

SKAT

Skattefaglig afdeling, Afgifter
Att.: Michael Bisgaard
Østbanegade 123
2100 København Ø

Pr. mail: JuraSkat@Skat.dk og Michael.Bisgaard@Skat.dk

5. marts 2018

Høringsvar – Udkast til styresignal – Praksisændring – Genoptagelse – Momsfritagelse – Transaktioner i nær tilknytning til undervisning

SKAT har den 12. februar 2018 sendt et udkast til et genoptagelsesstyresignal om transaktioner i nær tilknytning til undervisning høring.

Baggrunden for SKATs udkast til styresignal er EU-domstolens dom i sagen C-699/15, Brockenhurst College, afsagt den 4. maj 2017.

Generelle bemærkninger

EU-domstolens dom

I den konkrete sag var der tale om en videregående uddannelsesinstitution, som tilbyder uddannelse inden for catering- og hotelvirksomhed.

EU-domstolen udtaler, at anvendelsen af momsfrigtagelsen for transaktioner med nær tilknytning til undervisning er undergivet følgende tre betingelser.

1. 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.
2. Ydelserne med nær tilknytning til en momsfrigitaget hovedydelse skal være *uomgængelig nødvendige* for udførelsen af den momsfrigitagne hovedydelse.
3. 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.

SKATs opfattelse

SKAT har fortolket EU-domstolens dom i Brockenhurst College-sagen således, at den eksisterende danske praksis skal ændres.

SKATs fortolkning af EU-domstolens dom munder ud i følgende udlægning af betingelserne:

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

SKAT udleder bl.a. af ovenstående kriterier, at det er helt afgørende for momsfratagelsen, at det alene er *selve leveringen* af de elevproducerede varer og ydelser, som skal være uomgængeligt nødvendig for, at den momsfratagne undervisning får en tilsvarende værdi for eleverne.

Som eksempler på disse situationer nævner SKAT, at behandling af kunder på frisør- eller kosmetologskoler vil være omfattet af momsfratagelsen, mens produktionsskoler efterfølgende salg af egne producerede varer ikke vil kunne omfattes af momsfratagelsen.

Her henviser SKAT til, at eleverne på produktionsskolerne allerede har opnået det fulde undervisningsmæssige formål, når leverancen eller salget af produkterne foretages, hvorfor salget ikke er uomgængeligt nødvendig for at opnå det undervisningsmæssige formål.

SKAT henviser tillige til designskolers afsluttende modeshows og bager- og konditorskoler salg af kager som eksempler på tilfælde, hvor der ifølge SKAT ikke er tale om levering af momsfratagne varer og ydelser i nær tilknytning til undervisning.

Specifikke bemærkninger

Generaladvokatens forslag til afgørelse

Dansk Erhverv er indledningsvist enig med SKAT i, at EU-domstolens afsigelse af dommen i Brockenhurst College-sagen fører til et behov for en ændring af den hidtidige for restriktive danske administrative praksis.

Det er dog Dansk Erhvervs vurdering, at SKATs opfattelse og hermed afgrænsning af hvilke leverancer, der kan anses som momsfrie transaktioner i nær tilknytning til undervisning, ikke er i overensstemmelse med principperne i EU-domstolens dom.

SKAT synes eksempelvis at være af samme opfattelse som generaladvokaten i dennes forslag til afgørelse herved, at det er selve leveringen, der skal være uomgængeligt nødvendig, og ikke den omstændighed at de praktiske erfaringer, der opnås i forbindelse med fremstilling, udførelse og forarbejdning af varer m.v. i forbindelse med undervisningen, der gør leverancerne uomgængeligt nødvendige.

Det bemærkes i den forbindelse, at EU-domstolen i dommen netop tilsidesatte generaladvokatens opfattelse af, at det alene er selve leveringen, der skal være uomgængeligt nødvendig.

Dansk Erhverv kan ikke tilslutte sig SKATs for snævre fortolkning af begrebet uomgængeligt nødvendigt til kun at vedrøre selve leverancen og ikke efterfølgende salg, opvisninger m.v.

Sat på spidsen bemærkes det, at hvis det var selve leveringen, der var udslagsgivende for moms-fritagelsens udstrækning, ville der kun i sjældne tilfælde kunne være tale om levering af momsfritagne varer og ydelser i nær tilknytning til undervisning.

Eksempler

Dansk Erhverv har vanskeligt ved at følge SKATs eksempler i form af salget af varer, der er fremstillet af elever på bager- og konditorskoler eller på produktionsskoler under henvisning til, at fremstillingen af varerne alene bibringer den nødvendige kvalitet og værdi for de pågældende uddannelser.

Som EU-domstolen fremhæver i dommens præmis 33 og 34, underbygges den omstændighed, at uddannelsen mister en del af sin værdi, hvis der ikke er mulighed for at stifte bekendtskab med de praktisk relaterede opgaver inden for faget, der består i, at eleverne drager fordel af den erfaring de har opnået gennem forberedelse af måltider og bordbetjening i den virkelige situation via praktikrestauranten, hvorfor transaktionerne må anses for at være uomgængeligt nødvendige.

Således sidestiller EU-domstolen eksempelvis praktikrestauranten i den konkrete sag med et klasseværelse.

Det er nøjagtig de samme forhold, der efter Dansk Erhvervs opfattelse gør sig gældende, for så vidt angår bager- eller konditorudsalg i tilknytning til skolens lokaler eller elevers salg af metal- eller trævarer i tilsvarende tilknyttede salglokaler.

En momsfritagelse af sidstnævnte vil naturligvis kræve elevernes aktive deltagelse i salget på lige fod med en skuespillerelevs deltagelse i opførelse af et teaterstykke eller en tjenerlevs deltagelse i servering af maden over for gæsten.

Således er det ikke alene selve fremstillingen af ydelserne eller varerne, der udgør elevernes uddannelse i de nævnte tilfælde, men i mindst ligeså høj grad det nært tilknyttede salg af de fremstillede ydelser/varer, der ligger i naturlig forlængelse som en afslutning på hele processen fra idé til salg til slutkunden.

Det skal endvidere fremhæves, at der ikke synes at være holdbare argumenter for at anse salg af adgang til teaterstykker eller koncerter afholdt/udført af elever på musikskoler eller andre uddannelsesinstitutioner, som transaktioner i nær tilknytning til undervisning, og hermed uomgængeligt nødvendige under uddannelsen, for derimod at undtage designskolers afholdelse af mode-shows fra fritagelse med det argument, at frembringelsen af den enkelte genstand har tilvejebragt eleven de samme evner, og dermed samme værdi i forhold til sin uddannelse, som hvis eleven ligeledes fik mulighed for at fremvise sine produkter/færdigheder foran et publikum.

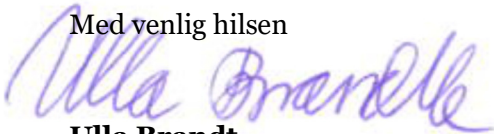
Det at være designer, kræver ikke alene at man er i stand til at udføre håndværket men også at kunne skabe interesse herfor overfor tredjemand. Det samme gør sig gældende i forhold til servering og salg af mad forestået af en institution ("praktikrestaurant") contra salg og eventuel servering af brød eller kager forestået af en institution, der uddanner bagere eller konditorer.

Betydning for andre momsfratagelser?

Udover ovenstående bemærkninger opfordrer Dansk Erhverv SKAT til at gennemgå dansk administrativ praksis på de øvrige momsfratagelsesområder i lyset af EU-domstolens dom i Brockenhurst College-sagen. Her tænker vi særligt på fortolkningen af transaktioner i nær tilknytning til momsfratagelserne vedrørende social forsorg og bistand samt behandling.

Dansk Erhverv står naturligvis til rådighed for en uddybning af nærværende høringsvar.

Med venlig hilsen



Ulla Brandt

Fagchef for moms, regnskab og revision