

Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse - Transaktioner i nær tilknytning til undervisning - styresignal

Dato for udgivelse 29 Oct 2018 14:48

SKM-nummer SKM2018.536.SKTST

Myndighed Skatteforvaltningen

Ansvarlig styrelse Skattestyrelsen

Sagsnummer 17-1577702

Dokument type Styresignal

Emneord Momsfritagelse - Undervisning - Nær tilknytning

Resumé Skattestyrelsen ændrer med baggrund i EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College, praksis for momsfrtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, af varer og ydelser leveret i nær tilknytning til undervisning.

Praksisændringen består i, at salg af elevproducerede varer og ydelser på visse betingelser kan anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrtagne undervisning og dermed tillige omfattes af momsfrtagelsen.

Hjemmel Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift (Momsloven)

Reference(r) Momsloven § 13, stk. 1, nr. 3.

Henvisning Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit D.A.5.3.

1. Sammenfatning

Skattestyrelsen ændrer med baggrund i EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College, praksis for momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, af varer og ydelser leveret i nær tilknytning til undervisning.

Praksisændringen består i, at salg af elevproducerede varer og ydelser på visse betingelser kan anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrigitagne undervisning og dermed tillige omfattes af momsfrigtagelsen.

2. Baggrund og problemstilling

Momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, omfatter visse former for undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil.

I henhold til EU-domstolens retspraksis er det en betingelse, at varer og ydelser for at kunne anerkendes som leveret i nær tilknytning til momsfrigitaget undervisning, at disse er uomgængeligt nødvendige for gennemførelsen af den momsfrigitagne hovedydelse.

Med baggrund heri anerkendes det i henhold til dansk administrativ praksis ikke, at undervisningsinstitutioners salg af elevproducerede varer og ydelser, er momsfrigitagne, som leveret i nær tilknytning til den momsfrigitagne undervisning. Sådanne salg anses derfor som momspligtige.

EU-domstolen har den 4. maj 2017 afsagt dom i sag C-699/15, Brockenhurst College, som ændrer dansk praksis for momsfrigtagelsen af levering af varer og ydelser i nær tilknytning til undervisning, idet salg af elevproducerede varer og ydelser på visse betingelser kan anses for leveret i nær tilknytning den momsfrigitagne undervisning.

3. Det retlige grundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, har følgende ordlyd:

"Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv."

Bestemmelsen implementerer momsordningsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i)-j) i dansk ret:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål."

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau."

Bestemmelsen implementerer videre momsordningsdirektivets artikel 134 i dansk ret.

"Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder."

Reglerne er nærmere omtalt i Den juridiske vejledning, afsnit D.A.5.3.

4. EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College

Sagen omhandlede en videregående uddannelsesinstitution, som tilbyder uddannelse inden for catering- og hotelvirksomhed samt udøvende kunst.

Med henblik på at give de elever, der er indskrevet på kurserne, mulighed for at tilegne sig kompetencer i en praktisk sammenhæng, driver institutionen via eleverne og under vejledning af deres lærere en restaurant og arrangerer teaterforestillinger for et eksternt publikum.

Både restauranten og teaterforestillingerne er åbne for en begrænset del af offentligheden, der består af personer, der kan være interesserede i de events, som institutionen arrangerer, og disse personer er registreret i en central database, således at de løbende kan holdes orienteret om disse events gennem et periodisk nyhedsbrev.

Disse personer er orienteret om, at de nævnte events finder sted i forbindelse med elevernes uddannelse til en nedsat pris, som med hensyn til måltider beløber sig til ca. 80% af ydelsens reelle pris. Hvis antallet af reservationer i restauranten ikke når op på mindst 30 personer, aflyses arrangementet.

EU-domstolen udtaler indledende, at anvendelsen af momsfrigtagelsen på transaktioner "med nær tilknytning" til undervisning er undergivet tre betingelser:

- både den momsfrigitagne hovedydelse og ydelserne med nær tilknytning til denne hovedydelse skal leveres af offentligretlige organer med undervisningsmæssige formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål
- ydelserne med nær tilknytning til en momsfrigitaget hovedydelse skal være uomgængelig nødvendige for udførelsen den momsfrigitagne hovedydelse
- ydelserne med nær tilknytning til en momsfrigitaget hovedydelse må ikke hovedsageligt tage sigte på at give disse organisationer yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.

For så vidt angår den første betingelse anfører EU-domstolen, at det er ubestridt, at institutionen er en offentligretlig institution med et uddannelsesformål, og betingelsen er derfor opfyldt.

Med hensyn til den anden betingelse anfører EU-domstolen, at praktikken skal indgå i elevernes kurser, og at hvis denne praktik ikke blev tilbudt, ville eleverne ikke drage fuld fordel af deres uddannelse. Ligeledes varetages samtlige cateringfunktioner i restauranten af eleverne fra institutionen under vejledning af deres lærere, og det formål, der forfølges med driften af Colleges praktikrestaurant, er at give eleverne på holdet for catering- og hotelvirksomhed mulighed for at lære faget i en praktisk sammenhæng. Tilsvarende for holdet for udøvende kunst.

EU-domstolen konkluderede på denne baggrund, at leveringen af de omhandlede restaurations- og underholdningsydelse skal anses for uomgængelig nødvendige for at sikre kvaliteten af institutionens undervisning, og den anden betingelse er derfor også opfyldt.

I relation til den tredje betingelse anfører EU-domstolen, at de udbudte restaurations- og underholdningsydelser kun står til rådighed for personer, der først er blevet opført på en forsendelsesliste, der føres af institutionen.

Videre leveres, organiseres og præsteres restaurationsydelserne, koncerterne og teaterforestillingerne i deres helhed af elever under uddannelse, hvilket grundlæggende adskiller sig fra elever, der gennemfører et praktikophold hos en erhvervsvirksomhed, hvor de indgår i et professionelt team, der leverer sådanne ydelser under de konkurrencebetonede betingelser, der gør sig gældende på de respektive markeder.

Endelig var det ubestridt, at de af institutionen fastsatte priser kun dækker 80% af måltidernes pris. De omhandlede ydelser tager derfor ikke sigte på at give institutionen yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder, såsom restauranter eller teatre, og den tredje betingelse var derfor også opfyldt.

På denne baggrund konkluderede EU-domstolen, at undervisningsinstitutionens levering af restaurations- og underholdningsydelser til tredjemand var omfattet af momsfrigtagelsen.

5. Gældende dansk praksis for varer og ydelser leveret i nær tilknytning til momsfrigtaget undervisning

I henhold til dansk administrativ praksis er undervisningsinstitutioners levering af elevproducerede varer og ydelser momspligtige, idet disse ikke anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrigitagne undervisning, jf. eksempelvis [SKM2006.66.LSR](#), [SKM2006.783.LSR](#) og [SKM2009.808.LSR](#).

6. Skattestyrelsens opfattelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College, ændrer dansk praksis for, hvornår varer og ydelser leveret i nær tilknytning til momsfrigitagne undervisningsydelser kan momsfrigtages.

Det bemærkes, at det af EU-domstolens faste praksis fremgår, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive momsfrigtagelserne, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, jf. eksempelvis præmis 16 i EU-domstolens dom i sagen C-434/05, Horizon College.

Elevproducerede varer og ydelser må på baggrund af EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College, anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrigitte undervisning, når

- varerne og ydelserne leveres af organer, der er anerkendt af Danmark som havende et undervisningsmæssigt formål.
- varerne og ydelserne er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af momsfrigitte undervisning
- leveringen af varerne og ydelserne ikke hovedsageligt tager sigte på at give undervisningsinstitutionen yderligere indtægter
- leveringen af varerne og ydelserne ikke sker i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.

Anerkendte organer

Betingelsen om, at undervisningen skal præsteres af offentligretlige organer eller andre tilsvarende anerkendte organer, er implementeret i momsloven derved, at når en udbyder af undervisning, som efter sin art falder ind under momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. og samtidig ikke opfylder betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., så anses udbyderen i relation til leveringen af denne undervisning for at være et organ, som er anerkendt af Danmark, i momssystemdirektivets forstand, jf. [SKM2017.532.SR](#).

Betingelsen er derfor opfyldt, når salget af de elevproducerede varer og ydelser foretages af den undervisningsinstitution, som udbyder den momsfrigitte undervisning, som giver anledning til produktionen af varerne og ydelserne.

Uomgængeligt nødvendige

Leveringen af elevproducerede varer og ydelser er uomgængeligt nødvendige, når leveringerne har en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at foretage disse kunne være sikkert, at den momsfrigitte undervisning ville have en tilsvarende værdi for eleverne.

Med baggrund i EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College, opfyldes denne betingelse i relation til elevproducerede varer og ydelser, når

- leveringen af varerne og ydelserne er nødvendige for at opnå formålet med undervisningen
- fremstillingen af varerne og ydelserne varetages af eleverne under vejledning af underviserne

- eleverne af uddannelsesmæssige årsager er aktivt involveret i leveringen af varerne og ydelserne
- formålet med elevproduktionen er at give eleverne mulighed for at lære faget i en praktisk sammenhæng.

Det er helt afgørende for momsfrigtagelsen, at det er selve leveringen af de elevproducerede varer og ydelser, som skal være uomgængeligt nødvendig for, at den momsfrigitagne undervisning får en tilsvarende værdi for eleverne.

Dette var netop tilfældet i sagen for EU-domstolen, hvor det var afgørende for undervisningen, at eleverne opnåede erfaring med at forberede maden for alle de inviterede personer, bordbetjening mv. Ligeledes havde det afgørende værdi for teaterundervisningen, at et rigtigt publikum var tilstede ved forestillingen.

Betingelsen vil efter Skattestyrelsens opfattelse eksempelvis ligeledes være opfyldt, såfremt der er tale om elevers udførelse af klipninger på eksterne kunder på en frisørskole, elevers udførelse af kosmetologiske behandlinger på eksterne kunder på en kosmetologskole mv.

Endvidere vil betingelsen være opfyldt, når

- eleverne på en produktionsskole i undervisningen fremstiller en række trævarer, som efterfølgende sælges
- eleverne på en bager- og konditorskole i undervisningen fremstiller kager, som efterfølgende sælges
- eleverne på en designskole i undervisningen fremstiller tøj, brugskunst mv., som efterfølgende fremvises på modeshows mod deltagerbetaling

Det er i alle tre eksempler en forudsætning, at eleverne af uddannelsesmæssige årsager er aktivt involveret i leveringen/salget af varerne og ydelserne. I eksemplet med designskolens modeshow vil eleverne blive anset for aktivt involveret, såfremt de som led i undervisningen er med til at arrangere og tilrettelægge modeshowet.

Har eksempelvis en tømrerelev på en produktionsskole i samarbejde med underviseren designet en trappe ud fra kundens mål og kravspecifikationer omfatter det undervisningsmæssige formål ikke blot produktionen, men tillige at tage imod bestillinger, tage mål, fremstille produktet efter kundens ønske, overholdelse af deadlines mv. Leveringen af trappen vil i dette tilfælde efter Skattestyrelsens opfattelse kunne være uomgængeligt nødvendig for opnåelsen af formålet med tømreruddannelsen.

Opfyldes forudsætningen om aktiv deltagelse i leveringen ikke, anses det fulde undervisningsmæssige formål for at være opnået inden leveringen foretages, og leveringen er derfor ikke uomgængeligt nødvendig for at opnå det undervisningsmæssige formål.

Det vil være tilfældet, hvor eksempelvis en elev på en bager- og konditorskole fremstiller kager som led i undervisningen, men kagerne bliver efterfølgende solgt i en butik på skolen, som eleverne ikke er involveret i som led i undervisningen.

Det bemærkes, at [SKM2007.934.LSR](#) om salg af svendeprøver ses at være i overensstemmelse med EU-domstolens dom, idet Landsskatteretten efter en konkret vurdering fandt, at leveringen af svendeprøverne var en del af undervisningen.

Sigte på yderligere indtægter

EU-domstolen lagde i præmisserne i sagen C-699/15, Brockenhurst College, vægt på, at undervisningsinstitutionen fastsatte priserne på restaurantydelse til 80 pct. af måltidernes pris.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at momsfrigørelse i relation til denne betingelse forudsætter, at de elevproducerede varer og ydelser sælges til priser, som svarer til fremstillingsprisen eller lavere, idet salget herved ikke tilsigter at give undervisningsinstitutionen overskud fra salget og dermed "yderligere indtægter" i momsfrigørelsens forstand.

Leveret i konkurrence med erhvervs virksomheder

I relation til denne betingelse lægger EU-domstolen særlig vægt på, at restaurationsydelserne, koncerterne og teaterforestillingerne i deres helhed leveres, organiseres og præsteres af elever under uddannelse, hvilket grundlæggende adskiller sig fra elever, der gennemfører et praktikophold hos en erhvervs virksomhed, hvor de indgår i et professionelt team, der leverer sådanne ydelser under de konkurrencebetonede betingelser, der gør sig gældende på de respektive markeder.

Ydelserne fremstod derfor ikke som sammenlignelige med de ydelser, som tilbydes af erhvervs mæssigt drevne restauranter og teatre, og ydelserne blev derfor ikke leveret i konkurrence med erhvervs virksomheder.

Videre lagde EU-domstolen vægt på, at ydelserne alene blev udbudt til en begrænset personkreds bestående af venner og familie til eleverne på undervisningsinstitutionen og af personer, der forinden var registreret i institutionens database.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at det er en betingelse for momsfritagelse, at de elevproducerede varer og ydelser ikke må udbydes på samme professionelle måde, som erhvervsdrivende udbyder tilsvarende varer og ydelser.

Det er derfor afgørende for momsfritagelsen, at det klart fremgår af udbydelsen af varerne og ydelserne, at disse produceres af personer under uddannelse, hvorfor der fra kundernes side må forventes en større fejlmargen i relation til varerne og ydelserne.

Det er således ikke en betingelse, at varerne og ydelserne skal have en ringere kvalitet end tilsvarende varer og ydelser udbudt af erhvervsdrivende, men der skal bestå en væsentligt risiko herfor, ligesom kunderne ikke må have mulighed for at reklamere herover.

Ved vurderingen af, om varerne og ydelserne udbydes på en professionel måde, vil det endvidere tale imod dette, såfremt

- undervisningsinstitutionen frit kan vælge at aflyse en indgået aftale om levering af varer eller ydelser uden forudgående varsel
- varerne og ydelserne alene markedsføres i det omfang, som er nødvendigt for at tiltrække det nødvendige antal kunder for at opfylde undervisningsformålet

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ingen af disse kriterier i sig selv er afgørende for vurderingen, ligesom der ikke er tale om en udtømmende opstilling.

7. Genoptagelse

Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2 kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis.

Praksis må anses for underkendt ved EU-domstolens dom af 4. maj 2017.

Det fremgår ikke af dommen, præcis hvilke afgiftsperioder dommen vedrører, men det er i generaladvokatens forslag til afgørelse oplyst, at sagen vedrører et tidsrum, der er omfattet af to direktiver, nemlig 6. momsdirektiv og momssystemdirektivet.

Efter de foreliggende oplysninger står det således klart, at den sag, der underkender dansk praksis, vedrører afgiftsperioder, der ligger mere end 10 år tilbage fra dommens dato - uanset at de nøjagtige afgiftsperioder, der var til prøvelse i sagen, ikke kendes.

Udgangspunktet i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, om at der gives adgang til ekstraordinær genoptagelse fra og med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den sag, som førte til underkendelse af praksis, er begrænset af den absolutte forældelsesfrist på 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34a, stk. 4.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse for alle virksomheder med en påbegyndt, men ikke udløbet, afgiftsperiode den 4. maj 2007.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk eller til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Dokumentation

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som efter virksomhedens opfattelse kan bidrage til at dokumentere kravet.

8. Gyldighed

I det omfang praksisændringen samlet set er til gunst for virksomheden, har praksisændringen virkning fra datoen for offentliggørelsen af dette styresignal.

I det omfang praksisændringen samlet set er til ugunst for virksomheden, har praksisændringen virkning 6 måneder fra offentliggørelsen af styresignalet.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2019-1

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2019-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.