til fradrag som almindelige varer og ydelser.¹⁸ Under ML § 13 følger der en liste af 21 fritagelser, listen er en udtømmende liste. ML § 34-fritagelser omhandler i stedet afgiftspligtig leverance af varer og ydelser, der ikke skal betale afgifter i Danmark.

Hovedreglen for momsloven er, at transaktioner er omfattet af momspligten, og undtagelsen hertil skal fortolkes strengt. ML § 13-fritagelser skal fortolkes strengt, idet fritagelserne er undtagelser til hovedreglen. Fritagelserne skal dermed omfattes af ordlydens bestemmelse for at være omfattet af den enkelte fritagelse. Fritagelserne i ML § 13 fortolkes dog i overensstemmelse med momssystemdirektivets regler.¹⁹ Ifølge Domstolen er det vigtigt, at fritagelsesbestemmelserne fortolkes strengt og indskrænkende, da fritagelserne er undtagelser.

2.3 LOVGIVNING

Afhandlingen vil som nævnt udelukkende fokusere på ML § 13, stk. 1, nr. 19. Dette skyldes, at de tre EU-afgørelser, kan give ændring for, hvem fritagelsen er gældende for. I kapitel 3 og 4 vil det

¹⁶ Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 21

¹⁷ Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 24

¹⁸ Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 86

¹⁹ Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 86

være relevant at komme ind på, om der er forskel på ordlyden mellem momsloven og momssystemdirektivet, samt hvilke betingelser der skal være opfyldt.

ML § 13, stk. 1, nr. 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."*²⁰

MSD artikel 132, stk. 1, litra 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."*²¹

I momslovens Implementering af MSD artikel 132, stk. 1, punkt f, besiddes der ordlyds forskelle. Der indledes i momslovens bestemmelse med *"Ydelse præsteret af selvstændige grupper..."*²², mens momssystemdirektivet indleder med *"Levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper..."*.²³ Denne forskel påvirker dog ikke betydningen, idet der er tale om en ydelse, hvoraf momssystemdirektivet får beskrevet, at der er tale om levering, hvilket der også forstås af momsloven, selvom dette ikke er skrevet. I øvrigt er bestemmelsernes afsluttende sætninger forskellige ordlydsmæssigt, der gælder følgende fra momsloven: *"... Forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter og*

²⁰ Momsloven (ML), ML § 13, stk. 1, nr. 19

²¹ Momssystemdirektivet (MSD), artikel 132, stk. 1, litra f)

²² Momsloven (ML), ML § 13, stk. 1, nr. 19

²³ Momssystemdirektivet (MSD), artikel 132, stk. 1, litra f)

*afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.*²⁴ og følgende fra momssystemdirektivet: *"... 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."*²⁵ Der må dog menes, at udsagnet er ens, og forståelsen er ensbetydende. Bestemmelsen ML § 13, stk. 1, nr. 19 svarer til momssystemdirektivet, og loven har endvidere ikke hidtil indeholdt en udtrykkelig bestemmelse svarende hertil.²⁶

Fem betingelser skal være opfyldt for at kunne anvende fritagelse nr. 19.²⁷ For det første skal der anvendes en uafhængig enhed, der kan agere som en selvstændig gruppe og som leverer ydelserne til sine medlemmer. Det fremgår af betingelse nummer to, at medlemmerne skal være enten afgiftspligtige personer, der har momsfrigitagne aktiviteter eller aktiviteter, der kan falde uden for momsloven, eller ikke afgiftspligtige personer. Tredje betingelse opfyldes ved, at ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes momsfrigitagne anvendelsesområde. Det følger af fjerde betingelse, at prisen for ydelserne til medlemmerne skal fastsættes således, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter. Sidste og femte betingelse, momsfrigitagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.²⁸ Konkurrencefordrejning foreligger, hvis en afgiftsfritagelse påvirker og skader de andre virksomheder på markedet, der udøver tilsvarende aktiviteter.²⁹ Ifølge MSD art. 132, stk. 1, litra f), kan der ikke opnås momsfrigitagelse for leverancer, der ikke er nødvendige for selve hovedydelsen, eller hvis leverancerne har til formål at give gruppen yderligere indtægter i konkurrence med virksomheder, der skal betale moms.³⁰

2.3.1 MOMSLOVEN

²⁴ Momsloven (ML), ML § 13, stk. 1, nr. 19

²⁵ Momssystemdirektivet (MSD), artikel 132, stk. 1, litra f)

²⁶ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 117

²⁷ Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 507

²⁸ Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 507

²⁹ Momsloven (ML), Karnovs notater, s. 92

³⁰ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 118

ML § 13, stk. 1, nr. 19 svarer til, som nævnt overfor, MSD art. 132, stk. 1, litra f). Fritagelsen henvender sig til såkaldte selvstændige grupper af personer, der fritages for ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for moms, eller for momsfristagne tjenester der ydes til medlemmer for udøvelse af deres virksomhed.³¹ Fritagelsesbestemmelsen kendetegnes som bestemmelsen for joint venture-selskaber, eftersom fritagelsen særligt anvendes af den type selskabsform. Herudover betegnes fritagelsesbestemmelsen som 'cost sharing'-bestemmelsen, idet ydelserne, der gives, betales i fællesskab af medlemmerne.

Ifølge lovbemærkningerne er det en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for ydelserne svarer til medlemmets andel i fællesudgifterne, og momsfristagelsen må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning.³² ML § 13, stk. 1, nr. 19, har ikke tidligere været anvendt i den grad, som den anvendes i dag. Efter Domstolens dom i sag C-8/01, Taksatorringen, er bestemmelsen blevet mere populær.³³ Hvilket SKAT herefter har set en markant interesse i på baggrund af den stigende bindende svar. Implementering i ML § 13, stk. 1, nr. 19 anses svarende til den bagvedliggende direktivbestemmelse. I direktivbestemmelsen fremgår der ikke andre begrænsninger end dem, der fremgår af direktivet.³⁴ Forarbejderne til bestemmelsen anså fritagelsesbestemmelsen for at være en meget snæver bestemmelse, idet ydelserne skal anses for at være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, samt medlemmernes betaling skal være nøjagtige til medlemmernes andel i udgifterne.³⁵ Eftersom der ikke er angivet yderligere betingelser, end hvad der fremgår af momssystemdirektivet, indeholdes der visse fortolkningsbidrag til fritagelsesbestemmelsen. Præcisering for, hvornår konkurrencefordrejning foreligger efter bestemmelsen. Det fremgår, at konkurrencefordrejning forekommer, når en aktivitet, der normalt er forbundet med erhvervsvirksomhed, ikke kan fritages efter fritagelsesbestemmelsen.³⁶ I forbindelse med konkurrencefordrejning nævnes i forarbejderne, at ydelser som almindelig administration og edb-behandling, der leveres fra uafhængige leverandører, kan give anledning til konkurrencefordrejning. Ydelserne kan dog ikke udelukkes fra fritagelsesmuligheden, men der lægges derimod vægt på, at ydelsen ska vurderes på baggrund af, om fritagelsen vil forringe andre virksomheders konkurrence-

³¹ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 117

³² Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 117

³³ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 117

³⁴ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

³⁵ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

³⁶ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

vilkår.³⁷ Ydelsens karakter menes at være afgørende i forarbejderne og ikke karakteren af den virksomhed, der præsterer ydelsen, der er afgørende.³⁸

2.3.2 DEN JURIDISKE VEJLEDNING

Den Juridiske Vejledning har en betydelig rolle inden for dansk momslovgivning, dog tilkendes den ikke som gældende ret. Den Juridiske Vejledning er udgivet af SKAT, som indeholder en fremstilling af momsregler og praksis på SKATs område. Den Juridiske Vejledning formulerer SKATs anvendelse og forståelse af den gældende praksis og cirkulærestatus. Den Juridiske Vejledning beskriver ML § 13-fritagelserne for at være fritagelser uden fradragsret.³⁹ Ifølge Den Juridiske Vejledning er formålet bag moms-fritagelserne, at det blandt andet ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at få eksempelvis hospitalsbehandling, almennyttig hjælp, uddannelser og lignende.

Fritagelsen for selvstændige grupper af personer handler om omfanget af moms-fritagelse for ydelser, som moms-frie afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige juridiske personer modtager fra en gruppe, der deltager deri.⁴⁰ Det fremgår endvidere af Den Juridiske Vejledning, at fritagelsesbestemmelsen skal fortolkes indskrænkende.⁴¹ Herudover følger det, at SKAT fortsat overvejer, hvilke konsekvenser dansk praksis har på baggrund af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland.⁴²

2.4 SELVSTÆNDIGE GRUPPER AF PERSONER

Selvstændige grupper af personer har det tilfælles, at der leveres en ydelse eller vare mod betaling af eksempelvis kontingenter eller lignende betalingsmetoder. Etablering af selvstændige grupper er at hjælpe med fælles ressourcer og opfylde et behov for udvikling af processer eller anden

³⁷ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

³⁸ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

³⁹ Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 210

⁴⁰ Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 507

⁴¹ Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 507

⁴² Den Juridiske Vejledning 2018-1, s. 508

understøttelse.⁴³ Hensigten med en selvstændig gruppe er at yde service til gruppemedlemmerne. Det er en forudsætning for at være inden for bestemmelsen, at de enkelte gruppemedlemmer udøver en virksomhed, der er momsfrigatet eller ikke er momspligtig.⁴⁴

ML § 13, stk. 1, nr. 19 betegnes ofte som cost sharing-bestemmelsen, på baggrund af at medlemmerne af den selvstændige gruppe betaler udgifterne for ydelserne sammen. Det fremgår af bestemmelsen, at betalingen af udgifterne ikke må give den selvstændige gruppe et overskud eller underskud. Det ses i praksis, at fritagelsesbestemmelsen ofte anvendes af joint venture-selskabsformen. I et joint venture-selskab danner man en selvstændig enhed, hvor der i fællesskab bidrages til udgifter og indtægter.

I lovbemærkningerne nævnes der, at betingelserne indebærer, at det kun i et meget begrænset omfang er muligt at opnå denne momsfrigatelse.⁴⁵ Ydelserne, der gives, skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, ydelsen skal ikke være en ydelse, der kan betragtes som en integreret del af medlemmernes momsfrigatende aktivitet, og fritagelsen skal ikke betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af aktiviteten. Der må ikke opstå overskud eller underskud i forbindelse med de givne aktiviteter. Fritagelsen må endvidere ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Ifølge lovbemærkningerne kan ydelser der indebære almindelige administration og edb-behandling til medlemmer, ikke momsfrigates.⁴⁶ Dette er af hensyn til konkurrencevilkår det indebærer, at aktiviteter, der normalt er forbundet med en erhvervsvirksomhed, ikke kan fritages.

⁴³ Momsloven (ML), § 13, stk. 1, nr. 19

⁴⁴ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, s. 117

⁴⁵ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

⁴⁶ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

3 GÆLDENDE RET OP TIL DNB BANKA, AVIVA OG KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND

I kapitel 3 vil den gældende ret af ML § 13, stk. 1, nr. 19, blive analyseret. Den gældende ret vil alene udgøre retspraksis fra før DNB Banka-, Aviva- og Kommissionen mod Tyskland blev afsagt d. 21.09.2017. Analysen vil fokusere på, hvilke selvstændige grupper af personer der kan anvende ML § 13, stk. 1, nr. 19, uden kendskab til de 3 nævnte domme. Udover domme, vil analysen også indeholde bindende svar fra SKATs skatteråd. Analysen i dette kapitel af afhandlingen vil hjælpe med at illustrere forskellen på fortolkning af retspraksis i kapitel 3 og 4, anvendelse af bestemmelsen samt om der er ændringer i fortolkningen af bestemmelsen. Der vil i dette kapitel afrundes med en delkonklusion for analysen af ML § 13, stk. 1, nr. 19.

3.1 TAKSATORRINGEN, C-8/01

Taksatorringen er en forening med medlemmer af små og mellemstore forsikringselskaber, hvis formål er at foretage taksation af autoskader uden at beregne sig avance over for medlemmerne. Medlemmerne er forpligtede til at lade autoskaderne, der er sket i Danmark, opgøres af Taksatorringen.⁴⁷ Det følger af sagen, at foreningens udgifter fordeles mellem medlemmerne, dermed passer betalingen for ydelserne fra foreningen nøjagtigt til medlemmets andel i fællesudgifterne. Sagen omhandler spørgsmålet, om foreningen kan momsfrtages og ikke skabe konkurrenceforvridning.

I 1997 afgjorde Momsnævnet i Danmark, at Taksatorringen ikke kunne anvende fritagelsesbestemmelsen. Taksatorringen anlagde herefter sag ved domstolene mod Skatteministeriet, hvoraf Skatteministeriet påstod, at foreningens ydelser til medlemmerne var momsfrtaget, dog skulle der ske tilbagebetaling af erlagte momsbeløb med rente fra de respektive betalingstidspunkter.⁴⁸ Sagens hovedpointe var at afgøre, om der var konkurrenceforvridning i henhold til den nuværende ML § 13, stk.1, nr. 19. Taksatorringen indbragte Momsnævnets afgørelse videre til Østre Landsret.⁴⁹

⁴⁷ Taksatorringen, C-8/01, præmis 8

⁴⁸ Højesteret, U.2009.2168H, s. 1

⁴⁹ Taksatorringen, C-8/01, præmis 22

Østre Landsret kom herefter frem til, at foreningen kunne fritages, idet der ikke kunne fremkaldes konkurrencefordrejning. Konkurrencefordrejning foreligger, hvis en afgiftsfritagelse påvirker konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver en tilsvarende aktivitet. Østre Landsret besluttede dog stadig at udsætte sagen og forelægge Domstolen fem præjudicielle spørgsmål.⁵⁰

3.1.1 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL

Spørgsmål 1:

”Skal bestemmelserne i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF), og navnlig bestemmelsen i artikel 13, pkt. B, litra a), fortolkes således, at taksationsydelser, som en virksomhed yder til sine medlemmer, må anses for omfattet af begrebet »forsikringstransaktion« i bestemmelsens forstand, eller af begrebet »tjenesteydelser i forbindelse med forsikringstransaktioner, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere?“⁵¹

Spørgsmål 2:

”Skal artikel 13, punkt A, litra f), i sjette momsdirektiv fortolkes således, at der skal indrømmes momsfrihed for ydelser af den art, som en virksomhed — der i øvrigt opfylder bestemmelsens betingelser for momsfrigørelse — yder til sine medlemmer, hvis det ikke kan påvises, at afgiftsfritagelse vil medføre nogen aktuel eller konkret truende konkurrencefordrejning, men hvor der kun foreligger en mulighed herfor?“⁵²

Spørgsmål 3:

”Har det nogen betydning ved besvarelsen af spørgsmål 2, hvor fjern muligheden for konkurrencefordrejning må antages at være, eksempelvis hvis muligheden ikke fremstår som realistisk?“⁵³

Spørgsmål 4:

⁵⁰ Taksatorringen, C-8/01, præmis 25

⁵¹ Taksatorringen, C-8/01, præmis 25, spørgsmål 1

⁵² Taksatorringen, C-8/01, præmis 25, spørgsmål 2

⁵³ Taksatorringen, C-8/01, præmis 25, spørgsmål 3

”Vil det være uforeneligt med artikel 13, punkt A, litra f), i sjette momsdirektiv, såfremt det lægges til grund, at det ifølge national ret er muligt at gøre en afgiftsfritagelse, som meddeles i medfør af førnævnte bestemmelse, tidsbegrænset i de tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt fritagelsen vil kunne skabe konkurrencefordrejning på et senere tidspunkt?”⁵⁴

Spørgsmål 5:

”Har det nogen betydning ved besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, at taksationsydelser for de største forsikringsselskabers vedkommende leveres af forsikringsselskabernes egne ansatte taksatorer og dermed er fritaget for afgift?”⁵⁵

3.1.2 DOMSTOLEN

I Taksatorringen indledede Domstolen med at besvare spørgsmål et. Domstolen indleder besvarelsen med at fastsætte, at artikel 13 (nuværende artikel 132) skal fortolkes strengt, eftersom fritagelserne er undtagelser fra de almindelige momsregler.⁵⁶ Fritagelsesbestemmelsen skal efter Domstolen dermed fortolkes på følgende måde, at taksation af autoskader, som er en forening, med medlemmer inden for forsikringsselskaber, der yder disse transaktioner til sine medlemmer, hverken udgør forsikringstransaktioner eller tjenesteydelser i forbindelse med transaktioner, som udføres af forsikringsmæglere og forsikringsformidlere.⁵⁷ Domstole behandlede derefter besvarelsen af andet og tredje spørgsmål sammen. Fritagelsesbestemmelsen har til formål at momsfritage visse former for virksomheder af almen interesse, dog skal bestemmelsen ikke fortolkes så strengt, at den er uanvendelig mener Domstolen.⁵⁸ For at blive fritaget, skal der ikke kunne fremkaldes konkurrencefordrejning. Der skal derfor nægtes momsfritagelse, hvis der ses risiko for at fremkalde konkurrencefordrejning.⁵⁹ Det følger af Domstolens besvarelse af andet og tredje spørgsmål, at foreninger skal nægtes momsfritagelse, hvis der er en reel risiko for konkurrencefordrejning på grund af fritagelsen. Ved tvivl om konkurrencefordrejning, besvarer Domstolen fjerde spørgsmål. Det er efter Domstolens holdning, at der skal gives en tidsbegrænset

⁵⁴ Taksatorringen, C-8/01, præmis 25, spørgsmål 4

⁵⁵ Taksatorringen, C-8/01, præmis 25, spørgsmål 5

⁵⁶ Taksatorringen, C-8/01, præmis 36

⁵⁷ Taksatorringen, C-8/01, præmis 46

⁵⁸ Taksatorringen, C-8/01, præmis 60

⁵⁹ Taksatorringen, C-8/01, præmis 64

fritagelse i tilfælde af tvivl angående konkurrenceforvridning.⁶⁰ Domstolens besvarelse af femte præjudicielle spørgsmål besvares med, at det ikke har betydning for besvarelsen af de tre første spørgsmål, at de største forsikringsselskaber lader taksation af autoskader udføre af deres egne ansatte taksatorer, hvorved der undgås moms på tjenesteydelser.⁶¹

3.1.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN

Generaladvokat, Jean Mischo, besvarede forslag til afgørelsen C-8/01 den 3. oktober 2002. Generaladvokaten besvarer spørgsmål et på baggrund af retspraksis. Generaladvokaten mente, at Taksatorringen er et anderledes marked, idet Taksatorringen ikke udfører sine ydelser for de forsikrede, men for forsikringsselskaberne.⁶² Efter generaladvokatens opfattelse må Taksatorringen opfattes som forsikringstransaktioner, hvilket er omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsen. Der menes ikke at tale om forsikringstransaktioner, men Taksatorringen må antages at falde under denne kategori.⁶³ Det følger af generaladvokatens konklusion, at de taksationsydelser, Taksatorringen udfører for sine medlemmer, ikke kan fritages for moms i henhold til fritagelsesbestemmelsen.⁶⁴ Det er efter generaladvokatens vurdering mest hensigtsmæssigt at behandle spørgsmål to, tre og fire under en besvarelse. Hvoraf generaladvokaten er enig i parterne omkring, at en momsfrigtagelse ikke har risiko for en konkurrencefordrejning på det aktuelle tidspunkt. Dog kan der være tale om, at selve fritagelsen på et tidspunkt vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Dermed mener generaladvokaten, at der vil kunne fremkaldes konkurrencefordrejning, såfremt der i høj grad kan påvises sandsynlighed for, at fritagelsen i sig selv vil kunne holde andre erhvervsdrivende ude fra det pågældende marked, det er dermed muligt at gøre momsfrigtagelsen tidsbegrænset. Slutteligt benægter generaladvokaten det femte præjudicielle spørgsmål.⁶⁵

⁶⁰ Taksatorringen, C-8/01, præmis 69

⁶¹ Taksatorringen, C-8/01, præmis 75

⁶² Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-8/01, præmis 71

⁶³ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-8/01, præmis 74

⁶⁴ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-8/01, præmis 92

⁶⁵ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-8/01, præmis 143

3.1.4 HØJESTERET, U.2009.2168.H

Østre Landsret lagde efter Domstolen til grund, at der foreligger en reel risiko for, at en momsfrigørelse af Taksatorringen vil kunne medføre konkurrencefordrejning. Dermed gav Østre Landsret ikke Taksatorringen medhold og fulgte generaladvokatens forslag til afgørelsen.⁶⁶

Efter sagen blev afsluttet i Østre Landsret, blev sagen sendt videre til Højesteret, hvor det lå klart for Højesteret, at der i den følgende sag var tale om et helt specielt marked. Eftersom dette erhvervsdrivende kun er inde i markedet for at have forhåbninger om at forblive på markedet, hvis der udbydes en tjeneste til lavere priser end sammenslutningerne, og der ikke må opnås overskud. Højesterets afgørelse er supplerende gennem Domstolen, generaladvokatens afgørelse samt efter vurderingen af Konkurrencerådet og Konkurrencestyrelsen. Konkurrencerådet og Konkurrencestyrelsen havde i 1999, i 2003 og i 2009 vurderet, at Taksatorringens vedtægter var omfattet af konkurrencebegrænsende aftaler, men fritog vedtægterne fra forbuddet i henhold til konkurrenceloven. Konkurrencestyrelsen undersøgte forsikringsmarkedet i forbindelse med afgørelsen, om selskaberne foretager takseringer af skader på motorkøretøjer for andre virksomheder. De adspurgte forsikringselskaber oplyste alle, at selskaberne foretager takseringer for andre virksomheder, dog markedsføres ydelsen ikke.

Højesteret kom frem til i sagen, at Taksatorringens andel i markedet for autotaksationen udgjorde ca. 25 % af markedet, imens seks større forsikringselskaber med egen taksatororganisation dækkede ca. 70 % af markedet. Desuden er Taksatorringen en virksomhed, der kun har salg af taksationsydelser som forretningsgrundlag i modsætning til andre virksomheder. Dermed fandt Højesteret ikke risiko for konkurrencefordrejning ved at fritage Taksatorringen.

3.2 STICHTING CENTRAAL, C-407/07

Stichting er en sammenslutning af sygehuse og andre organer, med aktivitet inden for sundhedssektoren. Stichting leverer tjenesteydelser inden for sundhedssektoren, hvor medlemmerne, der udøver en virksomhed, der er fritaget for moms, mod betaling modtager

⁶⁶ Højesteret, U.2009.2168H, s. 6

tjenesteydelser, der er nødvendige i forhold til kvalitetskrav. Udover at levere tjenesteydelser til medlemmer, der er tilknyttet hospitaler, så leveres der også til andre institutioner og personer, hvor Stichting modtager et selvstændigt vederlag, eftersom disse tjenesteydelser faktureres individuelt. I januar 1994 til december 1998 blev der truffet afgørelse, at ydelsen til andre institutioner og personer ikke var momsfrataget. Stichting anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse i Amsterdam, der var enig med den trufne afgørelse. Herefter iværksatte Stichting kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden (herefter 'HRD'). HRD fandt, at afgørelsen var afhængende af fortolkning af bestemmelsen. Dermed blev sagen udsat på baggrund af, at der blev sendt et præjudicielt spørgsmål til Domstolen.⁶⁷

3.2.1 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL

”Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), fortolkes således, at den også omfatter tjenesteydelser fra de i denne bestemmelse omhandlede grupper til deres medlemmer, der er direkte nødvendige for leveringen af medlemmernes fritagne ydelser eller ydelser, for hvilke de ikke er afgiftspligtige, og for hvilke tjenesteydelser der ikke opkræves mere end de udgifter, der er afholdt med henblik på disse, hvis disse tjenesteydelser kun præsteres over for et enkelt eller nogle af medlemmerne?”⁶⁸

3.2.2 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN

E. Sharpston besvarede sit forslag til besvarelsen af det stillede præjudicielle spørgsmål den 9. oktober 2008. Generaladvokaten indleder med en fortolkning af 'konkurrencefordrejning', eftersom Den nederlandske regering ønsker at vide, om tjenesteydelserne giver anledning til konkurrencefordrejning. Det vigtigste omkring dette spørgsmål er, efter generaladvokatens opfattelse, at hvis der er sandsynlighed for fordrejning, skal der nægtes fritagelse. Konkurrencefordrejning er en afgørelse, der skal afgøres af den relevante nationale retsinstans.⁶⁹ Levering af tjenesteydelser til under kostpris kan have konkurrencemæssige implikationer, som national ret skal tage hensyn til under vurdering af konkurrencefordrejning. Det er desuden vigtigt

⁶⁷ Stichting Centraal, C-407/07, præmis 13

⁶⁸ Stichting Centraal, C-407/07, præmis 13

⁶⁹ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-407/07, præmis 10

for Kommissionen at anføre, at fritagelsesbestemmelsen skal fortolkes strengt, dog skal fritagelsen ikke være uanvendelig i praksis. Den strenge fortolkning må dog ikke forveksles med indskrænkende fortolkning.

Generaladvokaten er grundlæggende enig med Stichting og Kommissionen. Hvis alle andre betingelser i fritagelsesbestemmelsen er opfyldt, hvis tjenesteydelser er direkte nødvendige for udøvelsen for virksomheden, og hvis der opkræves, hvad der svarer til udgifter samt ikke vil kunne opstå konkurrencefordrejning.⁷⁰ Når der er tale om en enkelt type tjenesteydelse, der leveres til alle medlemmerne af gruppen i hver afgiftsperiode, kan de hver opkræves deres andel af de fælles udgifter, der findes.⁷¹ Derfor kan gruppen sagtens levere en række forskellige tjenesteydelser efter, hvad medlemmerne behøver. Det kan ske, eftersom det kan variere, hvilke ydelser medlemmerne har brug for i de forskellige afgiftsperioder. Den nederlandske regering anførte, at når en tjenesteydelse leveres til et enkelt medlem, svarer dette til en transaktion på det åbne marked med leverandøren på armlængde fra modtager, og dermed burde sagen ikke være fritaget. Generaladvokaten er ikke overbevist om den nederlandske regerings argument. Eftersom forholdet mellem leverandøren og modtager ikke ændres, om en tjenesteydelse leveres af en gruppe til et, flere eller alle dens medlemmer.⁷² Der er endvidere tendens til enighed i den nederlandske regerings resultat, men generaladvokaten er ikke enig i den anvendte metode. Generaladvokaten foreslår derfor Domstolen følgende:

”Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omfatter tjenesteydelser fra de i denne bestemmelse omhandlede grupper til deres medlemmer, selv om disse tjenesteydelser kun præsteres over for et eller flere medlemmer, forudsat at de øvrige betingelser, der er fastsat i bestemmelsen, er opfyldt.”⁷³

Dermed går generaladvokat, E. Sharpston, imod de tidligere afgørelser.

⁷⁰ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-407/07, præmis 17

⁷¹ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-407/07, præmis 18

⁷² Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-407/07, præmis 20

⁷³ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-407/07, præmis 25

3.2.3 DOMSTOLEN

Domstolens svar på det præjudicielle spørgsmål i henhold til den nuværende MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Det følger af Domstolen, at på baggrund af fast retspraksis, fortolkes fritagelsesbestemmelsen strengt, eftersom det er undtagelse til det almindelige moms-princip. Ud fra fritagelsesbestemmelsen, fremgår det ikke af ordlyden, at den fritagelse kun omfatter de tjenesteydelser, som de selvstændige grupper leverer til alle deres medlemmer.⁷⁴ Domstolen mener dog igennem en ordlydsfortolkning, at tjenesteydelser, præsteret af de selvstændige grupper, er omfattet af momsfrigtagelsen, hvis grupperne kun kræver udgifter, der nøjagtigt svarer til deres andel af fælles udgifter. Den nederlandske regering anførte, at en selvstændig gruppes medlemmer skal afkræves, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i fælles udgifter, hvilket betyder, at det kun er tjenesteydelser, som leveres til alle gruppens medlemmer, der kan være omfattet af fritagelsesbestemmelsen.⁷⁵ Samtidig anførte generaladvokaten, at en selvstændig gruppes medlemmers behov kan variere igennem forskellige perioder. Det er efter Domstolens mening, at fortolkningen fra den nederlandske regering begrænser anvendelsesområdet. En sådan begrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde finder Domstolen dog ikke at være bestemmelsens formål. Eftersom, at selv når ydelser leveres til et medlem eller nogle af de selvstændige gruppers medlemmer, er omkostningerne for tjenesteydelserne stadig fælles udgifter, der er afholdt af den gruppe, der er dannet af dette formål, og denne metode for analytisk bogføring kan identificeres med den nøjagtige andel af de individuelt leverede tjenesteydelser.⁷⁶ Det forekommer ikke efter fortolkningen af fritagelsesbestemmelsen, at bestemmelsen begrænser, at ydelserne skal være leveret til alle gruppens medlemmer. Derudover fremgår det af Domstolen, at en streng fortolkning af bestemmelsen ikke betyder, at når et medlem af en selvstændig gruppe siger fra ved en ydelse kan medlemmet ikke gives adgang til momsfrigtagelsen. Domstolen mener endvidere, at bestemmelsen ikke kommer til udtryk, hverken af ordlyden eller af formålet af MSD artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f) (nuværende MSD artikel 132, stk. 1, litra f).

⁷⁴ Stichting Centraal, C-407/07, præmis 31

⁷⁵ Stichting Centraal, C-407/07, præmis 33

⁷⁶ Stichting Centraal, C-407/07, præmis 38

Domstolen vurderer, at ydelser fra en selvstændig gruppe, der leveres til sine medlemmer i forskellige afgiftsperioder eller leveres til et enkelt medlem eller visse af sine medlemmer inden for samme afgiftsperiode, burde kunne fritages af fritagelsesbestemmelsen. Domstolen konkluderer ud fra overstående følgende:

” (...) at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.”⁷⁷

Hvis Domstolen bekræftede tidligere afsagte afgørelser i sagen, så ville fritagelsesbestemmelsen blive betydeligt indskrænket.

3.3 SKM.2012.600.SR

Skatterådets besvarede bindende svar den 30. oktober 2012, i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 19.

Hvoraf skatterådet besvarede det givne spørgsmål:

”Kan det bekræftes, at ydelser leveret af en europæisk økonomisk firmagruppe til spørger er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19?”⁷⁸

Spørgeren i det givne spørgsmål er en momsmæssig fællesregistrering, der indgår i en større koncern. Koncernen udfører opgaver inden for kapitalforvaltning, forvaltning og administration af investeringsforeninger samt forvaltning af diskretionære porteføljer. Det er fastslået, efter registrering i Frankrig, at der er tale om en firmagruppe, som udgør en ”selvstændig gruppe” i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Det er hovedsageligt levering af finansielle ydelser som der fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 11.

Skatterådet har blandt andet på baggrund af retspraksis besvaret spørgsmålet. Hvor det fremgår fra sagen, C-44/11, Deutsche Bank AG, hvor Domstolen kom frem til, at porteføljeforvaltning ikke i sin helhed kan være omfattet af fritagelsesbestemmelsen, som er omfattet af MSD artikel 135, stk. 1,

⁷⁷ Stichting Centraal, C-407/07, præmis 43

⁷⁸ SKM.2012.600.SR, s. 1

litra f).⁷⁹ I Taksatorringen kom Domstolen frem til, at der skulle nægtes momsfrigtagelse i henhold til bestemmelsen, hvis der er en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv eller i fremtiden kan fremkalde konkurrencefordrejning, og Højesteret kom frem til i Taksatorringen-sagen, at der ikke var grund til, at der ikke var grundlag for ikke at fritage foreningen, der ydede taksationsydelser som forretningsgrundlag. Det er Skatterådets opfattelse, at fritagelsesbestemmelsens formål er at fortolke under hensyn til dens formål. Inden for forsikringsområdet antages der at være en mulighed for større konkurrencemæssig lighed mellem selskaber. Dog skal fritagelsesbestemmelsen fortolkes således, at der i praksis skal være et reelt anvendelsesområde.

Skatterådet bekræftede i SKM 2011.860SR, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål at yde service til medlemmerne i form af administrativ bistand og lignende, kan anses for at være momsfrigtaget efter fritagelsesbestemmelsen. Derudover har Skatterådet tidligere bekræftet, at it-systemer og levering af forskellige sekretariat-ydelser til ens medlemmer kan være omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Som det fremgår af sagen, så er spørger medlem af en europæisk økonomisk firmagruppe, der består af finansielle virksomheder fra forskellige lande i Europa. Det fremgår af Rådets Forordning nr. 2137/85, at en europæisk økonomisk firmagruppe er en uafhængig retlig enhed. Den omtalte firmagruppe har derudover ikke til hensigt at skabe økonomisk overskud, eftersom opgørelsen af de interne aftaler tilsigter, at medlemmerne betaler nøjagtigt, hvad der svarer til kostpris. På baggrund af, at Skatterådet finder, at den selvstændige gruppe opfylder alle betingelser i fritagelsesbestemmelsen, finder Skatteministeriet, at spørger kan momsfrigtages efter ML § 13, stk. 1, nr. 19. På baggrund af det nævnte, besvares spørgsmålet med 'Ja'.

3.4 SKM.2017.21.SR

Skatterådet blev stillet et spørgsmål, hvoraf der blev givet besvarelse på følgende spørgsmål den 11. januar 2017:

"Kan et administrationsfællesskab mellem en række forsikringsklubber anses for at være en selvstændig gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og derved levere ydelserne momsfrit til medlemmerne?"⁸⁰

⁷⁹ SKM.2012.600.SR, s. 2

⁸⁰ SKM.2017.21.SR, s. 1

Spørger i det ovennævnte spørgsmål er en forsikringsklub, der overvejer at agere som selvstændig gruppe for 13 andre forsikringsklubber. Spørger er dermed en forening med begrænset ansvar, hvis formål er at formidle forsikring. Momsfritagelsen stiller ingen krav til den juridiske status, som den selvstændige gruppe skal have. Hvilket betyder, at der ingen restriktioner er i forhold til, hvilke former for medlemmer der finder sammen i en selvstændig gruppe. SKAT fortolker ordet "*selvstændig*" i momsfritagelsen, hvoraf ordet begrænser anvendelsens muligheder, idet der mindst skal anvendes en uafhængig enhed, som adskiller sig fra sine medlemmer. Derudover anføres der, at det er afgørende for anvendelsen af momsfritagelsen, at den uafhængige enhed opfylder betingelserne for at blive anset for en afgiftspligtig person. Desuden anvendes ordet "*medlemmer*" i flertal, som betyder, at hele konstruktionen mindst skal omfatte 3 enheder – altså en selvstændig gruppe og to medlemmer. Det er SKATs opfattelse, at spørger opfylder disse betingelser.

Modtagerne af de momsfritagne ydelser skal ligesom den selvstændige gruppe være en selvstændig enhed. Medlemmer kan både være fysiske og juridiske personer. Medlemmerne af den selvstændige gruppe vil alle være forsikringsklubber, som alle er foreninger med begrænset ansvar, og som er momsfritaget for forsikringsformidlingsvirksomhed efter ML § 13, stk. 1, nr. 10. På baggrund af dette er det SKATs vurdering, at medlemmerne opfylder betingelsen. Hvis derimod ydelserne fra den selvstændige gruppe til medlemmerne af den selvstændige gruppe bliver anvendt til brug for momspligtig aktivitet hos medlemmer, er betingelsen ikke opfyldt. I forhold til ydelserne, skal medlemmernes momsfritagne leverancer eller de ikke-momspligtige aktiviteter være direkte nødvendige og uundværlige for medlemmernes aktiviteter. Det er efter SKATs opfattelse ud fra klubbens omstændigheder, at der må anses at være en direkte nødvendighed relateret til medlemmernes momsfritagne forsikringsformidlingsaktiviteter. Desuden opfyldes betingelsen for prisfastsættelsen, idet medlemmernes betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i fællesudgifterne. Det er vigtigt, at der ikke opnås fortjeneste fra ydelserne. SKATs vurdering af konkurrencefordrejning besvares på baggrund af de givne oplysninger fra spørger. Spørger har oplyst, at forsikringsklubberne udfører en del af ydelserne selv og i tilfælde af momspligt enten vil fortsætte med at levere ydelserne selv eller alligevel købe ydelserne af spørger. Dermed anser SKAT

ikke momsfrigtagelsen for at fremkalde konkurrencefordrejning. På baggrund af det ovennævnte, besvarede SKAT 'Ja' til spørgers spørgsmål.

3.5 SKM.2016.238.SR

Skatterådet blev tildelt tre spørgsmål i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 19:

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 momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været varetaget af et momspligtigt selskab?"⁸¹

Spørgsmål 2:

"Vil momsfrigtagelsen kunne bibeholdes for aktiviteterne vendt mod gruppemedlemmerne, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand?"⁸²

Spørgsmål 3:

"Kan Skatterådet bekræfte, at en selvstændig gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, jf. spørgsmål 1, kan etableres som et selskab, hvis de eksplicitte betingelser for anvendelsen af momsfrigtagelsen i øvrigt er opfyldt?"⁸³

Spørger er et selskab, der yder rådgivning og støtte igennem administrativ bistand til tandlægeselskaber, som selskabet ejer kapitalandele i. Støtten og rådgivningen består i ledelse, personalehåndtering, investering, bogholderi og økonomistyring. De givne ydelser, der leveres af selskabet til tandlægeselskaberne, er på daværende tidspunkt faktureret som momspligtige ydelser. Selskabet ønsker at etablere en selvstændig gruppe, som skal overtage aktiviteterne inden for momspligtig administration og investeringsrådgivning. Spørger ønsker, at selskabet kan etablere en selvstændig gruppe og levere de oplyste ydelser til gruppemedlemmerne mod betaling.

⁸¹ SKM.2016.238.SR

⁸² SKM.2016.238.SR

⁸³ SKM.2016.238.SR

SKAT har besvaret spørgsmålene på baggrund af retspraksis. For at gruppen kan være fritaget, skal betingelserne opfyldes. Den selvstændige gruppes medlemmer skal levere ydelser, som er fritaget for moms. Ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 1, er tandlægeselskaberne omfattet af momsfrigtagelsen. Den selvstændige gruppe skal derudover levere ydelser, der er direkte nødvendige for gruppemedlemmerne. SKATs vurdering af investeringsrådgivning vakte tvivl om, hvorvidt ydelsen kunne anses for direkte nødvendig for gennemførelsen af den momsfritagne tandlægevirksomhed. Rådgivning om investering af tandlægevirksomhedernes midler er ikke specifikt relateret til eller uundværlig for at levere tandlægeydelserne. Investeringsrådgivning er derfor momspligtigt og kan ikke fritages, da investeringsrådgivningsydelser ikke er direkte nødvendige for tandlægevirksomheder, mener SKAT. Herudover skal betalingen for de enkelte gruppemedlemmers ydelser svare til det enkelte gruppemedlems andel af den selvstændige gruppes fællesomkostninger. Det er gruppens hensigt at opbygge, så det enkelte gruppemedlems betaling vil svare til gruppemedlemmets andel i den selvstændige gruppes omkostninger. Sidste opfyldning er, at momsfrigtagelsen ikke må fremkalde konkurrenceforvridning. Der er ingen fare for konkurrenceforvridning ved at momsfrigtage spørgers selskab, idet der ikke udvides et aktivitetsområde. Det er SKATs opfattelse, at alle fem betingelser er opfyldt for momsfrigtagelse. På baggrund af det ovennævnte, besvarer SKAT første spørgsmål med et 'Nej'.

Det andet forelagte spørgsmål besvarer SKAT på baggrund af et lignende spørgsmål fra SKM2015.472.SR. På baggrund af tidligere praksis, er det SKATs opfattelse, at fritagelsesbestemmelsen skal fortolkes indskrænkende. Ved en indskrænkende fortolkning ses der ikke grundlag for at nægte momsfrigtagelse af leverancerne til gruppens medlemmer, hvor der i øvrigt ydes ydelser til tredjemand på kommerciel basis. Det er afgørende, at det enkelte medlems betaling for ydelserne er nøjagtige i forhold til medlemmets andel i fællesudgifterne. Andet spørgsmål besvares med et 'Ja' af SKAT.

Under tredje spørgsmål ønskes der bekræftelse på, at en selvstændig gruppe kan etableres som et selskab, hvis betingelserne for anvendelsen af momsfrigtagelsen i øvrigt er opfyldt. Uanset om momsfrigtagelsen skal fortolkes indskrænkende eller ej, ses der ikke grundlag for at pålægge anvendelsen af momsfrigtagelsen i forhold til valg af samarbejdsform. Derudover anser SKAT, at den

selvstændige gruppe kan etablere en forening, et konsortium, kooperativ, et interessentskab eller et aktieselskab. Afgørende for momsfrigtagelsen er, at den valgte samarbejdsforms enhed opfylder alle betingelserne for at blive anset for en afgiftspligtig person, jf. ML § 3. Tredje spørgsmål besvares af SKAT med 'Ja'.

3.6 TFS.1997.309

Momsnævnet afgjorde tilbage i 1997, om forsikringsselskaber var fritaget under den nuværende ML § 13, stk. 1, nr. 19. Den omhandlende forening havde til formål at foretage opgørelser og vurderinger af motorkøretøjsskader for de tilsluttede medlemsvirksomheder. Foreningen optjente ikke fortjeneste af ydelsen og sørgede for, at de tilsluttede forsikringsselskaber ikke blev stillet ringere i konkurrence i forhold til de andre forsikringsselskaber med egne taksatorer. Omsætningen i foreningen svarer til medlemmernes nøjagtige betaling til den enkeltes andel af fællesudgifterne. Foreningens advokat gjorde gældende, at der ikke fandtes andre af denne type forening, og at fritagelse ikke ville medføre konkurrenceforvridning. Derudover var det advokatens opfattelse, at der intet var i bestemmelsen, der kunne fortolkes til, at der kun kunne fritages almen interesse. Momsnævnet afgjorde, at foreningen ikke opfyldte betingelserne for den nuværende ML § 13, stk. 1, nr. 19. Momsnævnet lagde til grund for afgørelsen, at denne fritagelse ville skabe konkurrenceforvridning, eftersom denne vurderingsydelse ikke adskilte sig fra andre vurderingsydelser. Momsnævnet begrundede derudover, at fritagelsen ikke aktuelt ville indebære konkurrenceforvridning, mens forholdet gennem foreningens vedtægter reelt selv afskærer en konkurrence. Afgørelsen fra momsnævnet kunne derfor ikke give momsfrigtagelse eller tidsbegrænset momsfrigtagelse i henhold til den nuværende, ML § 13, stk. 1, nr. 19.

3.7 SKM.2017.31.SR

Der stilles spørgsmål til SKAT, om et tandlægeselskab, der er en større sammenslutning af tandlægeselskaber, momsmæssigt kan udgøre en selvstændig gruppe, og om den selvstændige gruppe kan levere ydelser til gruppemedlemmerne momsfrit mod betaling.⁸⁴ Tandlægeselskabet ønsker at etablere et selvstændigt selskab, som kan varetage administrative opgaver på vegne af

⁸⁴ SKM.2017.31.SR

alle tandlægeselskaberne. Selskabet vil levere regnskabsassistance til medlemmerne i form af bogføring og dokumentation samt afregne skatter og afgifter. Desuden vil selskabet være ansvarlig for afholdelse af bestyrelsesmøder og generalforsamlinger, markedsføring, it support, håndtering af personale samt løn og HR. De nævnte ydelser fra selskabet til tandlægeselskaberne kan momsfrtages, hvis fritagelsesbestemmelsens fem betingelser er opfyldt.

Selskabet, som ønsker at blive en selvstændig gruppe, er et nyetableret selskab. Ifølge SKAT og på baggrund af bestemmelsen er der ingen krav til den juridiske status, og der er dermed som udgangspunkt ingen restriktioner i forhold til, hvilke former medlemmerne finder sammen i en selvstændig gruppe. Det er derimod afgørende, at den uafhængige enhed kan opfylde betingelserne for at blive anset for en afgiftspligtig person, samt at enheden kan drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Medlemmerne af den selvstændige gruppe skal også være selvstændige enheder, som kan antage enhver juridisk form. Det følger af SKAT, at medlemmer kan være både fysiske og juridiske personer. Igennem ordlyden af fritagelsesbestemmelsens betingelse, kan medlemmerne enten være ikke-afgiftspligtige personer eller afgiftspligtige personer. Medlemmerne af den omhandlede sag vil være tandlægeselskaber, hvilket opfylder betingelsen for momsfrigatelsen, efter ML § 13, stk. 1, nr. 19. SKAT understreger, at hvis ydelserne helt eller delvist bliver anvendt til momspligtige aktiviteter hos medlemmerne, så opfyldes betingelsen ikke. Det er endvidere afgørende, at anvendelsen på ydelserne skal vurderes at være direkte nødvendige og uundværlige for gennemførelsen af medlemmernes aktiviteter. På baggrund af, at den selvstændige gruppes ydelser til medlemmerne består af regnskabsassistance, generalforsamling og lignende. Det er SKATs opfattelse, at ydelserne må anses nødvendige og uundværlige for tandlægevirksomhederne. Ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 19, skal medlemmers betaling for ydelserne nøjagtigt svare til medlemmernes andel i fællesudgifterne. Det ønskede selskab har angivet, at omkostningerne bliver fordelt ud fra ydelserne, der leveres til medlemmerne. På baggrund af afgørelsen af C-407/07, Stichting Centraal, opfyldes betingelsen ved brug af analytisk bogføring, hvor der henføres til hver individuelt leveret tjeneste. Det er SKATs opfattelse, at fordelingen er et lignende tilfælde som C-407/07, Stichting Centraal. Sidste betingelse i fritagelsesbestemmelsen er, at der ikke må foreligge eller forekomme konkurrenceforvridning. I afgørelsen SKM2016.238.SR blev der vurderet, at tandlægevirksomheden ikke blev anset for at medføre konkurrencefordrejning. Derudover er der anført, at tandlægevirksomhederne vil tilkøbe ydelserne af den selvstændige gruppe, uanset om

den er moms fritaget eller ej. På baggrund af det oplyste, vurderede SKAT, at moms fritagelsen af den pågældende selvstændige gruppe til tandlægevirksomhederne ikke fremkalder konkurrencefordrejning og opfylder alle betingelserne for moms fritagelsen efter ML § 13, stk. 1, nr. 19.

3.8 SKM.2015.472.SR

Et aktieselskab, hvis formål er at varetage administrative opgaver for en pensionskassevirksomhed og anden virksomhed. Pensionskassers leverancer er hovedsageligt moms fritagne efter ML § 13, stk. 1, nr. 8, 10 og 11. Derudover har pensionskasserne momspligtige aktiviteter i tilknytning til de moms fritagne aktiviteter. Dette omfatter investering af ejendomme, som udledes som led i en frivillig momsregistrering. Aktieselskabet overvejer at etablere en selvstændig gruppe, som skal varetage aktiviteter af momspligtig administration, betalingstransaktioner og investeringsrådgivning af værdipapirer for pensionskasserne. Disse ydelser ville blive leveret til gruppemedlemmerne mod betaling, og betalingen fastsættes efter det enkelte gruppemedlems ydelser. SKAT bekræfter, at varer og ydelser er fritaget for moms i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 8, nr. 9, nr. 10 og nr. 11, litra f).

I forbindelse med national- og EU-retspraksis samt den juridiske vejledning, skal alle betingelser opfyldes for at være fritaget af ML § 13, stk. 1, nr. 19. På baggrund af, at spørger er et fælles administrationselskab med flere pensionskasser og har til formål at varetage forskellige administrative opgaver inden for pensionskassevirksomheder samt anden virksomhed, der er accessorisk, giver SKAT nedenstående begrundelse for de stillede spørgsmål.

I spørgsmål 1 ønskes der besvarelse af følgende:

”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?”⁸⁵

⁸⁵ SKM.2015.472.SR

Alle betingelserne skal være opfyldt for at være fritaget i forhold til det spurgte spørgsmål. Det fremgår af SKAT, at der udøves en momsfrigatet aktivitet, hvilket er en betingelse, spørger opfylder. Herefter skal ydelsen findes nødvendig. Det fremgår, at ydelsen skal anvendes hos medlemmer, lige meget om ydelsen er momspligtig eller er en momsfrigatet ydelse. Medlemmernes betaling skal være nøjagtig til andelene af udgifterne. Eftersom SKAT er blevet oplyst, at betalingen bliver fordelt mellem medlemmerne efter en fordelingsnøgle, hvilket opfylder betalingen af udgifterne. Afslutningsvist må der ikke fremkaldes konkurrencefordrejning ved momsfrigatelsen. Det er ikke SKATs opfattelse, at pensionskasseadministrationsselskab fører til konkurrencefordrejning, idet ydelsen under alle omstændigheder vil være erhvervet. Ud fra det nævnte, besvarer SKAT spørgsmål 1 med et 'Ja'.

Spørgsmål 2:

"Vil momsfrigatelsen kunne bibeholdes for aktiviteterne vendt mod gruppemedlemmerne, selv om den selvstændige gruppe samtidig udfører opgaver på kommerciel basis for tredjemand?"⁸⁶

Skatterådet har tidligere besvaret et lignende spørgsmål. På baggrund af dette finder SKAT, at det er sammenlignelige forhold. I forbindelse med spørgsmålet skal der vurderes, om de leverede ydelser er direkte nødvendige, for at medlemmerne kan udføre deres momsfrigatne virksomhed. Den Juridiske Vejledning fastslår, at ydelserne skal være uundværlige og uadskillelige dele af medlemmernes momsfrigatne leverancer. SKAT vurderer i den gældende sag, at der kan udbydes til tredjemand. Ifølge Den Juridiske Vejledning skal der bemærkes, at der ikke må drives den selvstændige gruppe med hverken underskud eller overskud. Spørgsmål 2 besvarer SKAT også med 'Ja'.

Spørgsmål 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"

⁸⁶ SKM.2015.472.SR

aktivitet, herunder momspligtig udlejning af pensionskassernes investeringer i fast ejendom?”⁸⁷

Hvis de enkelte medlemmer af gruppen har momspligtige aktiviteter afledt af den hovedsaglige momsfrigitte aktivitet, ved investering i ejendomme som udlejes og som frivilligt momsregistreret, vil dette medføre, at den del af den selvstændige gruppes leverede ydelser kan henføres til, at den momspligtige aktivitet vil være momspligtig leverance for den selvstændige gruppe. Det er dog SKATs opfattelse af den konkrete sag, at der ikke er noget til hinder for, at enkelte gruppemedlemmer har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den grundlæggende momsfrigitte aktivitet. På baggrund af dette, besvarer SKAT spørgsmål 3 med et 'Nej'.

Spørgsmål 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 momsfrigitelsen i øvrigt er opfyldt?”⁸⁸

Ifølge SKAT kan der etableres et aktieselskab, hvis den selvstændige gruppe opfylder de betingelser, der fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 19. Dette betyder, at der kan etableres et aktieselskab som en selvstændig gruppe, da det følger af spørgsmål 1, at den selvstændige gruppe opfylder fritagelsesbestemmelsens betingelser.

3.9 DELKONKLUSION

Det fremgår af retspraksis, af det belyste praksis, at fritagelsesbestemmelsen skal fortolkes strengt, ved brug af den indskrænkende fortolkning. Fritagelsesbestemmelsen skal dog ikke fortolkes så strengt, at fritagelsen er uanvendelig. Det fremgår af fritagelsesbestemmelsen, at den skal kunne anvendes af selvstændige grupper, hvis betingelserne kan opfyldes. Det belyses også af det nævnte retspraksis, at hvis betingelserne i bestemmelsen er opfyldt, så kan der momsfrigitages.

Ifølge artikel 132, stk. 1, litra f) samt ML § 13, stk. 1, nr. 19, ses der ikke ud fra ordlyden af bestemmelserne, at der er restriktioner for den juridiske status. I SKM.2016.238.SR uddybes der, at

⁸⁷ SKM.2015.472.SR

⁸⁸ SKM.2015.472.SR

den selvstændige gruppe kan udgøre en forening, et aktieselskab og lignende. Det fremgår også af retspraksis, at der ikke findes en betingelse for selskabstype. Væsentligheden er derimod, at den selvstændige gruppe skal være en afgiftspligtig person, der kan drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Den selvstændige gruppe skal være en uafhængig enhed, der er adskilt fra medlemmerne. Det er desuden afgørende, at medlemmerne af den selvstændige gruppe er fysiske eller juridiske personer med selvstændige enheder. Af ordet 'medlemmer' fremgår det af retspraksis, at ordet er skrevet i flertal i både ML og MSD. Dette betyder, at der skal være minimum to medlemmer udover den selvstændige gruppe. Ud fra det belyste retspraksis fremgår der endvidere bredt, hvilket formål den selvstændige gruppe kan have. Ifølge Domstolen kan forsikringstransaktioner fritages, hvilket er fritaget i MSD, artikel 135. Generaladvokaten fra Taksatorringen-sagen derimod mente ikke, forsikringstransaktioner kunne fritages, idet fritagelsen ville skabe konkurrencefordrejning. Højesteret mente heller ikke, forsikringstransaktioner skabte konkurrencefordrejning. I sagen var der især fokus på, om den selvstændige gruppe af personer fremkalder konkurrencefordrejning ved momsfrigtagelsen. I TfS.1997.309 blev det derimod gjort gældende af momsnettet, at momsfrigtagelse af forsikringselskaber, der også opgjorde autoskader af taksatorer, derimod fremkaldte konkurrencefordrejning.

'Ydelser' fortolkes med det formål, at ydelsen skal anses direkte nødvendig for medlemmerne. Uddybende skal ydelsen anses direkte nødvendig og helt uundværlig. Dette skal forstås ved, at selv hvis ydelsen ikke er momsfrigtaget, er medlemmerne stadig nødt til at få ydelsen for at kunne udøve medlemmets virksomhed. På den baggrund vurderes medlemmets erhverv og ydelsen sammensat, da det udviser en reel nødvendighed for medlemmerne. Ifølge SKM.2016.238.SR blev investeringsrådgivning ikke anset for direkte nødvendig for tandlægeselskaber, idet SKAT vurderede, at investeringsrådgivning i tandlægevirksomhed ikke anses direkte nødvendig i erhvervet. I den forbindelse udvises vigtigheden af, at en ydelse skal være direkte nødvendig for medlemmerne af en selvstændig gruppe. Hvis ydelsen anvendes til helt eller delvist momspligtig aktivitet, kan der ikke momsfrigtages i henhold til momsfrigtagelsesbestemmelsen. Samtidig kan der stadig fritages, hvis et medlem vælger en momspligtig leverance, der kan fritages, jf. SKM.2015.472.SR.

Efter Stichting Centraal, er det blevet vedtaget af Domstolen, at det er muligt at anvende en analytisk bogføringsmetode af individuel levering af ydelser. Dette medfører en mere simpel samt nøjagtig beregning af det enkelte medlems andel fra de givne ydelser. Samtidig skaber det heller ikke tvang til gruppens medlemmer til at modtage alle ydelser fra den selvstændige gruppe. Det er dog særligt vigtigt, at denne metode kun kan anvendes, hvis alle betingelserne er opfyldt, og at der ikke forekommer overskud eller underskud i den selvstændige gruppe. SKAT følger Domstolens afgørelse fra Stichting Centraal, idet SKAT giver en selvstændig gruppe tilladelse til at anvende analytisk bogføring, jf. SKM.2017.31.SR. I henhold til SKM.2015.472.SR konstaterer SKAT, at der kan udbydes ydelser til tredjemand, så længe ydelsen er direkte nødvendig for tredjemand, og betalingen ikke giver overskud i den selvstændige gruppe.

4 GÆLDENDE RET EFTER DNB BANKA, AVIVA OG KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND

Kapitel 4 vil på samme måde som i kapitel 3 analysere ML § 13, stk. 1, nr. 19, med afgørelserne af DNB Banka-, Aviva- og Kommissionen mod Tyskland-dommene. Alle tre domme blev afsagt af Domstolen d. 21.09.2017. Dommene analyseres efter forskellige fortolkningsprincipper samt igennem forslag fra generaladvokat. Generaladvokatens rolle er at oplyse sagen på en uafhængig og upartisk måde samt give et begrundet forslag til afgørelsen.⁸⁹ Det er nødvendigt at analysere dommene, da det vil give et indtryk af forskellighederne fra de tidligere domme fra kapitel 3 og analysen i dette kapitel. DNB Banka- og Aviva-dommen er præjudicielle spørgsmål på baggrund af MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Kommissionen mod Tyskland er traktatbrudssøgsmål, hvor der undersøges, om en medlemsstat er i strid med medlemsstatens forpligtelser efter traktaterne.⁹⁰ Analysen af de tre domme vil færdigbehandles af en delkonklusion på dette kapitel.

4.1 DNB BANKA, C-326/15

Twisten i hovedsagen omhandler DNB Banka. DNB Banka er et datterselskab af DNB NORD A/S, et selskab fra Danmark, der også ejer to datterselskaber i Litauen og Polen samt en filial i Estland. DNB Banka har hjemsted i Letland og er et kreditinstitut. DNB Banka var en filial af DNB NORD, den nuværende DNB INVEST DENMARK A/S, med hjemsted i Danmark.⁹¹ Selskabet, DNB INVEST DENMARK A/S, ejer derudover følgende filialer, AB DNB NORD Banka's, et litauisk selskab og Bank DNB Polska SA, et polsk selskab samt DNB NORD Pank, et estisk datterselskab. DNB NORD er desuden eneejer af DNB NORD IT A/S (Herefter 'DNB IT'), det nuværende DNB INVEST DENMARK, der yder it-support. Herudover er DNB NORD en filial med hjemsted i Norge og filialen NORD/LB Norddeutsche Landesbank med hjemsted i Tyskland, selskaberne udgør tilsammen et fællesforetagende, hvori DNB Bank ejer 51 % af DNB-koncernens selskabsandele.

4.1.1 BAGGRUNDEN FOR SAGEN OG SAGENS FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER

I 2006 indgår DNB Banka og DNB NORD en aftale vedrørende levering af finansielle ydelser. DNB NORD leverer i den forbindelse finansielle ydelser løbende og i det omfang, der er nødvendigt for

⁸⁹ Karsten N. Olesen og Troels M. Lilja, Domsanalyse, s. 151

⁹⁰ Karsten N. Olesen og Troels M. Lilja, Domsanalyse, s. 136

⁹¹ DNB Banka, C-326/15, præmis 11

DNB Banka. I 2009 indgår DNB Bank en aftale med DNB Banka om ydelser fra Microsoft Ireland Operations Ltd's vedrørende Microsofts produkter samt licenser til brug i DNB Bank og virksomheder forbundet dertil. Udgifterne uddelegeres afhængig af, hvilke konkrete ydelser hver enkelt virksomhed har modtaget. Herefter modtager DNB Banka fakturaer for Microsoft-licenser.⁹² Det følger af sagen, at i december 2010 indgår DNB IT en aftale om it-forvaltning med DNB NORD og med filialerne af selskabet, idet DNB IT er den eneste enhed i DNB-koncernen, der leverer ydelser, der er forbundet med et it-projekt. I henhold til aftalen udsteder DNB IT flere fakturaer, i 2010 og 2011, til DNB Banka for it-ydelser, som DNB IT leverer. I fakturaerne er der endvidere angivet tillægsgebyr på 5 % på prisen for de pågældende ydelser. Tillægsgebyret på 5 %, er en intern afregningspris for levering af forvaltningsydelser. Selskabet gør det gældende, at de pågældende transaktioner er fritaget for moms. Skatte- og afgiftsmyndighederne i Letland giver afslag på anmodningen om en berigtigelse af selskabets momsangivelse af transaktionerne mellem DNB NORD, DNB IT og DNB Bank.⁹³

Skatte- og afgiftsmyndighederne i Letland gav afslaget på baggrund af tre årsager. For det første, var der ikke angivet med dokumentation, hvilke medlemmer der indgik i den selvstændige gruppe af personer. Herudover kan en forbundet gruppe af virksomheder, hvis medlemmer leverer ydelser til hinanden, ikke udgøre en selvstændig gruppe af personer, mente myndighederne. For det andet, gjorde myndighederne det gældende, at transaktionerne mellem DNB Banka og DNB IT udgjorde en illoyal konkurrence. Afslutningsvis kunne der ikke opnås klarhed over, hvilke personer der efter DNB Bankas opfattelse kunne anses for medlemmer af den selvstændige gruppe af personer. Der forelagde desuden ikke beviser for, om DNB Bank kunne anses for at være medlem af en selvstændig gruppe af personer, der udøver virksomhed, der er momsfritaget.

DNB Banka lagde herefter sag an mod distriktsdomstolen i Letland, med påstand om at domstolen havde forkastet DNB Bankas påstand med hensyn til transaktionerne mellem DNB NORD, DNB IT og DNB Bank. DNB Banka igangsatte appel ved appeldomstolen i Letland og gjorde gældende, at kriterierne i MSD art. 132, stk. 1, litra f) er opfyldt.⁹⁴ Derudover mente DNB Banka, at den lettiske

⁹² DNB Banka, C-326/15, præmis 14

⁹³ DNB Banka, C-326/15, præmis 16

⁹⁴ DNB Banka, C-326/15, præmis 21

domstol har forkastet selskabets påstand på baggrund af tillægsgebyrerne, uden en undersøgelse af årsagen til gebyrerne. På baggrund af dette, blev sagen udsat og sendte Domstolen præjudicielle spørgsmål.

4.1.2 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL OG SVARENE HERPÅ

Spørgsmål 1:

”Kan der bestå en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112,] når medlemmerne af gruppen har hjemsted i forskellige medlemsstater i Den Europæiske Union, hvor den nævnte bestemmelse i direktivet er blevet gennemført med forskellige betingelser, som ikke er forenelige?”⁹⁵

Spørgsmål 2:

”Kan en medlemsstat begrænse en afgiftspligtig persons ret til at anvende afgiftsfritagelsen i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112,] når den afgiftspligtige person opfylder samtlige betingelser for at anvende fritagelsen i sin medlemsstat, men hvor denne bestemmelse i de nationale lovgivninger i de medlemsstater, hvor andre medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer] har hjemsted, er blevet gennemført med restriktioner, der begrænser afgiftspligtige personer fra andre medlemsstaters mulighed for at anvende den tilsvarende [momsfritagelse] i deres egen medlemsstat?”⁹⁶

Spørgsmål 3:

”Kan afgiftsfritagelsen i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] anvendes på nogle tjenesteydelser i den medlemsstat, hvor ydelsesmodtageren, som skal betale [moms], har hjemsted, når tjenesteyderen, som skal betale [moms], i en anden medlemsstat har anvendt [moms] på disse tjenesteydelser efter de almindelige regler, dvs. i den tro, at [momsen] på disse tjenesteydelser i henhold til [...] artikel 196 [i direktiv 2006/112] skulle betales i den medlemsstat, hvor ydelsesmodtageren har hjemsted?”⁹⁷

Spørgsmål 4:

⁹⁵ DNB Banka, C-326/15, præmis 22, spørgsmål 1

⁹⁶ DNB Banka, C-326/15, præmis 22, spørgsmål 2

⁹⁷ DNB Banka, C-326/15, præmis 22, spørgsmål 3

”Skal begrebet »selvstændig gruppe af personer« som omhandlet i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] forstås som en særskilt juridisk person, hvis oprettelse er godtgjort ved en specifik aftale om stiftelse af den selvstændige gruppe af personer?

”Såfremt svaret på dette spørgsmål er, at den selvstændige gruppe af personer ikke skal anses for en særskilt enhed, skal begrebet selvstændig gruppe af personer da forstås som en gruppe af forbundne virksomheder, inden for hvilken der inden for rammerne af deres sædvanlige økonomiske virksomhed gensidigt leveres support-ydelser med henblik på udøvelsen af deres erhvervsvirksomhed, og kan det forhold, at en sådan gruppe består, godtgøres med tjenesteydelseskontrakter eller via dokumentation for interne afregningspriser?”⁹⁸

Spørgsmål 5:

”Kan en medlemsstat begrænse en afgiftspligtig persons ret til at anvende [momsfritagelsen] i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112,] når den afgiftspligtige person har anvendt et tillægsgebyr på transaktionerne i henhold til kravene i lovgivningen om direkte beskatning i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige har hjemsted?”⁹⁹

Spørgsmål 6:

”Finder afgiftsfritagelsen i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] anvendelse på tjenesteydelser, der modtages fra tredjelande? Dvs. kan et medlem af en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i [artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112], der inden for gruppen leverer ydelser til andre medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer], være en afgiftspligtig person fra et tredjeland?”¹⁰⁰

Domstolen besvarer spørgsmålene på følgende måde:

(...) ”tjenesteydelser præsteret af en gruppe, hvis medlemmer udøver en økonomisk aktivitet på området for finansielle tjenesteydelser, som ikke udgør en sådan virksomhed af almen interesse, følgelig ikke kan drage fordel af denne fritagelse.”¹⁰¹

Heraf fremgår det af Domstolen, at kriterierne for, hvad der skal til for at være fritaget under bestemmelsen, skal udgøre almen interesse. Hvis tjenesteydelser præsteres af selvstændige

⁹⁸ DNB Banka, C-326/15, præmis 22, spørgsmål 4

⁹⁹ DNB Banka, C-326/15, præmis 22, spørgsmål 5

¹⁰⁰ DNB Banka, C-326/15, præmis 22, spørgsmål 6

¹⁰¹ DNB Banka, C-326/15, præmis 46

grupper af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed inden for finansielle tjenesteydelser og ikke udgør en virksomhed med almen interesse, kan fritagelsesbestemmelsen ikke benyttes.¹⁰² Under fortolkning fra Domstolen konstateres der, at anvendelsesområdet for fritagelser, som i MSD artikel 132, skal fortolkes strengt, idet de er undtagelser fra de almindelige principper i moms. Domstolen refererer til Taksatorringen, hvoraf Domstolen ikke mener, at der blev taget stilling til, om tjenesteydelsen faldt under fritagelsesbestemmelsen.

Domstolen belyser, at inden for MSD artikel 132, stk. 1, litra f), tydeliggøres bestemmelsens placering i kapitel 2 med følgende overskrift: *"Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse."*¹⁰³ Dette udtrykker, at på grund af fritagelsesbestemmelsens placering omfattes bestemmelsen kun for selvstændige grupper af personer der udøver virksomhed med almen interesse. I henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f), under kapitel 2, indgår dermed kun fritagelser i forbindelse med virksomheder af almen interesse. Domstolen mente derimod i kapitel 3, at deri indgår andre aktiviteter, hvilket betyder, at andre virksomheder kunne indgå i fritagelsesbestemmelsen. I MSD artikel 135, stk. 1, 3. kapitel, er en fritagelse for visse transaktioner for finansielle ydelser. Imens finder MSD artikel 132, stk. 1, litra f) ikke anvendelse for transaktioner inden for finansielle tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer. På baggrund af at Domstolen vurderer, at DNB Banka ikke er omfattet af bestemmelsen, besvarer Domstolen ikke på de præjudicielle spørgsmål, der er givet.

4.1.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN

Den 1. marts 2017 fremsender generaladvokaten sit forslag til afgørelsen af DNB Bankas præjudicielle spørgsmål i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Generaladvokaten J. Kokott indledte med en besvarelse af spørgsmål fire. Her konstaterer generaladvokaten, at en gruppe, som omhandlet i bestemmelsen, skal være en afgiftspligtig person efter fritagelsesbestemmelsen betingelser. En selvstændig gruppe skal ikke være en juridisk person, det er derimod afgørende, om en gruppe af personer udøver en selvstændig økonomisk virksomhed. Derudover mener generaladvokaten ikke, at en koncern udgør en gruppe, idet der ikke rådes over egen formue,

¹⁰² DNB Banka, C-326/15, præmis 37

¹⁰³ Momssystemdirektivet (MSD), MSD artikel 132, stk. 1, litra f)

dermed udgør en koncern ikke i sig selv en afgiftspligtig person. Generaladvokaten mener dog, at en koncern med et selvstændigt selskab med flere deltagere inden for en koncern kan være en selvstændig gruppe. Endvidere kan der dog kun fritages gruppens ydelser, hvis det er til dens medlemmer og ikke omvendt. Dermed mener generaladvokaten ikke, at ved tilfældet i DNB Banka sagen, at der kan fritages, idet der ikke leveres ydelser af en selvstændig gruppe til medlemmer.

Besvarelse af det første, andet, tredje og sjette præjudicielle spørgsmål, er på baggrund af spørgsmål om grænseoverskridende gruppe. Generaladvokaten fastsætter, at finansielle ydelser, som omhandlet i MSD artikel 135, ikke finder anvendelse i MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Tillægsgebyrerne på 5 %, under femte præjudicielle spørgsmål besvarer generaladvokaten slutteligt, hvoraf generaladvokaten konkluderer, at der ikke kan fritages under MSD artikel 132, stk. 1, litra f), hvis der for ydelser betales en modydelse, der er højere end de oprindelige udgifter. Der må der ikke tjenes på udgifter, angiver generaladvokaten.

Generaladvokatens forslag til afgørelsen er afslutningsvis konkluderet i præmis 53, nr. 1-4. En koncern bestående af forbundne selskaber opfylder ikke i sig selv betingelser for en selvstændig gruppe af personer i MSD artikel 132, stk. 1, litra f).¹⁰⁴ Ved en selvstændig gruppe af personer kan der kun leveres fritagende ydelser til medlemmer, der er omfattet af samme retsorden som gruppen er.¹⁰⁵ Derudover er finansieringsvirksomheder, der danner en gruppe, ikke omfattet af anvendelsesområdet inden for fritagelsesbestemmelsen. Det fremgår af præmis 53, nr. 4, at der ikke findes anvendelse under MSD artikel 132, stk. 1, litra f), hvis der for den givne ydelse betales en modydelse, der er højere end udgifterne.

4.1.4 AFGØRELSEN AF DNB BANKA

Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål giver en klar besvarelse af, hvilke selvstændige grupper af personer der kan gøre sig nytte af fritagelsesbestemmelsen. Ifølge fast retspraksis tilfalder Domstolen sig inden for rammerne af samarbejdsproceduren mellem nationale retter og Domstolen, der er indført ved artikel 267 TEUF.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-326/15, præmis 53, nr. 1

¹⁰⁵ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-326/15, præmis 53, nr. 2

¹⁰⁶ DNB Banka, C-326/15, præmis 26

Den 21. september 2017 afsagde Domstolen afgørelsen, der gik imod tidligere afgørelser fra Domstolen. Der er ikke tidligere besvaret præjudicielle afgørelser, der har konkluderet, at MSD artikel 132, stk. 1, litra f) kun er forbeholdt selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse.¹⁰⁷ I Taksatorringen-sagen fra kapitel 3 godkendte Domstolen anvendelse af bestemmelsen inden for finansielle ydelser. På baggrund af Taksatorringen har Domstolen gået imod tidligere praksis. Domstolen nævner dog i den nævnte afgørelse, at der i Taksatorringen ikke var taget stilling til, hvilke tjenesteydelser der var inden for fritagelsesbestemmelsen.

Afgørelsen af DNB Banka-sagen bevidner om, at domstolen fulgte generaladvokaten, J. Kokotts forslag til afgørelsen af sagen. Dette afspejles gennem Domstolens ændring af afgørelsen i forhold til tidligere afsagte domme. Det fastsættes strengt efter generaladvokaten og Domstolen, at fritagelsesbestemmelsen kun er gældende for selvstændige grupper af personer med almen interesse. Generaladvokatens fortolkning af bestemmelsen konkluderede en begrænsning af fritagelsesbestemmelsen på baggrund af neutralitetsprincippet, ordlyds- og formålsfortolkning af MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Det følger af Domstolen, at denne afgørelse er gældende fremadrettet.

4.2 AVIVA, C-606/15

Tvisten i Aviva omhandler, på samme måde som DNB Banka-sagen, fortolkning af fritagelsesbestemmelsen fra momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

Aviva er en del af Aviva-koncernen, der driver virksomhed inden for forsikringsydelser og sikring af pensionsrettigheder i Europa. Hovedopgaverne i koncernen omhandler forretningsområder med langsigtede opsparingsinvesteringer, fondsadministration og forsikringsvirksomhed.¹⁰⁸

4.2.1 BAGGRUNDEN FOR SAGEN OG SAGENS FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER

¹⁰⁷ DNB Banka, C-326/15, præmis 46

¹⁰⁸ Aviva, C-606/15, præmis 9

Aviva-koncernen overvejede at oprette en række centre i forskellige medlemsstater og på den måde tilbyde fælles tjeneste herigennem. Aviva ønsker, at centrene skal bidrage med de tjenester, der er nødvendige for gruppens medlemmer til udøvelse af forsikringsvirksomhed. Avivas tanke igennem aktiviteten var, at etablere en europæisk økonomisk firmagrube uden gevinst af disse aktiviteter. Firmagrubbens medlemmer skal udelukkende være selskaber fra Aviva-koncernen, der ligeledes udøver en økonomisk aktivitet inden for forsikringsydelser.¹⁰⁹ Dermed henvendte Aviva sig til Finansministeren i Polen for en bekræftelse af, at denne aktivitet ville være fritaget for moms i henhold til fritagelsesbestemmelsen. Det var Avivas opfattelse, at medlemmerne af firmagruppen med hjemsted i Polen, der udøver forsikringsydelser, burde kunne indgå i fritagelsesbestemmelsen.

Den 14. marts 2013 afviser Finansministeren Avivas spørgsmål, idet betingelsen om konkurrencevilkårene ikke anses opfyldt af Aviva-koncernen. Finansministeren vurderer, at denne selvstændige gruppe af personer er i en privilegeret markedsposition i forhold til andre enheder, som yder samme form for ydelser. Ved en fritagelse mente Finansministeren, at dette kunne drage Aviva fordel i forhold til andre. Af denne grund gav Finansministeren Aviva afslag på baggrund af mulighed for konkurrence inden for forsikringsydelser. Aviva anlagde herefter sag mod domstolen i Polen med påbud om annullering af afgørelsen fra Finansministeren, idet Aviva mente, der ikke kunne skabes fordel samt konkurrence ved momsfrigtagelse. Den 30. december 2013 annullerede domstolen i Polen Finansministerens afgørelse på baggrund af, at domstolen i Polen mente, at Aviva opfyldte betingelserne for momsfrigtagelsen. Den polske domstol mente, at konkurrenceforvriddningen kun kunne opstå, hvis der var andre selvstændige grupper af personer, der tilbød en tilsvarende ydelse som Aviva-koncernen. Finansministeren gik herefter til den øverste domstol i Polen, hvoraf den øverste domstol tilønskede en præcis fortolkning af fritagelsesbestemmelsen i MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Den øverste domstol i Polen fremsendte Domstolen tre præjudicielle spørgsmål.

4.2.2 DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL

Spørgsmål 1:

¹⁰⁹ Aviva, C-606/15, præmis 11

”Er en national bestemmelse om fritagelse af en selvstændig gruppe af personer for moms, som ikke indeholder betingelser eller metoder vedrørende vurderingen af betingelsen om konkurrenceforvridning, forenelig med artikel 132, stk. 1, litra f), i [...] direktiv 2006/112[...] sammenholdt med [...] artikel 131 [i direktiv 2006/112,] samt effektivitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af berettiget forventning?”¹¹⁰

Spørgsmål 2:

”Efter hvilke kriterier skal betingelsen om konkurrenceforvridning i [...] artikel 132, stk. 1, litra f), [i direktiv 2006/112] vurderes?”¹¹¹

Spørgsmål 3:

”Har det betydning for besvarelsen af andet spørgsmål, at den selvstændige gruppe af personer leverer tjenesteydelserne til medlemmer, som er underlagt forskellige medlemsstaters retssystemer?”¹¹²

4.2.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN

Hovedpointen i generaladvokatens forslag til afgørelsen er, at en selvstændig gruppe af personer, der udfører andet end almen interesse, ikke kan anvende fritagelsesbestemmelsen i MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Generaladvokaten, J. Kokott, fremsendte sit forslag til afgørelsen af de tre præjudicielle spørgsmål fra Aviva-sagen den 1. marts 2017.

Generaladvokaten indleder med en besvarelse af spørgsmålene to og tre, der omhandler betingelserne for bestemmelsen. Betingelserne for, om der ikke må foreligge konkurrenceforvridning og fortolkning af en gruppe, når en ydelse ydes grænseoverskridende til medlemmer. Der indledes med formålet bag bestemmelsen, hvoraf generaladvokaten markerer sin enighed både med generaladvokaten, Mischos, opfattelse samt Domstolens egen retspraksis, med hensyn til konkurrence. Domstolens faste retspraksis påpeger efter generaladvokaten, at afgiftsfritagelser skal fortolkes strengt, hvilket også er gældende for, hvilke grupper der må omfattes af den udvidede momsfrie aktivitet for gruppens medlemmer. Momsfritagelsen af forsikringstjenesteydelser er på

¹¹⁰ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 17, spørgsmål 1

¹¹¹ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 17, spørgsmål 2

¹¹² Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 17, spørgsmål 3

grund af omsætningen i forsikringsafgifter belastet, idet der bæres på forbrugeren. Ved fritagelsen undgås der dermed en direkte konkurrence mellem to afgiftsarter. For at undgå konkurrence er der nødvendigvis ikke behov for en momsfrigtagelse af ydelser som i Aviva sagen.¹¹³ Dette er desuden også tilfældet for fritagelse af bankydelse. Ifølge Domstolen er formålet at afhjælpe de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af afgifter samt momsfradragets størrelse inden for området. Ved en systematisk fortolkning af bestemmelsen er MSD artikel 132, stk. 1, litra f) placeret i direktivets kapitel 2 med overskriften: *"Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse"*¹¹⁴, imens kapitel 1 er omfattet af: *"Almindelige bestemmelser"*¹¹⁵. På baggrund af dette mener generaladvokaten, at eftersom fritagelsesbestemmelsen er anført i kapitel 2, har fritagelsesbestemmelse til formål at fritage varer og ydelser med almen interesse. Derudover findes der ikke historie, der bakker op om, at grupper af banker eller forsikringsselskaber skal være omfattet sammen med grupper som læger og uddannelsesinstitutioner. Ifølge generaladvokaten er der endvidere heller ikke blevet accepteret en sådan udvidelse af fritagelsesbestemmelsen i Rådet. En udvidelse af fritagelsesbestemmelsen mener generaladvokaten dog skal være op til EU-lovgiver. Generaladvokaten anfører derudover, at neutralitetsprincippet inden for momsretten ikke er i strid med en begrænsning for grupper af forsikringsselskaber. Blandt andet fordi det vil forhindre, at erhvervsdrivende, der udfører lignende transaktioner, ikke bliver behandlet forskelligt ved opkrævning af moms. Generaladvokaten mener det følger af MSD artikel 132, har til formål, at fritage grupper med almennyttig virksomhed, hvilket ikke kan være i strid med neutralitetsprincippet. I den restriktive fortolkning af en momsfrigtagelse uden momsfradragret kan dette fordreje konkurrencen, idet det muligvis kan minimere en virksomheds momsbelastning og kan vurderes at være i strid med neutralitetsprincippet. På den baggrund konkluderer generaladvokaten, at formålet med fritagelsesbestemmelsen er, at bestemmelsen skal fortolkes strengt, og den dermed ikke finder anvendelse for grupper af forsikringsselskaber.

¹¹³ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 23

¹¹⁴ Momssystemdirektivet (MSD), MSD afsnit IX. Afgiftsfrigtagelser, kapitel 2

¹¹⁵ Momssystemdirektivet (MSD), MSD afsnit IX. Afgiftsfrigtagelser, kapitel 1

Ifølge MSD artikel 132, stk. 1, litra f), er der ingen begrænsning for gruppens medlemmers hjemsted, og om gruppens hjemsted kun er gældende ved et medlemsstatsområde. Lovgiver har dog begrænset andre bestemmelser i momssystemdirektivet til kun at være gældende for ét medlemsstatsområde.¹¹⁶ Hvis der ikke er en begrænsning for medlemsstatsområde, kan dette give mulighed for udnyttelse af landenes forskellige afgiftssatser og afgiftssystemer. Det fremgår ikke af artikel 132, stk. 1, litra f), at der er begrænsning til ikke-grænseoverskridende grupper, idet begrænsningen ikke findes i ordlyden af bestemmelsen. I henhold til momssystemdirektivet kan der efter generaladvokaten lægges til grund, at en momsfrigtagelse i indlandet kun kan omfatte ydelser fra en hjemmehørende gruppe og til dens indenlandske medlemmer. Under generaladvokatens kig på systematikken i momsdirektivets momsfrigtagelser, ses der ligeledes en fordel for en begrænsende fortolkning over for grænseoverskridende grupper.

Ved vurdering af konkurrenceforvridning og betingelserne herfor, tales der for en territorial begrænsning af momsfrigtagelsen inden for én medlemsstat.¹¹⁷ Denne vurdering har Domstolen allerede foretaget i sagen *Isle of Eight Council*, hvor Domstolen vurderede, at konkurrenceforvridning ikke vedrører et særligt lokalt marked. Afgiftsmyndighederne er dog i mindre grad i stand til at foretage en grænseoverskridende vurdering af, hvornår der foreligger konkurrenceforvridninger i medlemsstater, end ved en vurdering af lokale markeder i eget land. Derudover kan afgiftsmyndigheder kun kontrollere de hensyn, der er beliggende i samme stat, med henblik på om der foreligger en konkurrenceforvridning af de afgiftsfrie ydelser af tjenester. Omkring spørgsmålet til, om de direkte nødvendige ydelser er nødvendige, skal afgøres af den medlemsstat, hvor medlemmerne af gruppen er hjemmehørende. Igennem den strenge fortolkning af fritagelsesbestemmelsen, giver dette endvidere ikke en konflikt med de grundlæggende frihedsrettigheder, mener generaladvokaten.

I anvendelsesområdet for MSD artikel 132, stk. 1, litra f), skal en afgiftsmyndighed i den pågældende medlemsstat kunne vurdere, om betingelserne i forhold til konkurrenceforvridning og de øvrige betingelser er opfyldt i medlemsstaten, og det afhænger dermed af en anden medlemsstats

¹¹⁶ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 38

¹¹⁷ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 50

vurdering af disse betingelser. Af den grund anser generaladvokaten ikke mulighed for en grænseoverskridende gruppe, da dette kan påvirke momsprovenuet fra den ene medlemsstat til en anden medlemsstat. Igennem en uvidende fortolkning af begrebet '*gruppe*', ville det som en koncern være enkelt at agere på verdensplan. Fordi der ville kunne opstå et ret kunstigt arrangement, hvor en virksomhed, som agerer i Europa, kunne indgå i en gruppe med hjemsted i et tredjeland uden moms og derigennem indkøbe tjenesteydelser. Generaladvokaten forelægger følgende eksempel, at hvis leveringen af ydelsen ville ligge i USA, som ikke har moms, ville denne transaktion begå udenom momsen. Derudover kan man også som en gruppe placere sig i det land med den laveste moms, hvis man kan danne en grænseoverskridende gruppe. Generaladvokaten antager ikke, at lovgivningen ønsker at acceptere disse former for resultater i forbindelse med tjenesteydelser fra og til selvstændige grupper. Konklusionen ud fra generaladvokatens forslag til afgørelsen på MSD artikel 132, stk. 1, litra f), med hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder, skal fortolkes strengt. Dermed kan en gruppes ydelser til gruppens medlemmer kun befinde sig inden for én medlemsstats område for at være omfattet af momsfrigørelsesbestemmelsen, mener generaladvokaten.¹¹⁸ Ved en fortolkning af betingelserne om, at der ikke må foreligge konkurrenceforvriddning, er heller ikke uddybet i MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Konkurrenceforvriddning skal derfor fortolkes restriktivt.¹¹⁹ Efter Domstolens restriktive fortolkning i retspraksis kræver det, at konkurrenceforvriddningen består en reel risiko for, at fritagelsen kan fremkalde konkurrenceforvriddning. Eftersom medlemmer af en gruppe ofte slår sig sammen, er grundet gruppens ydelser som medlemmerne vil aftage, kan dette derfor tolkes, at dannelse af en gruppe ikke fører til konkurrenceforvriddning som omhandlet i fritagelsesbestemmelsen.¹²⁰ Generaladvokaten kommer frem til, at en gruppes tjenesteydelser efter MSD artikel 132, stk. 1, litra f), principielt ikke fører til konkurrencefordrejning.

Generaladvokatens forslag til spørgsmål 1 af de præjudicielle spørgsmål, er et spørgsmål om, hvorvidt der i de nationale lovgiver skal indføres yderligere betingelser eller metoder til bedømmelse omkring konkurrenceforvriddning. Hvoraf generaladvokaten mener, at betingelse om konkurrenceforvriddning kun er et ubestemt retsbegreb og er tilstrækkelig præcis til at opfylde

¹¹⁸ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 65

¹¹⁹ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 67

¹²⁰ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 70

retssikkerhedsprincippet, idet den indeholder en utvetydig formuleret forpligtelse. Fritagelsesbestemmelsen vurderes at være direkte anvendelig. Generaladvokatens endelige forslag til afgørelsen af spørgsmålene fra Polen er besvaret på følgende måde: "(...) *Grupper af forsikringselskaber er dermed ikke omfattet af anvendelsesområde for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).*"¹²¹

Derudover er MSD artikel 132, stk. 1, litra f), ikke til hinder for en national bestemmelse, der indeholder udtrykkelige betingelser eller metoder omkring opfyldelse af betingelser om konkurrenceforvridning.¹²² Konkurrenceforvridning skal, efter generaladvokaten, fortolkes restriktivt for at undgå misbrug. Slutteligt skal en selvstændig gruppe af personer kun yde momsfrie tjenester til medlemmer, der er underlagt samme retsorden som gruppen.

4.2.4 DOMSTOLENS SVAR PÅ DE PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL

Domstolen besvarer de tre præjudicielle spørgsmål sammenlagt, særligt med henblik på Aviva-situationen. Domstolens besvarelse er med henblik på, om der kan fritages, hvis bestemmelsen anvendes på tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk virksomhed inden for forsikringsydelse, der vurderes at være direkte nødvendige for udøvelse af denne form for virksomhed. Domstolen fortolker fritagelsesbestemmelsen gennem ordlyden, hvoraf der ikke anses fritagelse af udøvelse af økonomisk virksomhed inden for forsikringsydelse, dette fremgår derimod inden for MSD artikel 135, stk. 1, litra a). Domstolen fremhæver, at bestemmelsen findes i kapitel 2 med følgende overskrift: "*Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse*"¹²³, efter Domstolens opfattelse indikerer dette, at fritagelsen udelukkende omfatter selvstændige grupper af personer med medlemmer, der udfører virksomhed med almen interesse. En sontring af momssystemdirektivets afsnit XI kapitel 2 og 3 indikerer, at bestemmelsen i kapitel 2 udelukkende finder anvendelse for virksomhed af almen interesse, og ikke på andet som i direktivets kapitel 3.¹²⁴ I direktivets afsnit IX kapitel 3 findes en fritagelse for forsikrings- og genforsikringstransaktioner,

¹²¹ Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 82

¹²² Generaladvokatens forslag til afgørelsen, C-606/15, præmis 82, nr. 3

¹²³ Momssystemdirektivet (MSD), afsnit IX, Afgiftsfritagelser, kapitel 2

¹²⁴ Aviva, C-606/15, præmis 26

dette er dog ikke gældende for MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Domstolen mener, at formålet med bestemmelser i kapitel 2 er at momsfritage visse former for virksomheder med almen interesse ved at lette adgangen til forskellige tjenesteydelser samt levering af varer. Domstolen punkterer derudover, at momsfrigatelsesbestemmelser skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra de almindelige momsregler. Dermed skal fritagelsesbestemmelsen kun fritage selvstændige grupper af personer, hvis medlemmerne udfører virksomhed med almen interesse, som nævnt i bestemmelsen, jf. MSD artikel 132, stk. 1, litra f).

Udover de præjudicielle spørgsmål, tages der også udgangspunkt i tidligere praksis inden for bestemmelsen. Her benævnes der, at de nationale myndigheder ikke kan genåbne skatteperioder, der er afsluttet. De nationale myndigheder skal dermed fremadrettet afvise denne fritagelse for selvstændige grupper af personer, som udfører forsikringselskaber og lignende ydelser.¹²⁵

4.2.5 AFGØRELSEN AF AVIVA

”(...) denne bestemmelse fastsatte fritagelse alene vedrører selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse nævnt i dette direktivs artikel 132, og at tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer udøver en økonomisk aktivitet på området for forsikringsydelser, som ikke udgør en sådan virksomhed af almen interesse, følgelig ikke kan drage fordel af denne fritagelse.”¹²⁶

Domstolens afgørelse af de præjudicielle spørgsmål er stærkt påvirket af generaladvokatens forslag til afgørelsen. Eftersom Domstolen følger generaladvokatens forslag om, at fritagelsesbestemmelsen kun er gældende for selvstændige grupper af personer, med medlemmer der udøver almen interesse. Ud fra ordlyden har Domstolen ligeså fortolket bestemmelsen for ikke at være gældende for grupper som Aviva med område inden for forsikringsydelser. Derudover anses lignende ydelser som forsikringsydelser heller ikke for at være gældende inden for fritagelsesbestemmelsen. Domstolen vurderer, at der ikke er behov for at besvare de tre præjudicielle spørgsmål, idet Aviva ikke opfylder betingelserne for fritagelsesbestemmelsen.

¹²⁵ Aviva, C-606/15, præmis 36

¹²⁶ Aviva, C-606/15, præmis 41

Generaladvokaten J. Kokott besvarer til forskel for Domstolen de tre præjudicielle spørgsmål. Det er dog uvist, om Domstolen ville besvare de givne spørgsmål på samme måde som generaladvokaten. Særligt bliver begrebet *konkurrenceforvridning* samt *grænseoverskridende grupper* behandlet af generaladvokaten. Generaladvokaten mente, at konkurrenceforvridning ikke skal uddybes yderligere i bestemmelsen, idet den er udarbejdet præcist. Grænseoverskridende grupper mener generaladvokaten derimod ikke at være gældende inden for fritagelsesbestemmelsen. Grænseoverskridende grupper kan give en form for udnyttelse af momssystemet. Slutteligt konkluderer generaladvokaten, at fritagelsesbestemmelsen ikke er gældende for selvstændige grupper af personer inden for forsikringsydelse. I Domstolens afgørelse gives der ikke udtryk for, om der er enighed i henhold til generaladvokatens fortolkning af konkurrencefordrejning og grænseoverskridende grupper.

4.3 KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND, C-616/15

Europa-Kommissionen har i deres stævning nedlagt påstand om, hvorpå Domstolen har fastslået, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f).¹²⁷

4.3.1 BAGGRUNDEN FOR SAGEN OG SAGENS FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER

Den 23. november 2009 meddelte Kommissionen i Forbundsrepublikken Tyskland, at tvivlen om, hvorvidt de nationale bestemmelser er forenelige med momssystemdirektivet, om momsfrigtagelse af levering af ydelser givet fra selvstændige grupper af personer der udøver en virksomhed, som er fritaget for moms med henblik på at levere nødvendige tjenester til deres medlemmer.¹²⁸ Kommissionen anførte i deres beskrivelse, at tysk ret havde begrænset fritagelsesbestemmelsen. Tysk ret havde begrænset bestemmelsen til kun at være gældende for fritagelse til ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed eller erhverv udelukkende inden for sundhedssektoren. I fritagelsesbestemmelsen ordlyd begrænses der ikke grupper af personer inden for et bestemt erhverv, men tildeler derimod denne fritagelse til alle grupper af personer, i hvert fald for personer der er fritaget for moms eller ikke er momspligtige for

¹²⁷ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 1

¹²⁸ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 13

den virksomhed, der udøves. Det var dermed Kommissionens opfattelse, at tysk ret ikke var i overensstemmelse med EU-rettens mål inden for momssystemdirektivet.

Den 22. marts 2010 besvarede Forbundsrepublikken Tyskland sin åbningskrivelse, hvori der bekræftes, at den tyske lovgivning kun fritog levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer inden for sundhedssektoren. Den 7. april 2011 fremsendte Kommissionen en udtalelse over for Forbundsrepublikken Tyskland, hvori Kommissionen gav udtryk for tvivl omkring medlemsstatens påstand om, at kun sundhedssektoren var omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Ifølge Kommissionen fremgår det af EU's lovgivningsprocedure af momssystemdirektivet, at formålet var at udvide fritagelsen til at omfatte grupper med andre personkategorier. Derudover gjorde Kommissionen også gældende, at de tyske domstole flere gange skulle have udvidet anvendelsesområdet for fritagelsesbestemmelsen til at omfatte andre erhverv end dem, der er nævnt i den tyske lovgivning om moms. Kommissionen havde også anført, at der ikke var forståelse for, hvilke oplysninger den tyske lovgiver havde lagt til grund for at fastslå, at der ville forekomme vedvarende konkurrenceforvridning, idet fritagelsesbestemmelsen blev udvidet til at omfatte alle nationale økonomiske sektorer, og ikke kun sundhedssektoren. Det var Kommissionens opfattelse, at lovgiver ikke skulle bedømme de eventuelle konkurrenceforvridninger der kunne opstå, på grundlag af generelle overvejelser.

Den 6. juni 2011 besvarede Forbundsrepublikken Tyskland den begrundede udtalelse igennem en skrivelse. I skrivelsen lagde medlemsstaten for det første vægt på, hvor fritagelsesbestemmelsen var placeret i momssystemdirektivet i kapitlet for fritagelser i forbindelse med visse former for virksomhed med almen interesse.¹²⁹ Det andet der blev anført, var, at gennemførelse af fritagelsesbestemmelsen i national ret tog hensyn til forbuddet mod konkurrenceforvridning ved at begrænse fritagelsen til visse erhvervsgrupper inden for sundhedssektoren. Det tredje der blev anført af medlemsstaten var, at Kommissionen ikke havde bekræftet, hvilke erhvervsgrupper der var blevet udelukket fra fritagelsesbestemmelse på baggrund af den tyske lovgivning.¹³⁰ Eftersom den tyske lovgivning fortsat begrænsede moms-fritagelsen til selvstændige grupper af personer, hvis

¹²⁹ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 18

¹³⁰ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 20

medlemmer skulle udøve en virksomhed inden for sundhedssektoren, videresendte Kommissionen sagen til Domstolen.

4.3.2 DOMSTOLENS AFGØRELSE

Kommissionen havde i det ovennævnte gjort det gældende, at tysk lovgivning begrænsede den fritagelse, der er fastsat i MSD artikel 132, stk. 1, litra f), idet kun erhverv inden for sundhedssektoren kunne anvende fritagelsesbestemmelsen. Det var som nævnt, at det var Kommissionens opfattelse, at begrænsningen var i strid med MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Kommissionen havde for det første anført, at lovgivningen ikke var forenelig med anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), eftersom tysk lovgivning begrænser fritagelsesbestemmelsen til kun at være gældende for medlemmer, der udøver erhverv inden for sundhedssektoren. For det andet havde Kommissionen anført, at tysk lovgivning ikke kan begrundes med en henvisning til fritagelsesbestemmelsen i MSD, omhandlede betingelse om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning.¹³¹

I henhold til Domstolens bemærkninger fremhæves der, at Kommissionens søgsmål kun er rettet mod Forbundsrepublikken Tysklands begrænsning af MSD artikel 132, stk. 1, litra f).¹³² Domstolen indleder med at besvare det personlige anvendelsesområde for MSD artikel 132, stk. 1, litra f) igennem en undersøgelse og dernæst en vurdering af betingelserne vedrørende manglende fastsættelse af konkurrenceforvridning. Anvendelsesområdet for MSD artikel 132, stk. 1, litra f) er ifølge tysk lovgivning ikke begrænset til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed af almen interesse, men omfatter alle former for selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, der er momsfritaget. Ud fra ordlyden kan det ikke udelukkes, at denne fritagelse kan finde anvendelse på alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed, som er fritaget.¹³³ Ud fra fast retspraksis skal der ved fortolkning af EU-retlige bestemmelser dog ikke kun tages hensyn til ordlyden, men også sammenhængen af, hvor bestemmelsen indgår samt de mål der følger med den ordning, som den udgør en del af. Eftersom fritagelsesbestemmelsen indgår i direktivets afsnit IX,

¹³¹ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 28

¹³² Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 39

¹³³ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 42

itel 2, som er for fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse.¹³⁴ Dette indikerer, at der kun er selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer driver virksomhed med almen interesse. Domstolens fortolkning udelukker muligheden for, at der kan anvendes andre kapitler i momssystemdirektivet afsnit IX, hvis der anvendes MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Domstolens fortolkning af formålet med fritagelsesbestemmelsen er at tilsi gte at momsfritage visse former for virksomheder af almen interesse med henblik på at lette adgang til visse tjenesteydelser og levering af varer, da der deriblandt slippes for at betale moms. Ifølge Domstolen skal anvendelsesområdet for fritagelserne under MSD artikel 132, stk. 1, litra f) fortolkes strengt, idet det er undtagelser fra de almindelige momsprincipper. Derudover anfører Domstolen, at fritagelsesbestemmelsen skal fortolkes således, at fritagelsen kun omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse. Dette betyder, at Forbundsrepublikken Tyskland forkaster deres argumentation om, at fritagelsen begrænses til selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver et erhverv inden for sundhedssektoren. Fritagelsen omhandler ikke kun sundhedssektoren, men også andre momsfritage ydelser af almen interesse, såsom ydelser inden for social bistand, social sikring, uddannelse, sport og kultur, hvilket er fastsat i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra g), i), m) og n).¹³⁵ Desuden tilføjer Domstolen, at formålet med fritagelsesbestemmelsen er at undgå, at personer, der tilbyder en tjenesteydelse, ikke pålægges moms, når erhvervsdrivende samarbejder gennem en fælles struktur for at varetage en virksomhed, hvor udførelse af disse tjenesteydelser er nødvendige.

I henhold til Domstolens besvarelse til konkurrenceforvridding, må der ikke kunne opstå konkurrenceforvridding ved levering af ydelser til selvstændige gruppe af personer til deres medlemmer. Forbundsrepublikken Tyskland gjorde det gældende, at det var den nationale lovgiver, der skulle fastlægge, hvilke grupper inden for fritagelsesbestemmelsen, der ikke skabte konkurrenceforvridding. De tyske lovgivere anså, at fritagelsen alene var berettiget for grupper inden for sundhedssektoren. Ifølge Domstolen er medlemsstaterne ikke forpligtet ordret til at gennemføre betingelser i deres nationale ret. Til gengæld må de nationale lovgivere frit indføre

¹³⁴ Momssystemdirektivet (MSD), afsnit IX, Afgiftsfritagelser, kapitel 2

¹³⁵ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 55

regler om, hvorvidt et bestemt erhverv kan skabe konkurrenceforvridning. Domstolen anvender generaladvokatens forslag i henhold til, at når det drejer sig om selvstændige grupper af personer, skal skattemyndighederne foretage en vurdering af den pågældende betingelse i hvert enkelt tilfælde. Forbundsrepublikken Tyskland har kun en opfattelse af sådan en vurdering inden for sundhedssektoren, og ikke inden for andre sektorer end sundhedssektoren. Domstolens konklusion i sagen er følgende: *"(...) at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, idet den har begrænset fritagelsen for moms til selvstændige grupper af personer hvis medlemmer udøver et begrænset antal erhverv."*¹³⁶

4.3.3 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSEN

Generaladvokat M. Wathelet har den 5. april 2017 fremsat sit forslag på sag C-616/15, vedrørende Forbundsrepublikken Tysklands begrænsning af MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Generaladvokaten indleder med en argumentation omkring det personlige anvendelsesområde for fritagelsesbestemmelsen. Heraf fremgår det, at tysk lovgivning ikke er i overensstemmelse, da der er begrænset inden for erhvervsgrupper i sundhedssektoren. Igennem en formålsbestemt fortolkning er formålet med fritagelsen at undgå, at personer, som tilbyder tjenesteydelser, pålægges moms, når der samarbejdes med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der er nødvendig for at udføre disse tjenesteydelser for en virksomhed. Formålet med bestemmelsen er at fritage alle selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver en virksomhed, der er fritaget, eller ikke-afgiftspligtige personer, deriblandt selvstændige grupper af personer inden for bank- og forsikringssektoren samt almen interesse. Generaladvokaten understreget derudover, at denne fritagelse er underlagt meget strenge krav, idet ydelser, som leveres af en selvstændige gruppe af personer, kun må afkræve deres medlemmer en godtgørelse, som svarer til den nøjagtige andel af de fælles udgifter, der må være. Igennem formålsfortolkning, tyder det på ingen måde på, at en begrænsning inden for sundhedssektoren er aktuel, mener generaladvokaten. Ved ordlydsfortolkning af fritagelsesbestemmelsen, indeholdes der derudover ingen begrænsning til en eller flere bestemte sektor. Det er generaladvokatens opfattelse, at der skal være tale om former for virksomheder, der er fritaget for moms eller ikke er afgiftspligtige, dette gælder desuden alle de økonomiske sektorer. Generaladvokaten bemærker endvidere begrænsningen fra DNB Banka-

¹³⁶ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 72

sagen, der begrænser finanssektoren, hvor imens tidligere praksis fra Taksatorringen-sagen fritog forsikringstransaktioner. Det er dermed nødvendigt med en tydeliggørelse af fritagelsesbestemmelsen, ifølge generaladvokaten. I forbindelse med, at fritagelsesbestemmelsen er placeret under overskriften, *"Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed, af almen interesse."*¹³⁷, er dette dog ikke tilstrækkeligt til at fjerne den utvetydighed, som følger af dens ordlyd. Placering af fritagelsesbestemmelsen kan ikke alene udlede, at lovgiver tilsigtede at begrænse anvendelsen af fritagelse. Kommissionens oprindelige forslag til momssystemdirektivet var at begrænse fritagelsen til at omfatte virksomhed af almen interesse, og da der blev lavet ændringer i fritagelsen, glemte EU-lovgiver imidlertid at ændre placeringen af MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Ifølge Kommissionen kan der udledes, at fritagelsen ikke skulle finde anvendelse på forsikringstjenester og finansielle tjenester, som er fritagne i henhold til direktivets artikel 135. Grundet denne fejl er der i perioden 2007-2013 blevet gennemført reformer af direktivet, hvoraf det fremgår, at medlemsstaterne og Kommissionen var enige om, at fritagelsen af selvstændige grupper af personers virksomhed fritog anvendelse på forsikrings- og finansielle tjenester.¹³⁸ Ifølge generaladvokatens foreløbige konklusion af det ovenstående, kan der dog ikke begrænses til virksomhed af almen interesse eller sundhedssektoren på baggrund af direktivets mangler.

Den tyske lovgivning havde som nævnt, begrænset igennem en generel konkurrenceforvridning, hvilket ikke er begrundet som en mulighed i fritagelsesbestemmelsen. Generaladvokaten mener generelt, det er umuligt at fastslå, at der vil kunne forekomme konkurrenceforvridning i forbindelse med tjenester, der præsteres af bestemte erhvervsgrupper og tjenester, der præsteres af en gruppe, der direkte er tilknyttet med erhvervsgrupperne, som Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt. Det er derimod generaladvokatens opfattelse, at fritagelsesbestemmelsen kræver en undersøgelse af alle sager, om der er risiko for konkurrenceforvridning.

Ifølge tysk lovgivning må der ikke skabes konkurrenceforvridning inden for ydelser, der leveres af grupper af lægepraksisser og medicinsk udstyr, og ikke i tilfælde af grupper af medlemmer der varetager bogføring, juridisk rådgivning eller virksomhed som lægefagligt lovgivningsorgan. I

¹³⁷ Momssystemdirektivet (MSD), afsnit IX, Afgiftsfritagelser, kapitel 2

¹³⁸ Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, præmis 109

modsatning til tysk lovgivning er det generaladvokatens forståelse, at der skal undersøges fra sag til sag, dog skal der undgås at præcisere en sådan indskrænkning af de forskellige sektorer. Hvis en medlemsstat gyldigt kan præcisere den betingelse, der er opstillet i fritagelsesbestemmelsen, om at der ikke må skabes konkurrenceforvridning, skal der undgås, at præciseringerne indskrænkes eller udvider anvendelsesområdet. Derudover mener tyske lovgivere, at der ikke er sammenhæng mellem konkurrenceforvridning og udvidelse af fritagelsen til selvstændige grupper af personer inden for bank- og forsikringssektorer. Det fremgår ikke af den tyske lovgivning, at der er risiko for konkurrenceforvridning ved de forskellige sektorer udover sundhedssektoren. Det er efter generaladvokaten opfattelse, at selv om ingen har bestridt bevisbyrden i forbindelse med traktatbrudssøgsmål, så er Forbundsrepublikken Tyskland gået for lang, idet der ikke findes beviser for risiko for konkurrenceforvridning i de andre sektorer. Generaladvokatens forslag til Domstolens afgørelse er, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f).

4.3.4 AFGØRELSEN AF KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND, C-616/15

Domstolen har delvist fulgt generaladvokatens forslag til afgørelsen af Kommissionen mod Tyskland. Domstolen fulgte generaladvokaten, med hensyn til at fritagelsesbestemmelsen ikke kun er for sundhedssektoren, men modsætningsvis til generaladvokaten begrænser Domstolen til almennyttig interesse. Hvor imens generaladvokaten ikke udelukker momsfrigitagne transaktioner fra MSD art. 135, såsom finansielle transaktioner og forsikringsvirksomheder. Det er dermed ikke generaladvokatens opfattelse, at placeringen af bestemmelsen spiller en rolle ud fra, hvad der er ønsket af fritagelsesbestemmelsen. Domstolens begrænsning af almen interesse kan være på baggrund af generaladvokaten J. Kokott, der begrundede, at fritagelsesbestemmelsen kun anses gældende for almen interesse, ud fra bestemmelsens placering i direktivet.

Domstolen giver endvidere Kommissionen medhold i søgsmålet omkring konkurrenceforvridning. Domstolen siger, at betingelsen om, at der ikke må skabes konkurrenceforvridning ved at begrænse de erhvervssektorer, hvori dette må besvares igennem et retligt spørgsmål. Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke har en opfattelse af konkurrenceforvridningen på andre end sundhedssektoren, findes der ikke grund til at udelukke andre sektorer på baggrund af

konkurrenceforvridning. Forbundsrepublikken Tyskland skal dermed lave en individuel undersøgelse af hvert enkelt område. Konklusionen for Kommissionen mod Tyskland er, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f).

4.4 DELKONKLUSION

Konklusionen på de tre domsanalyser i dette kapitel er, at Domstolen er kommet frem til den samme afgørelse af MSD artikel 132, stk. 1, litra f). Domstolen kan på baggrund af de tre afgørelser anses som, at have indskrænket fritagelsesbestemmelsen til kun at være gældende for selvstændige grupper af personer inden for almen interesse. Domstolen har særligt lagt vægt på, hvilken betydning placeringen af bestemmelsen har. Domstolen lagde til grund, at bestemmelser inden for MSD artikel 132, stk. 1, kun forbeholder de nævnte fritagelser i artikel 132, stk. 1, litra a-i). Artikel 135, stk. 1, hvoraf der indgår fritagelser i forbindelse med andre aktiviteter, herunder forsikringstransaktioner og transaktioner inden for finanssektoren ikke kan finde anvendelse i MSD artikel 132, stk. 1. Ifølge Domstolen finder dermed følgende almen interesse anvendelse: offentligt postvæsen, hospitalsbehandling og pleje, behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerninger og dertil tilknyttede erhverv, levering af organer, blod og mælk til mennesker, levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, uddannelse, levering af ydelser med tilknytning til sport eller fysisk træning og levering af visse kulturelle ydelser og varer med nær tilknytning dertil.¹³⁹ Domstolen gør det desuden klart, at fritagelsesbestemmelser skal fortolkes meget strengt, eftersom fritagelser er undtagelser til hovedreglerne. Dermed fortolker Domstolen også MSD artikel 132, stk. 1, litra f) meget strengt. Domstolen og generaladvokat J. Kokott har fortolket bestemmelsen indskrænkende, idet der af fritagelsen ikke fremgår, at fritagelsesbestemmelsen kun er gældende inden for almen interesse.

DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland havde desuden fokus på ordlyden af *konkurrenceforvridning*, og der kan her diskuteres, hvorvidt der er givet svar fra Domstolen på, hvordan der skal afgøres risiko for konkurrenceforvridning. Konkurrenceforvridning er ikke tydeliggjort i bestemmelsen, menes der på baggrund af Aviva-sagen. Både Domstolen og

¹³⁹ Momssystemdirektivet (MSD), MSD artikel 132, stk. 1, litra a-i)

generaladvokaten mente dog ikke, at konkurrencefordrejning skal uddybes, eftersom der skal afgøres konkurrencefordrejning i hver enkelt medlemsstat. Ifølge Kommissionen mod Tyskland, kan der ikke generaliseres efter bestemte sektorer, da dette skaber en upræcis anvendelse af konkurrenceforvridning. Konkurrencefordrejning skal dermed vurderes og undersøges i hvert enkelt tilfælde samt inden for hvert enkelt erhvervsområde i almen interesse.

Generaladvokat J. Kokott har givet forslag til de givne præjudicielle spørgsmål i DNB Banka og Aviva-sagerne, heraf ses ligheder i argumentationer, fortolkning og Domstolens afgørelser. Der ses derudover også tydelige forskelligheder på generaladvokat M. Wathelet og J. Kokotts måder at fortolke MSD artikel 132, stk. 1, litra f) på. Generaladvokat J. Kokott begrænser anvendelsen af fritagelsesbestemmelsen til kun at være gældende for selvstændige grupper af personer med almen interesse. Samtidig mener generaladvokat M. Wathelet, at der ikke findes begrundelse for, at der skal begrænses til kun almen interesse. M. Wathelet mener, fritagelsesbestemmelsen også er gældende for selvstændige grupper af personer inden for finans- og forsikringssektoren. Domstolen har dog alligevel, på baggrund af generaladvokaten M. Wathelets forslag, afgjort i alle tre afgørelser, at fritagelsesbestemmelsen kun er gældende inden for de områder, der findes under MSD artikel 132, stk. 1. I afgørelsen af Aviva, begrænsede generaladvokaten J. Kokott endvidere *grænseoverskridende* af medlemmer i forskellige medlemsstater. Domstolen bakkede dog ikke generaladvokaten op, og begrebet *grænseoverskridende* blev ikke nævnt i afgørelsen fra Domstolen.

De indeværende afgørelser fra Domstolen forlyder, at den praksisændring, der er afgivet i DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland, skal fremgå med fremadrettet virkning for medlemsstaterne.

5 SAMMENFATNING

Kapitel 5 vil videre behandle retspraksis fra kapitel 3 og 4 for at få et yderligere indblik af ML § 13, stk. 1, nr. 19. Kapitel 5 vil danne et overblik af udviklingen af fritagelsesbestemmelsen igennem den praksis, der er behandlet i afhandlingen. Heraf vil der undersøges, hvilken effekt DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland har for dansk praksis. Slutteligt vil der argumenteres for fritagelsens fordele og ulemper.

5.1 SAMMENFATNING AF UDVIKLINGEN

Forslaget til den nuværende ML § 13, stk. 1, nr. 19 blev udarbejdet i 1993, hvoraf det fremgik følgende i indledningen: ” (...) ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der driver afgiftsfri virksomhed. Bestemmelsen svarer helt til den bagved liggende direktivbestemmelse. Der er således ikke i lovtæksten indlagt andre begrænsninger end dem, der direkte fremgår af direktivet.”¹⁴⁰ Hvilket betyder, at de oplyste betingelser i bestemmelsen er de eneste betingelser for den tidligere ML § 13, stk. 1, nr. 21. Det fremgår endvidere af forarbejderne, at ” (...) Der er tale om en meget snæver fritagelsesbestemmelse, idet ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed og medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel i udgifterne.”¹⁴¹ Som det følger af praksis, påpeges der i praksis, at det er vigtigt, at den selvstændige gruppe ikke opnår overskud eller underskud igennem medlemmernes betaling af udgifterne. Ifølge forarbejderne findes det også særlig vigtigt, at fritagelse ikke må fremkalde konkurrenceforvriddning. Fordi der ikke findes udformning af konkurrencefordrejning i henhold til bestemmelsen, skyldes muligvis tvivlen af konkurrencefordrejning igennem praksis. Det følger dog af bemærkningerne ” (...) at aktiviteter, der normalt er forbundet med erhvervsvirksomhed, ikke kan fritages efter bestemmelsen.”¹⁴², hvilket fortæller, hvornår konkurrencefordrejning foreligger, og hvilke hensyn konkurrencevilkårene indebærer, ud fra forarbejderne. Det fremgår endvidere af forarbejderne, at erhvervsvirksomhed eksempelvis indebærer almindelig administration og edb-behandling, som leveres i konkurrence med tilsvarende ydelser fra leverandører, der er uafhængige. Samtidig fremgår følgende også: ”Det

¹⁴⁰ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

¹⁴¹ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

¹⁴² Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

*betyder derimod ikke, at administrative ydelser og edb-ydelser i alle tilfælde vil være udelukket fra fritagelsesmuligheden, men ydelserne skal have en sådan art, at de efter en konkret vurdering ikke fritages uden at forringe andre virksomheders konkurrencevilkår*¹⁴³. På baggrund af det nævnte, begrænses fritagelsesbestemmelsen ikke direkte for alle erhvervsvirksomheder. Derudover begrænses fritagelsesbestemmelsen heller ikke bestemmelsen for kun at være gældende for virksomheder, hvis formål er almen interesse. Ordlyden af den nævnte citation beskriver, at fritagelsesbestemmelsen kan anvendes, så længe der vurderes, at fritagelsen ikke forringer andre virksomheders konkurrencevilkår.

Af Finansrådets bemærkninger tydeliggøres der, hvilke ydelser der kan momsfrtages af bestemmelsen. Det fremgår heraf, ” (...) at det er ydelsens karakter og ikke karakteren af den virksomhed, der præsterer ydelsen, der er afgørende”¹⁴⁴. Finansrådet mener, at der er givet en negativ afgrænsning af bestemmelsen, og at fritagelse af nye pengeinstituttydelser skal vurderes, om ydelsen kan anvendes til fritagelsesbestemmelsen. På baggrund af Finansrådets bemærkninger, er det særligt *konkurrencefordrejning*, der skal vurderes i hver enkelt sag, om ydelsen kan henføres til fritagelsesbestemmelsen.

I Taksatorringen-sagen var de præjudicielle spørgsmål prægede af spørgsmålet med hensyn til konkurrencefordrejning. Det gav samtidig også tvivl både ved Domstolen og fra generaladvokaten, Jean Mischo, om der forelå konkurrencefordrejning i sagen. Der var dog enighed om, at der ikke forelå konkurrencefordrejning på det daværende tidspunkt, der forelå derimod tvivl om, hvorvidt der kunne forekomme en senere konkurrencefordrejning ved fritagelsen af den selvstændige gruppe. Domstolen og generaladvokaten mente derudover, at der kunne gives en tidsbegrænset fritagelse, hvis fritagelsen senere kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Højesteret tværtimod var overbevist om, at der ikke forelå en reel risiko for konkurrencefordrejning ved at fritage Taksatorringen. Højesteret lagde blandt andet til grund, at markedet for autotaksationer udgjorde en lille andel af markedet, imens forsikringselskaber med egne taksatororganisationer dominerede markedet, på daværende tidspunkt. I Taksatorringen-sagen tog Domstolen eller generaladvokaten

¹⁴³ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

¹⁴⁴ Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), 1050

ikke på daværende tidspunkt stilling til, at fritagelsesbestemmelsen kun er gældende for virksomheder med almen interesse. Samtidig blev der accepteret i Taksatorringen, at fritage transaktioner, der fandt sted under MSD artikel 135. Det findes derfor overraskende, at der i DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland lægges til grund af Domstolen, at fritagelsesbestemmelsen kun er gældende i tilfælde af almen interesse. Det findes også overraskende, at Domstolen ikke vurderede, hvilken ydelse der ville fritages inden for bestemmelsen i Taksatorringen-sagen, eftersom der i de præjudicielle spørgsmål fra DNB Banka og Aviva ikke blev stillet direkte spørgsmål i henhold til den selvstændige gruppe af personers ydelser. I den praksis, der er behandlet i afhandlingens kapitel 3, kan der konstateres, at en bred type af selvstændige grupper af personer kan fritages af bestemmelsen. Ydelser inden for forsikring, hospital, finansiering og tandlæger er blandt andet ydelser, der blev fundet fritaget af ML § 13, stk. 1, nr. 19.

Inden for momsens, skal undtagelser inden for moms fortolkes indskrænkende.¹⁴⁵ En indskrænkende fortolkning betyder, at der skal fortolkes snævert, og det er kun få ydelser, der er gældende inden for bestemmelsen.¹⁴⁶ Derudover fremgår det ikke altid af bestemmelsens ordlyd, hvad bestemmelsen formål er eller er gældende for.¹⁴⁷ Dermed har Domstolen og generaladvokaten ikke anvendt den indskrænkende fortolkning forkert.

5.2 EFFEKTEN AF DNB BANKA, AVIVA OG KOMMISSIONEN MOD TYSKLAND

Efter Domstolens afgørelser af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland, vil momsloven muligvis skulle være nødsaget til lovændring for at være forenelig med momssystemdirektivet. Dette vil være nødvendigt, eftersom de almene interesser udelukkende falder under MSD artikel 132, hvor imens ML § 13, stk. 1 har alle fritagelserne samlet for fritagelser af selve leverancens varer eller ydelser. I MSD artikel 135 fremgår derimod udelukkende fritagelser af forsikringstransaktioner, transaktioner af lån, investering og lignende. Der ses en tydelig adskillelse i momssystemdirektivet af fritagelser af almene interesser og fritagelse af andre aktiviteter i momssystemdirektivet.

¹⁴⁵ Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, s. 21

¹⁴⁶ Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 278

¹⁴⁷ Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 278

Domstolen anfører tydeligt placerings formål af fritagelsesbestemmelsen, dette betyder, at selvstændige grupper kun kan omfatte sundhedsbehandling, social forsyning, uddannelse og tilsvarende almene interesser. Placeringen i momssystemdirektivet anses særligt afgørende for Domstolen, og på baggrund af placering ses udfaldet for at være en ændring i dansk praksis. Hvis den nuværende ML § 13, stk. 1, nr. 19 skal kunne ses forenelig med momssystemdirektivet, skal der laves en form for ændring i fritagelsesbestemmelsen, eller på den måde ML § 13 er opstillet. Hvis SKAT forener sig med Domstolens nye afgørelser af artikel 132, stk. 1, litra f), vil en lovændring skulle igangsættes af momsloven. Lovændring vil skulle igennem samme proces som vedtagelse af anden lovgivning.

Den fremadrettede virkning af fritagelsesbestemmelsen vil gå ud over ML § 13, stk. 1, nr. 10, hvoraf der fritages følgende: *"Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere"*¹⁴⁸. Herudover vil selvstændige grupper af personer, der blandt andet udøver finansielle aktiviteter, som fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 11, ikke kunne finde anvendelse af fritagelsesbestemmelsen. Hvis alle virksomheder inden for de nævnte erhvervser anvender fritagelsesbestemmelsen i Danmark, vil der for mange virksomheder i Danmark være store momsmæssige konsekvenser forbundet med Domstolens nye afgørelser.

5.3 FORDELE OG ULEMPER VED ML § 13, STK. 1, NR. 19

Der har været anset en fordel fra specifikke sektorer, at fritagelsen igennem ML § 13, stk. 1, nr. 19 kunne anvendes af selvstændige grupper af personer. Efter Taksatorringen-sagen ses der en forøget interesse for fritagelsesbestemmelsen, ud fra det stigende antal af bindende svar.¹⁴⁹ Taksatorringen åbnede muligheden for selvstændige gruppe af personer inden for forsikrings- og finansydelser. I national praksis kan interessen skyldes, at der i 1997 blev benægtet fritagelse inden for fritagelsesbestemmelsen ved forsikringsydelser, der beskæftiger sig med taksatorer.¹⁵⁰ Den tidsbegrænset fordel af fritagelsesbestemmelsen, for blandt andet selvstændige grupper af

¹⁴⁸ Momsloven (ML), ML § 13, stk. 1, nr. 10

¹⁴⁹ Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, Moms 2 - Fritagelser og lønsum, s. 117

¹⁵⁰ TfS.1997.307

personer der udøver forsikringstransaktioner, kan virke overraskende. Da Domstolen tidligere har godkendt finansielle sektor. Efter Domstolens fokus på momssystemdirektivets opbygning af afsnit IX, kan momsfrigtagelsen ikke længere fritage virksomheder inden for forsikringsområdet. Domstolen anerkender, at denne fortolkning indebærer ændring af fritagelsesbestemmelsen på baggrund af tidligere retspraksis. Hvorfor Domstolen dermed bestemmer, at DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland er afgørelser der har fremadrettet virkning for selvstændige grupper af personer.

Ifølge ML § 33, udgør momsatsen 25 %. Selvstændige grupper af personer, der tidligere var fritaget inden for forsikring og finansielle ydelser, vil efter DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland blive pålagt 25% momsafgift. Fordelen ved at betale moms er, at man kan få fradrag for momsen. Undtagelsesvist ses en momsfrigtagelse også for at være en fordel for mange, især hvis der ikke forekommer fortjeneste i selskabet.

Afgørelserne fra DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland vil forhåbentlig give dansk praksis en fordel. Eftersom der kun skal vurderes, om selvstændige grupper af personer inden for almennyttig interesse opfylder bestemmelsens betingelser. Samtidig vil der muligvis kunne komme flere bindende svar til spørgsmål om, hvad der helt præcis forstås med almen interesse. Ifølge momssystemdirektivet kan der fritages i henhold til MSD artikel 132, stk. 1, litra f), hvis ydelsen er nævnt i MSD artikel 132. Momsloven er derimod ikke sorteret på samme måde, som det følger af momssystemdirektivet.

I henhold til den nye praksis, er der sket en markant forskel for selvstændige grupper af personer. Selvstændige grupper af personer, der blandt andet udøver forsikringsydelser, vil skulle se frem til at skulle betale flere udgifter for de ydelser, der anses direkte nødvendige for gruppens medlemmer. Ulempen hertil vil for gruppens medlemmer være at de er nødsagede til en mere omkostningsfuld ydelse i fremtiden.

6 KONKLUSION

Implementeringen af MSD artikel 132, stk. 1, nr. 19 anses at være implementeret korrekt i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 19. Der følger kun mindre ordlydsforskelligheder, dog kan der vurderes, at ordlydsforskellene ikke giver en anden ordlydsforståelse. Herved kan der lægges til grund, at implementering er korrekt udformet i dansk praksis.

Der kan konkluderes, at der er sket en tydelig indskrænkende begrænsning gennem den tidligere praksis og den nyeste praksis. ML § 13, stk. 1, nr. 19 er begrænset fra at være gældende for alle selvstændige grupper af personer, der opfylder bestemmelsens betingelser, til kun at være gældende for selvstændige grupper af personer med almen interesse samt opfylder bestemmelsens betingelser. SKAT har fortsat ikke oplyst, hvordan afgørelserne af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland har for dansk praksis. Selvom SKAT ikke har besvaret konsekvensen i dansk praksis, vil der i dansk praksis begrænse bestemte selvstændige grupper af personer inden for finansielle- og forsikringsydelser. De selvstændige grupper af personer, der yder de begrænsede ydelser, vil fremover være nødsagede til fremover at betale moms. Da det fremgår af Domstolen, at begrænsningen af DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland vil være gældende fremover.

Generaladvokat, J. Kokott, fokuserer samtidig på at tydeliggøre, at begrænsningen ikke er i strid med neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet er særligt afgørende i momssystemet, og Domstolen giver generaladvokaten medhold i, at den indskrænkende fortolkning af fritagelsesbestemmelse er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet.

På baggrund af retspraksis, ses der særligt et fokus på at overholde bestemmelsens betingelser. Betingelserne i ML § 13, stk. 1, nr. 19 giver især diskussion omkring, hvordan medlemsstaterne skal vurdere konkurrencefordrejning. I Kommissionen mod Tyskland ses der, hvorledes Tyskland begrænsede bestemmelsen for ikke at tage stilling til konkurrencefordrejning i de forskellige sektorer. Herudover ses konkurrencefordrejning også i den nationale ret, hvor SKAT har skullet vurdere konkurrencefordrejning af forskellige beskæftigelser. Det må her vurderes, at konkurrencefordrejning stadig er et tvivlsomt område for fritagelsesbestemmelsen. Fremover vil

det formentlig være mere simpelt at vurdere konkurrencefordrejning, idet fritagelsesbestemmelsen kun vil være gældende for almen interesse.

Domstolens begrænsning af fritagelsesbestemmelsen vil føre til en form for lovændring i den danske momslovgivning. Der kan lægges til grund, på baggrund af at Domstolen lagde vægt på fritagelsesbestemmelsens placering i momssystemdirektivet. Det forlyder fra SKAT, at SKAT vil give en reaktion på, hvilke konsekvenser afgørelserne har for dansk praksis. Det vil være op til SKAT at bedømme, om en lovændring vil skulle kræves i momslovgivningen. Der kan dog konkluderes, at DNB Banka, Aviva og Kommissionen mod Tyskland har begrænset den gældende ret og anvendelsen for ML § 13, stk. 1, nr. 19.

7 ABSTRACT

The European Court of Justice ruled DNB Banka, Aviva and Commission v Germany on September 21, 2017. The rulings are the reason for examining the applicable law of exemption from the Danish VAT law § 13 (1), no. 19. The purpose of this thesis is to analyze whether the applicable law has changed after DNB Banka, Aviva and Commission v Germany. In order to examine the applicable law within the exemption rule, both national and international case law is analyzed.

The Danish VAT law § 13 (1), no. 19, has been implemented by article 132 (1) (f) from the Council Directive 2006/112/EC (thereafter 'Council Directive'). The implementation is with minor differences in wording but does not change the purpose of application of the VAT law. The purpose of the VAT exemption is to exempt independent groups of persons exercising a business in order to provide services directly necessary for their members. The requirements for the exemption is that the claim from their members exact reimbursement of the share of the joint expenses and is not likely to cause distortion of competition.

According to applicable law up to DNB Banka, Aviva and Commission v Germany, exemption has been granted in practice for all independent groups meeting the conditions for exemption. In order to be an independents group of persons, there must be at least two members and one independent economic company. In addition, in practice, the exemption clause is to be interpreted restrictively but not unusable. The European Court of Justice seriously opened the opportunity to exempt insurance transactions in the Taksatorringen case. In addition, the cases states that hospital-, economic- and dental groups can be exempted in accordance to the exemption.

The law applicable to DNB Banka, Aviva and the Commission v Germany has been restricted. Previously, financial- and insurance transactions could be exempted, but after the European Court of Justice and opinion of Advocate General, the exemption only applies to the public interest. The European Court of Justice came to the conclusion based on the position of the exemption in the VAT system directive. Council directive article 132 (1) (f) is placed in the chapter for *exemptions for*

*certain activities in the public interest*¹⁵¹ while insurance transactions are placed in the chapter for other activities.

In future, Danish practice will only be able to exempt independent groups of people of general interest. The Danish VAT law setting of exemptions will probably be required to change the layout in order to argue for the position of the exemption. In view of this, it can be concluded that DNB Banka, Aviva and the Commission v Germany have restricted the applicable law and the application of the Danish VAT law § 13 (1), no. 19.

¹⁵¹ Council Directive 2006/112/EC, Article 132

8 LITTERATUR

8.1 FAGLITTERATUR

- Søren E. Pedersen, Merete Andersen og Linda-Sophia Danielsen, *Moms 2 - Fritagelser og lønsum*, 4. udgave, Karnov Group, 2016
- Christina D. Tvarnø og Sarah Maria Denta, *Få styr på metoden – Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, Forlag Ex Tuto, 2015
- Oskar Henkow og Jette Thygesen, *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015
- Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014
- Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2016
- Carsten Munk-Hansen, *Den juridiske løsning – Introduktion til juridisk metode*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2017
- Karsten N. Olesen og Troels M. Lilja, *Domsanalyse*, 2. udgave, Forlag Samfundslitteratur, 2016

8.2 LOVREGISTER, LOVGRUNDLAG OG VEJLEDNINGER

- Momsloven (ML), inkl. Karnov noter, Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift
- Momssystemdirektivet (MSD), Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem, 2006/112,
- Den Juridiske Vejledning 2018-1 af 2018-01-31 D.A Moms
- Folketingstidende, Tillæg B, Forslag til lov om merværdiafgift (momsloven), Folketingsåret 1994-93
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

8.3 EU-PRAKSIS

- DNB Banka, C-326/15
- Aviva, C-605/15
- Kommissionen mod Tyskland, C-616/15
- Taksatorringen, C-8/01
- Stichting Centraal, C-407/07

8.4 DANSK PRAKSIS

- U.2009.2168H
- SKM.2012.600.SR
- SKM.2017.21.SR
- SKM.2016.238.SR
- Tfs.1997.309
- SKM.2017.31.SR
- SKM.2015.472.SR

8.5 GENERALADVOKATENS FORSLAG TIL AFGØRELSE

- DNB Banka, C-326/15
- Aviva, C-605/15
- Kommissionen mod Tyskland, C-616/15
- Taksatorringen, C-8/01
- Stichting Centraal, C-407/07