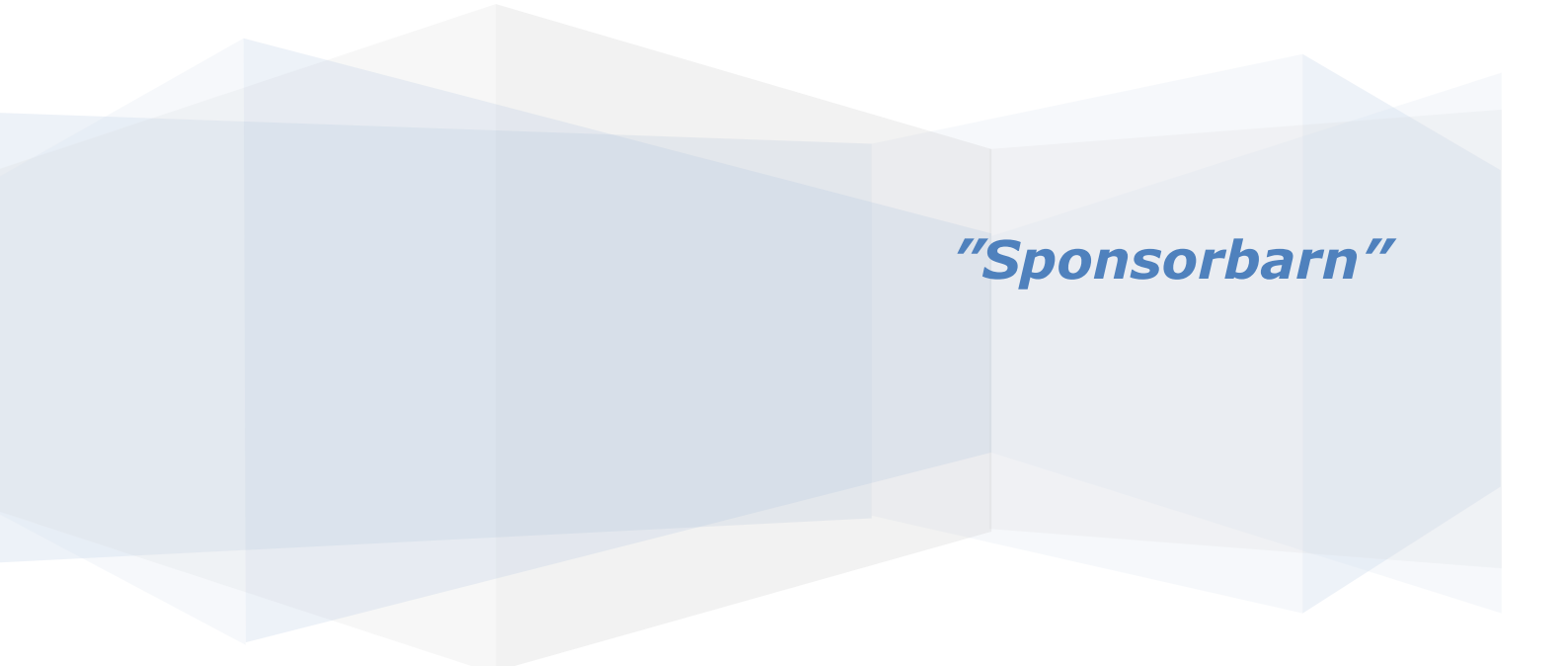


Cand.merc.jur
Kandidatafhandling

Forfatter:
Bo Bloch Andersen

Vejleder:
Charlotte Sørensen

INDSAMLINGSORGANISATIONER OG MOMS



"Sponsorbarn"

Aalborg Universitet
Juridisk institut
December 2011

Forord

Nærværende projekt er en specialeafhandling inden for faget ”Moms og afgifter” skrevet af Bo Bloch Andersen i efteråret 2011 ved Det Samfundsvidenskabelige Fakultet, Aalborg Universitet.

Denne specialeafhandling fokuserer på indsamlingsorganisationer og moms i ønsket om at bidrage til større forståelse for og gennemsigtighed af gældende praksis. Dette omhandler to almene hensyn. Dels det almene hensyn, som det offentlige indkræver til i form af skatter og afgifter, og dels det almenvelgørende hensyn, som de private foreninger indsamler til i form af egenfinansieringsprojekter.

En stor tak til Skatteafdelingen Indirect hos Deloitte for godt samarbejde og som under projektforløbet har givet god pejling i forhold til retspraksis på området.

En stor tak til Claus Bohn Jespersen (Afdelingsleder for moms hos PwC), som under projektforløbet har udvist stor interesse, og som har givet god feedback.

En stor tak til Charlotte Sørensen (Vejleder Juridisk institut – Aalborg Universitet) for yderst motiverende og konstruktiv vejledning under hele specialeskrivningsprocessen.

Indholdsfortegnelse

Executive resume.....	4
1. Indledning.....	6
1.1 Afhandlingens emne og formål.....	8
1.2 Afgrænsning.....	9
1.2 Problemformulering.....	11
1.4 Metode	12
2. Direktiver og implementering.....	14
2.1 Regelkonflikter	17
3. Sponsorbarn.....	19
4. Fritagelser	24
4.1 Foreningers leverancer til medlemmer	26
4.2 Velgørende arrangementer.....	31
4.3 Genbrugsbutikker.....	42
4.4 Almennyttige aktiviteter	48
4.5 Udførsel af varer uden for EU.....	56
4.6 Formidling	59
4.8 Implementering.....	63
5. Konklusion.....	65
6. Perspektivering	68
Litteraturliste	72
Afgørelser	74
Bilag 1 – Oversigt Danske indsamlingsorganisationer.....	75

Executive resume

The topic of this thesis concerns the non-profit organizations and the VAT (Value-added tax) that encircles them. The function of a non-profit organization is to propose ideals and visions for a better world, to be able to do something about the suffering we see, and to be a catalyst for change.

Fundraising ideas for non-profit organizations play an important role. Collections of national and international organizations are now more professional than ever. To raise money for a good cause takes up much time on the agenda for non-profit organizations, because organizations are dependent on their members and their donors.

One of the reasons why non-profit organizations indirect taxes in Denmark has gotten more media attention in recent years, is that the European Commission has formally requested Denmark to change its law regarding the use of certain exemptions under the EU VAT Directive. Under Danish law, an exemption from VAT is given to charitable and non-profit organizations supplies, as well as to goods supplied by second-hand shops. The Commission considers such exemptions to go beyond what is allowed under the EU VAT Directive. The current status is that the European Commission has not yet decided to refer the matter to the European Court of Justice.

If a non-profit organization e.g. sell the idea of a "Sponsor-child" to the public, where a sponsor here in fact is purchasing this emergency or relief aid from a non-profit organization e.g. medicine or school materials, is it something that can be called a gift or does it fall under the VAT concept of a "delivery against a payment"? And what are the implications?

The purpose of this thesis is therefore to study and clarify this legal framework and practice on how the charitable and nonprofit organizations should define their activities in relation to the VAT exemptions, based on the concept of "Sponsor-child".

The analysis shows that in practice there is considerable complexity about the overall exemption for these organizations in regards to Danish VAT.

The thesis demonstrates this through an analysis of the following exemptions:

Charitable events, cf. § 13, 1, no. 17

Second-hand shops, cf. § 13, 1, no. 18

Charitable activities, cf. § 13, 1, no. 21

Exports of goods outside the EU, cf. § 34, 1, no. 5

Dissemination, cf. § 34, 1, no. 17

In accordance with the analysis, the conclusion of this thesis is that only the Danish VAT exemption on charitable activities in § 13, 1, no. 21 is compatible with the collection project "Sponsor-child".

The exemption is jointly with the VAT §§ 13, 1, no. 17 and no. 18, however, concluded to be unconstitutional in regards to the EU VAT Directive, and therefore only time will tell whether this general exemption for Danish charitable organizations activities, will meet an expiration date and thereby by subjected to a VAT.

1. Indledning

Det fremgår af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, at:

”Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.”

Det er ud fra ovenstående af afgørende betydning for det indre markeds eksistens, at de omsætningsafgifter, der gælder i EU, er fyldestgørende og bliver harmoniseret korrekt. Samtidig skal de også forhindre konkurrencefordrejning både på nationalt og EU plan.

Denne afhandling vil behandle et emne, der ofte har haft mediemæssig bevågenhed på grund af dets filantropiske og politiske karakter.

Behandlingen har til hensigt at konkludere på visse dele af gældende ret for de indsamlede velgørende og almennyttige foreninger, i forhold til de aktiviteter og momsretlige fritagelsesregler foreningerne søger at opretholde.

Velgørende og almennyttige foreningers formål, mission og vision er i dag de samme, som de alle dage har været tilfældet, og vedrører den gode intention. Det handler om idealer og visioner for en bedre verden, at være i stand til at gøre noget ved den nød vi ser og at være en katalysator for forandring.

Nationale og internationale indsamlingsorganisationer er samtidig i dag mere professionelle end nogensinde. Dette er et krav, hvis man vil være bæredygtig, udvikle sig og støtte sine formål. At samle penge ind til en god sag adskiller sig ikke væsentlig fra at få folk til at købe et almindeligt produkt. Fundraising fylder meget på agendaen for indsamlingsorganisationer, idet organisationerne er afhængige af deres medlemmer og deres givere.

Derudover er der meget konkurrence om sponsorkronerne. Omsætningen i de danske indsamlingsorganisationer var tilsammen i 2010 på over 7 mia. kr.¹

¹ ISOBRO - Analyse af udviklingen i de danske indsamlingsorganisationers indtægter mv. i perioden 2006 – 2010, s. 8

En af grundene til, at de velgørende foreningers momsgrundlag har fået mere mediebevågenhed i de senere år, er, at der på nuværende tidspunkt verserer en såkaldt åbningsskrivelse mod Danmark. I åbningsskrivelsen har EU kommissionen konkluderet, at Danmark har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momssystemdirektivet. Tilsidesættelsen består i, at de fritagelser fra afgiftspligten, der fremgår af momslovens §§ 13, stk. 1, nr. 18 (nu 17), 19 (nu 18) og 22 (nu 21), omhandlende leverancer fra velgørende og på anden måde almenyttige foreninger og varer leveret af genbrugsbutikker, på en række punkter går videre end de fritagelser, der fremgår af momssystemdirektivets artikel 132.

Emnet har også haft meget fokus de senere år, fordi de danske indsamlingsorganisationer i 2006 forhandlede sig frem til en kompensationsordning. Kompensationsordningen medfører en delvis kompensation for udgifter til købsmoms. Forligspartierne bag ordningen syntes ud fra en politisk betragtning, at det var urimeligt, at almenvelgørende og almenyttige foreninger skulle belastes af moms. Kompensationsordningen er interessant, fordi den sætter 2004 som skæringsår. Det betyder, at organisationen skal beregne og herefter sammenligne organisationens stigning i momsudgifter i forhold til året 2004. Derfor er det meget afgørende, at organisationen har regnet rigtigt i 2004. I 2004 var der dog formentlig meget få, der havde gjort sig disse overvejelser. Hertil kommer, at det efter både bogføringsloven og momsbekendtgørelsen ikke er et krav at opbevare regnskabsmateriale i længere tid end fem år. Der kan derfor opstå problemer fra år 2009 og senere, idet organisationen kan komme i en situation, hvor den ikke længere er i besiddelse af regnskabsmateriale.

Deloitte har i samarbejde med Indsamlingsorganisationernes brancheforening (ISOBRO) lavet en udførlig vejledning for beregning af kompensation og fradragsret. Deloitte og ISOBRO forholder sig dog ikke til, hvad en forening grundlæggende beskæftiger sig med som indsamlingsorganisation, heller ikke i de situationer, hvor en forening sælger varer og ydelser, hvilket indsamlingsorganisationer gør i højere grad i dag.

De fleste har opfattelsen af, at almenyttige foreninger i Danmark hverken er skatte- eller momspligtige, hvilket også er det tungvejende udgangspunkt. Momsfritagelsen ophører dog så snart en forening laver forskellige kommercielle aktiviteter, der i løbet af et regnskabsår har en samlet omsætning på mere end 50.000 kr. Foreningers momsforhold adskiller sig i princippet ikke fra virksomheders. Det er således karakteren af foreningens aktiviteter, der er afgørende for, om foreningen skal momsregistreres, eller om den er momsfri. Ofte vil en vurdering af en forening vise, at foreningen er momspligtig for en del af sine aktiviteter.

Hvis man som en velgørende og almennyttig forening f.eks. sælger ideen om et ”Sponsorbarn” eller et andet konkret projekt, og befolkningen køber denne vare, er det så noget man i momsmæssig henseende kan kalde en gave, eller falder det ind under det momsretlige begreb ”levering mod vederlag”? Og hvis det falder ind under begrebet ”levering mod vederlag”, hvilke konsekvenser har det så?

Forenklet adspurg; skal danske velgørende og almennyttige indsamlingsorganisationer betale moms?

1.1 Afhandlingens emne og formål

Til trods for indsamlingssektorens faktiske størrelse, sammensætning og samfundsmæssige betydning har emnet ikke fået særlig meget opmærksomhed i den momsretlige faglitteratur.

Afhandlingen handler derfor om, hvad de danske velgørende og almennyttige indsamlingsorganisationer i dag foretager sig når egenfinansiering er nødvendig, og endnu mere vigtigt - hvordan dette skal kvalificeres i en momsmæssig sammenhæng.

Hypotesen omkring de velgørende og almennyttige foreninger på momsområdet er, at der i praksis hersker stor kompleksitet og til dels forvirring omkring det overordnede fritagelsesgrundlag og de specifikke aktiviteter, som foreningerne samler penge ind til. Formålet med denne afhandling er derfor at undersøge og præcisere lovgrundlaget og praksis for, hvordan de velgørende og almennyttige foreninger bør definere deres aktiviteter i forhold til momssystemets fritagelsesbestemmelser.

Formålet med afhandlingen er således at gennemskueliggøre gældende momsret for velgørende og almennyttige foreninger i relation til de fritagelsesbestemmelser, der findes relevante.

Indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn” vil indgå i afhandlingen som eksempel på, hvordan velgørende foreningers indsamlingsprojekter kan kvalificeres momsmæssigt.

1.2 Afgrænsning

I Danmark eksisterer der over 150 indsamlingsorganisationer.²

Disse dækker over:³

- Internationale hjælpeorganisationer
- Kirkelige organisationer
- Nationale, sociale og humanitære hjælpeorganisationer
- Natur/miljø/dyreværnsorganisationer
- Sygdomsbekæmpende/handicaporganisationer

Indsamlingsorganisationer har typisk indtægter i form af medlemskontingenter, overskud af indsamlinger, genbrugsbutikker, gaver fra bidragydere, overskud ved arrangementer, indtægter fra arv, salg af handelsartikler samt bidrag, tilskud og donationer modtaget fra andre organisationer.

Som det kan ses, eksisterer der alene i Danmark rigtig mange hjælpeorganisationer, og disse har hver især mange og forskelligartede indsamlingsaktiviteter, hvilket netop hænger sammen med Danmarks mangeårige foreningstradition. Det ville kræve en større tidsramme end den, der er givet for denne afhandling, at definere, kategorisere og derefter analysere dem alle. Det er derfor hensigten med afhandlingen at tage udgangspunkt i en konkret udvalgt velgørende og almennyttig aktivitet fra praksis for derefter at diskutere, om denne kan karakteriseres som en momsfrigat aktivitet eller ej.

I afhandlingen fokuseres der som tidligere nævnt på indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn”.

Indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn” kan ses i forskellige variationer hos de forskellige velgørende foreninger. Hos foreningen Børnefonden er det en aktivitet, hvor en sponsor betaler for skolemateriale, vaccinationer, medicin mv. til et barn i et udviklingsland. Dette indsamlingsprojekt er udvalgt, da det er et projekt som mange velgørende hjælpeorganisationer benytter. Det er som nævnt forskelligt, hvordan de velgørende foreninger har konstrueret projektet, og derfor kan det være svært at gennemskue, om aktiviteten har en momsretlig karakter. Denne kompleksitet i relation til moms er også en af årsagerne til at dette projekt er valgt. Projektet er endvidere valgt, fordi det vedrører foreningers leverancer mellem flere parter, såvel nationalt som internationalt, og omhandler tilfælde, hvor leverancen ikke kan kategoriseres som en typisk vare eller tjenesteydelse. Eksemplet repræsenterer også en generel type af aktivitet, som samlet set omhandler situationer, hvor en forening tilbyder en sponsor at støtte udviklingsarbejde i udviklingslande.

² Se bilag 1

³ ISOBRO - Analyse af udviklingen i de danske indsamlingsorganisationers indtægter mv. i perioden 2006 – 2010, s. 2.

For at kunne kvalificere denne type af indsamlingsprojekter i en momsmæssig henseende er det derfor nødvendigt at gennemgå de nærmere regler og praksis, der finder anvendelse på velgørende og almennyttige foreninger, og de bestemmelser, der kan medføre momsfrigtagelse for leverancer uden for EU.

For afhandlingen er der derfor valgt at fokusere på de aktiviteter, der vedrører følgende seks fritagelsesbestemmelser i merværdiafgiftsloven⁴ (også omtalt som momsloven eller med forkortelsen ML):

ML § 13, stk. 1, nr. 4 er udvalgt, fordi bestemmelsen umiddelbart er en generel fritagelse for de leverancer af varer og ydelser, som de danske foreninger leverer mod et kontingent.

ML §§ 13, stk. 1, nr. 17 og 21 er valgt, fordi begge bestemmelserne vedrører fritagelse for velgørende og almennyttige foreninger.

ML § 13, stk. 1, nr. 18 om genbrugsbutikker er valgt, da afhandlingen har til formål at analysere en aktivitet, som omhandler en situation, hvor en forening tilbyder en sponsor at støtte udviklingsarbejde i udviklingslande. Selvom projektet ”Sponsorbarn” fra f.eks. Børnefonden ikke direkte omhandler sponsering af f.eks. genbrugstøj til tredjelande, kunne dette sagtens være tilfældet for andre foreninger.

Da problemformuleringen relaterer sig til spørgsmålet om den momsmæssige behandling af ML §§ 13, stk. 1, nr. 17, 18 og 21 for de velgørende og almennyttige foreninger, vil også det forhold, at EU-Kommissionen i en åbningsskrivelse⁵ har konkluderet, at Danmark har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momssystemdirektivets fritagelsesbestemmelser, blive inddraget i afhandlingen, da det unægtelig har betydning for analysen af regler og praksis vedrørende ML §§ 13, stk. 1, nr. 17, 18 og 21.

Gennemgangen af ML § 34, stk. 1, nr. 5 tager udgangspunkt i levering af varer, der forsendes til steder uden for EU af sælger eller køber (eller for disses regning). Bestemmelsen kan være relevant i forhold til en aktivitet som ”Sponsorbarn”, idet aktiviteten indbefatter leverancer til udviklingslande. Gennemgangen omfatter dog ikke reglerne i relation til rejsende, der medbringer varen i deres personlige bagage.

Formidling efter ML § 34, stk. 1, nr. 17 er også udvalgt på grund af denne bestemmelse kan have visse ligheder med projektet ”Sponsorbarn”. Spørgsmålet er om formidlingen, som f.eks. består i at der skabes kontakt mellem en sponser og et barn i et tredjeland på samme opfylder fritagelsen som f.eks. når et rejsebureau eller en ejendomsmægler, kan siges at skabe kontakt mellem en sælger og en køber.

⁴ Lovbekendtgørelse 2011-03-28 nr. 287 om merværdiafgift

⁵ Kommissionens åbningsskrivelse 2007/2312 ”Manglende opfyldelse af forpligtelser i henhold til momssystemdirektivet (momsfrigtagelse for almenvelgørende foreninger)”

1.2 Problemformulering

Med baggrund i ovenstående betragtninger er projektets problemformulering således:

Hvordan behandles den momsmæssige levering af varer og ydelser i forhold til indsamlingsprojekter som ”Sponsorbarn” for de velgørende og almennyttige foreninger i relation til;

- Foreningers leverancer til medlemmer, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 4
- Velgørende arrangementer, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 17
- Genbrugsbutikker, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 18
- Almennyttige aktiviteter, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 21
- Udførsel af varer uden for EU, jf. ML § 34, stk. 1, nr. 5
- Formidling, jf. ML § 34, stk. 1, nr. 17

1.4 Metode

Dette afsnit indeholder en stillingtagen til, hvilken videnskabelig disciplin og hvilke midler, der er benyttet til at besvare afhandlingens problemformulering. Ligeledes introducerer afsnittet afhandlingens enkelte kapitler.

Retsvidenskaben er den videnskabelige disciplin, der beskæftiger sig med jura. Retsvidenskabens juridiske metode er en faglig metode, som bruges til at finde det korrekte svar på et retligt spørgsmål.

Da afhandlingens formål er at analysere, fortolke og undersøge gældende ret og praksis i relation til de velgørende og almennyttige foreningers ret til momsfratagelse – på den måde som er beskrevet i ovennævnte problemformulering -, vil den anvendte metode være retsdogmatisk. En retsdogmatisk gennemgang har nemlig til hensigt at beskrive, analysere, fortolke og systematisere gældende ret.⁶

Udtrykket gældende ret er anvendt forskelligt i retsvidenskaben. Den traditionelle definition blev givet af Alf Ross, der definerede gældende ret som en prognose for, hvad der med overvejende sandsynlighed ville indgå i en hypotetisk, fremtidig og retslig afgørelse.⁷

Da det som tidligere nævnt er hypotesen, at der på momsområdet er en vis tvivl om de velgørende og almennyttige foreningers momsfratagelse, grundet bl.a. EU-Kommissionens åbningsskrivelse fra 2008, er det formålet med denne afhandling at undersøge, analysere, fortolke og systematisere enkelte udvalgte fritagelsesbestemmelser med det sigte at opnå et overvejende sandsynlig, retsligt resultat.

Som beskrevet ovenfor er det endvidere formålet med denne afhandling at undersøge og præcisere lovgrundlaget og praksis for, hvordan de velgørende og almennyttige foreninger bør definere deres aktiviteter i forhold til momssystemets fritagelsesbestemmelser. Retskilderne vedrørende merværdiafgiftsretten er dog i høj grad præget af EU-retten og dens harmonisering. Den sekundære EU-ret er for merværdiafgiftsrettens vedkommende langt den vigtigste, da harmoniseringen af denne primært er sket gennem udstedelse og implementering af EU-direktiver.

Som det tungtvejende udgangspunkt er den danske momslov i dens nuværende form et udtryk for en dansk implementering af EU's momsdirektiver. I Danmark er MSD gennemført ved omskrivningsmetoden.

⁶ Jf. Ruth Nielsen m.fl. "Retskilder og retsteorier", 2005, s. 24

⁷ Jf. Alf Ross "Om ret og retfærdighed", 1953, s. 55

Denne metode åbner op for muligheden for, at man kan ændre i direktivets sproglige formuleringer, og der eksisterer derfor en risiko for forskellige fortolkninger.⁸ Som det fremgår af den tidligere nævnte åbningsskrivelse omkring de velgørende foreningers momsfrigivelse i Danmark, er det ikke altid, at EU-Kommissionen er enig i, at de danske bestemmelser er udtryk for en korrekt implementering af EU's direktiver. I kapitel 2 "Direktiver og implementering" vil der derfor indledende blive opridset, hvad der grundlæggende kræves for, at EU-direktiverne på momsområdet bliver implementeret formålstjenlig, herunder hvilke rettigheder og forpligtelser de danske foreninger, har i forhold til direktivbestemmelserne, og hvordan de uoverensstemmelser, der kan opstå i forhold til EU-lovgivningen, kan løses.

Da det er formålet med afhandlingen at tage udgangspunkt i en konkret udvalgt velgørende og almennyttig aktivitet fra praksis, er det hensigten med kapitel 3 "Sponsorbarn" at diskutere, om denne aktivitet kan kvalificeres som en aktivitet, hvor en forening indsamler penge, og hvor en forbruger til gengæld modtager en vare eller tjenesteydelse. Med andre ord om der er tale om en levering mod et vederlag, jf. ML § 4.

I kapitel 4 "Fritagelser" vil afhandlingens analyse af gældende ret i relation til de fritagelsesbestemmelser, der er udvalgt i afgrænsningen, tage udgangspunkt i momssystemdirektivet⁹ (herefter MSD), momsloven samt bekendtgørelsen om merværdiafgiftsloven.¹⁰ Andre relevante retskilder består af forarbejderne til momsloven, retspraksis fra de nationale domstole, såvel som EU-domstolen¹¹, administrativ praksis fra Landsskatteretten, det tidligere Momsnævn, Skatterådet (tidligere Ligningsrådet), samt Momsvejledningen¹² (nu til dels samlet i Den juridiske vejledning¹³).

I gennemgangen af de forskellige fritagelsesbestemmelser, der er nævnt i afgrænsningen, vil opbygningen hver gang starte med en indledende præsentering af lov og direktivbestemmelser. Derefter medfølger en kommentar til lovgrundlaget og praksis på området, som afsluttes med en sammenfatning. Til sidst vil den momsmæssige behandling af indsamlingsprojektet "Sponsorbarn" blive diskuteret i forhold til bestemmelsen.

Kapitel 5 vil indeholde en konklusion, som vil besvare problemformuleringen, og endeligt vil kapital 6 indeholde en perspektivering.

⁸ Jf. Lars Loftager m.fl. "Momsloven med kommentarer", 2007, s. 28.

⁹ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

¹⁰ Bekendtgørelse 2006-0616 nr. 663 om merværdiafgiftsloven

¹¹ EU-domstolen - som før 2011 bar navnet EF-domstolen.

¹² Momsvejledningen 2011-2

¹³ Den juridiske vejledning 2011-2

2. Direktiver og implementering

I denne afhandling er det vigtigt at gennemgå MSD i forhold til den danske momslov, idet der sideløbende med udarbejdelsen af afhandlingen eksisterer den flere gange nævnte åbningsskrivelse fra EU-Kommissionen. Åbningsskrivelse omhandler som nævnt fejlimplementeringer i de danske momsfritagelsesregler vedrørende de almennyttige foreninger, og en traktatbrudssag vil få store konsekvenser for de danske indsamlingsorganisationer – f.eks. på området for genbrugsbutikker -, hvis det medfører til en opstramning af momslovens bestemmelser og ordlyd.

I åbningsskrivelsen konkluderer EU-Kommissionen bl.a., at formuleringen i ML §§ 13, stk. 1, nr. 17 og 21 medfører en alt for generelt formuleret fritagelsesbestemmelse i forhold til MSD's artikel 132.

I den danske regerings svar på åbningsskrivelsen beskriver Skatteministeriet, at fritagelserne anses for at være i overensstemmelse med direktivet, bl.a. med den begrundelse, at momsloven skal underlægges en direktivkonformfortolkning. På trods af den danske stats indvendinger har EU-Kommissionen holdt fast på sit synspunkt og dermed fastholdt sin åbningsskrivelse mod den danske stat.

Dette afsnit beskriver derfor nogle vigtige teoretiske EU-retlige begrebsapparater i relation til analysen og i sidste ende besvarelsen af problemformuleringen.

Et direktiv er først og fremmest bindende for en medlemsstat med hensyn til det tilsigtede mål. Det overlades til de nationale myndigheder at bestemme **form** og **midler** for gennemførelsen, jf. Traktatens art. 249, stk. 3. Et direktiv skal i modsætning til en forordning implementeres i national lovgivning, hvilket giver det enkelte medlemsland en vis frihed til at **fastsætte nationale bestemmelser** og **frihed til valget af implementeringsmetode**, jf. Traktatens art. 249, stk. 3.

Friheden er dog ikke absolut, da der på trods af hovedreglen i Traktatens art. 249, stk. 3 alligevel eksisterer visse betingelser og begrænsninger.

Begrænsningen i friheden til at **fastsætte nationale bestemmelser** kan ikke ses af noget lovgrundlag i EU-retten, men det ses bl.a. af EU-domstolens retspraksis. I den såkaldte AMBI-sag tilbage fra 1990'erne havde Danmark i strid med 6. momsdirektivs artikel 33 indført en afgift, der havde karakter af en omsætningsafgift. Artikel 33 omhandler et forbud mod at have mere end én omsætningsafgift, og Danmark fik derfor ikke lov til at opretholde denne afgift. Retspraksis illustrerer således, at der ikke altid eksisterer fuld frihed til at fastsætte nationale bestemmelser.

Når det kommer til **friheden til implementeringsmetode**, har EU-domstolen godt nok bekræftet, at valg af implementeringsmetode ikke nødvendigvis *skal* ske i form af lovgivning eller ved en ordret gengivelse af direktivets ordlyd. Begrænsningen af denne frihed ses dog ved, at EU-domstolen har opstillet visse grundlæggende betingelser, som *skal* være opfyldt for, at implementeringen er sket korrekt.

Disse betingelser er:

- 1) Retstillingen skal være **klar** og **utvetydig**,
- 2) Reglerne skal være **bindende**,
- 3) Medlemsstaten sikrer **effektive sanktioner**, og
- 4) Implementeringen sker inden for den angivne **implementeringsfrist**.

Med udgangspunkt i den danske momslov er det derfor vedrørende ovenstående pkt. 1 essentielt, at lovens forpligtelser og rettigheder formuleres klart (eller i hvert fald lige så klart som direktivets), og at reglerne er tilstrækkelig offentliggjort, da reglerne skal sikre rettigheder for udenlandske statsborgere, såvel som danske statsborgere.

I forhold til pkt. 2 skal implementeringen af momsloven som nævnt være bindende, dvs. at reglerne skal skabe en sikker retstilstand, hvilket har nær tilknytning til håndhævelseskriteriet i betingelse nr. 3 (effektive sanktioner). Betingelsen har dog også den selvstændige betydning, at en medlemsstat ikke kan lade en fast regel afløse af en **skønsregel** eller **dispensationsregel**. Der kan heller ikke ske implementering med anbefalinger, henstillinger eller andre nationale foranstaltninger, der ikke er juridisk bindende.

I pkt. 4 er det et krav, at implementeringen sker inden for den angivne frist. Denne betingelse ser EU-domstolen meget strengt på, jf. en righoldig praksis.¹⁴

Det er endvidere værd at lægge mærke til, at principielt set kan **eksisterende retspraksis** godt anerkendes i den momsretlige og EU-retlige faglitteratur som en korrekt implementering.¹⁵ Dette synspunkt er dog ikke yderligere begrundet eller bevisliggjort. Flertallet af forfatterne anfører dog også, at dette ”*forudsætter at denne retspraksis er rimelig klar og indeholder de samme detaljer som direktivets regulering, og dette er formodentligt sjældent tilfældet*”. Det er kun Karsten Engsig Sørensen, der i den forbindelse refererer til den forenede sag C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94, C-190/94.

¹⁴ Jf. C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94, C-190/94 eller f.eks. 101/84, Kommissionen mod Italien. (Her havde Domstolen til trods for et attentat, som havde ødelagt et Edb-anlæg's databank, ikke desto mindre anført, at Den Italienske Republik havde oversteget det som en normalt påpasselig forvaltning faktisk skal bruge for at erstatte det ødelagte materiel og indsamle og behandle oplysningerne, og derfor havde de tilsidesat deres forpligtelser, ved ikke at overholde tidskravet i henhold til det omhandlende direktivs forskrevne retningslinjer.)

¹⁵ Se hertil f.eks. Lars Loftager Jørgensen m.fl. ”Momsloven med kommentarer”, 2007, s. 29 ff., og Karsten Engsig Sørensen m.fl. ”EU-retten”, 2008, s. 122 som referer til Claus Gulmann & Karsten Hagel-Sørensen ”EU-ret” 1995, s. 146

Ved gennemlæsning af sagen kan det dog konstateres, at eksisterende retspraksis **ikke** kan anerkendes som en korrekt implementering, idet der bl.a. i den forenede sags præmis 53 fremgår følgende;

”Ifølge Domstolens faste praksis kan en medlemsstat nemlig ikke påberåbe sig bestemmelser, praksis eller forhold i sin nationale retsorden som begrundelse for ikke at overholde forpligtelser og frister i henhold til et direktiv.”

Derudover har EU-domstolen påpeget, at en forvaltningspraksis ikke udgør en fornøden implementering, jf. sagen 102/79, Kommissionen mod Belgien. I sagen defineres ”forvaltningspraksis”, herunder retskildehierarkiet, dog ikke præcist, men i præmis 11 formuleres det således;

”En simpel forvaltningspraksis, som ifølge sagens natur frit kan ændres af forvaltningen, og som ikke er tilstrækkelig kendt, kan ikke under disse betingelser anses for at udgoere en gyldig opfyldelse af den forpligtelse, som i henhold til artikel 189 paahviler de medlemsstater, direktiverne er rettet til.”

Herudover er der i den momsretlige faglitteratur¹⁶ enighed om, at afgørelser fra Landsskatteretten formentlig heller ikke er nok til at gennemføre et direktiv til trods for, at Landsskatteretten kan forelægge præjudicielle spørgsmål ved EU-domstolen, jf. C-110/98 Gabalfrisa SA.

Som det fremgår ovenfor, er det ikke fuldstændig overladt medlemsstaterne efter eget skøn at implementere direktiverne. Som en ”rettesnor” fra EU fremgår det af indledningen til MSD: *”Det er afgørende at sikre en ensartet anvendelse af momsordningen. Gennemførelsesforanstaltninger er et passende redskab til at nå dette mål.”*¹⁷

Kommissionen fører desuden kontrol med at implementeringen gennemføres korrekt.

¹⁶ Se f.eks. hertil Lars Loftager Jørgensen m.fl. ”Momsloven med kommentarer”, 2007, s. 29.

¹⁷ Jf. MSD, indledningens pkt. 61

2.1 Regelkonflikter

Når det kommer til regelkonflikter mellem de nationale bestemmelser og EU-retten, har EU-domstolen fastslået, at EU-retten har forrang frem for national ret. Dette blev første gang fastslået i sagen 6/64, Costa mod ENEL.

I de tilfælde, hvor direktiverne ikke er implementeret korrekt i national lovgivning, får EU-retten **umiddelbare anvendelighed** betydning. Som udgangspunkt ville man antage, at direktiver ikke er umiddelbare anvendelige, idet direktiver først skal implementeres, dvs. først får virkning fra det tidspunkt, hvor de er implementeret i national lovgivning. EU-domstolen har dog i sagen 41/74 Van Duyn fastslået, at bestemmelser i direktiver kan skabe en **ret** for borgerne/virksomhederne uanset der ikke er sket implementering i national ret. I senere afgørelser har EU-domstolen yderligere anført, at medlemsstaternes manglende opfyldelse af implementeringen ikke skal indebære, at de slipper for de **forpligtelser**, som direktivet indeholder da konsekvensen ellers ville være, at medlemsstaterne kunne lukrere på deres egen passivitet eller mangelfulde implementering.¹⁸

For at en bestemmelse kan være umiddelbart anvendelig stilles der bl.a. krav om, at bestemmelsen er **klar, præcis og ubetinget**. I langt de fleste tilfælde vil EU-reglerne opfylde disse betingelser.¹⁹ EU-retten tillægges således som udgangspunkt forrang i regelkonflikter. En væsentlig undtagelse hertil er, at EU-domstolen har fastslået, at direktiver ikke kan pålægge borgerne/virksomhederne **forpligtelser**, jf. f.eks. sagen 152/84, Marshall og Momsnævnets praksis jf. TfS 1997, 310.²⁰ Det betyder, at såfremt MSD ikke er implementeret korrekt, vil en borger/virksomhed – eller i dette tilfælde en forening – kunne støtte **ret** på direktivets bestemmelser uanset implementering i national ret, men omvendt vil EU-retten ikke kunne **forpligte** foreningen. Det er derfor meget afgørende om foreningerne er rettighedssubjekter eller pligtsubjekter i forhold til direktivbestemmelserne.

I forhold til de fritagelsesbestemmelser, som denne afhandling omhandler, og de aktiviteter, som de danske indsamlingsorganisationer beskæftiger sig med, vil foreningerne ofte stå i en situation, hvor de er pligtsubjekter, idet det må antages, at de velgørende foreninger ikke umiddelbart ønsker en opstramning af momsloven, når nu den danske momslov – ifølge EU-Kommissionen - giver et bedre grundlag for at opnå momsfrigivelse.

¹⁸ Jf. Karsten Engsig Sørensen & Poul Runge Nielsen, EU-retten, 2008, s. 142

¹⁹ Jf. Karsten Engsig Sørensen & Poul Runge Nielsen, EU-retten, 2008, s. 148 og jf. Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer, 2007, s. 30 ff.

²⁰ Denne retstilstand er dog blevet kritiseret i den juridiske litteratur og af flere generaladvokater i deres forslag til afgørelser.

MSD spiller også en stor rolle i relation til fortolkning. Nationale domstole er forpligtet til at fortolke **EU-konformt**, jf. Traktatens art. 10, og 249, stk. 3 og sag 14/83 Von Colson. En EU-konform fortolkning betyder, at såfremt der opstår tvivl om fortolkningen af en bestemmelse i f.eks. momsloven, søges den korrekte mening i MSD, herunder i direktivets ordlyd og EU-domstolens domspraksis. Det er dog i retspraksis fastslået, at princippet om direktivkonform fortolkning ikke kan medføre, at en forvaltningsmyndighed kan gøre momslovens bestemmelser gældende, hvis der er tale om en manglende hjemmel i momsloven, jf. Tfs 2000.161 ØL (Bowlingmoms-sagen).

Opsummerende kan det derved lægges til grund, at retskilderne vedrørende merværdiafgiftsretten i høj grad er præget af EU-retten. Det overlades som udgangspunkt til de nationale myndigheder at bestemme **form** og **midler** for gennemførelsen af de sekundære retsakter, men disse er ikke uden betingelser og begrænsninger.

I relation til regelkonflikter er det vigtigt at sondre mellem om foreningen er et rettighedssubjekt eller et pligtsubjekt i forhold til direktivbestemmelsen. EU-retten vil nemlig ikke direkte kunne forpligte foreningen, men til gengæld kan foreningen i tilfælde af fejlimplementering selv vælge den bestemmelse, som er til dens fordel.

I relation til den nuværende konflikt mellem den danske stat og EU-Kommissionen er det ud fra ovenstående gennemgang nødvendigt at konkludere, at hvis bestemmelserne i ML § 13, stk. 1, nr. 17, 18 eller 21 ikke er implementeret korrekt, grundet manglende hjemmel i momsloven, kan hverken EU eller de danske myndigheder – heller ikke i fortolkningsøjemed – pålægge borgerne en videre momspligt end, der er grundlag for i momsloven.

3. Sponsorbarn

Formålet med afhandlingen er at tage udgangspunkt i en konkret udvalgt velgørende og almennyttig aktivitet fra praksis. Hensigten med dette afsnit er derfor at diskutere, om denne aktivitet kan kvalificeres som en aktivitet, hvor en forening indsamler penge, og hvor en forbruger (her sponsoren) til gengæld modtager en vare eller tjenesteydelse. Det man inden for bl.a. obligationsretten ville kalde for et gensidigt bebyrdende aftaleforhold.

Først vil projektet ”Sponsorbarn” blive defineret, og derefter vil det blive diskuteret, om aktiviteten opfylder betingelserne for at opnå momsfrigørelse, dvs. om der er tale om en levering mod et vederlag, jf. ML § 4.

Sponsorbarn er et projekt, som har eksisteret længe i indsamlingssektoren. I foreningen Børnefonden er indsamlingen kendt som ”Sponsorbarn”, i foreningen Plan Danmark som ”Planfadder”, i foreningen Røde Kors som ”Barnelandet”, og hos foreningen SOS børnebyerne som ”SOS Fadder”. Samlet set består aktiviteten i, at en sponsor tilbydes at støtte opvæksten af børn i udviklingslande.

Hos Børnefonden går pengene til både at betale for et barns skolemateriale, vaccinationer, medicin, men også til undervisning i ernæring. En del af bidraget går også til at støtte indkomstskabende aktiviteter, således at familierne får mulighed for at skabe sig en indtægt. Indsamlingsprojektet koster et fast beløb på ca. 200 kr. om måneden, hvoraf 15 % af bidraget går til administration.

Som sponsor hos Børnefonden modtages der en gang årligt en rapport om barnet og dets familie. Rapporten er udarbejdet på baggrund af et besøg af en socialarbejder fra det udviklingscenter, som familien er tilknyttet. Ved besøget gennemgås barnet og familiens sociale, sundhedsmæssige og økonomiske udvikling. Der udarbejdes en rapport for hvert familiebesøg, som sendes til barnets sponsor.

I SOS Børnebyerne går pengene direkte til et navngivet barn. Som fadder kan man derfor vælge at have personlig kontakt ved f.eks. at skrive breve til barnet. To gange om året får sponsoren tilsendt information og billeder af barnet. SOS Børnebyerne tilbyder også at arrangere et egentligt besøg mellem parterne.

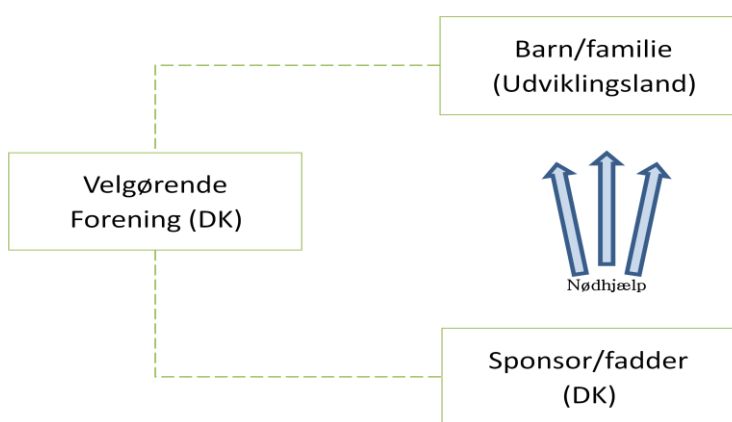
Hos Plan Danmark støtter en sponsor ikke et barn direkte, men derimod støttes projekter til flere børn i et bestemt område. En sponsor modtager hos Plan Danmark en faddermappe med billeder og information om fadderbørnene, familierne og det område, som de bor i.

Hos Røde Kors støtter en sponsor forældreløse børn i Zimbabwe. Her ydes der støtte i form af mad, medicin, tæpper, skolepenge, såsæd til markerne og personlig vejledning og omsorg fra frivillige.

Røde Kors ønsker at hjælpe så mange børn som muligt. Derfor har man valgt ikke at bruge penge på at holde kontakt mellem ét barn og én fadder.

Spørgsmålet er herefter, hvordan foreningerne bør karakterisere disse varer og ydelser i relation til momslovgivningens regler om levering mod et vederlag.

Nedenstående figur 1 illustrerer de tre parter, som indsamlingskonceptet ”Sponsorbarn” omhandler. På den ene side ses forholdet mellem den velgørende forening og en sponsor eller fadder. På den anden side ses forholdet mellem foreningen og et barn eller en familie i udviklingslandet.



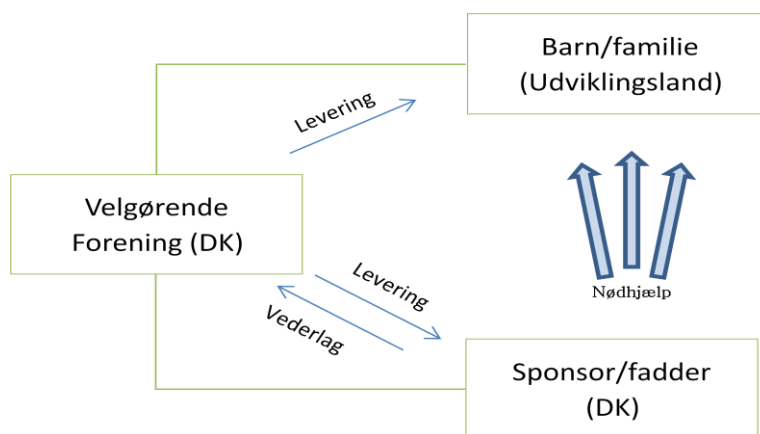
Figur 1 ”Sponsorbarn”

Figuren illustrerer ligeledes det faktum, at en sponsor ønsker at have mulighed for at støtte børn i udviklingslande. Hvis en sponsor selv havde haft mulighed for at støtte et barn eller en familie direkte, må det forventes, at en sponsor ikke ville have involveret en tredje part eller en såkaldt mellemmand, idet noget af bidraget – som nævnt ovenfor - også går til administration, når en sponsor benytter en forening.

Som de ses af det ovenstående, tilbyder alle foreningerne, at de kan levere de **varer**, som sponsoren ønsker at donere til et barn i et udviklingsland, f.eks. medicin, skolemateriale mv. Ydelsen kan bestå i, at foreningen bidrager til en social, sundhedsmæssig og økonomisk udvikling, som er både tids – og ressourcekrævende, og som oftest også kræver indsigt i, hvordan projekter i udviklingslande implementeres. Man kan endvidere argumentere for, at ydelsen består i, at foreningen forsyner forbrugeren med oplysninger om, hvilke lande, der er i akut nød, hvilke børn, der er mest trængende i landet, og hvilken slags ydelse eller vare, der gør mest gavn, f.eks. medicin, lægehjælp, skolemateriale mv. Derudover må det også antages, at foreningerne besidder en særlig ekspertise i logistik med hensyn til udbringning af nødhjælp samt viden om sikkerhedsspørgsmål m.v.

Foreningen tilbyder også en potentiel sponsor/køber andre konkrete varer som bevis for sit køb f.eks. årlige rapporter fra foreningen om udviklingen af projektet m.v. Dertil kommer, at SOS Børnebyerne f.eks. også kan arrangere et besøg mellem sponsoren og sponsorbarnet. Besøget er dog en separat ydelse, som efterfølgende kan aftales, og som derfor ikke indgår i selve aftalen ”Sponsorbarn”.

Ovenstående beskrivelse af, hvilke varer og ydelser, som konceptet ”Sponsorbarn” tilbyder, illustreres ved nedenstående figur 2. Det ses endvidere, hvilke relationer de tre parter har til hinanden, og hvor der eksisterer en levering mod vederlag.



Figur 2 ”Sponsorbarn”

Først og fremmest må det udledes, at der mellem foreningen og barnet i udviklingslandet kun findes en leverance, uden modværdi, da der ikke sker betaling fra nogen organisationer eller fra familier i udviklingslandet.

Mellem sponsoren og foreningen tilbyder foreningen at levere **varer** som består i medicin, skolemateriale mv. **Ydelsen**, består i kompetencen til at udføre denne nødhjælp i et udviklingsland. Samtidig modtager sponsoren årlige rapporter om barnets udvikling.

Man kan dog diskutere, om der altid er et ligevægtigt forhold mellem den betaling, som en sponsor bidrager med, og den leverance, som en forening yder, når den implementerer et løbende nødhjælpsprojekt. Det må dog lægges til grund, at der i konceptet ”Sponsorbarn” er sammenhæng mellem foreningens leverance af varer (medicin, skolemateriale mv.) og sponsorens betaling (200 kr. om måneden).

Man kan ligeledes diskutere, om de varer og ydelser, som foreningen leverer, er noget man i en momsmæssig sammenhæng vil forbinde med disse begreber, hvilket umiddelbart nedenfor vil blive behandlet.

Ifølge momsloven er en vare et materielt gode, jf. ML § 4, stk. 1. Momsloven bidrager dog ikke yderligere til en afgrænsning af varebegrebet. Dog kan man ud fra de øvrige bestemmelser i momsloven udlede et vist indtryk af varebegrebets omfang.²¹ Varebegrebet omfatter således alle nye og brugte varer.²²

Ydelsesbegrebet er særdeles omfattende, idet levering af en ydelse omfatter enhver anden levering ud over levering af varer, jf. ML § 4, stk. 1, 3. pkt. Ydelsesbegrebet omfatter som udgangspunkt f.eks. arbejdsydelser, transport af personer og gods, kommunikation, udlejning, adskillige serviceydelser, m.fl.

Der er således intet i momsloven varebegreb eller tjenesteydelsesbegreb, der er til hinder for, at en mellemmand, der står for leveringen af f.eks. medicin og skolemateriale mv. og det administrative ved at støtte et barn i et udviklingsland, kan være en ydelse eller en vare. Eksempelvis kan det nævnes, at ejendomsmæglere og rejsebureauer på samme måde tilbyder at arrangere visse ydelser og varer.

Når indsamlingsorganisationer samler ind til velgørende formål, bliver visse indsamlingsaktiviteter eller indsamlingsarrangementer ofte benævnt som gaver eller donationer. Hverken i momsloven eller i MSD er disse begreber nærmere defineret eller afgrænset. Gaver og donationer må dog umiddelbart skulle ses som noget, der kun går en vej, medmindre de rent faktisk omfatter en modydelse, som f.eks. goodwill eller reklame.

Spørgsmålet er, om transaktionen i ”Sponsorbarn” kan siges at være en gave- eller vareforsendelse, der sendes til steder uden for EU for sponsorens regning og derved kan opnå momsfritagelse. Dette spørgsmål vil blive behandlet i afsnit 4.5 ”Udførsel af varer uden for EU”, idet der ikke skal beregnes moms af gaveforsendelser, der udføres til steder uden for EU ved virksomheders foranstaltning, selv om varerne afsættes til herboende personer, jf. SKAT’s momsvejledning. I konceptet ”Sponsorbarn” ønsker sponsoren her at forsende en gave eller vare (f.eks. medicin, skolemateriale mv.) til et barn uden for EU ved en forenings foranstaltning, selvom varerne i realiteten afsættes til en herboende person.

²¹ Jf. Erik Dekov & John Engsig, Moms, Energi og Lønsum – En lærebog om afgifter, s. 42

²² Herudover kan det ses af de enkelte bestemmelser i Momsloven, hvilke der helt sikkert er omfattet af momspligten, f.eks. gas, vand, elektricitet, varme, visse overdragelser, inventar, driftsmidler, levende dyr, planter m.fl. og omvendt hvilke der ikke er omfattet, f.eks. fordringer, frimærker, investeringsguld og som hovedregel fast ejendom, m.fl.

I modsætning til en gave, som har til hensigt at donere en ydelse uden modydelse, er et salg et gensidigt bebyrdende aftaleforhold, hvor man giver for at modtage. Selvom det momsretlige lovgrundlag ikke bidrager til en afgrænsning af begrebet ”gave” i forhold til begrebet ”salg”, er der i retspraksis taget stilling til sondringen mellem et salg og en gave/donation, hvilket kan ses af sagen C-16/93, Tolsma.

I afgørelsen tager EU-domstolen stilling til begrebet ”levering mod vederlag”. I den pågældende sag blev en gademusikant af afgiftsmyndighederne i Holland pålagt at betale moms af det beløb, som forbipasserende personer smed i hans pengebøsse, når han på offentlig vej spillede på sit gadeorgel. EU-domstolen konkluderede indledningsvis, at der ikke forelå nogen aftale mellem parterne. De forbipasserende havde ikke ytret et ønske om, at der blev spillet musik for dem, hvorfor det var frivilligt, hvis de lagde penge i bøszen. De forbipasserende bestemte endvidere selv størrelsen af beløbet. Der var således ikke nogen sammenhæng mellem den musikalske ydelse og de betalinger, som den fremkaldte.

EU-domstolen slog således fast, at for at en ydelse kan anses for at blive leveret mod vederlag, skal der mellem yderen og modtageren bestå et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, således at det af yderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren, jf. sagens præmis 14.

Det må ud fra ovenstående betragtninger lægges til grund, at ”Sponsorbarn” skaber et gensidigt bebyrdende retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af leverance og modværdi, idet der indgås en aftale om, at sponsorens betaling skal gå til at støtte ét konkret barn eller en familie i et udviklingsland, hvilket må sidestilles med en levering af en ydelse mod vederlag, jf. ML § 4.

En skattemyndighed vil derfor være berettiget til at opkræve en merværdiafgift, medmindre ydelsen efter ML §§ 13 eller 34 er fritaget for afgiften.

4. Fritagelser

Inden de udvalgte fritagelsesbestemmelser gennemgås, vil der indledningsvist blive nævnt nogle få lovregler og principper i relation til momslovens fritagelsesbestemmelser.

Udgangspunktet er, at alle varer og ydelser mod vederlag er momspligtige. Efter ML §§ 13 og 34 fritages en række varer og ydelser fra denne generelle momspligt.²³

Det er et generelt fællestræk for en række af fritagelsesreglerne i § 13, at de vedrører visse former for virksomhed af almen interesse, hvorved forstås sociale, politiske og samfundsmæssige interesser.

De bestemmelser, som har til hensigt at fritage på grund af hensynet til den almene interesse, fritager dog ikke alle transaktioner, som måtte have almen interesse. En almen interesse er blot en forudsætning for at komme i betragtning.

Det skal nævnes, at de afgiftsfritagne virksomheder, herunder foreninger, der ikke svarer afgifter af deres omsætning, til gengæld heller ikke er berettiget til at fradrage købsmoms af de indkøbte varer eller ydelser. Der eksisterer dog visse undtagelser til den manglende fradragsret:

- 1) Hvis en virksomhed f.eks. kun er delvis afgiftsfritaget, og derfor samtidig kun er delvis fradragsberettiget for moms af indkøb, jf. ML § 38.
- 2) Visse særlige organisationer kan ansøge efter momskompensationsordningen, nemlig almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner og religiøse samfund mv. Ordningen indebærer en delvis kompensation for udgifter til købsmoms afholdt i forbindelse med organisationens almenvelgørende momsfrie aktiviteter for det tidligere kalenderår. For at få kompensation skal man være godkendt af SKAT efter ligningslovens § 8A eller 12, stk. 3 (bedre kendt som godkendelsen til at kunne modtage skattefrie gaver).
- 3) ML § 34 giver også mulighed for momsfrigivelse, men leverancerne adskiller sig væsentligt fra de i § 13 nævnte, da konsekvensen her i ML § 34 er, at der slet ingen begrænsning er i fradragsretten til den pågældende virksomheds indkøb af materialer/driftsmidler mv.

Virksomheder og foreninger, som ikke opfylder betingelserne for at være generelt momsfrigivet, vil under alle omstændigheder være fritaget for momsregistrering, hvis den årlige momspligtige omsætning ikke overstiger 50.000 kr.

²³ Se hertil art. 131-166 i MSD.

Det er desuden vigtigt at understrege, at fritagelsesbestemmelserne skal fortolkes indskrænkende, da de er en undtagelse til den generelle momspligt og momssystemets grundlæggende princip om neutralitet. Dette fremgår både af EU-domstolens praksis og national praksis, jf. f.eks. sag C-149/97, *The Institute of the Motor Industry* og TfS 1992.330 Ø.

Nedenfor gennemgås de udvalgte fritagelsesbestemmelser, som er nævnt i problemformuleringen. Det drejer sig om ML § 13, stk. 1, nr. 4, 17, 18 og 21 og ML §§ 34, stk. 1, nr. 5 og 17. Gennemgangen indeholder en analyse af lovgrundlag og praksis, en sammenfatning og endelig en behandling af den enkelte bestemmelse i relation til indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn”.

4.1 Foreningers leverancer til medlemmer

Overskriften er ikke formuleret tilfældigt. I forskellig faglig momslitteratur er ML § 13, stk. 1, nr. 4 ofte benævnt som fritagelsen for ”foreninger”. Denne meget brede formulerede overskrift vil umiddelbart kunne opfordre til at tro, at bestemmelsen er en generel fritagelse for de leveringer af varer og ydelser, som de danske foreninger gør brug af. Det er dog hensigten med nedenstående gennemgang bl.a. at demonstrere, at fritagelsen er langt mere begrænset i dens anvendelsesområde i relation til de aktiviteter, som den rent faktisk fritager. I gennemgangen vil det nemlig ses, at problemet omkring denne fritagelsesbestemmelse i praksis vedrører selve afgrænsningen af foreningen, og retspraksis tager kun i meget begrænset omfang stilling til selve leverancens udstrækning.

Afsnittet vil desuden bære præg af, at bestemmelsen er meget begrænset behandlet i faglitteratur og i SKAT’s egne vejledninger.

Lov og direktivbestemmelser

Det fremgår af momsloven § 13, stk. 1, nr. 4:

”Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

4) Foreningers og organisationers levering af ydelser og varer i nær tilknytning hertil til deres medlemmer i disses fælles interesse og mod et kontingent. Det er en forudsætning, at foreningen m.v. ikke arbejder med gevinst for øje, og at formålet er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Det er desuden en forudsætning, at afgiftsfritagelsen ikke kan fremkalde konkurrencefordrejning.”

Fritagelsen har hjemmel i MSD artikel 132, stk. 1, litra l, selvom denne bestemmelse ikke direkte vedrører foreninger, men derimod kun organisationer.

Det fremgår af MSD artikel 132, stk. 1, litra l:

”Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

l) organisationers levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil til fordel for deres medlemmer i disses fælles interesse mod et kontingent, der er fastsat i overensstemmelse med vedtægterne, såfremt de pågældende organisationer ikke arbejder med gevinst for øje, og deres formål enten er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning.”

Kommentarer og praksis

ML § 13, stk. 1, nr. 4 er en ny bestemmelse i forhold til den hidtidige momslov, jf. lovbemærkningerne til den pr. 1. juli 1994 gældende momslov. Indledningsvist skal det nævnes, at Told – og Skattestyrelsen i en meddelelse fra 2001 har bekendtgjort, at foreninger var momsfritaget i et større omfang før momsloven af 1. juli 1994, jf. SKM 2001, 268 TSS. I meddelelsen ses det, at det tidligere kun var et krav, at formålet ikke var at opnå økonomisk gevinst. Der henvises til, at Momsnævnet i 1970 har truffet en afgørelse om, at ældreklubber ikke skal registreres og svare moms af deres virksomhed, jf. MOMS 1970, 291. Efter lovens ikrafttræden i 1994 skal ældreklubber under forudsætning af, at der er tale om økonomisk virksomhed, nu herefter betale moms af deres medlemskontingenter.

Som det ses af det ovenstående, er momsloven stort set formuleret enslydende med MSD. I begge bestemmelser er momsfrigagelsen betinget af, at der er tale om **en leverance i nær tilknytning til medlemmernes interesser, betaling af et kontingent**, at foreningen ikke arbejder med **gevinst for øje**, at **foreningsformålet** er omfattet af den udtrykkelige opremsning i bestemmelserne, og at momsfrigagelsen ikke fremkalder **konkurrencefordrejning**.

Nedenfor vil disse forskellige momenter samt praksis blive nærmere behandlet.

Leverance i nær tilknytning til foreningens interesser

Det er en forudsætning for momsfrigagelse, at leveringen har en nær tilknytning til foreningens interesse og dermed dens formål. Retspraksis har mest omhandlet politiske foreninger, arbejdsgiverforeninger, fagforeninger eller aktionærforeninger.

Da der ikke eksisterer omfangsrig momspraksis på området for så vidt angår de filantropiske foreninger, må det tages som et udtryk for, at SKAT ikke oplever, at begrebet ”i nær tilknytning til foreningens interesser” giver anledning til problemer i praksis.

Betaling af et kontingent

Der skal være tale om betaling af et kontingent, hvilket betyder, at leveringen skal være finansieret af kontingentet og ikke ved særskilte betalinger, jf. f.eks. SKM 2010,66 SR, hvor Skatterådet fandt, at en velgørende forening, der opfyldte betingelserne for momsfritagelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 4, skulle betale moms af salg af varer til medlemmerne, som i sagen skete mod særskilte vederlag. Det er desuden fastslået af EU-domstolen i sag nr. C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, at der skal være en direkte sammenhæng mellem medlemskontingenterne og de varer og ydelser som foreningen leverer til medlemmerne, herunder f.eks. levering af informationsmateriale og medlemsblade.

Ingen gevinst for øje

Om en forening arbejder med gevinst for øje, må som udgangspunkt afgøres efter reglerne i ML § 3. Det beror derfor på en konkret vurdering af foreningens vedtægter, service, aktivitetsniveau, regler for kontingentbetaling mv., herunder om andre end foreningen kunne have leveret tilsvarende ydelser, da det er en forudsætning for afgiftsfriheden, at der ikke opstår konkurrencefordrejning.²⁴

Foreningsformålet

Bestemmelsen nævner udtømmende de formål, som kan fritage foreninger for moms. De foreningsformål, som fritagelsen omhandler, skal enten være af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder. Som eksempel herpå kan nævnes sagen SKM 2007.515 SR, hvor Skatterådet fandt, at en forening, der afholdt netværksarrangementer med det formål at være et professionelt samlingssted for business developere, var momspligtig af sine kontingenter. Afholdelse af arrangementerne måtte anses for økonomisk virksomhed, og kontingenterne måtte anses som vederlag for adgangen til at deltage i arrangementerne. Foreningens formål kunne derfor ikke anses for at være af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller for at vedrøre borgerlige rettigheder. Kontingentet var derfor ikke momsfritaget.

²⁴ Jf. Erik Dekov & John Engsig, Moms, Energi og Lønsum – En lærebog om afgifter, s. 58 ff.

Konkurrencefordrejning

Det er en forudsætning for momsfrigivelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 4, at fritagelsen ikke medfører konkurrencefordrejning. I relation til spørgsmålet om konkurrencefordrejning kan der lægges vægt på, om andre end foreningen kunne have leveret tilsvarende ydelser, og hvis dette i givet fald var tilfældet, må det herefter ses på, om disse ydelser ville være momsbelagte, jf. EU-domstolens sag C-8/01, Taksatorringen.

Som eksempel kan også nævnes sagen SKM 2005,487 LSR. En forening, som bestod af en sammenslutning af mindre banker, kunne ikke momsfrigives efter ML § 13, stk. 1, nr. 4. Foreningens formål var i henhold til vedtægterne at udvikle koncepter og strategier samt at fremstille materialer mv. af markedsføringsmæssig karakter. Foreningens hovedformål var derfor ikke af fagforeningsmæssig karakter. Formålet var i stedet at sikre medlemmernes økonomiske interesser gennem fælles markedsføring og samarbejde i forhold til medlemmernes konkurrenter.

Leverancer

Af ovenstående gennemgang ses det, at både momsloven og direktivets bestemmelser udtrykkeligt nævner de **former** for foreningsvirksomhed, der efter bestemmelserne er fritaget.

Hvilke **leverancer**, der er omfattet af bestemmelserne, er ikke videre skitseret i ordlyden. Efter bemærkningerne til loven omfatter fritagelsen udgivelse af foreningsblade, fagblade og lignende, når bladene ikke indeholder annoncer, og når de sælges til en pris, der ikke overstiger omkostningerne ved fremstillingen. Det ses ligeledes af SKM 2006.8 SKAT, at der ikke skal beregnes udtagningsmoms ved levering af foreningsblade og fagblade til medlemmerne. Derimod skal der ifølge afgørelsen beregnes udtagningsmoms ved levering af foreningsblade til ikke-medlemmer, hvis værdien af foreningsbladet er 100 kr. ekskl. moms eller derover. Ifølge Lars Loftager Jørgensen m.fl. omfatter fritagelsen eksempelvis også politiske partiers propagandamateriale, der tilsendes medlemmerne.²⁵ I sagen SKM 2003.339 TSS skulle Dansk Kennel Klub heller ikke opkræve og betale moms af medlemskontingentet i relation til f.eks. udgivelse af blade, udstillinger, konkurrencer m.v.

²⁵ Jf. Lars Loftager Sørensen m.fl. "Momsloven med kommentarer", 2007, s. 349 n.

Sammenfatning

Ud fra ovenstående betragtninger kan det anføres, at det forhold, at en given aktivitet udøves i foreningsregi, ikke i sig selv medfører momsfrigørelse. Praxis fokuserer bl.a. på det erhvervsmæssige islæt ved afgørelsen af, om en forenings leverancer er omfattet af momspligten.

Praxis er ikke omfattende i relation til de filantropiske foreningers leverancer til medlemmer, hvilket generelt må opfattes således, at SKAT ikke i almindelighed oplever, at disse foreningers medlemskontingenter giver anledning til fortolkningsproblemer.

Om en forenings kontingentindtægter er momspligtige eller momsfrie afhænger af, hvad foreningen leverer til sine medlemmer for kontingentet. Det ses af praksis, at fritagelsen er meget begrænset i dens anvendelsesområde, og at leverancerne primært omfatter kommunikationsydelser i medlemmernes interesse. Dette må antages at hænge sammen med, at fritagelsesbestemmelserne generelt skal fortolkes indskrænkende, da de er en undtagelse til momssystemets grundlæggende princip om neutralitet.

Sponsorbarn

Det kan ud fra det ovenstående ses, at indsamlingsprojektet "Sponsorbarn" egentlig opfylder det foreningsformål, som både ML § 13, stk. 1, nr. 4 og MSD artikel 132, stk. 1, litra l opstiller og kræver. Bestemmelserne kræver nemlig et filantropisk formål, for at en forening kan fritages for betaling af moms. "Sponsorbarn" må konstateres at have et filantropisk formål.

ML § 13, stk. 1, nr. 4 er en meget begrænset fritagelsesbestemmelse, der kun fritager de leverancer af varer og ydelser, der direkte har tilknytning til foreningens medlemmer og mod et kontingent. Det må derfor udledes, at selvom indsamlingsprojektet "Sponsorbarn" kunne betales som et kontingent, er der ikke tilnærmelsesvis den nære tilknytning til varen eller ydelsen, som bestemmelsen og retspraksis har vist sig at kræve.

Det konkluderes derfor, at bestemmelsen i ML § 13, st. 1, nr. 4 ikke afgiftsfritager indsamlingsprojektet "Sponsorbarn".

4.2 Velgørende arrangementer

Lov- og direktivbestemmelser

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 17:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

17) Varer og ydelser, der leveres i forbindelse med afholdelsen af velgørende arrangementer. Afgiftsfritagelse meddeles efter forudgående ansøgning til told- og skatteforvaltningen. Som velgørende arrangementer anses arrangementer af kortere varighed, hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Det er en betingelse for meddelelse af afgiftsfritagelse, at leveringen sker for arrangørens regning og risiko, og at arrangøren ikke i øvrigt driver virksomhed med levering af tilsvarende varer og ydelser. Indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi, der foretages af velgørende foreninger m.fl., fritages ligeledes for afgiften efter forudgående ansøgning til told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse for meddelelse af afgiftsfritagelse, at den velgørende forening m.fl. ikke i øvrigt driver virksomhed, der er registreringspligtig efter § 47, og at salget udelukkende sker til virksomheder, der er registrerede efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af fritagelse."

Fritagelsen har hjemmel i MSD artikel 132, stk.1, litra o, selvom bestemmelsen og ordlyden ikke er fuldstændig identisk.

Det fremgår af MSD's artikel 132, stk. 1, litra o:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

o) levering af ydelser og varer, der præsteres af organer, hvis transaktioner er fritaget i overensstemmelse med litra b), g), h), i), l), m) og n), i forbindelse med indsamlingsarrangementer, der foretages udelukkende til egen fordel, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning"

Da begge bestemmelser har et omfattende indhold, er de opstillet systematisk nedenfor.

Ifølge momslovens bestemmelse er både varer og ydelser fritaget, hvis følgende krav er opfyldt:

- 1) Det omhandler et velgørende arrangement
 - hvilket anses som et arrangement af kortere varighed og
 - at overskud fuldt ud skal anvendes til velgørende eller almennyttige formål
- 2) Leveringen skal være for arrangørens egen regning og risiko
- 3) Må ikke i øvrigt drive virksomhed med tilsvarende varer/ydelser
- 6) Indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi fritages
 - Må dog ikke i øvrigt drive virksomhed, der er registreringspligtig efter § 47 og
 - Salget må kun ske til virksomheder, der er registrerede
- 7) Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler

Ifølge MSD bestemmelse er både varer og ydelser fritaget, hvis følgende krav er opfyldt:

- 1) Det omhandler et indsamlingsarrangement
- 2) Transaktionen skal hidrører under, enten (litra):
 - b) hospitalsbehandling mv.
 - g) social sikring og bistand
 - h) beskyttelse af børn og unge
 - i) uddannelse og undervisning
 - l) Politisk, fagforeningsmæssigt, religiøs, patriotisk eller filantropisk
 - m) amatøridræt
 - n) kultur
- 3) Indsamlingsarrangementet skal udelukkende være til egen fordel
- 4) Indsamlingsarrangementet må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning

Kommentarer og praksis

Det følger af de danske myndigheders opfattelse, at den danske bestemmelse implementerer MSD artikel 132, stk. 1, litra o) i dansk ret, jf. SKAT's juridiske vejledning.²⁶

Det ses umiddelbart, at der er visse forskelle på bestemmelsen i den danske momslov og MSD. Den danske momslov omfatter både levering af varer og ydelser i forbindelse med velgørende arrangementer og foreningers m.fl. indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi. Foreningers m.fl. indsamling og salg af brugte varer af ringe værdi er slet ikke nævnt i direktivets bestemmelse.

Herudover ses det, at momsloven omhandler et **velgørende arrangement**, mens direktivet nævner et **indsamlingsarrangement**. Samtidig er der forskel på, hvilket formål arrangementet skal have.

²⁶ Jf. D.A.5.17.1 Lovgrundlag

Direktivet opremser 7 formål, nemlig hospitalsbehandling mv., social sikring og bistand, beskyttelse af børn og unge, uddannelse og undervisning, amatøridræt, kultur eller organisationer med aktiviteter af politisk, fagforeningsmæssig, filantropisk, religiøs eller patriotisk karakter. Momsfritagelsen i henhold til direktivet kræver således, at de indsamlede midler skal anvendes til en af de 7 nævnte aktiviteter. Den danske bestemmelse i momsloven har i stedet valgt en generel momsfritagelse for alle varer og ydelser, der leveres i forbindelse med afholdelse af velgørende arrangementer, og præciserer dernæst, at begrebet ”et velgørende arrangement” anses som et arrangement af **kortere varighed**, hvor al **overskud fuldt ud skal anvendes** til det velgørende eller almennyttige formål. Leveringen skal endvidere være for **arrangørens egen regning og risiko**, og **arrangøren må ikke i øvrigt drive virksomhed med tilsvarende varer/ydelser**.

Ydermere fastslår direktivet – i modsætning til momsloven –, at indsamlingsarrangementet skal være udelukkende til **egen fordel**, og det ikke må kunne skabe en **konkurrenceforvridning**.

Nedenfor vil disse forskellige momenter og retspraksis blive gennemgået nærmere.

Velgørende arrangementer

Selvom ”indsamlingsarrangementer” muligvis kan overføres til den danske betegnelse ”velgørende arrangementer”, er det – som ovenfor skitseret - nogle andre krav, der stilles ifølge MSD.

Bestemmelse i MSD har umiddelbart et meget bredt anvendelsesområde, idet den ikke i ordlyden præciserer begrebet ”indsamlingsarrangement”. Begrebet sættes endvidere i relation til ikke mindre end 7 andre fritagelsesbestemmelser. Det må dog konstateres, at selvom den danske fritagelse nærmere præciserer kriteriet for et ”velgørende arrangement”, er bestemmelsen næppe implementeret fyldestgørende, idet direktivbestemmelsen rent faktisk kræver, at der skal være tale om et organ, hvis transaktioner skal henhøre under et af de 7 nævnte fritagelsesformål (sundhed, amatøridræt, m.v.). Da momsloven ikke nævner nogen af disse, vil det derfor kunne opstå en fællesskabsstridig handling, når en dansk arrangør, der ikke henhører under et af de 7 områder, opnår fritagelse efter den danske fritagelsesbestemmelse.

Som et eksempel på, hvor langt rækkevidden i praksis er i relation til ML § 13, stk. 1, nr. 17, kan nævnes TfS 1998.771, hvor en beboerforening, der afholdt en festival til fordel for et øsamfund, kunne opnå momsfritagelse. En beboerforening med det formål at sikre et øsamfunds overlevelse kan muligvis antages at have en politisk overbevisning med henblik på at støtte f.eks. et ”udkantsområde”. Det må dog antages at være på vippen til at høre uden for MSD’s område.

ML § 13, stk. 1, nr. 17 anfører som nævnt, at et velgørende arrangementer skal være et arrangement, der har et velgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Det er samtidig værd at bemærke, at SKAT's definition af et "velgørende eller på anden måde almennyttigt formål" er væsentligt ændret i den nyeste version af Momsvejledningen fra 15. juli 2011. Hittidige vejledninger har ikke defineret dette formål. I den nyeste version af vejledningen fremgår, at et velgørende eller på anden måde almennyttige formål f.eks. kan være:

- sygdomsbekæmpelse
- forebyggende børne- og ungdomsforsorg
- ulandshjælp
- kirkeligt arbejde
- amatøridrætsarbejde
- sikring af et øsamfunds overlevelse

Denne nye version må konstateres at have en meget nær lighed med de formål, som MSD opstiller. Dette ikke har været tilfældet før. Det må derfor lægges til grund, at SKAT nu har præciseret lovgrundlaget. Der følger dog ingen praksis eller anden begrundelse for denne præcisering.

Kortere varighed

Ifølge MSD artikel 132, stk. 2 har medlemsstaterne ret til ved anvendelsen af stk. 1, litra o at indføre begrænsninger med hensyn til antallet af arrangementer. I momsbekendtgørelsen er det derfor nærmere præciseret, hvilke kriterier, der skal være opfyldt, før der kan gives momsfritagelse til de velgørende arrangementer:

- 1) Et månedligt arrangement af op til 3 dages varighed
- 2) Et årligt arrangement af op til 14 dages varighed eller 2 arrangementer af op til 8 dages varighed
- 3) Ensartede, sammenhængende arrangementer, der afholdes én gang årligt over enkelte dage, i flere på hinanden følgende uger eller måneder med en samlet varighed på ikke over 14 dage.

"Til egen fordel" kontra "arrangørens regning og risiko"

Som nævnt kræver MSD, at indsamlingsarrangementet udelukkende skal være til egen fordel. Spørgsmålet er herefter, hvordan "til egen fordel" skal fortolkes.

En umiddelbar fortolkning må medføre, at fordelene ved arrangementet, dvs. overskuddet, skal bruges af virksomheden eller foreningen selv. Dette er dog ikke nævnt i den danske momsbestemmelse.

I sagen SKM 2003.170 LSR, som omhandlede en forening, som forestod salg af læskedrikke i forbindelse med et karneval, fortolkede landsskatteretten "til egen fordel" i overensstemmelse med den danske formulering, hvorefter arrangementet "skal ske for arrangørernes egen regning og risiko".

Problemet med denne fortolkning er, at de to begreber på ingen måde stemmer overens.

Et indsamlingsarrangement, der afholdes til egen fordel, er ikke ensbetydende med, at foreningen f.eks. selv har stået for finansieringen, eller at foreningen selv står for en eventuel underskuddækning. Dette er også understøttet af Told – og Skattestyrelsens senere kommentar til sagen, hvor det blev slået fast, at de to formuleringer ikke kan fortolkes ens.²⁷

I kommentaren fastholdt Styrelsen dog stadig kriteriet om "egen regning og risiko" og præciserede, at den pågældende forening formelt og reelt skal stå som arrangør. Det vil sige, at al annoncering skal ske i arrangørens navn, at arrangøren betaler for en evt. optræden, leje af lokaler mv., og at denne betaling ikke er fastsat til en procentdel af entréindtægten. Hvis eksempelvis leverandører til et arrangement honoreres i forhold til indtægterne ved arrangementet, kan der ikke gives fritagelse, idet leveringen af varer og ydelser således ikke sker udelukkende for arrangørens regning og risiko.²⁸

Det blev dermed præciseret, at hvis foreningen i det konkrete tilfælde opfylder betingelsen om, at salget skal ske for foreningens regning og risiko, er foreningen "arrangør" i momslovens forstand. Styrelsen fastslog dog endvidere, at det herefter er afgørende, hvad overskuddet går til. Det kan enten være til egen fordel, dvs. arrangørens egne aktiviteter, eller til udlodning, dvs. til andres aktiviteter.

På baggrund heraf kan det udledes, at det for momslovens vedkommende kun er af betydning, om overskuddet går til et velgørende formål. Det er i momsloven ligegyldigt, hvem der er den endelige modtager af pengene. Modsat har det i MSD betydning, at overskuddet udelukkende går til egen fordel, da der allerede i bestemmelsen er nævnt, hvilke 7 områder, som pengene kan bruges til.

Kravet om, hvordan overskuddet anvendes, belyses endvidere umiddelbart nedenfor.

²⁷ SKM 2003.306 TSS "Kommentar til Landsskatterettens kendelse af 25. marts 2003, SKM 2003.170 LSR - begrebet "for arrangørens regning og risiko""

²⁸ SKM 2003.306 TSS

Overskudsanvendelsen

Ifølge momsloven skal overskuddet i sin helhed videregives eller anvendes til et velgørende formål umiddelbart efter afholdelsen af det velgørende arrangement. Som nævnt er dette ikke afgørende i forhold til direktivet, da anvendelsen og formålet direkte er opstillet i direktivet.

At overskuddet skal anvendes til et velgørende formål, ses i SKM 2002.207 H, hvor en boldklub efter ansøgning havde fået meddelt momsfrigtagelse til afholdelse af et årligt klubbal. Ved et kontroleftersyn konstaterede told- og skatteregionen, at overskuddet ved arrangementet var blevet delt ligeligt mellem boldklubben og ejerne af det forsamlingshus, hvor klubballet var foregået. Begge parter blev herefter afkrævet en efterbetaling af moms.

Ligeledes slog Landsskatteretten fast i SKM 2002.516 LSR, at en musikforening, hvis formål var at afholde friluftskoncerter, ikke kunne indrømmes momsfrigtagelse, da overskuddet fra koncerten ikke fuldt ud blev anvendt til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Overskuddet fra koncerten blev afsat til afvikling af fremtidige koncerter og blev derved ikke videregivet til noget velgørende formål.

Arrangørens momsregistrering

Den sidste betingelse i momsloven er, at arrangøren ikke i forvejen må drive momsregistreringspligtig virksomhed med tilsvarende varer og ydelser. Denne betingelse er ikke direkte nævnt i MSD, da man ifølge direktivet skal holde sig inden for et af de 7 formål, som forudsætningsvist er momsfritaget i forvejen.

Af sagen SKM 2008.264 ØLR fremgår det dog, at en virksomhed eller en forening godt kan have både momspligtige og momsfrie aktiviteter. Sagen vedrørte en fond, der stod for afholdelse af en festival, der var momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 18 (nu 17). Fonden søgte efterfølgende om tilladelse til at støtte et ungdoms- og kulturhus. I den konkrete sag blev støtten også anvendt til momspligtige aktiviteter, da støtten medførte, at prisen på bl.a. salg af mad, øl, vand og entrebilletter til diskoteket kunne holdes nede. Da støtten ville kunne skabe en konkurrenceforvridning i forhold til andre kulturhuse, caféer, restauranter mv. blev tilladelsen dog nægtet med den begrundelse, at den støtte, som ungdoms- og kulturhuset skulle modtage, ikke "fuldt ud" kunne anses som støtte til almennyttige og almenvelgørende formål.

Til trods for at Landsretten nægtede at give momsfrigtagelse, grundet støtten ikke "fuldt ud" kunne anses som støtte til almennyttige og almenvelgørende formål, blev det af Landsretten præciseret, at det ikke er en hindring både at have momspligtige og momsfrie aktiviteter.

Konkurrenceforvridning

I MSD er det en betingelse, at arrangementet ikke må skabe konkurrenceforvridning. Denne betingelse er ikke nævnt i momsloven. Det betyder, at selv om et arrangement henhører under et af de 7 opremsede områder, og foreningen selv anvender et eventuelt overskud, vil der alligevel kunne være tale om et direktivbrud, da en dansk velgørende arrangør vil kunne indsamle penge i konkurrence med afgiftspligtige arrangører og samtidig være momsfritaget. Derimod vil velgørende arrangører fra de andre EU-lande vil være afskåret fra denne mulighed.

Begrebet om konkurrenceforvridning er dog - inkonsekvent nok - indskrevet i SKAT's juridiske vejledning.²⁹ Af vejledningen fremgår, at det er en betingelse for at opnå momsfritagelse, at fritagelsen ikke kan medføre konkurrencefordrejning i forhold til erhvervsvirksomheder. Ifølge vejledningen skal der hver gang foretages en konkret vurdering af, om arrangementet har et almennyttigt formål, eller om arrangementet har karakter af et kommercielt arrangement. I vejledningen nævnes et eksempel på afholdelse af koncerter. Det vil i eksemplet om koncerten f.eks. være af betydning for vurderingen, hvordan kunstnerne honoreres. Momsbesparelsen må således ikke føre til, at foreningen "overbyder" de kommercielle arrangører. Det forventede overskud skal desuden stå i et rimeligt forhold til den fordel, som arrangøren får ved at have fået momsfritagelse. Er en koncert således budgetteret til at have en meget stor omsætning, men et meget lille overskud, kan det indikere, at det velgørende formål ikke er hovedformålet med arrangementet.

Ifølge Lars Loftager Jørgensen m.fl. i "Momsloven med kommentarer" fremgår det til fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 17, at *"momsloven og direktivbestemmelsen ikke er enslydende. Det må dog antages, at den **righoldige danske praksis** og de regler, der er fastsat i **kapitel 1 i bekendtgørelse nr. 663 af 16. juni 2006 om momsloven**, i meget vidt omfang administreres i overensstemmelse med direktivets ordlyd og intentioner, selv om der kan være helt konkrete situationer, som kan føre til forskellig vurdering."*

Ovenstående beskrivelser med hensyn til de regler der er fastsat i **kapitel 1 i momsbekendtgørelsen** må konstateres ikke at være opfyldt som det står beskrevet, idet der intet sted i bekendtgørelsen eksempelvis er nævnt begrebet konkurrenceforvridning.

Når det kommer til den **danske retspraksis** kan der godt argumenteres for, at denne er i overensstemmelse med direktivets begreb om konkurrenceforvridning. Det skal dog erindres, at retspraksis ikke kan udgøre en tilstrækkelig implementering, jf. kapital 2 "Direktiver og implementering".

²⁹ Jf. D.A.5.17.2 Momsfritagelse af velgørende arrangementer

I en meddelelse fra SKAT, jf. SKM 2007.432, blev det præciseret, hvornår et arrangement enten har almennyttig eller kommerciel karakter. Baggrunden for præciseringen var, at en del større koncertarrangementer havde opnået fritagelse efter bestemmelsen på et, efter SKAT's opfattelse, mangelfuldt eller direkte fejlagtigt grundlag.³⁰ Det fremgik desuden af meddelelsen, at der hver gang skal foretages en konkret vurdering af, om arrangementet indebærer en mulig konkurrenceforvridning.

Dette kan f.eks. ses af sagen SKM 2007.910 LSR, hvor en musikforening ikke opfyldte betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 18 (nu nr. 17) om momsfrigtagelse i forbindelse med afholdelse af en koncert, idet der bl.a. blev lagt vægt på, at det forventede overskuds størrelse ikke kunne antages at stå i rimeligt forhold til den fordel, som arrangøren fik ved fritagelsen. Landsskatteretten mente, at momsfrigtagelse ville føre til konkurrencefordrejning i forhold til de koncertarrangører, som skulle betale moms af tilsvarende arrangementer. I sagen anerkendte Landsskatteretten godt nok, at der ikke efter loven eller momsbekendtgørelsen er nævnt nogen betingelse om, at arrangementet ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning. Efter Landsskatterettens vurdering er myndighederne dog berettiget til at stille yderligere betingelser for fritagelse i overensstemmelse med et proportionalitetsprincip. Ydermere slog Landsskatteretten fast, at *”myndighederne dog ikke er berettiget til under henvisning til direktivet at opstille et forbud mod en konkurrencefordrejning, da en sådan skærpelse af praksis ikke har dækning i den danske momslovs ordlyd. Pligten til direktivkonform fortolkning kan ikke medføre, at loven fortolkes imod dennes ordlyd, jf. TfS 2000.161 ØL.”*

Samtidig anfører Landsskatteretten modsat, at der ved vurderingen af, om et arrangement har et almennyttigt formål eller er af kommerciel karakter, ikke er noget til hinder for at indfortolke følgende moment i ML § 13, stk. 1, nr. 17; *”at det forventede overskud står i rimeligt forhold til den fordel, som arrangøren får ved fritagelsen”*. Landsskatteretten kommer altså frem til det resultat, at arrangøren af koncerten ikke kan få momsfrigtagelse, da dette vil føre til en konkurrencefordrejning. Det interessante er dog begrundelsen. Landsskatteretten anerkender altså, at det danske lovgrundlag ikke indeholder et forbud mod konkurrencefordrejning, men vælger i stedet at indfortolke et lignende begreb på baggrund af et proportionalitetsprincip. Landsskatteretten uddyber ikke videre hvilken relation dette proportionalitetsprincip skal ses i forhold til. Muligvis kunne det ses i forhold til MSD, idet MSD artikel 132, stk. 2 f.eks. beskriver, at medlemsstaterne ved anvendelsen af stk. 1, litra o) kan indføre enhver nødvendig begrænsning, navnlig med hensyn til antallet af de arrangementer eller størrelsen af de indkomne beløb, der skal fritages. Dette begreb *”enhver nødvendig begrænsning”* kunne muligvis relateres til det proportionalitetsprincip som Landsskatteretten referer til.

³⁰ Jf. Søren Engers Pedersen & Merete Andersen, Moms 2 Fritagelser og lønsum, 2010, s. 130.

Alternativt kunne proportionalitetsprincippet ses i forhold til dansk praksis eller retssædvane, når nu Landsskatteretten i øvrigt konkluderer at momsloven ikke indeholder et forbud mod konkurrenceforvridning og således ikke er implementeret korrekt. Manglende implementering indebærer som nævnt tidligere, at MSD ikke er umiddelbar anvendelig. Under alle omstændigheder må det dog lægges til grund at denne praksis om at indfortolke et sådant moment, ikke medvirker til en stor gennemsigtighed for de velgørende foreninger der gør brug af bestemmelsen.

Sammenfatning

Efter ovenstående gennemgang forekommer MSD at være mere restriktiv end momsloven med hensyn til momsfrigivelse for velgørende arrangementer. Efter direktivets regler kan momsfrigivelse kun gives til arrangementer, hvis overskuddet anvendes til egne formål. Endvidere er det en forudsætning, at arrangøren agerer inden for et af de 7 opremsede områder af almen interesse. Endelig må indsamlingsarrangementet ikke kunne skabe konkurrenceforvridning.

Efter den danske bestemmelse kan der principielt opnås momsfrigivelse for alle former for arrangementer, hvis overskuddet tilfalder velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Dansk retspraksis illustrerer dog, at det ikke har været tilfældet, at et velgørende arrangement omhandler andre formål end dem, der specifikt er nævnt i MSD.

Ifølge den danske momslov og retspraksis er et velgørende arrangement et arrangement af kortere varighed, et arrangement, der udelukkende ”skal ske for arrangørernes egen regning og risiko”, og hvor overskuddet fuldt ud skal anvendes til et velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Arrangøren må dog ikke være momsregistreret med henblik på levering af tilsvarende varer og ydelser, og arrangementet må ikke skabe konkurrenceforvridning. Sidstnævnte betingelse er dog ikke hjemlet i momsloven, men fremgår derimod af SKATS’s vejledning og retspraksis.

Fritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18 meddeles efter forudgående ansøgning, hvorfor det påhviler skattecentrene i hver enkelt sag at foretage en konkret helhedsvurdering af, om betingelserne for momsfrigivelse er opfyldt.

For så vidt angår overskuddet er det ifølge momsloven ikke afgørende, hvem der er den endelige modtager af pengene er, så længe at overskuddet går til et velgørende formål. Det ses f.eks. af SKM 2003.170 LSR, at

overskuddet både kan gå til egen fordel, dvs. arrangørens egne aktiviteter, eller til udlodning, dvs. til andres aktiviteter.

Omvendt har det ifølge MSD afgørende betydning, at overskuddet kun går til egen fordel, idet direktivet allerede i bestemmelsen har anført hvilke 7 områder, som fritagelsen skal vedrøre.

I EU-Kommissionens åbningsskrivelse anføres det ligeledes, at momsfrigivelse efter de danske regler er for vidtgående, fordi det efter MSD er en betingelse, at overskuddet anvendes til arrangørens egen fordel. EU-Kommissionen anser endvidere begrebet "almenvælgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl." for at være for bredt formuleret, idet MSD indeholder en præcis afgrænsning af, hvilke aktiviteter, som indsamlingsarrangementerne kan gennemføres til fordel for.

I regeringens svar på Kommissionens åbningsskrivelse fremhæver Skatteministeriet, at momsloven skal underlægges en direktivkonformfortolkning, og at bestemmelsen derfor ikke giver mulighed for at fritage foreninger mv. i videre omfang end MSD. Skatteministeriet fremhæver endvidere, at fritagelsen ikke omfatter varer og ydelser af forretningsmæssig karakter, og at det kun er aktiviteter, der falder inden for foreningens almenvelgørende eller almennyttige formål, der er fritaget. Betingelsen om, at momsfrigivelsen kun må omfatte aktiviteter, der udøves til foreningens egen fordel, er ifølge Skatteministeriet opfyldt, når overskuddet uddeles til almenvelgørende eller almennyttige formål i overensstemmelse med foreningens eget formål.

Når det kommer til overskudsanvendelsen, kan det ikke ud fra ovenstående gennemgang af retspraksis ses, at overskud anvendes til andre formål end foreningens eget, og det må derfor konkluderes, at ML § 13, stk. 1, nr. 17 ikke er for vidtgående. Derfor kan det også modsætningsvis konkluderes, at ordlyden i momslovens bestemmelse er tilstrækkelig klar.

For så vidt angår forbuddet mod konkurrenceforvridning kan det ikke på samme måde som ovenfor slutte, at forbuddet er implementeret korrekt. Dansk retspraksis opfylder godt nok betingelsen om forbud mod konkurrenceforvridning, men da forbuddet ikke direkte fremgår af ordlyden, men derimod kun er hjemlet i MSD, medfører det, at bestemmelsen ikke er korrekt implementeret i den danske momslov. En direktivkonformfortolkning kræver nemlig, at fortolkningen kan rummes i den faktiske ordlyd.

Dette fremgår utvetydigt af TfS 2000, 161 Ø (Bowlingmoms-sagen) som også er omtalt i kapitel 2 "Direktiver og implementering". I sagen var der på trods af princippet om direktivkonform fortolkning ikke grundlag for at indføre en begrænsning i anvendelsen af en fritagelsesbestemmelse. Formuleringen af lovbestemmelsen opfyldte ikke kravet om, at aktiviteten ikke måtte foretages "med gevinst for øje". Den danske lovbestemmelse blev herefter ændret og dermed gjort direktivkonform.

Den samme ændring må foretages for så vidt angår begrebet konkurrenceforvridning, såfremt den danske regering ønsker, at momsloven implementerer MSD's artikel 132, stk. 1, litra o) korrekt i dansk ret.

Sponsorbarn

Det lægges til grund, at foreninger, der benytter et koncept som "Sponsorbarn", ikke i forvejen driver momsregistreringspligtig virksomhed med tilsvarende varer og ydelser. Af ML § 13, stk. 1, nr. 17 fremgår det, at fritagelsen omhandler velgørende arrangementer, hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Det ses ud fra det ovenstående, at "Sponsorbarn" opfylder det overskuds - og foreningsformål som loven kræver. Ligeledes omfatter indsamlingskonceptet også MSD's bestemmelse, idet der er tale om et filantropiske formål, jf. MSD art. 132, stk. 1, litra o, jf. litra l og formålet om at beskyttelse af børn og unge, jf. MSD art. 132, stk. 1, litra o, jf. litra h.

Konceptet "Sponsorbarn" må dog konstateres for ikke at være forenelig med momslovens § 13, stk. 1, nr. 17's begreb "velgørende arrangement", idet et velgørende arrangement er defineret som et arrangement af kortere varighed. Eftersom projektet "Sponsorbarn" betyder, at der sker levering af årlige rapporter til sponsoren, må det konkluderes, at denne tidsramme går noget videre end momsbekendtgørelsens ramme, som f.eks. nævner et månedligt arrangement af op til 3 dages varighed.

Bestemmelsen i ML § 13, st. 1, nr. 17 afgiftsfritager derfor ikke indsamlingsprojektet "Sponsorbarn".

4.3 Genbrugsbutikker

Lov og direktivbestemmelser

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 18:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

18) Varer leveret fra genbrugsbutikker, hvis overskud fuldt ud anvendes til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Det er en forudsætning, at butikken kun sælger brugte varer, der er modtaget vederlagsfrit, og at butikken kun beskæftiger ulønnet, frivillig arbejdskraft."

MSD indeholder ikke umiddelbart nogen hjemmel til at momsfritage genbrugsbutikker.

Kommentarer og praksis

Når det generelt gælder brugte varer, findes der en speciel momsordning i forbindelse med salg af disse. Når en forhandler køber en brugt vare og derefter sælger den videre med fortjeneste, kan man vælge at anvende fortjenstmargenordningen - også kaldet brugtmomsordningen.³¹

MSD indeholder ikke en fritagelsesbestemmelse, der direkte er møntet på genbrugsbutikker.

Ifølge Søren Engers Pedersen og Merete Andersen³² kan der formentlig "konstrueres" en hjemmel i MSD, hvis man foretager en udvidet fortolkning af den fritagelsesbestemmelse, som også anvendes til at fritage velgørende arrangementer, jf. MSD art. 132, stk. 1, litra o om indsamlingsarrangementer som er gennemgået i forrige kapitel.

ML § 13, stk. 1, nr. 18 må dog konstateres at skabe et videre grundlag for fritagelse end det, der har været formålet med MSD, hvis man konstruerer en hjemmel i forhold til MSD art. 132, stk. 1, litra o. Dette skal ses i lyset af, at fritagelsesbestemmelserne generelt skal fortolkes indskrænkende, da de som nævnt er en undtagelse til den generelle momsplicht og momssystemets grundlæggende princip om neutralitet. Der kan derfor ikke skabes en hjemmel eller fortolkning af MSD art. 132, stk. 1, litra o, som kan anvendes analogt.

³¹ Jf. MSD Kapitel 4 artikel 311 – 325

³² Jf. f.eks. Søren Engers Pedersen & Merete Andersen, "Moms 2 Fritagelser og lønsum", 2010, s. 69.

Forfatterne Lars Loftager Jørgensen m.fl.³³ er af samme opfattelse, da disse forfattere også anfører, at heller ikke MSD's andre fritagelsesbestemmelser af almennyttig karakter (dvs. artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n)) kan fortolkes som en hjemmel, der kan bruges vedrørende salg fra genbrugsbutikker.

Eftersom EU-Kommissionen ikke på nuværende tidspunkt hverken har indledt eller afgjort en traktatbrudssag omkring dette emne, fortsætter dansk praksis som hidtil. Nedenstående gennemgang vil derfor omfatte den nationale momspraksis uden fortolkningsbidrag fra EU-retten.

Ifølge ordlyden af momslovens § 13, stk. 1, nr. 18 kræves det, at **overskuddet fuldt ud skal anvendes** til velgørende eller på anden måde almennyttige formål. Dette var også tilfældet i forrige afsnit vedrørende den danske momsfritagelse for ”velgørende arrangementer”. Samtidig er fritagelsen betinget af, at salget vedrører **brugte varer**, der er modtaget vederlagsfrit. Genbrugsbutikken må desuden kun anvende **ulønnet, frivilligt arbejdskraft**.

Nedenfor vil disse forskellige momenter og retspraksis blive nærmere gennemgået. Der findes dog ikke en omfangsrig momspraksis på området, hvilket formentlig er et udtryk for, at fritagelsesbestemmelsen i almindelighed ikke giver anledning til fortolkningsproblemer.

Da der heller ikke findes meget momsretlig faglitteratur på området, vil SKAT's praksis for håndteringen af bestemmelsen spille en betydelig rolle.

Overskudsanvendelsen

Ifølge den Juridiske Vejledning 2011-2³⁴ beror det hver gang på et konkret skøn, om et formål kan anses for velgørende eller almennyttigt. Det er dog altid en forudsætning for momsfritagelse, at overskuddet kommer en videre kreds af personer til gode.

³³ Jf. Lars Loftager Jørgensen m.fl. ”Momsloven med kommentarer”, 2007, s. 498 ff.

³⁴ Jf. D.A.5.18 Genbrugsbutikker med almennyttigt formål ML § 13, stk. 1, nr. 18

Vejledningen kommer med følgende eksempler på formål, som SKAT anser som velgørende eller på anden måde almennyttige:

- Sygdomsbekæmpelse
- Forebyggende børne- og ungdomsforsorg
- Ulandshjælp
- Kirkeligt arbejde
- Amatøridrætsarbejde
- Opførelse og drift af kirker, idrætshaller, spejderhytter og fritidscentre for børn og unge

Ligesom i forrige kapitel om velgørende arrangementer skal overskuddet også i dette tilfælde fuldt ud gå til velgørende eller almennyttige formål. Hvis blot en mindre del af overskuddet går til andre formål, er momsfrigtagelse udelukket. Bliver overskuddet fordelt mellem flere foreninger, er momsfrigtagelse udelukket, hvis blot én af foreningerne kun delvist bruger sin overskudsandel til velgørende eller almennyttige formål. SKAT tager det med andre ord meget bogstaveligt, at hele overskuddet skal anvendes til velgørende eller almennyttige formål.

Brugte varer

Som det ses af ML § 13, stk. 1, nr. 18 er det en betingelse for momsfrigtagelse, at der er tale om brugte varer, der er modtaget vederlagsfrit. Spørgsmålet er imidlertid, hvordan ”brugte varer” skal fortolkes.

Ud fra en umiddelbar fortolkning må det kræves, at varen er ”genbrugt”. Det vil f.eks. betyde, at varen har været solgt i en forretning til en privat kunde, der har brugt den og efterfølgende givet den til en almenvelgørende forenings genbrugsbutik. Det ses dog, at også virksomheders varer fra f.eks. overskudsproduktion, kollektionsprøver, rester af en udgået kollektion, forsikringsvarer og brugt inventar, der doneres til almenvelgørende foreningers genbrugsbutikker, også er momsfrigtaget, jf. det bindende svar i SKM 2007.350 SR.

Det anføres i afgørelsen, at så længe varerne momsmæssigt er overgået til forbrug og dermed har mistet deres væsentlige handelsværdi, opfylder foreningerne betingelsen og er således momsfrigtaget. SKAT anfører endvidere, at begrebet ”brugte varer” skal forstås således, at der er tale om brugte varer, når der er beregnet moms ved varernes overgang til forbrug. Det vil sige, at varerne i tidligere omsætningsled er indkøbt eller fremstillet med henblik på enten videresalg eller anvendelse i virksomheden, hvorfor købsmomsen har været fradragsberettiget, jf. ML § 37, stk. 1.

Når virksomheden efterfølgende donerer varerne til en genbrugsbutik med velgørende formål, anses donationen for en gave - der ikke er fradragsberettiget, jf. ML§ 42, stk. 1, nr. 5. Donationen anses således som en leverance mod vederlag, jf. § 5, stk. 2, hvorfor virksomheden skal betale udtagingsmoms.

Da virksomheden i afgørelsen efter SKAT's opfattelse behandlede varerne, som om de var overgået til forbrug, var der tale om brugte varer, og genbrugsbutikken kunne derfor sælge disse kollektionsprøver, rester, forsikringsvarer, brugt inventar og overskudsproduktion momsfrit i dens genbrugsbutikker.

Det ses derfor i afgørelsen, at SKAT har en meget lempelig praksis, når det kommer til begrebet ”brugte varer”, der sælges af genbrugsbutikker.

Ulønnet, frivilligt arbejdskraft

Både betegnelsen ”ulønnet” og ”frivilligt” arbejdskraft bruges i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Der er dog intet beskrevet i forarbejderne til loven, som indikerer, at der skulle være en forskel på disse to begreber. Heller ikke Den juridiske vejledning fra SKAT, indeholder en definition på disse to begreber. Det antages ud fra en umiddelbar betragtning, at frivillig arbejdskraft også er ulønnet arbejdskraft og at der ikke er nogen forskel på begreberne. Da der heller ikke i retspraksis er taget stilling til en sådan sondring, må det tages som udtryk for, at sondringen i almindelighed ikke giver anledning til fortolkningsproblemer.

Sammenfatning

Temaet i dette projekt har siden det første tiltag fra EU-Kommissionen i 2008 været genstand for en del bevågenhed i den danske presse. Især det frivillige engagement i genbrugsbutikker har været et emne, som er blevet omtalt meget i pressen. Overskrifter som ”Frivillighed under angreb”³⁵, ”EU varsler dystre fremtid for foreninger”³⁶, ”EU kræver moms på godgørenhed”³⁷ og ”Dansk velgørehedsarbejde truet af EU-sag”³⁸ har fundet sin vej i aviser og artikler.

Emnet om genbrugsmoms har formentlig fået større opmærksomhed i pressen end de to andre fritagelsesbestemmelser (velgørende arrangementer og almene foreninger), som EU-Kommissionen har berørt i sin åbningsskrivelse, fordi genbrugsbutikker med frivilligt arbejde er en aktivitet, hvor det umiddelbart er svært at se formålet med beskatning. Samtidig er det nemt at se de store konsekvenser, som det vil få for genbrugsbutikkerne, hvis de skulle betale moms af deres leverancer.

³⁵ www.folketidende.dk af 30.09.2011

³⁶ www.duf.dk/nyheder af 29.09.2011

³⁷ www.kristeligt-dagblad.dk af 27.06.2008

³⁸ www.dr.dk/nyheder/penge af 29.09.2011

Det vil for mange foreninger betyde, at overskuddet fra et af foreningernes største hjemlige indtægtskilde – nemlig genbrugsbutikkerne – vil blive mærkbar nedjusteret. Det vil også betyde, at foreninger baseret på frivilligt arbejde ville blive pålagt en stor administrativ byrde, idet det ville være nødvendigt at sætte frivillige medarbejdere ind i momsregnskaber, ligesom der ville skulle foretages investeringer, f.eks. i kasseapparater til udskrivning af kvitteringer mv.

Der findes dog også genbrugsbutikker i Danmark, som ikke har et almenvelgørende formål, og som formentlig kunne have en interesse i at sikre fri konkurrence på genbrugsmarkedet. De almindelige tøjbutikker har også for år tilbage via dagspressen argumenteret for, at der hersker en ulige konkurrencesituation, idet de skal konkurrere mod butikker, der ikke betaler skat, moms og overenskomstmæssig løn. Dette argument er bl.a. blevet fremført af Dansk Textil Union.³⁹

Som nævnt flere gange tidligere anfører EU-Kommissionen i dens åbningsskrivelse, at momsfrigtagelsen i Danmark er for vidtgående, fordi det efter MSD er en betingelse, at et indsamlingsarrangement ikke skaber konkurrenceforvridning, og fordi direktivet kun tillader fritagelse for varer og ydelser leveret af momsfrigtagne, almenvelgørende organer mv. i forbindelse med konkrete, lejlighedsvis indsamlingsarrangementer.

I regeringens svar på åbningsskrivelsen fremhæves det af Skatteministeriet, at genbrugsbutikkerne hovedsageligt drives af sociale hjælpeorganisationer med henblik på at skaffe midler til varetagelsen af deres almennyttige formål. Skatteministeriet finder derfor, at momsfrigtagelsen i dansk ret er i overensstemmelse med direktivets fritagelsesbestemmelse om varer og ydelser leveret i forbindelse med indsamlingsarrangementer. Skatteministeriet anfører endvidere, at der ikke er grundlag for at hævde, at momsfrigtagelsen medfører konkurrenceforvridning.

Selvom Skatteministeriet anfører, at genbrugsbutikkerne i Danmark hovedsageligt drives af sociale hjælpeorganisationer, og at der ikke er grundlag for at hævde, at momsfrigtagelsen medfører konkurrenceforvridning, må det dog konkluderes, at bestemmelsen i momsloven ikke kan genkendes i MSD, hvorfor det ikke kan udelukkes, at bestemmelsen kan benyttes i strid mod MSD's formål.

Til sidst er det værd at bemærke, at SKAT i sine vejledninger ofte referer til det bagvedliggende direktivs bestemmelser og domme fra EU-domstolen. I forbindelse med fritagelsen for genbrugsbutikker er der ikke i momsvejledningen 2011-1 eller tidligere vejledninger henvist til nogen bestemmelse i MSD.

³⁹ Jf. Fyens Stifttidende, i Fyens.dk under overskriften "Tøjbranche raser over genbrugsbutikker" af 07.12.2002

Derimod nævnes MSD's bestemmelse om indsamlingsarrangementer i den nyeste vejledning fra 2011-2, men det fremgår dog ikke, at der dermed er sket en implementering.

Sponsorbarn

ML § 13, stk. 1, nr. 18 har ikke umiddelbart betydelig tilfælles med indsamlingsprojektet "Sponsorbarn", da indsamlingen ikke umiddelbart vedrører tøj eller andet genbrug, men derimod ydelser og andre varer, som bliver doneret til udviklingslande.

"Sponsorbarn" illustrerer dog en generel type af aktivitet, som samlet set omhandler situationer, hvor en forening tilbyder en sponsor at støtte udviklingsarbejde i udviklingslande. Selv om projektet "Sponsorbarn" fra Børnefonden ikke direkte omhandler sponsering af f.eks. genbrugstøj til tredjelande, kunne dette sagtens være tilfældet for andre foreninger.

Et sådant tilfælde må dog nærmere ses som en forsendelse af varer uden for fællesskabet, og der henvises derfor til afsnittet om udførsel af varer uden for EU, jf. ML § 34, stk. 1, nr. 5.

Bestemmelsen i ML § 13, st. 1, nr. 18 afgiftsfritager derfor ikke indsamlingsprojektet "Sponsorbarn".

4.4 Almennyttige aktiviteter

Lov og direktivbestemmelser

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 21:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

21) Varer og ydelser, der leveres af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl. i forbindelse med afholdelsen af aktiviteter, under forudsætning af, at fritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Det er en betingelse, at overskuddet fuldt ud anvendes til foreningens eget formål, samt at overskuddets anvendelse på anmodning af SKAT kan dokumenteres. Levering af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter er ikke omfattet af fritagelsen.

Hjemlen til fritagelsen findes i MSD's artikel 132, stk.1, litra o, selvom ordlyden ikke er fuldstændig enslydende.

Af MSD's artikel 132, stk. 1, litra o fremgår:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

o) levering af ydelser og varer, der præsteres af organer, hvis transaktioner er fritaget i overensstemmelse med litra b), g), h), i), l), m) og n), i forbindelse med indsamlingsarrangementer, der foretages udelukkende til egen fordel, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning"

Kommentarer og praksis

Ifølge de danske myndigheder implementerer den danske bestemmelse i momsloven MSD artikel 132, stk. 1, litra o) i dansk ret, jf. SKAT's juridiske vejledning.⁴⁰

⁴⁰ Jf. D.A.5.21.1 Lovgrundlag

Umiddelbart er der dog visse forskelle på den danske momslov og MSD. Momslovens fritagelsesbestemmelse omhandler **afholdelsen af aktiviteter**, mens direktivet omhandler **indsamlingsarrangementer**. Som tidligere nævnt har direktivet indsnævret arrangementerne til 7 mulige områder, som er opremset i bestemmelsen. Bestemmelsen i momsloven har i stedet valgt en generel momsfrigivelse for alle varer og ydelser, der leveres af ”almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl.” Momsloven fastslår også at levering af varer og ydelser som medfører **konkurrenceforvridning**, og som tillige er af **forretningsmæssig karakter**, ikke er omfattet af fritagelsen.

Direktivet fastslår, at indsamlingsarrangementet udelukkende skal være til **egen fordel**, og at det ikke må kunne skabe en **konkurrenceforvridning**. I modsætning til gennemgangen ovenfor om momslovens velgørende arrangementer er der i ML § 13, stk. 1, nr. 21 direkte nævnt, at afholdelsen af aktiviteterne skal ske under forudsætning af, at fritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning, og at det er en betingelse, at overskuddet fuldt ud anvendes til foreningens eget formål.

Nedenfor vil disse forskellige momenter og retspraksis blive gennemgået nærmere.

For så vidt angår nogle af momenterne, vil der blive henvist til gennemgangen af ML § 13, stk. nr. 17 om velgørende arrangementer, idet der er tale om den samme hjemmel i MSD.

Af nedenstående praksis er det værd at bemærke, at de formål, som anses for at være af velgørende eller på anden måde almennyttig karakter i relation til ML § 13, stk. 1, nr. 21, også kan momsfritage de formål som er hjemlet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 17 om velgørende arrangementer og ML § 13, stk. 1, nr. 4 om foreningers leverancer til medlemmer.

Afholdelsen af aktiviteter

Som det ses af MSD's artikel 132, stk. 1, litra o omhandler direktivet indsamlingsarrangementer. Spørgsmålet er imidlertid, hvordan ordet ”indsamlingsarrangement” skal fortolkes.

Ved en umiddelbar fortolkning må ordet ”indsamlingsarrangement” forstås som noget, som forekommer lejlighedsvist, og dermed ikke en uendelig aktivitet. Hertil kommer, at MSD artikel 132, stk. 2 netop bestemmer, at medlemsstaterne ved anvendelsen af stk. 1, litra o) kan indføre enhver nødvendig begrænsning, navnlig med hensyn til antallet af de arrangementer eller størrelsen af de indkomne beløb, der skal fritages. Begrebet er dog ikke behandlet i hverken faglitteraturen eller retspraksis til MSD artikel 132, stk. 1, litra o.

Ved gennemgangen af ML § 13, stk. 1 nr. 17 blev det anført, at bestemmelsen præciserede at begrebet ”et velgørende arrangement” skulle anses som et arrangement af **kortere varighed**, hvor al **overskud fuldt ud skal anvendes** til det velgørende eller almennyttige formål. Formuleringen ”afholdelsen af aktiviteter” er dog ikke videre præciseret i ML § 13, stk. 1, nr. 21. Spørgsmålet er herefter, hvordan formuleringen ”afholdelsen af aktiviteter” skal fortolkes.

Først og fremmest indeholder formuleringen i momsloven ikke ordet ”indsamling” i modsætning til direktivet, men omhandler generelt ”aktiviteter”. Dette indebærer, at momsloven favner mere bredt, idet der ikke i den danske bestemmelse er angivet, hvilke formål afholdelsen af aktiviteter skal have. Endvidere må det betyde, at ”afholdelsen af en aktivitet” også kan være et løbende projekt, idet der ikke er tale om arrangement, men derimod om en aktivitet uden direkte formål.

Forfatterne Lars Loftager Jørgensen m.fl. deler samme synspunkt, idet de anfører, at foreningerne - før ML § 13, stk. 1, nr. 21 blev indsat i 2002 – var momspligtige, når de samlede momspligtige leverancer oversteg momsregistreringsgrænsen i ML § 49. Foreningerne kunne dog efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18 (nu 17) ansøge om momsfrigtagelse i forbindelse med afholdelse af et velgørende arrangement. Efter de nye regler gælder der imidlertid en **løbende momsfrigtagelse** for foreningerne.⁴¹

Yderligere kan det også anføres, at i modsætning til reglen i ML § 13, stk. 1 nr. 17 skal foreningerne ikke i forbindelse med ML § 13, stk. 1 nr. 21 ansøge om momsfrigtagelse forud for afholdelsen af aktiviteterne, og de skal heller ikke efterfølgende indsende regnskab for de enkelte aktiviteter. De skal alene kunne dokumentere overskuddets anvendelse i de tilfælde, hvor SKAT anmoder herom.

Til ”egen fordel” kontra til ”eget formål”

Som det ses af artikel 132, stk. 1, litra o kræver MSD, at indsamlingsarrangementet udelukkende skal være til **egen fordel**, og ML § 13, stk. 1, nr. 21 kræver, at overskuddet ved afholdelsen af aktiviteten skal anvendes til foreningens **eget formål**.

Ved gennemgangen af bestemmelsen om velgørende arrangementer, jf. ML § 13, stk. 1 nr. 17, var det vigtigt ved afgørelsen af, at overskuddet fuldt ud gik til anvendelse af et velgørende formål. Det kunne både være til egen fordel, dvs. arrangørens egne aktiviteter, eller til udlodning, dvs. til andres aktiviteter. MSD bruger dog det mere snævre begreb ”til egen fordel”, idet den afgrænser sig til de 7 ovennævnte områder.

⁴¹ Jf. Lars Loftager Jørgensen m.fl. ”Momsloven med kommentarer”, 2007, s. 505 ff.

Da ML § 13, stk. 1, nr. 21 omhandler almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, som er i overensstemmelse med det filantropiske formål som MSD fastsætter i en af de 7 afgrænsedes områder, må det ud fra denne betragtning konstateres, at der ikke i praksis er nogen forskel på begreberne ”til egen fordel” og ”til eget formål”.

Overskudsanvendelsen

Overskuddet skal, som nævnt umiddelbart ovenfor, fuldt ud anvendes til foreningens eget formål ifølge momslovens bestemmelse. Dette er som nævnt ikke relevant i forhold til direktivet, da anvendelsen og formålet allerede er oplyst i direktivet. Vedrørende praksis for selve overskudsanvendelsen, henvises til gennemgangen af ML § 13, stk. nr. 17 om de velgørende arrangementer, idet bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 21 bl.a. har samme hjemmel i MSD, som bestemmelsen i ML § 13, stk. nr. 17.

Forretningsmæssig karakter

Som det kan ses af ML § 13, stk. 1 nr. 21 er levering af varer og ydelser af forretningsmæssig karakter ikke omfattet af fritagelsen. Fritagelsen må heller ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning, hvilket er i overensstemmelse med MSD, hvor det angives, at fritagelsen ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning. Tilsvarende ordlyd fremgik som bekendt ikke af ML § 13, stk. nr. 17.

Afgørelsen af om momsfrigtagelsen har et forretningsmæssig karakter, sker ud fra en konkret vurdering. Ifølge Lars Loftager Jørgensen m.fl. vil elementer som salgsstedets indretning, åbningstider, kundekreds, varesortiment og prisfastsættelsen have afgørende betydning.⁴²

Salg fra et lokale, hvor indretningen har en permanent karakter, og hvor der er faste åbningstider, der følger de almindelig butiksåbningstider, vil således indikere, at der er tale om salg fra et fast salgssted, hvilket ville kunne medføre salg af forretningsmæssig karakter og dermed momspligt. Derimod vil faste åbningstider fastsat under hensyntagen til foreningens aktiviteter ikke indikere salg fra et fast salgssted. Salg, der fortrinsvis sker til kunder, der ikke har tilknytning til foreningen eller dennes aktiviteter, vil ligeledes indikere salg af forretningsmæssig karakter, hvorimod salg til klubbens medlemmer, familiemedlemmer, gæstende klubber og lignende ikke vil indikere salg fra et fast salgssted og vil dermed medføre momsfrigtagelse.

⁴² Jf. Lars Loftager Jørgensen m.fl. ”Momsloven med kommentarer”, 2007, s. 505 ff.

Ifølge SKAT's juridiske vejledning skal der i alle tilfælde foretages en konkret vurdering af, om arrangementet har et almennyttigt formål, eller om arrangementet nærmere har karakter af et kommercielt arrangement.

Med hensyn til konkurrenceforvridning kan det nævnes, at har den almenvelgørende eller almennyttig forening fastsat en salgspris svarende til markedsværdien eller en vejledende udsalgspris, vil fritagelsen ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Ved vurderingen af prisfastsættelsen skal salgsprisen ved et sammenligneligt salg lægges til grund. Yderlig gennemgang af begrebet om konkurrenceforvridnings og den dertilhørende retspraksis henvises til gennemgangen af ML § 13, stk. nr. 17 om de velgørende arrangementer.

Det er værd at bemærke, at de formål, som efter bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 21, er af velgørende eller på anden måde almennyttig karakter, er de samme som i momslovens § 13, stk. 1, nr. 17 om velgørende arrangementer.

Dette ses flere steder f.eks. i SKM 2003, 339 TSS, hvor Skattestyrelsen meddelte, at Dansk Kennel Klub var omfattet af momsfrigtagelsen for salg af varer og ydelser. Ifølge Skattestyrelsen opfattelse, kunne Dansk kennel Klub kan være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 22(nu 21), for det salg af varer og ydelser, hvor de indsamlede midler anvendes til velgørende formål mv. i overensstemmelse med den hidtidige praksis efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18(nu 17).

Ligeledes meddelte Styrelsen i SKM 2003, 254 TSS, at Lions Club efter styrelsens opfattelse opfyldte betingelserne for momsfrigtagelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 21 i overensstemmelse med den hidtidige praksis efter ML § 13, stk. nr. 17.

Dette synspunkt støttes endvidere i bemærkningerne til lovforslaget af 27. februar 2002, hvor bestemmelsen om de almene aktiviteter blev indsat.

Af bemærkningerne fremgår:

"...

Afgrænsningen af hvilke foreninger m.fl., der momsmæssigt anses for at være almenvelgørende eller på anden måde almennyttige ændres ikke ved lovforslaget.

Afgrænsningen er den samme som praksis efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 18 (nu 17), således at de foreninger m.fl., der hidtil har kunnet opnå fritagelse efter nr. 18 (nu 17), som udgangspunkt også vil kunne opnå momsfrigtagelse efter nr. 22 (nu 21).

Konsekvenserne af bemærkningerne til lovforslaget og disse meddelelser betyder, at de almennyttige foreninger ikke behøver at lave en forudgående ansøgning til told- og skatteforvaltningen, hver gang de har et velgørende arrangement, hvis de løbende kan blive momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 21. ”

Endelig kan det i forhold til ML § 13, stk. 1 nr. 4 bemærkes, at ML § 13, stk. 1, nr. 21 også ville kunne rumme ”leverancer til medlemmerne”, idet bestemmelsen relaterer sig til alle de aktiviteter, som de almennyttige foreninger udøver. Som nævnt tidligere har ML § 13, stk. 1 nr. 4 et noget begrænset anvendelsesområde - som f.eks. foreningsblade osv.

Dette ses endvidere i retspraksis, at udlevering af foreningsblade til medlemmerne af en forening både momsfritages, når foreningen er omfattet af ML § 13, stk. 1 nr. 4 og ML § 13, stk. 1, nr. 21, jf. SKAT's meddelelse SKM 2006, 8 SKAT.

Umiddelbart er det mindre vigtigt, efter hvilken bestemmelse foreningsblade fritages for moms, men der er et andet moment, som spiller ind, og som bevirker, at der er forskel på de to bestemmelser. Af afgørende betydning – i hvert fald for SKAT - er nemlig lønsumsafgiftspligten, idet ML § 13, stk. 1 nr. 4 kan være omfattet af lønsumsafgiftspligten, mens ML § 13, stk. 1, nr. 21 er fritaget for denne.

Sammenfatning

ML § 13, stk. 1, nr. 21 medfører afgiftsfrihed for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreningers levering af varer og ydelser i forbindelse med afholdelsen af aktiviteter, når visse betingelser er opfyldt. Ifølge bestemmelse i den danske momslov og retspraksis, er almenvelgørende eller almennyttige foreningers aktiviteter noget som generelt er fritaget, det kan både være kortvarige og løbende aktiviteter. Bestemmelsen omfatter nemlig også velgørende arrangementer, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 17, og foreningers leverancer til medlemmerne, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 4.

Overskuddet fra aktiviteten skal fuldt ud anvendes til foreningens eget formål, og endvidere er det en betingelse for fritagelsen, at der ikke er tale om forretningsmæssig karakter og som ikke skaber konkurrencefordrejning.

Såfremt de almenvelgørende foreninger bliver omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 21, er den væsentligste fordel, at deres foreningsaktivitet i bred forstand bliver momsfrigtaget. Det medfører, at foreningerne kun skal afregne moms af det salg, der er forretningsmæssigt. Det er endvidere en fordel, at foreningerne ikke længere vil være begrænset i antal og varighed med hensyn til afholdelse af et velgørende arrangement. Foreningerne vil heller ikke skulle søge om momsfrigtagelse forud for arrangementet, ligesom de heller ikke efterfølgende skal indsende særskilt regnskab til SKAT for de enkelte arrangementer.

Bestemmelsen i MSD § 132, stk. 1, litra o er noget mere restriktiv i relation til at momsfrigtage almene foreningers aktiviteter. Det bemærkes ved, at fritagelsen skal kunne henføres under et af de flere gange nævnte 7 formål, som er oplistet i direktivet. Reglen i MSD omfatter endvidere kun lejlighedsvis arrangementer, mens fritagelsen i momsloven kan omfatte både kortere arrangementer og løbende aktiviteter

EU-Kommissionen anfører også i dens åbningsskrivelse, at momsfrigtagelsen efter de danske regler er for bredt formuleret. Dette skyldes ifølge EU-Kommissionen, at udtrykket "almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl." favner for bredt og omfatter andre organer end dem, der er momsfrigtaget efter MSD. Endvidere er det EU-Kommissionens opfattelse, at fritagelsen er for bred, fordi den fritager alle varer og ydelser, der leveres i forbindelse med afholdelsen af aktiviteter. Kommissionen fremhæver, at MSDs artikel 132, stk. 1, litra o kun hjemler fritagelse for transaktioner, der udføres udelukkende til foreningens egen fordel, i forbindelse med indsamlingsarrangementer, dvs. konkrete, lejlighedsvis arrangementer.

I regeringens svar på åbningsskrivelsen fremhæver Skatteministeriet i relation til § 13, stk. 1, nr. 22 (nu 21), at det er korrekt, at MSD ikke indeholder en generel fritagelse for almenvelgørende eller almennyttige foreninger. Det er dog Skatteministeriets opfattelse, at momsloven skal underlægges en direktivkonformfortolkning, og at bestemmelsen derfor ikke giver mulighed for at fritage organer mv. i videre omfang end MSD. Skatteministeriet fremhæver endvidere, at fritagelsen ikke omfatter varer og ydelser af forretningsmæssig karakter, og at det kun er aktiviteter, der falder inden for foreningens almenvelgørende eller almennyttige formål, der er fritaget. Betingelsen i MSD om, at momsfrigtagelsen kun må omfatte aktiviteter, der udøves til foreningens egen fordel, er ifølge Skatteministeriet opfyldt, når overskuddet uddelles til almenvelgørende eller almennyttige formål i overensstemmelse med den uddelende forenings formål.

Endelig er bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 22 (nu 21) ifølge Skatteministeriet også i overensstemmelse med MSD, fordi der er tale om en generel momsfritagelse, da de momsfrtagne foreninger mv. må anses for at foretage en vedvarende og kontinuerlig indsamling til opfyldelse af deres formål.

Tilsyneladende mener Skatteministeriet – ud fra ovenstående - at bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 21 godt kan underlægges en direktivkonformfortolkning, men omvendt foretager de en udvidet fortolkning af MSD artikel 132, stk. 1, litra o, idet de mener at der er tale om en generel og kontinuerlig momsfritagelse i overensstemmelse med MSD. Momsfritagelserne skal dog som nævnt fortolkes indskrænkende.

Selv om bestemmelsen i MSD's artikel 132, stk. 1, litra o umiddelbart stemmer bedre overens med ML § 13, stk. 1, nr. 21 end ML § 13, stk. 1, nr. 17 gjorde, er det dog af afgørende betydning for MSD's artikel 132, stk. 1, litra o, at der kun er tale om konkrete, lejlighedsvis arrangementer. ML § 13, stk. 1, nr. 21 omfatter en generel, løbende og kontinuerlig foreningsaktivitet, og det må derfor konkluderes, at bestemmelsen i momsloven ML § 13, stk. 1, nr. 21 er mere vidtgående end bestemmelsen i MSD.

Sponsorbarn

Det fremgår af bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 21, at fritagelsen omhandler ydelser, der leveres af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl. i forbindelse med afholdelsen af aktiviteter. Bestemmelse ville derfor godt omfatte en indsamlingsaktivitet som "Sponsorbarn", eftersom aktiviteten opfylder fritagelsesbestemmelsens overskuds- og foreningsformål. Som det netop flere gange er nævnt, er "Sponsorbarn" en aktivitet med filantropiske formål, jf. MSD art. 132, stk. 1, litra o, jf. litra l, og som handler om beskyttelse af børn og unge, jf. MSD art. 132, stk. 1, litra o, jf. litra h. "Sponsorbarn" er endvidere en generel, løbende og kontinuerlig foreningsaktivitet og derfor i overensstemmelse med ML § 13, stk. 1, nr. 21 om almene aktiviteter. Det må også lægges til grund, at et projekt som "Sponsorbarn" ikke umiddelbart medfører konkurrenceforvridning, idet aktiviteten omhandler udviklingsbistand og derfor ikke opererer på et kommercielt marked.

Det må derved konkluderes, at fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 21 finder anvendelse på indsamlingsprojektet "Sponsorbarn", hvilket betyder, at foreningerne bliver afgiftsfritaget efter denne bestemmelse. Det skal dog nævnes, at ML § 13, stk. 1, nr. 21 ikke er i overensstemmelse med MSD's art. 132, stk. 1, litra o, heller ikke ifølge EU-Kommissionen. MSD's artikel 132, stk. 1, litra o omfatter nemlig kun konkrete, lejlighedsvis arrangementer. Bestemmelsen i momsloven ML § 13, stk. 1, nr. 21 er derfor mere vidtgående end bestemmelsen i MSD. Det betyder, at hvis EU-Kommissionen får medhold i en traktatbrudssag, vil "Sponsorbarn" ikke længere kunne momsfrtages efter ML § 13, st. 1, nr. 21 og vil derfor blive forpligtet til at betale moms, såfremt der ikke kan opnås fritagelse efter andre bestemmelser.

4.5 Udførsel af varer uden for EU

Lov - og direktivbestemmelser

Hjemlen til fritagelsen findes i ML § 34, stk. 1, nr. 5.

Som nævnt i afgrænsningen tager gennemgangen udgangspunkt i levering af varer, der forsendes til steder uden for EU, af sælger eller køber (eller for disses regning). Gennemgangen omhandler ikke reglerne i relation til rejsende, der medbringer varen i deres personlige bagage.

Det fremgår af momsloven § 34, stk. 1, nr. 5:

”Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

Levering af varer, der af virksomheden eller af en køber, som ikke er registreret her i landet efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a, eller for disses regning udføres til steder uden for EU. ... En gruppe af ting, der normalt udgør en helhed, anses som én vare. ... Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler herom.”

Hjemlen til fritagelsen findes i MSD artikel 146, stk. 1, litra a og b. Det fremgår således:

”Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

- a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet.*
- b) levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, ...”*

Kommentarer og praksis

Det overordnede udgangspunkt er, at leveringsstedet er her i landet, når en vare forsendes eller transporteres, jf. ML § 14, nr. 2. Det er hensigten med ML § 34, stk. 1, nr. 5 at undtage eksport af varer til steder uden for EU.

EU's afgiftsområde omfatter de områder, som er fastsat i EU's bestemmelser herom. Som steder uden for EU betragtes de områder, der ikke er omfattet af EU-landenes afgiftsområder, jf. ML § 2, stk. 2. Om afgrænsningen af det danske afgiftsområde henvises til ML § 2, stk. 1.

Bestemmelsen skelner mellem om varen forsendes til steder uden for EU af sælger eller køber (eller for disses regning). Varen kan således udføres ved sælgers foranstaltning. Der er endvidere momsfrihed for leverancen, hvis sælger forestår transporten. Varen kan ligeledes udføres ved købers foranstaltning. Køber må dog ikke være momsregistreret her i landet, jf. ML §§ 47, 49, 51 eller 51 a. Der er også i dette tilfælde momsfrihed for leverancen, hvis køber forestår transporten.

I begge tilfælde er det en betingelse, at sælger kan godtgøre, at varen er udført. Dette betyder, at der stilles krav til selve udførselsdokumentationen. Derved ses, at momsfrigørelse også omfatter de tilfælde, hvor køber er momsregistreret i Danmark, når blot sælgeren sørger for varens eksport til steder uden for EU og samtidig anskaffer sig behørig dokumentation.

Selv om bestemmelsen principielt kræver, at en køber, der forestår varens udførsel, ikke er momsregistreret her i landet, er det tilladt i praksis, at en underleverandør kan anse underleverancer, som senere af en anden virksomhed transporteres til steder uden for EU, som momsfrie under forudsætning af, at underleverandøren modtager dokumentation for udførslen. Dette gælder eksempelvis ved salg til Udenrigsministeriet af varer, der skal anvendes ved danske repræsentationer uden for EU. Der er etableret en særordning med hensyn til udførselsdokumentation for varer leveret til IAPSO (Inter-Agency Procurement Services Office), som er et indkøbskontor oprettet af FN vedrørende projekter i udviklingslandene.⁴³

Ifølge SKAT's momsvejledning skal der heller ikke beregnes moms af gaveforsendelser, som udføres til steder uden for EU ved virksomhedens foranstaltning, selv om varerne afsættes til herboende personer.⁴⁴ Der ses ikke at være praksis eller andet, som støtter denne betragtning. Betragtningen må dog skulle ses i relation til ordlyden, idet fritagelsen også omfatter forsendelser, der sker for sælgerens foranstaltning, men for købers regning. Dette betyder endvidere ikke nødvendigvis, at køberne ønsker varen sendt til sig selv i et tredjeland. Dette kan også omfatte en situation, hvor køberen ønsker varen tilsendt til en trejdepart i et land uden for EU.

⁴³ Jf. Lars Loftager Jørgensen m.fl. "Momsloven med kommentarer", 2007, s. 793.

⁴⁴ Jf. Momsvejledningen 2011-2, I.1.2.1 Varer § 34, stk. 1, nr. 5

Selvom denne bestemmelse er den overordnede fritagelse for eksport af varer i samhandel med tredjelande, findes der ikke righoldig praksis på området. Dettes skyldes formodentlig det tidligere omtalte dokumentationskrav.

Sammenfatning

ML § 34, stk. 1, nr. 5 er undtagelsen til ML § 14, nr. 2 og omhandler således hovedparten af traditionel vareeksport, hvad enten varerne forsendes eller transporteres til tredjelande af sælger eller køber.

Sponsorbarn

I forhold til indsamlingsprojektet sponsorbarn kan en vare ifølge ML § 34, stk. 1, nr. 5 både udføres af sælger, dvs. af foreningen, og af en køber, dvs. sponsoren. Ved varens udførelse på køberens foranstaltning, må køber ikke være momsregistreret her i landet, jf. ML §§ 47, 49, 51 eller 51 a. Dette er dog heller ikke tilfældet, idet sponsoren her oftest er en person.

Ifølge SKAT's momsvejledning skal der ikke beregnes moms af gaveforsendelser, der udføres til steder uden for EU ved virksomhedens foranstaltning, selv om varerne afsættes til herboende personer.

Varen, som i dette tilfælde består af f.eks. medicin, skolemateriale m.v., bliver ikke udført fra Danmark til et land uden for EU, idet foreningerne hverken forsender eller transporter disse varer, men i stedet forsyner modtagerne af varerne – her børnene i et udviklingsland – med varer fra selve udviklingslandet.

Man kunne dog forestille sig andre indsamlingskoncepter, hvor foreninger faktisk udsender anden nødhjælp end den, der findes i selve udviklingslandet.

Selv om varerne f.eks. medicin m.v. rent faktisk blev forsendt fra Danmark til et udviklingsland, ville det dog ikke opfylde betingelsen ”levering mod vederlag”, idet der hverken mellem sponsoren og barnet eller foreningen og barnet udveksledes et vederlag for leveringen.

Det må derved konkluderes, at bestemmelsen i ML § 34, stk. 1, nr. 5 ikke afgiftsfritager indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn”.

4.6 Formidling

Lov- og direktivbestemmelser

Det fremgår af momsloven § 34, stk. 1, nr. 17:

”Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

Ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved de i nr. 5-16 omhandlede transaktioner eller ved transaktioner, som udføres uden for EU.”

Hjemlen til fritagelsen findes i MSD artikel 153:

”Medlemsstaterne fritager ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved de i kapitel 6, 7 og 8 omhandlede transaktioner, eller ved transaktioner, som gennemføres uden for Fællesskabet.”

Kommentarer og praksis

Udgangspunktet er, at når en formidler af en ydelse handler i **eget navn**, men for en **andens regning**, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse. Det vil sige, at der således skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag i Danmark, jf. ML § 4, stk. 4.

Udgangspunktet er endvidere, at leveringsstedet er i Danmark, når en formidler omvendt handler i **andres navn** og for en **andens regning**. Såfremt ydelsen leveres til en ikke-afgiftspligtig person og at den underliggende transaktion foretages her i landet, jf. ML § 17.

Det er hensigten med § 34, stk. 1, nr. 17 at undtage formidling, når denne vedrører transaktioner, der gennemføres uden for EU. Bestemmelserne omfatter kun formidlere, der handler i **andres navn** og for **andens regning**. Betingelsen om, at formidleren handler i en andens navn og regning, betyder, at der ikke er momsfrihed for ydelser, hvis en mellemmand i eget navn indgår aftale med en køber - og mellemmanden herefter anvender en underleverandør til løsning af en given opgave.

Som det ses af lovgrundlaget er reglen delt op i to former for fritagelser af formidling.

Ydelser, der udføres af formidlere, når de medvirker til de i nr. 5-16 omhandlede transaktioner, og ydelser, der udføres af formidlere ved transaktioner som udføres uden for EU.

Med hensyn til de transaktioner, som udføres uden for EU, må det udledes af ordlyden, at momsfrigtagelsen omfatter formidlingsydelser vedrørende alle transaktioner. Det vil sige både varer og ydelser.

Det kan også udledes, at formålet med bestemmelsen er at fritage formidlingsydelser for moms, når den underliggende transaktion i sig selv er momsfrigtaget. Alle transaktioner, som nævnes i ML § 34, stk. 1, nr. 5-16 er momsfrigtaget, og alle transaktioner som udføres uden for EU er momsfrie, medmindre de rent faktisk benyttes eller udnyttes i Danmark.⁴⁵

Ifølge Lars Loftager Jørgensen m.fl. omfatter fritagelsen eksempelvis skibsmæglers etablering af en fragtaftale eller ydelser præsteret af luftfragtagenter i forbindelse med oprettelse af luftfragtaftaler til udlandet. Desuden honoreres formidlingsydelser typisk med et provisionsbeløb og lign.⁴⁶

Det skal nævnes, at det af direktivbestemmelsen følger, at fritagelsen ikke finder anvendelse på rejsebureauer, når de i den rejsendes navn og for hans regning leverer ydelser, som udføres i andre medlemsstater, jf. MSD art. 153, stk. 2. Med virkning fra den 1. januar 2011 er rejsebureauer også momspligtige i Danmark. De nye regler gælder dog kun for rejser inden for EU, jf. ML § 67d. Derfor er rejsebureauer stadig momsfrigtaget, når de f.eks. formidler pakkerejser til lande uden for EU, idet de i denne situation sidestilles med eksport.

Sammenfatning

Efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 17 er ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, fritaget for afgift, når formidlerne medvirker ved transaktioner, som udføres uden for EU. Momsfrigtagelsen omfatter desuden formidlingsydelser i form af både varer og ydelser.

I de tilfælde, hvor en forening handler i eget navn og for andres regning, anses foreningen for selv at foretage vareleverancen. Sådanne transaktioner skal derfor behandles efter momslovens almindelige regler om køb og salg af varer.

⁴⁵ Se også hertil Lars Loftager Jørgensen m.fl. "Momsloven med kommentarer", 2007, s. 820 ff.

⁴⁶ Jf. Lars Loftager Jørgensen m.fl. "Momsloven med kommentarer", 2007, s. 820.

Sponsorbarn

Som det ses af ovenstående kan bestemmelsen i ML og MSD bl.a. anvendes til at fritage den formidlingsprovision, som rejsebureauer modtager fra den rejsende, for den del af rejsen, der sker uden for EU. Rejsebureauernes formidling består i at formidle salg af billetter af forskellig karakter f.eks. flybilletter, overnatninger, leje af bil og arrangementer af forskellige art mv.

Alt dette vil en person eller en virksomhed selv kunne arrangere, men når disse alligevel vælger at benytte sig af et rejsebureau, skyldes det, at man ønsker at gøre brug af rejsebureauets særlige kompetence.

Endvidere vil man risikere at skulle bruge mange ressourcer og tid på at finde lige præcis det, som man ønskede. Der vil også være en risiko for, at det vil blive dyrere, da man ikke kan opnå den samme mængderabat, som et bureau får.

Overordnet set har et rejsebureau – foruden den direkte formidling af ydelser - til hensigt som mellemmand at samle to parter, f.eks. en forbruger og et udenlandsk hotel, mod et vederlag (provision). Det kan diskuteres, om der er ligheder mellem et rejsebureau og de foreninger, som ”Sponsorbarn” omhandler, idet en velgørende forening på samme måde agerer som mellemmand ved at samle to parter, f.eks. et barn i et udviklingsland og en dansk sponsor.

Fritagelsesbestemmelsen i § 34, stk. 1, nr. 17 om formidling har derfor visse ligheder med ”Sponsorbarn” i forhold til den måde, som den velgørende forening agerer på. Nogle indsamlingsorganisationer benytter endda også begrebet ”formidling”, når de beskriver, hvilken aktivitet man kan støtte. Aktion Børnehjælp er en velgørende forening, og på deres hjemmeside kan man bl.a. læse, at *”Aktion Børnehjælp har siden 1965 formidlet hjælp for over 200 millioner kr. til titusindvis af fattige børn i Indiens slumkvarterer og landdistrikter.”*⁴⁷ Foreningen har generelt til formål at støtte og gennemføre projekter for nødstedte børn i især Indien.

Betingelsen om, at formidleren handler i en andens navn og for en andens regning, betyder, at der ikke er momsfrihed for ydelser, hvis en mellemmand i eget navn indgår aftale med en køber, og mellemmanden herefter anvender en underleverandør til løsning af en given opgave. Dette må også lægges til grund at være tilfældet i de projekter, som vedrører ”Sponsorbarn”, da foreningen i overvejende grad vil benytte sig af underleverandører til at transportere diverse varer, ligesom de vil benytte sig af underleverandører til udførslen af selve udviklingsbistanden i udviklingslandet. Ligeledes vil foreningerne, der benytter sig af ”Sponsorbarn”, sandsynligvis også handle i eget navn og interesse, når de distribuerer nødhjælpen i udviklingslandet.

⁴⁷ Hjemmesiden: www.aktionb.dk

Det må derfor konkluderes, at bestemmelsen i ML § 34, stk. 1, nr. 17 heller ikke fritager indsamlingsprojektet "Sponsorbarn" for afgift. Det må samtidig udledes at andre indsamlingsprojekter godt kunne være omfattet af bestemmelsen, hvis foreningen kun handler i andres navn og ikke således benytter sig af underleverandører.

4.8 Implementering

Inden der i det efterfølgende kapitel konkluderes på afhandlingens samlede analyse, vil dette afsnit afrunde analysens konstatering af, at bestemmelserne i ML §§ 13, stk. 1, nr. 17, 18 og 21 ikke fuldstændig er gennemført i overensstemmelse med MSD.

ML § 13, stk. 1, nr. 17 giver momsfrigtagelse for velgørende arrangementer, når visse nærmere betingelser er opfyldt. For så vidt angår implementering må det konstateres, at denne bestemmelse er den, af de tre ovenstående, der har flest ligheder med MSD's artikel 132, stk. 1, litra o, da bestemmelsen netop omhandler lejlighedsvis arrangementer.

I modsætning til MSD indeholder den danske bestemmelse dog ikke et forbud mod konkurrenceforvridning. SKAT's vejledning opstiller dog alligevel et forbud mod konkurrenceforvridning og praksis efterlever dette. Det er dog vigtigt at holde sig for øje, som nævnt i kapitel 2 "Direktiver og implementering", at det ikke er muligt at fortolke begrebet "konkurrenceforvridning" direktivkonformt, når begrebet ikke findes i bestemmelsen.

En dansk regering vil ikke desto mindre kunne implementere reglen i overensstemmelse med MSD's artikel 132, stk. 1, litra o, hvis den valgte at indsætte et forbud mod konkurrenceforvridning direkte i ordlyden og dermed ikke kun lod det fremgå af forvaltningens juridiske vejledning.

ML § 13, stk. 1, nr. 21 omhandler afgiftsfrihed for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreningers m.fl. levering af varer og ydelser i forbindelse med afholdelse af aktiviteter. Bestemmelsen kræver dog, at visse betingelser er opfyldt. I MSD's artikel 132, stk. 1, litra o er det af afgørende betydning, at der kun er tale om konkrete, lejlighedsvis arrangementer. Da ML § 13, stk. 1, nr. 21 således også omfatter generelle og kontinuerlige foreningsaktiviteter, kan det konstateres, at bestemmelsen i momsloven er mere vidtgående end MSD. Dette hænger endvidere sammen med, at fritagelsesbestemmelserne skal fortolkes indskrænkende.

ML § 13, stk. 1, nr. 18 giver momsfrigtagelse for genbrugsbutikker, når visse betingelser er opfyldte. For så vidt angår implementering må det konstateres at reglen ikke har nogen baggrund i MSD, og der kan heller ikke konstrueres en hjemmel i henhold til artikel 132, stk. 1, litra o.

De tre nævnte bestemmelser i momsloven er med andre ord ikke implementeret fuldstændig korrekt i dansk ret.

Som det blev skildret i analysen, bakkes dette synspunkt op af EU-Kommissionen i åbningsskrivelsen fra 2008. På nuværende tidspunkt har EU-Kommissionen endnu ikke valgt at indlede en traktatsbrudssag mod Danmark omkring de momsfratagelser, der vedrører leverancer fra de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger, herunder genbrugsbutikker.

Det er hertil svært at forudsige hvad denne uoverensstemmelse med direktivet vil medføre fremadrettet. Der eksisterer grundlæggende tre alternativer; 1) EU-Kommissionen foretager sig ikke yderligere og henlægger sagen, 2) Danmark indretter sig i overensstemmelse med åbningsskrivelsen i forbindelse med en traktatbrudssag eller 3) en tredjepart forfølger en præjudiciel afgørelse.

Da det ikke direkte er formålet med denne afhandling, at gisne om fremtiden for de velgørende foreningers momsfratagelse i relation til åbningsskrivelsen, vil afhandlingens perspektiveringsafsnit gøre status på situationen lige nu samt forekomme med en vurdering af, hvad der muligvis kommer til at ske i fremadrettet.

5. Konklusion

Denne afhandlings problemformulering lød som følger:

”Hvordan behandles den momsmæssige levering af varer og ydelser i forhold til indsamlingsprojekter som ”Sponsorbarn” for de velgørende og almennyttige foreninger i relation til;

- *Foreningers leverancer til medlemmer, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 4*
- *Velgørende arrangementer, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 17*
- *Genbrugsbutikker, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 18*
- *Almennyttige aktiviteter, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 21*
- *Udførsel af varer uden for EU, jf. ML § 34, stk. 1, nr. 5*
- *Formidling, jf. ML § 34, stk. 1, nr. 17*

På baggrund af ovenstående analyse af de udvalgte fritagelsesbestemmelser er det hensigten med dette kapitel at udføre en sammenfattende konklusion.

Først og fremmest kan det ud fra gennemgangen af analysen konkluderes, at bestemmelserne i ML §§ 13, stk. 1, nr. 4, 17, og 18 og ML §§ 34, stk. 1, nr. 5 og 17 ikke er forenelige med indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn”.

Gennemgangen af momsfrigtagelsen for foreningers leverancer til medlemmerne viste, at bestemmelsen i praksis fortolkes meget indskrænkende, og formålet i ”Sponsorbarn” om donation af medicin og skolemateriale mv. har derfor ikke den nære tilknytning til medlemmerne, som bestemmelsen og retspraksis har vist sig at kræve. I gennemgangen af momsfrigtagelsen for velgørende arrangementer blev det påpeget, at bestemmelsen kun omhandler kortvarige initiativer som f.eks. koncerter og ikke vedvarende aktiviteter, som ”Sponsorbarn” er. Gennemgangen af momsfrigtagelsen for genbrugsbutikker viste, at SKAT har en meget lempelig praksis, når det kommer til begrebet ”brugte varer”, der sælges af genbrugsbutikker. Hvis foreninger dog forsender genbrugstøj til tredjelande, skal dette i stedet ses i forhold til i ML § 34, stk. 1, nr. 5 om udførsel af varer uden for EU. I netop gennemgangen af momsfrigtagelsen for udførslen af varer uden for EU blev det fastslået, at der ikke skal beregnes moms af gaveforsendelser, der udføres til steder uden for EU ved virksomhedens foranstaltning, selv om varerne afsættes til herboende personer, jf. SKAT’s Momsvejledning.

I konceptet om ”Sponsorbarn” er der dog ikke tale om en faktisk forsendelse af varer f.eks. medicin, skolemateriale osv., idet varerne ikke bliver decideret udført fra Danmark til et land uden for EU. I stedet forsynes modtagerne af varerne – børnene i et udviklingsland – med varer fra selve udviklingslandet. Andre tilfælde af varer f.eks. genbrugsvarer, der faktisk forsendes uden for EU, ville derimod blive omfattet af fritagelsen. Gennemgangen af momsfrigtagelsen for formidling konstaterede, at der består visse ligheder mellem koncepter som ”Sponsorbarn” og formidling i en traditionel form f.eks. ejendomsmægleres virke. I det konkrete koncept ”Sponsorbarn” blev det dog konkluderet, at foreningerne sandsynligvis ikke handler i alene sponsorens navn, når de distribuerer nødhjælpen i udviklingslandet. Indsamlingsprojekt kan derfor ikke fritages for moms efter denne bestemmelse om formidling.

Dernæst kan det ud fra gennemgangen af analysen konkluderes, at det kun er momslovens bestemmelse om almennyttige aktiviteter i § 13, stk. 1, nr. 21, der er forenelig med indsamlingsprojektet ”Sponsorbarn”. ”Sponsorbarn” opfylder fritagelsesbestemmelsens filantropiske formål, og da projektet er en generel og kontinuerlig foreningsaktivitet, anses den for at være i overensstemmelse med ML § 13, stk. 1, nr. 21 om almene aktiviteter. Fritagelsesbestemmelsen blev indføjet i momsloven i 2002 og giver de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger momsfrigtagelse for aktiviteter i al almindelighed under forudsætning af, at momsfrigtagelsen ikke kan føre til konkurrencefordrejning, og at overskuddet fuldt ud anvendes til foreningens eget formål. Herudover åbner fritagelsesbestemmelsen i modsætning til f.eks. ML § 13, stk. 1, nr. 17 mulighed for et noget lempeligere dokumentationskrav, idet foreningerne ikke skal ansøge om momsfrigtagelse forud for afholdelsen af aktiviteterne. De skal heller ikke efterfølgende indsende regnskab for de enkelte aktiviteter. De skal alene kunne dokumentere overskuddets anvendelse i de tilfælde, hvor SKAT anmoder herom.

Ud fra gennemgangen af analysen må det dog konkluderes, at ML § 13, stk. 1, nr. 21 sammen med momsloven §§ 13, stk. 1, nr. 17 og 18 er fællesskabsstridige, idet fritagelserne for foreningernes velgørende arrangementer og almennyttige aktiviteter ikke fuldstændig er gennemført i overensstemmelse med MSD. Momsfrigtagelsen for foreningernes genbrugsbutikker har desuden slet ikke nogen baggrund i MSD, og der kan heller ikke konstrueres en sådan hjemmel. Disse betragtninger støttes også op af EU-Kommissionens konklusioner i åbningsskrivelsen.

Samtidig er det vigtigt at huske på, at retskilderne vedrørende merværdiafgiftsretten i høj grad er præget af EU-retten, hvilket også indebærer, at foreningerne i tilfælde af fejlimplementering kan vælge de bestemmelser, som er til deres fordel. Hverken EU eller de danske myndigheder kan hertil pålægge foreningerne en videre momspligt end den, der er grundlag for i momsloven.

Åbningsskrivelsen fra EU-Kommissionen har eksisteret siden 2008, og der er endnu ikke sket videre tiltag. Det må konkluderes, at åbningsskrivelsen har medvirket til en del forvirring om det overordnede fritagelsesgrundlag for de velgørende og almennyttige foreninger på momsområdet. Analysen af ML §§ 13, stk. 1, nr. 17 og 21 efterlader det indtryk, at praksis for fritagelse af disse to bestemmelser er blevet meget mere restriktiv i nyere tid og ikke mindst siden åbningsskrivelsen i 2007/2008.

Dette kan bl.a. ses ved, at SKAT så sent som i sommeren 2011 præciserede lovgrundlaget i sin Momsvejledning i forhold til f.eks. ML § 13, stk. 1, nr. 17. Den nye version af Momsvejledningen må konstateres at have en meget nær lighed med de formål, som MSD opstiller.

SKAT begrundede også en præcisering i meddelelsen SKM 2007.432 (omkring et arrangements kommercielle karakter) med, at en del større koncertarrangementer havde opnået fritagelse efter bestemmelsen på et, efter SKAT's opfattelse, mangelfuldt eller direkte fejlagtigt grundlag.

I sagen SKM 2007.910 LSR (Musikforeningen) anerkender Landsskatteretten, at det danske lovgrundlag ikke indeholder et forbud mod konkurrencefordrejning, men vælger i stedet at indfortolke et lignende begreb på baggrund af et proportionalitetsprincip. Alene det faktum, at Landsskatteretten kommer frem til, at den danske momslov ikke er i overensstemmelse med MSD m.h.t. til begrebet konkurrenceforvridning, giver anledning til forvirring, når den danske regering er af modsatte opfattelse som anført i åbningsskrivelsen. Det skaber forvirring om fritagelsesgrundlaget.

Når det konkluderes, at ML §§ 13, stk. 1, nr. 17 og 21 ikke er i overensstemmelse med det bagvedliggende direktiv, kan det lægges til grund, at disse præciseringer af lovgrundlag og praksis yderligere kan have medvirket til en usikkerhed og dermed manglende gennemsigtighed for velgørende foreninger. Foreningerne kan få svært ved at gennemskue hvad der er gældende ret, dvs. hvad man kan opnå som overvejende sandsynlig og retsligt udfald, når man som forening arbejder med forskellige egenfinansieringsprojekter.

ML § 13, stk. 1, nr. 17 er som nævnt ikke fuldstændig gennemført i overensstemmelse med MSD, men praksis efterlever dog alligevel direktivet. Derimod kan kun fremtiden vise, om foreningerne i relation til momsfratagelserne i ML §§ 13, stk. 1, nr. 18 og 21 kan risikere at møde en udløbsdato og sidenhen blive afkrævet en merværdiafgift.

6. Perspektivering

Det følger af afhandlingens konklusion, at konceptet ”Sponsorbarn” er forenelig med fritagelsen omkring almene aktiviteter i ML § 13, stk. 1, nr. 21. Konklusionen anfører samtidig at bestemmelsen anses som fællesskabsstridig. Ligeledes blev det konstateret, at ML §§ 13, stk. 1, nr. 17 og 18 fraviger hjemlen, som er fastsat i MSD. Dette bakkes op af EU-Kommissionen i en åbningsskrivelsen fra 2008.

Da det er af afgørende betydning for de velgørende foreninger, hvilket resultat en EU-domstol vil nå til i en fremtidig afgørelse, er det formålet med perspektiveringen at gøre status for disse momsfrigatelsesbestemmelser fremtid. Såfremt EU-Kommissionen får medhold i en traktatbrudssag, vil netop koncepter som f.eks. ”Sponsorbarn” blive momspligtige.

En anden grund til, at det er vigtigt at gøre status for disse momsfrigatelsesbestemmelser, er, at der i efteråret 2011 findes en del artikler⁴⁸, der kunne få befolkningen til at tro, at fritagelsesbestemmelserne nu var fredet. Dette hænger sammen med, at det i artiklerne er blevet fremført, at Europa-Parlamentet nu har truffet beslutning om at momsfrigtage foreninger.

Først og fremmest skal det understreges, at situationen omkring EU-Kommissionens åbningsskrivelse stort set ikke har ændret sig siden 2008.

I juni 2008 modtog Udenrigsministeriet EU-Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende momsfrigtagelsen af almenyttige foreninger. I august samme år kom regeringens svar på åbningsskrivelsen. Skatteministeriet anførte, at de nævnte momsfrigatelsesbestemmelser ikke var i strid med MSD. EU-Kommissionen fremkom herefter med en begrundet udtalelse i januar 2010, hvoraf det fremgik, at Kommissionen stadig var af en anden opfattelse. Samtidig appellerede de formelt Danmark om at ændre sin nationale lovgivning og varslede hertil at hvis ikke de bragte den i overensstemmelse med den begrundede udtalelse inden to måneder, kunne EU-kommissionen beslutte at indbringe sagen for EU-domstolen. Danmark besvarede den begrundede udtalelse i marts 2010, og svaret havde samme indhold, som det tidligere fremsendte. EU-Kommissionen har endnu ikke indbragt sagen for EU-domstolen, hvilket ses af Udenrigsministeriets offentliggjorte oversigt over verserende traktatkrænkelssager pr. 1. november 2011.

⁴⁸ Se hertil f.eks. www.kristeligt-dagblad.dk af 13.10.2011 ”EU-Parlamentet redder danske frivillige” eller f.eks. www.dif.dk ”DIF glæder sig over EU-beslutning”

Sideløbende med åbningsskrivelsen vedtog EU-Kommissionen i 2010 et høringsdokument om momssystemets fremtid. Alle interesseparter var blevet opfordret til at foretage en kritisk gennemgang af alle aspekter i EU-momssystemet, som nu har eksisteret i over 40 år. Nemlig Grønbogen om momssystemets fremtid med undertitlen ”På vej mod et enklere, mere solidt og effektivt momssystem”.

Folketingets Skatteudvalg indleverede i den forbindelse den 13. april 2011 en udtalelse til formanden for Folketingets Europaudvalg. I udtalelsen opfordrede man til, at hensynet til de almennyttige foreningers virke burde inddrages.

I september 2011 udkom Europa-Parlamentets betænkning, med deres beslutningsforslag til momssystemets fremtid.

I betænkningen skriver Europa-Parlamentet følgende:⁴⁹

20) ”[Parlamentet] understreger, at almennyttige foreninger spiller en afgørende og meget positiv rolle for demokrati, vækst og velstand i Europa; opfordre Kommissionen til at foreslå en mekanisme, der gør det muligt for medlemsstater, der ønsker at styrke civilsamfundet, generelt at fritage samtlige eller størstedelen af disse foreningens aktiviteter og transaktioner; mener at i det mindste de små almennyttige foreninger bør være begunstiget af denne mekanisme;”

Europa-Parlamentet skriver endvidere:

32) ”[Parlamentet] opfordrer Kommissionen til nøje at overveje en yderligere lettelse af skattebureaukratier for almennyttige foreninger; understreger, at momssystemet burde være meget mere fleksibelt for de medlemsstater, som vil vedtage vidtgående foranstaltninger for at lette disse foreningers administrative skattebyrder;”

I relation til den mediedækning, der er nævnt øverst i perspektiveringen, må det vurderes, at det er disse udtalelser i Europa-Parlamentets betænkning, der er blevet udlagt således, at momsfrigtagelsen for almenvelgørende foreninger nu er fredet fremover.

Det er dog min opfattelse, at der ikke er grundlag for en sådan udlægning, hvilket også anføres af forfatteren Bruno Månsson. Forfatteren fremfører f.eks. at dette bl.a. skyldes, at der er tale om en ”anbefaling”, der er fremsat på et meget tidligt stadie i en lovgivningsproces på et indviklet område, hvor der også eksisterer

⁴⁹ Jf. Betænkning om momssystemets fremtid (2011/2082(INI)) / A7-0318/2011

modsatrettede hensyn. Hvor man således kunne frygtes, at hensynet til de almenvelgørende foreninger ikke vil få en særskilt prioritering.⁵⁰

At vi stadig befinder os på et tidlig stadie i lovgivningsprocessen ses ligeledes af et bilag til ”Grønbogen om momssystemets fremtid”, som blev sendt til Folketinget af EU-Kommissionen.

I bilaget skriver EU-Kommissionen følgende:⁵¹

”Kommissionen vil gerne takke medlemmerne af Folketinget for at have undersøgt og drøftet emnet. ... Kommissionen har iværksat en analyse af de mange bidrag, den har modtaget. Den store interesse, som berørte parter har vist (over 1700 bidrag), bekræfter, at denne øvelse er nødvendig. Analysen skal hjælpe Kommissionen med at planlægge og forberede de næste skridt i øvelsen. Det er på nuværende tidspunkt for tidligt at drage nogen konklusion om, hvad resultatet af bidragene bliver. Det er dog Kommissionens hensigt at fremlægge en meddelelse med prioriteterne for det fremtidige arbejde vedrørende moms inden årets udgang. Kommissionen vil holde de nationale parlamenter underrettet om den videre udvikling på området.”

Denne meddelelse om prioriteringer af det fremtidige arbejde udkom og blev offentliggjort af EU-Kommissionen i december 2011.

I meddelelsen skriver EU-Kommissionen endvidere:⁵²

”Momsbehandlingen af nonprofitorganisationer har resulteret i en lang række reaktioner. Disse organisationer drager imidlertid allerede fordel af en fritagelse, som dækker deres aktiviteter af almen interesse. De resterende aktiviteter, der ikke er omfattet af denne fritagelse, er den eneste anledning til bekymring. Disse aktiviteter kunne imidlertid være omfattet af den generelle fritagelsesordning for små virksomheder, som har en omsætning under en bestemt grænse, og gennem yderligere forenklingsforanstaltninger og procedurer, som medlemsstaterne kan indføre. Medlemsstaterne kan også indføre målrettede kompenseringsmekanismer uden om momssystemet for at reducere momsudgifterne i forbindelse med virksomhedernes erhvervelser.

(10) Kommissionen anmoder medlemsstaterne om at udnytte de eksisterende muligheder for at reducere nonprofitorganisationers momsudgifter. Kommissionen kan hjælpe dem med at afqøre, hvilken momsordning der gælder for dem.

⁵⁰ Jf. Sirius Advokater, Nyhedsbrev 26.10.2011, ”Status vedrørende momsfrigatelsernes fremtid”

⁵¹ Jf. KOM [2010] 0695 – bilag 6, 03.11.2011, ”Kommissionens svar på Folketingets udtalelse vedr. Grønbog om momssystemets fremtid”

⁵² Jf. KOM(2011) 851, 06.12.2011, Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Rådet og det Europæiske økonomiske og sociale udvalg om momssystemets fremtid ”På vej mod et enklere, mere solidt og effektivt momssystem”

Det er sket før, at Europa-Parlamentet har fået EU-Kommissionen til at opgive en sag. Det skete f.eks. i forbindelse med det danske forbud mod transfedt i fødevarer. EU-Kommissionen truede indtil sidste øjeblik med at indbringe Danmark for EU-domstolen, men da forbuddet fik medvind i Europa-Parlamentet, blev sagen droppet.

Der er dog meget, der kunne tyde på, at EU-Kommissionen ikke denne gang ønsker at imødekomme Europa-Parlamentets opfordring om generelt at fritage samtlige eller størstedelen af de velgørende foreningers aktiviteter og transaktioner. EU-Kommissionen indikerer nemlig, ud fra den ovenstående meddelelse, at nonprofitorganisationerne allerede drager fordel af fritagelser af almen interesse, og anmoder endvidere medlemsstaterne om at udnytte de allerede eksisterende muligheder. Ifølge EU-Kommissionen kan de aktiviteter, der ikke allerede er fritaget efter MSD, være omfattet af den generelle fritagelsesordning for små virksomheder, som har en omsætning i Danmark på under 50.000 kr. Endvidere skriver EU-Kommissionen at nonprofitorganisationerne kan fritages gennem yderligere forenklingsforanstaltninger og procedurer, som medlemsstaterne kan indføre. Derudover kan der også indføres f.eks. kompenseringsmekanismer, hvilket Danmark allerede har i form af Momskompensationsordningen for de velgørende foreninger.

Af meddelelsen må det derfor udledes, at de kontinuerlige aktiviteter som f.eks. ”Sponsorbarn” og genbrugsbutikker som drager fordel af fritagelser i Danmark, ifølge EU-Kommissionen, ikke skal forvente et videre fritagelsesgrundlag - heller ikke i et fremtidigt momssystem.

I relation til åbningsskrivelsen mod Danmark må det lægges til grund, at EU-Kommissionen stadig står fast, da den tilsyneladende ikke har til hensigt at udvide de velgørende og almennyttige foreningers grundlag for momsfrigivelse.

I så fald må de velgørende og almennyttige foreninger, der i dag har opnået momsfrigivelse efter de danske momsregler, tage højde for, at deres velgørende kontinuerlige aktiviteter i fremtiden kan risikere at blive anset som afgiftspligtige, og hvor en skattemyndighed vil være berettiget til at opkræve en merværdiafgift.

Litteraturliste

Bøger:

Dekov, Erik Engsig, John	Moms, Energi og Lønsum – En lærebog om afgifter	Thomson Reuters 3. udgave, 2010
Gulmann, Claus Sørensen, Karsten Engsig	EU-retten	Jurist- og Økonomforbundets Forlag 3. udgave, 2008
Nielsen, Ruth Tvarnø, Christina	Retskilder og Retsteorier	Djøf forlag 1. udgave, 2005
Pedersen, Søren Engers Andersen, Merete	Moms 2 Fritagelser og lønsum	Thomson Reuters 3. udgave, 2010
Sørensen, Karsten Engsig Nielsen, Poul Runge	EU-retten – forkortet udgave	Jurist- og Økonomforbundets 1. udgave, 2008
Sørensen, Lars Loftager Pedersen, Børge Aagard Lars Rasmussen	Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger	Forlaget Thomson 5. udgave, 2007
Ross, Alf	Om ret og retfærdighed	Nyt Nordisk Forlag 1953

Lovgrundlag og vejledninger:

Lovbekendtgørelse 2011-03-28 nr. 287 om merværdiafgift
Bekendtgørelse 2006-0616 nr. 663 om merværdiafgiftsloven
Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 663 af 16. juni 2006
Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)
Momsvejledningen 2011-2
Den juridiske vejledning 2011-2

Artikler, rapporter og hjemmesider:

www.folketidende.dk ”Frivillighed under angreb” af 30.09.2011
www.duf.dk/nyheder ”EU varsler dystre fremtid for foreninger” af 29.09.2011
www.kristeligt-dagblad.dk ”EU kræver moms på godgørelse” af 27.06.2008
www.dr.dk/nyheder/penge ”Dansk velgørelsesarbejde truet af EU-sag” af 29.09.2011
www.kristeligt-dagblad.dk ”EU-Parlamentet redder danske frivillige” af 13.10.2011
www.dif.dk ”DIF glæder sig over EU-beslutning”
Fyens.dk ”Tøjbranche raser over genbrugsbutikker” af 07.12.2002
www.siriusadvokater.dk ”Status vedrørende momsfratagelse fremtid” af 26.10.2011

www.eu-oplysningen.dk
www.eur-lex.europa.eu
www.curia.europa.eu
www.aktionb.dk

ISOBRO - Analyse af udviklingen i de danske indsamlingsorganisationers indtægter mv. i perioden 2006 – 2010

EU dokumenter:

Kommissionens åbningsskrivelse 2007/2312 ”Manglende opfyldelse af forpligtelser i henhold til momssystemdirektivet (momsfratagelse for almenvelgørende foreninger)”

KOM [2010] 0695 – bilag 6, 03.11.2011, ”Kommissionens svar på Folketingets udtalelse vedr. Grønbog om momssystemets fremtid”

KOM(2011) 851, 06.12.2011, Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet, Rådet og det Europæiske økonomiske og sociale udvalg om momssystemets fremtid ”På vej mod et enklere, mere solidt og effektivt momssystem”

Betænkning om momssystemets fremtid (2011/2082(INI)) / A7-0318/2011

Afgørelser

Danske domstoles afgørelser:

SKM 2008.264 ØLR

SKM 2002.207 H

TfS 2000, 161 Ø

TfS 1992.330 Ø

EU-domstolens afgørelser:

C-8/01, Taksatorringen

C-174/00, Kennemer Golf & Country Club

C-110/98 Gabalfrisa SA

C-149/97, The Institute of the Motor Industry

C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94, C-190/94

C-16/93, Tolsma

C-200/90, AMBI-sag

152/84, Marshall

102/79, Kommissionen mod Belgien

41/74 Van Duyn

101/84, Kommissionen mod Italien

Dansk administrative afgørelser, bindende svar og meddelelser:

SKM 2010,66 SR

SKM 2007.910 LSR

SKM 2007.515 SR

SKM 2007.432

SKM 2007.350 SR

SKM 2006, 8 SKAT

SKM 2005,487 LSR

SKM 2003.339 TSS

SKM 2003.306 TSS

SKM 2003, 254 TSS

SKM 2003.170 LSR

SKM 2002.516 LSR

SKM 2001, 268 TSS

TfS 1997, 310

MOMS 1970, 291

Bilag 1 – Oversigt Danske indsamlingsorganisationer

1. <u>ADRA</u>	80. <u>Indenlandsk Sømandsmission</u>
2. <u>Afrika inTouch</u>	81. <u>Indre Mission</u>
3. <u>AIDS-Fondet</u>	82. <u>Julemærkefonden</u>
4. <u>Aktion Børnehjælp</u>	83. <u>Kattens Værn</u>
5. <u>Aktive Kristnes Omsorgsarbejde</u>	84. <u>KFUKs Sociale Arbejde</u>
6. <u>Alzheimerforeningen</u>	85. <u>KFUM og KFUK i Danmark</u>
7. <u>Amnesty International</u>	86. <u>KFUM Spejderne i Danmark</u>
8. <u>Anima</u>	87. <u>KFUMs Sociale Arbejde i Danmark</u>
9. <u>Apostolsk Kirke</u>	88. <u>KFUMs Soldatermission</u>
10. <u>Areopagos</u>	89. <u>KIT - Kirkernes Integrationstjeneste</u>
11. <u>Baptistkirken i Danmark</u>	90. <u>Kirkefondet</u>
12. <u>Bibellæser-Ringen i Danmark</u>	91. <u>KLF, Kirke & Medier</u>
13. <u>Blå Kors Danmark</u>	92. <u>Kristent Medie Netværk</u>
14. <u>Brødremenighedens Danske Mission</u>	93. <u>Kofoeds Skole</u>
15. <u>Børneulykkesfonden</u>	94. <u>Kristelig Handicapforening</u>
16. <u>BØRNEfonden</u>	95. <u>Kristeligt Forbund for Studerende</u>
17. <u>Børnehjælpsdagen</u>	96. <u>Kræftens Bekæmpelse</u>
18. <u>Børns Vilkår</u>	97. <u>Københavnerkirken</u>
19. <u>CARE Danmark</u>	98. <u>LMS - Landsforeningen mod spiseforstyrrelser og selvskade</u>
20. <u>Caritas Danmark</u>	99. <u>Landsforeningen Bedre Psykiatri</u>
21. <u>Cystisk Fibrose Foreningen</u>	100. <u>Landsforeningen LEV</u>
22. <u>Danadot</u>	101. <u>Landsforeningen til støtte ved spædbarnsdød</u>
23. <u>Danmarks Bløderforening</u>	102. <u>Leve Børnene - vivanet.dk</u>
24. <u>Danmarks Folkekirkelige Søndagsskoler</u>	103. <u>Livslinien</u>
25. <u>Danmarks Lungeforening</u>	104. <u>Luthersk Missionsforening</u>
26. <u>Danmarks Naturfredningsforening</u>	105. <u>Læger uden Grænser /MSF</u>
27. <u>Danmission</u>	106. <u>Lærernes Missionsforening</u>
28. <u>Danner</u>	107. <u>Mellemfolkeligt Samvirke</u>
29. <u>Dansk Armeniermission</u>	108. <u>Menighedsfakultetet</u>
30. <u>Dansk Balkan Mission</u>	109. <u>Metodistkirken Danmark</u>
31. <u>Dansk Bibel-Institut</u>	110. <u>MAF - Mission Aviation Fellowship</u>
32. <u>Dansk Blindesamfund</u>	111. <u>Mission Afrika</u>
33. <u>Dansk Epilepsiforening</u>	112. <u>Mission Øst</u>
34. <u>Dansk Ethiopier Mission</u>	113. <u>Missionen blandt hjemløse</u>
35. <u>Dansk Europamission</u>	114. <u>Muskelsvindfonden</u>
36. <u>Dansk Flygtningehjælp</u>	115. <u>Mødrehjælpen</u>
37. <u>Dansk Folkehjælp</u>	116. <u>Operation Mission</u>
38. <u>Dansk Missionsråd</u>	117. <u>Ordet og Israel</u>
39. <u>Dansk Oase</u>	118. <u>Pinsekirkerne i Danmark</u>
40. <u>Dansk Ornitologisk Forening</u>	119. <u>Plan Danmark</u>
41. <u>Dansk Røde Kors</u>	120. <u>PsykiatriFonden</u>
42. <u>Danske Hospitalsklovne</u>	121. <u>PTU - Landsf. af polio, trafik og ulykkesskadede</u>
43. <u>Danske Kirkers Råd</u>	122. <u>Red Barnet</u>
44. <u>Danske Sømands- og Udlandskirker</u>	123. <u>Red Orangutangen</u>
45. <u>Diakonissestiftelsen</u>	124. <u>Rådet for Sikker Trafik</u>
46. <u>Den Danske Israelsmission</u>	125. <u>Samvirkende Menighedsplejer</u>
47. <u>Den katolske Kirke i Danmark</u>	126. <u>Scleroseforeningen</u>
48. <u>Det Danske Bibelselskab</u>	127. <u>Sex og Samfund</u>
49. <u>Det Danske Missionsforbund</u>	128. <u>Skandinavisk Børnemission</u>
50. <u>Det Danske Spejderkorps</u>	129. <u>SOS-Børnebyerne</u>
51. <u>Det Europæiske Hus</u>	130. <u>Spedalskhedsmissionen</u>
52. <u>Dyrenes Beskyttelse</u>	131. <u>Sundhedspersonalets Missionsfællesskab</u>
53. <u>Dyreværnet - Værn for Værgeløse Dyr</u>	132. <u>Syvende Dags Adventistkirken</u>
54. <u>Evangelisk Luthersk Missionsforening</u>	133. <u>Tværkulturelt Center</u>
55. <u>Familier med kræftamte børn</u>	134. <u>Ungdom med opgave</u>
56. <u>FDF</u>	135. <u>Ungdommens Røde Kors</u>
57. <u>FKOF</u>	136. <u>UNICEF</u>
58. <u>Folkekirkens Mission</u>	137. <u>Ventilen</u>
59. <u>Folkekirkens Nødhjælp</u>	138. <u>Vægtterne</u>
60. <u>Fonden Safe and Alive</u>	139. <u>WSPA - World Society for the Protection of Animals</u>
61. <u>Foreningen af Evangelisk Lutherske Valgmenigheder</u>	140. <u>WWF Verdensnaturfonden</u>
62. <u>Foreningen af Grundtvigske Valg- og Frimenigheder</u>	141. <u>Y's Men Region Danmark</u>
63. <u>Foreningen af Kristne Friskoler</u>	142. <u>Ældre Sagen</u>
64. <u>Foreningen Agape</u>	143. <u>Ønskefonden</u>
65. <u>Foreningen Cancerramte Børn</u>	144. <u>Åbne Døre</u>
66. <u>Foreningen Grønlandske Børn</u>	
67. <u>Foreningen Roskilde Festival</u>	
68. <u>Frelsens Hær</u>	
69. <u>FrikirkeNet</u>	
70. <u>Friluftsmmissionen</u>	
71. <u>Gigtforeningen</u>	
72. <u>Gotvedskolen</u>	
73. <u>Herlufsholms Kostskoles Fripladslegat</u>	
74. <u>HjerneSagen</u>	
75. <u>Hjerteforeningen</u>	
76. <u>Hospice Forum Danmark</u>	
77. <u>Høreforeningen</u>	
78. <u>IAS xzdx</u>	
79. <u>IBIS</u>	
	Nedenstående organisationer er IKKE medlem af ISOBRO:
	145. <u>Børns Drømme</u>

Nedenstående organisationer er IKKE medlem af ISOBRO: