

Ændring af praksis for det momsmæssige leveringssted ved kursusvirksomhed - genoptagelse - udkast til styresignal

Ansvarlig styrelse Skattestyrelsen

1. Baggrund for ændring og præcisering af praksis.

EU-Domstolen har den 13. marts 2019, afsagt dom i sag C-647/17, Srf Konsulterna.

Det fremgår af dommen, at et kursus, hvori der er indlagt en kursusfri dag, skal anses for at have leveringssted i den medlemsstat, hvori kurset finder sted i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 53 (momslovens § 21, stk. 1).

Efter hidtidig dansk praksis har et sådant ikke-sammenhængende kursusforløb skulle anses for at have leveringssted efter hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1, hvorefter leveringsstedet er kundens etableringssted. På baggrund af EU-Domstolens afgørelse, skal leveringsstedet for sådanne kursusforløb fremadrettet som udgangspunkt fastsættes efter momslovens § 21, stk. 1.

I forlængelse af dommen har momsudvalget desuden vedtaget nogle retningslinjer om, hvornår et arrangement er omfattet af artikel 53. Ifølge retningslinjerne, kan længden af et kursus ikke være den eneste afgørende faktor, i det der generelt skal ses på alle relevante aspekter omkring kurset.

2. Det retlige grundlag

Af momslovens § 16, stk. 1, fremgår:

"Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b."

Momslovens § 21, stk. 1, fastsætter:

"Leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lign., herunder messer og udstillinger, og ydelser i tilknytning hertil, der leveres til en afgiftspligtig person, er her i landet, når disse arrangementer rent faktisk finder sted her."

Af momssystemdirektivets artikel 53, fremgår følgende:

"Leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, og tjenesteydelser i tilknytning dertil, der leveres til en afgiftspligtig person, er det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted."

Momssystemdirektivets artikel 44, fastsætter endvidere:

"Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted."

Gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 fastsætter i artikel 32:

"1. Ydelser, der har til formål at give adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende arrangementer, jf. [momssystemdirektivets] artikel 53 [...], omfatter ydelser, hvis væsentlige kendetegn består imod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent, at give adgang til et arrangement.

2. Stk. 1 finder især anvendelse på:

[...]

c) adgang til uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer som f.eks. konferencer og seminarer

[...]"

Direktivets bestemmelser er implementeret i Momslovens § 16, stk. 1 og momslovens § 21, stk. 1.

3. Gældende praksis

Hovedreglen for leveringssted ved leverancer til afgiftspligtige personer (B2B) er, at leveringsstedet er kundens etableringssted, jf. momslovens § 16, stk. 1.

[Dette gælder for almindelig uddannelsesmæssig aktivitet.](#)

For en række af de ydelser, der er omfattet af hovedreglen, flyttes leveringsstedet dog i visse situationer, i henhold til et benyttelses-/udnyttelseskriterium.

Dette gælder blandt andet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport og lignende, [herunder uddannelsesmæssige arrangementer](#), hvor leveringsstedet er her i landet, når arrangementet faktisk finder sted her, jf. momslovens § 21, stk. 1.

Messer og udstillinger er omfattet af "og lignende".

Med virkning fra 1. januar 2016 ændrede SKAT praksis omkring leveringsstedet for kurser, som sælges til afgiftspligtige personer på baggrund af Skatterådets bindende svar i [SKM2015.507.SR](#). Se [SKM2015.611.SKAT](#).

Praksisændringen betød, at leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser af længere varighed, som sælges til afgiftspligtige personer, skal fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1 (hovedreglen), i stedet for momslovens § 21, stk. 1 (arrangementsreglen), da kurserne sidestilles med en uddannelsesmæssig aktivitet omfattet af hovedreglen.

Ved "kurser af længere varighed" forstås:

- kurser af længere varighed, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer
- kurser, der udgør et ikke-sammenhængende undervisningsforløb.

Mellemliggende kursusfri dage i form af lørdage, søn- og helligdage har ingen betydning for vurderingen af, om der er tale om et [sammenhængende undervisningsforløb](#) ~~af sammenhængende varighed~~.

Dette betyder, at hvis den mellemliggende kursusfri dag er en hverdag, er der i henhold til Skattestyrelsens praksis tale om et ikke-sammenhængende undervisningsforløb, og leveringsstedet skal fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1.

Ifølge styresignalet [SKM2015.611.SKAT](#) vil et kursus på 5 dage have en tidsmæssig udstrækning, der er sammenlignelig med almindeligt forekommende konferencer og seminarer, jf. momslovens § 21, stk. 1. Et kursus på 11 dage vil derimod være omfattet af momslovens § 16, stk. 1.

Ved kurser med undervisning af blot én enkelt person, eller ved undervisning af én enkelt virksomheds medarbejdere i denne virksomheds lokaler vil der desuden være tale om uddannelsesmæssig aktivitet omfattet af momslovens § 16, stk. 1.

Derudover skal der også lægges vægt på, om virksomheden er underleverandør af undervisningsydelse til en kursusvirksomhed.

SKM2015.611.SKAT er ophævet ved indarbejdelse i Den juridiske vejledning.

Det er efter Skattestyrelsens vurdering, at ovenstående praksis er underkendt med EU-Domstolens afgørelse i C-647/17, Srf Konsulterna. EU-Domstolen fastslår i dommen, at et regnskabskursus er omfattet af momssystemdirektivets artikel 53. Dette gælder, selvom kurset blev afbrudt af en (hver)dags pause.

Ifølge retningslinjerne fra momsudvalget kan skal man desuden ikke kun se på den tidsmæssige udstrækning af kurset, når det skal vurderes, om der er tale om en uddannelsesmæssig aktivitet eller et uddannelsesmæssigt arrangement. Det foreslås derimod, at man skal derimod generelt ser på alle relevante forhold elementer, herunder særligt kursets indhold, tid og sted.

EU-Domstolens afgørelse C-647/17, Srf Konsulterna, af 13. marts 2019

Sagen vedrører Srf konsulterna, der var en svensk virksomhed helejret af en brancheorganisation for regnskabs-, ledelses- og lønkonsulenter. Selskabet afholdt i den forbindelse uddannelses- og efteruddannelseskurser i form af seminarer for organisationens medlemmer og andre. De omhandlede kurser afholdtes i andre EU-lande, hvortil selskabets undervisere rejste. Kurserne blev leveret til afgiftspligtige personer med hjemsted for deres økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Sverige.

Kurserne afholdtes på et conferencecenter og havde en varighed på 30 timer fordelt på 5 dage, med en dags pause indlagt. Indholdet af kurserne var fastlagt på forhånd men blev tilpasset på stedet afhængigt af deltagerne, som skulle have visse kompetencer og erhvervs erfaring inden for regnskab og ledelse for at kunne deltage.

Deltagelse på kurserne krævede forudgående tilmelding, som skulle være godkendt inden påbegyndelsen heraf, og betaling skete på forhånd.

I dommen fastslog EU-Domstolen, at beskatningslandet for det aktuelle kursus er det land, hvor kurset faktisk finder sted, jf. momssystemdirektivets artikel 53

4. Momsudvalgets guidelines WP 986

Momsudvalget har i forlængelse af sine drøftelser på mødet den 19. december 2020 vedrørende EU-Domstolens dom i sag C-647/17, Srf Konsulterna, vedtaget Guidelines WP 986 (retningslinjer), der kan hjælpe med til at vurdere, hvorvidt der er tale om et arrangement omfattet af momssystemdirektivets artikel 53.

Ifølge retningslinjerne, kan længden af et kursus ikke være den eneste afgørende faktor, når det skal vurderes, om der er tale om et arrangement.

I forhold til det tidsmæssige aspekt har man udtalt, at jo længere kurset varer, jo mindre sandsynligt vil det være, at kurset kan betragtes som et arrangement. Oftest vil et kursus, for at kunne kvalificeres som et arrangement, ikke vare længere end en uge.

Der var imidlertid bred enighed om, at man er nødsaget til at se på alle kursets relevante elementer, herunder især indhold, sted og tid, når det skal vurderes, om der er tale om et arrangement.

Herudover fremgår det, at forudgående tilmelding og betaling for et kursus er irrelevant i vurderingen. Dvs. at den omstændighed, at [udbyderen sælgeren](#) kender deltagerens identitet forud for gennemførelsen af kurset og derved kan forme kurset efter deltagerens behov, er underordnet for vurderingen.

I de tilfælde, hvor et selskab [køber erhverver en ydelse i form af](#) adgang til et arrangement, vil det [forhold](#), at [deltagerne i arrangementet har deltagere, som](#) er fysiske personer, der repræsenterer selskabet, ikke være en hindring for anvendelsen af artikel 53.

Det præciseres desuden, at [det følger af ordlyden af artikel 53, at det er indholdet af ydelsen, der er afgørende for, om ydelsen er omfattet af bestemmelsen, fokuserer på den type service der tilbydes](#) og ikke hvilken [skatteafgifts](#)pligtig person, der udbyder den. Når en [service ydelse](#) i form af "adgang til et arrangement" udbydes til [én enkeltstående skatteafgifts](#)pligtig person ([service ydelse A](#)), som [så derefter](#) udbyder den samme [service ydelse](#) til en anden [skatteafgifts](#)pligtig person ([service ydelse B](#)), dvs. i tilfælde hvor en arbejdsgivers medarbejdere får ret til at deltage i arrangementet, så vil både [service ydelse A](#) og B være omfattet.

Afslutningsvist fremgår det, at når et arrangement finder sted i flere forskellige medlemsstater, vil leveringsstedet være i alle de omhandlede medlemsstater. I dette tilfælde skal [servicen ydelsen](#) opdeles [proportionelt forholdsmæssigt](#) mellem de medlemsstater, hvor arrangementet finder sted, ud fra [længden varigheden](#) ([antallet af](#) dage) af arrangementet i hver medlemsstat.

Såfremt den centrale del af arrangementet (fx ~~det sted, hvor~~ hovedindholdet ~~formålet med af~~ arrangementet ~~udføres~~) kun ~~afvikles finder sted~~ i én medlemsstat, og de andre dele af arrangementet, som ~~afvikles finder sted~~ i andre medlemsstater, kun er sekundære ~~i forhold~~ til hovedindholdet ~~formålet~~, så anses leveringsstedet ~~for at være~~ i den førstnævnte medlemsstat.

5. Ny praksis

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at dommen i Srf Konsulterna, C-647/17, ændrer dansk praksis. I forbindelse med revurderingen af praksis har Skattestyrelsen fremadrettet inddraget momsudvalgets retningslinjer.

Dommen medfører, at et kursus kan anses som adgang til et arrangement, selvom der ikke er tale om et ~~sammenhængende~~ undervisningsforløb ~~af sammenhængende varighed~~.

Det vil sige, at ikke-sammenhængende ~~kursusforløb kurser~~ leveret til afgiftspligtige personer, der hidtil har været anset som en ~~almindelig~~ uddannelsesmæssig aktivitet omfattet af momslovens § 16, stk. 1, og som ikke faldt ~~ind~~ under definitionen "kurser af længere varighed, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer", fremover som udgangspunkt skal omfattes af momslovens § 21, stk. 1.

Det fremgår ikke af EU-dommen, om den kursusfri dag var en hverdag, en lørdag, eller en søn- eller helligdag.

Det er dog Skattestyrelsen's opfattelse, at der i det konkrete tilfælde er tale om en hverdag, da der i dommen er tale om et kursus på 30 timer fordelt på 5 dage afbrudt af en dags pause, hvorfor denne dags pause formentlig er en hverdag.

Da EU-domstolen ikke i dommen tillægger det vægt hvilken dag (hverdag, lørdag, søndag eller helligdag), der er tale om, vurderer Skattestyrelsen på den baggrund, at også fridage i form af hverdage ikke ændrer på, at kurset er omfattet af momslovens § 21, stk. 1.

Det bemærkes, at dommen ikke har betydning for kurser leveret til ikke-afgiftspligtige personer. Her er leveringsstedet efter dansk praksis fortsat det sted, hvor kurset foregår, jf. momslovens § 21, stk. 2.

På baggrund af ovenstående må det samlet konkluderes, at dansk praksis ikke er i overensstemmelse med dommen og derfor skal ændres.

Såfremt praksisændringen er til ugunst for den afgiftspligtige, træder praksisændringen i kraft 6 måneder efter datoen for offentliggørelsen af styresignalet.

Som nævnt vil Skattestyrelsen ved revurderingen af praksis fremadrettet inddrage momsudvalgets retningslinjer.

Ifølge retningslinjerne er varigheden af et kursus ikke den eneste afgørende faktor, når det skal vurderes, om der er tale om et arrangement. I dansk praksis har man tidligere alene generelt fokuseret på det tidsmæssige aspekt, og man vil derfor fremadrettet skulle have et bredere fokus i sin vurdering

Momsudvalget præciserer yderligere, at et kursus, for at kunne kvalificeres som et arrangement, typisk ikke må vil kunne vare længere end en uge.

~~-Momsudvalget har dermed en lidt anden opfattelse end den indtil nu gældende hittidige danske praksis holdning, hvor man tidligere har lagt vægt på, om et kursus var på højst 5 dage skulle anses for et arrangement, jf. momslovens § 21, mens et kursus på 11 hverdage i træk skulle anses for almindelig undervisningsmæssig aktivitet, jf. momslovens § 16, stk. 1. eller mindst 11 dage.~~

Skattestyrelsen vurderer derimod, at det, ud fra retningslinjernes indhold, forsat vil være muligt at opretholde den danske praksis, hvorefter følgende ikke kan anses for et arrangement, jf. momslovens § 21: at lægge vægt på, hvorvidt der er tale om

- undervisning af blot én enkelt person, samt om der er tale om
- undervisning af én enkelt virksomheds medarbejdere i denne virksomheds lokaler.

På baggrund af ovenstående vil Skattestyrelsen ændre praksis fremadrettet, således at den er i overensstemmelse med udvalgets retningslinjer

Såfremt den fremadrettede praksisændring er til ugunst for den afgiftspligtige, træder praksisændringen i kraft 6 måneder efter datoen for offentliggørelsen af styresignalet.

6. Genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret ved sager vedrørende samme problemstilling som omhandlet i dommen (mellemliggende kursusfri dag), såfremt hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Det betyder, at hvis der anmodes om genoptagelse, skal

Formateret: Skrifttype: (Standard)
Verdana, 12 pkt, Skriftfarve: Sort

Formateret: Listeafsnit, Punkttegn
+ Niveau: 1 + Justeret: 0,63 cm +
Indrykning: 1,27 cm

anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Hvis der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal ske tilbagebetaling af afgift, har Skatteforvaltningen ret til for samme tidsrum at foretage direkte følgeændringer af tilbagebetalingen. Det vil sige, at der i kravet på tilbagebetaling skal fradrages besparelse i form af fradrag på købsmoms og moms af reguleringsforpligtelse.

Tilbagebetaling kan derudover nægtes, hvis Skatteforvaltningen kan godtgøre, at virksomheden opnår en gevinst (ugrundet berigelse) ved tilbagebetaling heraf på grund af overvæltning af afgift på køberne.

Senere omsætningsled kan rette krav mod Skatteforvaltningen efter gældende regler herfor. Se [SKM2015.733.SKAT](#) om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Der vil ikke kunne ske genoptagelse ved ændring af praksis på baggrund af momsudvalgets retningslinjer, idet ændringerne ikke er sket som følge af, at domstolen eller landsskatteretten har underkendt praksis. Der er derimod tale om, at Skattestyrelsen af egen drift har fundet det hensigtsmæssigt fremadrettet at ændre praksis inden for de rammer, som domstolenes praksis har skabt.

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, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Praksis må anses for underkendt EU-Domstolens afgørelse af 13. marts 2019.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse fra og med den afgiftsperiode, der var påbegyndt, men ikke udløbet.

Der kan dog ikke ske genoptagelse længere tilbage end 1. januar 2016, hvorfra Skattestyrelsens praksis blev ændret. Det er Skattestyrelsens vurdering af praksis forud herfor er i overensstemmelse med dommen.

Der kan der således ske ekstraordinær genoptagelse fra og med 1. kvartal 2016 for kvartalsafregnende og fra og med 1. halvår 2016 halvårsafregnende virksomheder og fra og med 1. februar 2016 for månedsafregnende virksomheder.

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.

7. Gyldighed

I forhold til problemstillingen, der blev behandlet i dommen, træder den ændrede praksis i kraft den 13. marts 2019, hvilket er datoen for EU-Domstolen afgørelsen.

I det omfang praksisændringen er til ugunst for den afgiftspligtige, træder praksisændringen i kraft 6 måneder efter datoen for offentliggørelsen af styresignalet.

I forhold til den praksisændring skattestyrelsen har foretaget på baggrund af momsudvalgets retningslinjer, finder den nye praksis virkning 6 måneder efter datoen for offentliggørelsen af styresignalet.

Den ændrede praksis vil endvidere blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2021-2, afsnit [D.A.6.2.4](#) og D.A.6.2.7.3.

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2021-2 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.