

Skattestyrelsen  
Copenhagen Towers 1  
Hannemanns Allé 25  
2300 København S  
Att. Michael Bisgaard, Jura

Sendt digitalt til: [HovedpostkasseJura@SKTST.dk](mailto:HovedpostkasseJura@SKTST.dk), [Michael.Bisgaard@sktst.dk](mailto:Michael.Bisgaard@sktst.dk)

15. september 2022

## Høringsvar til de tre udkast til styresignaler om momsfrigørelse af undervisning, jf. Skattestyrelsens j. nr. 21-1229043, 22-0348231 og 22-0351652.

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende udkast til styresignaler, der har til hensigt dels at præcisere momsfrigørelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6 og dels at ændre momsfrigørelsen af skoleundervisning og momsfrigørelsen af faglig undervisning efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, som Skattestyrelsen har sendt i høring den 7. juli med høringsfrist den 15. september 2022.

Vores bemærkninger til de konkrete udkast til styresignaler fremgår nedenfor.

### Særligt vedr. udkast til styresignal om momsfrigørelse af skoleundervisning – sagsnr. 21-1229043

På baggrund af EU-domstolens afgørelser, C-449/17, A&G Fahrschul, C-47/19, HA, C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics vil Skattestyrelsen ændre dansk praksis, hvorefter anvendelsesområdet for momsfrigørelsen af undervisning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, indskrænkes.

Af de nævnte EU-domstolsafgørelser har Skattestyrelsen udledt en række nye betingelser, som ikke tidligere har været en del af vurderingen af, om hvorvidt en undervisningsydelse er omfattet af momsfrigørelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

FSR savner grundlæggende en stillingtagen til, om momsfrigørelse af kompetencegivende undervisning i det hele taget er relevant fremadrettet. Praksis har hidtil været, at kompetencegivende undervisning altid er momsfrigørelset, uanset om det udbydes med gevinst for øje eller ej. Ud fra de kriterier der fremadrettet skal gælde for momsfrigørelset skoleundervisning, så forekommer det irrelevant, om undervisningen er kompetencegivende eller ej, da meget kompetencegivende undervisning falder igennem denne momsfrigørelse, fordi undervisningen er for snæver.

FSR – danske revisorer  
Kronprinsessegade 8  
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191  
fsr@fsr.dk  
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16  
Danske Bank  
Reg. 9541  
Konto nr. 2500102295



Skattestyrelsen nævner, at praksisændringen vil påvirke aktører som fx fitnesscentre, personlige trænere, privatundervisere, samt visse uddannelsesinstitutioner, aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter.

Skattestyrelsen nævner flere steder, at fritagelsen for faglig undervisning stadig finder anvendelse, selv om den specifikke undervisningsydelse ikke er omfattet af fritagelsen for skoleundervisning. Skattestyrelsen nævner i afsnittet om aftenskoler imidlertid ikke, at aftenskoler konkret kan omfattes af momsfrigtagelsen for kulturelle aktiviteter (sammen med daghøjskoler og folkeuniversiteter), jf. sagsnr. 22-03482331.

FSR opfordrer Skattestyrelsen til at inddrage (ved reference) disse forhold i styresignalet vedrørende undervisning.

Derudover opfordrer FSR Skattestyrelsen til også at inddrage betragtninger om andre mulige momsfrigtagelser, herunder særligt momslovens § 13, stk. 1, nr. 21. Det kunne eksempelvis være almenvelgørende institutioners udbud af visse former for undervisning, hvor der efter praksisændringen for undervisningsydelser kan stilles spørgsmål ved, om ydelserne konkret stadig er fritaget (jf. fx momslovens § 13, stk. 1, nr. 21). Et eksempel herpå kan være landets musikskoler, der kan drives som selvejende institutioner under Kulturministeriet, men som ikke umiddelbart er nævnt under hverken sagsnr. 22-0348231 eller sagsnr. 21-1229043, og hvis momsmæssige forhold efter praksisændringen derfor er uafklarede.

#### Nærmere om "en bred og varieret mængde af emner"

Skattestyrelsen udleder for det første, at momsfrigtagelsen ikke omfatter specialiseret undervisning i afgrænsede emner, efter præmis 29 i sag C-449/17, A&G Fahrschul, idet undervisningsydelsen i sig selv skal medføre en overførsel af viden og færdigheder vedrørende *en bred og varieret mængde af emner*, jf. præmis 31 i sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics.

Vi forstår, at undervisning i *en bred og varieret mængde af emner* er et nyere begreb i EU-domstolens praksis inden for momsfrigtagelsen af undervisning, som ikke tidligere har været anvendt som præmis og fortolkningsbidrag i dansk momspraksis.

Skattestyrelsen nævner, at der skal være tale om et forløb bestående af undervisning i flere forskellige fag.

FSR savner svar på, hvor mange faktiske fag, der skal modtages undervisning i, for at et udbud af undervisning er momsfrigtaget. Er det tilstrækkeligt, at der er tale om eksempelvis et samlet modul med både dansk og matematik?

Eksempelvis udbyder mange gymnasier og HF- institutioner gymnasiale suppleringskurser, hvor det både er muligt at tage ét eller flere fag, hvis den studerende mangler det rette fag eller "niveau" for få adgang til en specifik videregående uddannelse.

Er det eksempelvis Skattestyrelsens vurdering, at et suppleringsfag i "matematik B" er momspligtigt, hvis det udbydes særskilt, mens det er momsfrigtaget hvis det udbydes som en del af en samlet pakke? Eller kan et gymnasialt suppleringskursus ol., som fx "matematik B" anses som faglig undervisning, jf. sagsnr. 22-0351652?

Det er endvidere FSRs vurdering, at der med praksisændringen er mange udbud, som vil falde mellem to stole, til trods for at aktiviteten fortsat har en almen interesse. Det er særligt de udbud, der er af mere rekreativ karakter, men som ikke kan rummes inden for de øvrige momsfrigørelser, herunder særligt amatørsport og kulturelle ydelser.

#### **Særligt vedr. udkast til styresignal om momsfrigørelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkefolkeuniversiteter – sagsnr. 22-0348231**

På baggrund af EU-domstolens afgørelser, C-449/17, A&G Fahrschul, C-47/19, HA, C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics vil Skattestyrelsen præcisere praksis for anvendelsesområdet for momsfrigørelsen af kulturelle aktiviteter efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6.

Dette sker på baggrund af, at det ikke længere er Skattestyrelsens opfattelse, at momsfrigørelsen af undervisning efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 omfatter undervisning i enkeltfag på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter.

FSR ser positivt på, at aftenskolers, daghøjskolers og folkeuniversiteters udbud af "undervisning" i stedet kan fritages som kulturelle ydelser i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, men det er dog vores opfattelse, at det skaber et ulige konkurrenceforhold i markedet, hvis det er en kombination af formen af virksomheden og undervisningsydelsen, der bliver afgørende for, hvorvidt undervisning, herunder også specialiseret undervisning, kan fritages for moms.

FSR bemærker således, at den almindelige folkehøjskole ikke er omtalt, herunder hvordan særligt de kortere tema-baserede kurser, enkeltfag, rekreative aktiviteter mv. skal håndteres.

FSR bemærker yderligere, at Skattestyrelsen fremadrettet vil momsfrigørelse undervisning på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter som kulturelle aktiviteter efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, hvis der (1) efter folkeoplysningsloven kan opnås tilskud til ydelsen samt (2) at organisationen opfylder betingelserne for hhv. en folkeoplysende forening, en daghøjskole eller et folkeuniversitet.

FSR bemærker, at der i udkastet til styresignal forekommer usikkerhed om, hvorvidt det er *ydelsen*, der skal være berettiget til tilskud, eller om det er tilstrækkeligt, at institutionen som sådan anses for omfattet af folkeoplysningsloven (§ 4 for aftenskoler, § 45a for daghøjskoler og § 46 for folkeuniversiteter).

Fx udtaler Skattestyrelsen følgende (FSRs fremhævninger):

*"Det er med baggrund heri Skattestyrelsens opfattelse, at undervisningsydelse* berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven kan anses for omfattet af momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, når disse **ydelse** leveres af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter. Dette med henvisning til, at den **folkeoplysende undervisning** under hensyn til dens vision, historie, og samfundsmæssige betydning må anses for en af være en del af dansk kultur."

Og videre under "Skattestyrelsens konklusion":

"Det er på baggrund af en samlet konkret vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at en momsfrigatelse af **undervisningsydelser berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven** leveret af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter ligger inden for den skønsbeføjelse, som er tillagt medlemsstaterne i henhold til momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra n), jf. også EU-Domstolen dom i sagen C-592/15, British Film Institute.

Det er en betingelse for momsfrigatelse af en aftenskoles undervisningsydelser, at **aftenskolen opfylder betingelsen for at blive anset for en folkeoplysende forening**, jf. folkeoplysningslovens § 4.

Det er en betingelse for momsfrigatelsen af en daghøjskoles undervisningsydelser, at **daghøjskolen opfylder betingelserne** i folkeoplysningslovens § 45a.

Det er en betingelse for momsfrigatelsen af et folkeuniversitets undervisningsydelser, at **folkeuniversitetet opfylder betingelserne** i folkeoplysningslovens § 46.

Skattestyrelsen bemærker, at det ikke er afgørende, hvorvidt der konkret er modtaget tilskud til enkelte undervisningsydelse. Det er derimod afgørende, hvorvidt **udbyderen og ydelsen** objektivt set opfylder betingelserne i folkeoplysningsloven for at kunne modtage tilskud."

Visse aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter her i landet udbyder undervisning inden for fx yoga, pilates mv.

Det er FSRs vurdering, at dette er konkurrenceforvridende i forhold til den kommende praksisændring for skoleundervisning, hvor bl.a. fitnesscentre og øvrige udbydere af holdundervisning/privattimer fremadrettet skal afregne moms af de samme ydelser.

Det er et grundlæggende element i momssystemet, at momsfrigatelserne i momslovens § 13, ikke skaber konkurrenceforvridning. Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsen bør tage højde for dette inden offentliggørelsen af styresignalet.

Hvis Skattestyrelsen er af den opfattelse, at selve organisationsformen er tilstrækkelig (og hvorvidt de er omfattet af folkeoplysningsloven eller ej) til momsfrigatelse i sig selv, så opfordrer FSR Skattestyrelsen til at tydeliggøre dette i styresignalet.

#### **Særligt vedr. udkast til styresignal om momsfrigatelse af faglig undervisning – sagsnr. 22-0351652**

På baggrund af EU's momsudvalgs retningslinje WP 1014 vedtaget på 117. møde, vil Skattestyrelsen ændre (udvide) anvendelsesområdet for momsfrigatelse af faglig undervisning. Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at faglig undervisning kan momsfrigates, såfremt undervisningen fører til tilegnelse af viden eller færdigheder, der *hovedsageligt* anvendes med henblik på en bestemt erhvervsuddannelsesaktivitet.

Hidtil har det været en betingelse, at undervisningen *alene* har et erhvervmæssigt sigte.

Skattestyrelsen anfører, at aktiviteten *hovedsageligt* skal anvendes erhvervmæssigt, og momsfrigatelse ikke kan nægtes, hvis aktiviteten *i mindre grad* kan anvendes privat.

FSR finder det positivt, at fritagelsen for faglig undervisning lempes i lyset af udkast til praksisændringen for skoleundervisning. Det sikrer at en lang række undervisningstilbud fortsat forbliver momsfrigatet.

Der er dog vores vurdering, at begreber som "hovedsageligt" og "i mindre grad" kan give anledning til usikkerhed i forhold til den præcise afgrænsning af hhv. momsfrie og momspligtige undervisningsydelser. Vi anerkender, at det vil være vanskeligt at opstille konkrete procenttal på fordelingen af privat og erhvervmæssig anvendelse.

Det kan dog være vanskeligt for den enkelte udbyder af undervisning på forhånd at vurdere, hvor stor den konkrete private anvendelse vil være relativt til den erhvervmæssige anvendelse. Dette skal således i praksis altid baseres på et skøn fra udbyders side.

FSR anbefaler derfor, at der i denne sammenhæng tydeliggøres, at vurderingen skal foretages forud for afholdelsen af kurset, og at der skal gælde samme princip som for kurser, hvor det på forhånd kan være tvivl om, hvorvidt disse udbydes til enkeltpersoner eller virksomheder mv. Der bør således også her gælde et princip om, at dette skøn ikke tilsidesættes for allerede afholdte kurser, medmindre skønnet er foretaget på et åbenbart fejlagtigt grundlag.

Skattestyrelsen nævner i udkast til styresignal om momsfrigatelse af skoleundervisning – sagsnr. 21-1229043, at det for undervisning, som efter praksisændringen bliver momspligtig, bliver relevant at vurdere, om undervisningsydelsen kan omfattes af fritagelsen for faglig undervisning.

Som eksempel på undervisning som kan anses som faglig undervisning, nævner Skattestyrelsen fagengelsk. FSR anbefaler, at Skattestyrelsen konkret forholder sig til, om den undervisning, som omtales i sagerne C-449/17, A&G Fahrschul, C-47/19, HA og C-373/19, Dubrovin & Töger Aquatics, vil være omfattet af fritagelsen for faglig undervisning, og at dette indarbejdes i styresignalet.

FSR står gerne til rådighed ved behov for yderligere drøftelser af ovenstående.

Med venlig hilsen

Matilde Fischer  
Chefkonsulent