

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

AFG nr 10250 af 27/01/2015 (Gældende)

## Bindende svar - Momsfritagelse af underleverandørydelser i form af undervisning

---

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 14-4631336

## Bindende svar - Momsfritagelse af underleverandørydelser i form af undervisning

Skatterådet kan bekræfte, at Spørgers leverancer af lærerkræfter til andre uddannelsesinstitutioner er momspligtige, mens Spørgers leverancer af undervisningsydelser til andre uddannelsesinstitutioner derimod ikke kan bekræftes at være momspligtige, idet de er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Rådet bekræfter ligeledes, at Spørgers leverancer til andre uddannelsesinstitutioner af censorydelser er momsfrie, mens Spørgers udlejning til andre uddannelsesinstitutioner af udstyr, der er særligt rettet mod undervisning, derimod ikke kan bekræftes at være momsfri.

*SKM2015. 87. SR - Skatterådsmøde 27. januar 2015*

### **Spørgsmål:**

1. Kan SKAT bekræfte, at Spørgers leverancer af lærerkræfter til andre uddannelsesinstitutioner er momspligtige?
2. Kan SKAT bekræfte, at Spørgers leverancer af undervisningsydelser til andre uddannelsesinstitutioner er momspligtige?
3. Kan SKAT bekræfte, at Spørgers leverancer til andre uddannelsesinstitutioner af censorydelser er momsfrie?
4. Kan SKAT bekræfte, at Spørgers udlejning til andre uddannelsesinstitutioner af udstyr, der er særligt rettet mod undervisning, er momsfri?

### **Svar:**

1. Ja
2. Nej
3. Ja
4. Nej

### **Beskrivelse af de faktiske forhold**

Spørger er en erhvervsskole, der udbyder undervisning og andre ydelser inden for tekniske og merkantile erhvervsuddannelser, teknisk gymnasium, handelsgymnasium, landmandsuddannelsen, fiskeriuddannelser, korte videregående uddannelser, arbejdsmarkedsuddannelser samt øvrige efter- og videreuddannelser.

Eftersom Spørger ikke er fuldt omfattet af offentlighedsloven og forvaltningsloven, kan Spørger efter praksis ikke i momsmæssig henseende anses som en offentlig institution, hvorfor salg foretaget af Spørger ikke har mulighed for at blive omfattet af bestemmelsen i momslovens § 9.

### Spørgsmål 1:

Spørger udlåner lærere til andre uddannelsesinstitutioner. Dette sker mod betaling fra den modtagende institution. Betalingens størrelse svarer typisk til den lønudgift, som Spørger har på den pågældende lærer i udlånsperioden, men der kan også være tilfælde, hvor størrelsen af betalingen afviger herfra.

Den udlånte lærer gennemfører undervisning på den modtagende skoles undervisningsforløb. Ansvar for den overordnede tilrettelæggelse og for det faglige indhold af undervisningen hviler på den modtagende skole, der er leverandør af undervisning over for elever/kursister.

Den udlånte lærer træder således ind i et undervisningsforløb, der er fastlagt af den modtagende skole. Det betyder, at den udlånte lærers opgave alene er at forberede sig til og undervise på de særskilte undervisningslektioner, hvortil den modtagende uddannelsesinstitution har indkøbt læreren.

De lærere, som Spørger udlåner, har kompetencer inden for de fag, som de bliver udlånt til at undervise i. På den modtagende uddannelsesinstitution vil læreren undervise på uddannelsesforløb, der er finansieret af tilskud fra Undervisningsministeriet (taxametertilskud mv.) eller forløb, der i øvrigt er fritaget for moms, eksempelvis kompetencegivende kurser (AMU-kurser mv.).

### Spørgsmål 2:

Det er muligt, at Spørger i nogle tilfælde vil optræde som underleverandør og varetage et samlet undervisningsmodul for en anden uddannelsesinstitution. Der er tale om en aktivitet, som Spørger ikke har i dag, men som det ikke kan udelukkes vil forekomme fremover.

Der er ikke tale om såkaldt udlagt undervisning, hvor tilladelsen til undervisning i bestemte fag/undervisningsmoduler udlånes fra en uddannelsesinstitution til en anden samtidig med at de tilhørende tilskudsbeløb modtaget fra Undervisningsministeriet overføres til den udførende skole.

Der er derimod tale om situationer, hvor Spørger varetager undervisningen på en anden uddannelsesinstitution under den modtagende institutions ansvar. Der vil typisk være tale om undervisningsmoduler, der indgår i et forløb, der er finansieret af taxametertilskud fra Undervisningsministeriet eller moduler på AMU kurser.

Til forskel fra leverancen beskrevet under spørgsmål 1, der består i udlån af lærere til undervisning på forløb tilrettelagt af den modtagende skole, er underleverandørydelser mere omfattende. Underleverandørydelser vil således bestå i leverance af et undervisningsmodul, hvor Spørger varetager tilrettelæggelsen af undervisningens forløb og indhold, udarbejdelse af undervisningsmateriale og gennemførelse af undervisningen på den modtagende skole.

### Spørgsmål 3:

Som afslutning på de erhvervsfaglige og de gymnasiale uddannelser afholdes der en eksamination af elever/kursister. Ved eksaminationen medvirker en censor, der oftest kommer fra en anden uddannelsesinstitution.

De enkelte erhvervsskoler leverer således censorydelser til hinanden. Rent praktisk sker dette gennem Censorbanken, som er et samarbejde mellem alle erhvervsskoler, hvorigennem der sker en udligning af salg og køb af censorydelser. I princippet tilfalder der 500 kr. pr. kursist, der eksamineres, til den uddannelsesinstitution, der leverer censorydelser. Via Censorbanken udlignes køb og salg, således at der foretages en nettoafregning over for den enkelte uddannelsesinstitution.

Spørger deltager i samarbejdet om censorer og leverer censorydelser til andre erhvervsskoler.

På de gymnasiale fag er det Undervisningsministeriet der ved hver eksamenstermin udpeger, hvem der skal være censor i de enkelte fag, og på hvilken skole censor skal fungere. Censorerne beskikkes af Kvalitets- og Tilsynsstyrelsen. Reglerne om censorer på de gymnasiale fag fremgår af kapitel 6 i BEK nr. 930 af 03/07/2013.

På erhvervsuddannelsesområdet er det den eksamensafholdende institution, der udpeger censorer. Reglerne om censorer på erhvervsuddannelsesområdet fremgår af kapitel 6 i BEK nr. 41 af 16/01/2014. Af reglerne fremgår det, at en censor skal have indgående og aktuelt kendskab til uddannelseselementets forudsætninger, mål og metoder, at censor skal have specifik kompetence inden for et eller flere faglige

delområder, som indgår i uddannelsen, og at censor skal have aktuel viden om uddannelsens anvendelsesmuligheder, herunder kendskab til aftagernes situation og behov. Censorerne må ikke være ansat på den institution, hvor de skal virke som censorer, og det skal sikres, at der inddrages censorer fra flere uddannelsesinstitutioner og censorer fra det relevante arbejdsmarked.

Benyttelsen af censorer er en nødvendig del af et uddannelsesforløb. En uddannelse er ikke gennemført uden bestået eksamen, hvori der jævnfør ovenstående skal deltage censorer.

#### Spørgsmål 4:

Spørger udlejer udstyr, der er særligt bestemt til undervisningsformål, til andre uddannelsesinstitutioner, der selv skal anvende det indlejede udstyr til undervisning.

Der er tale om udstyr, der er særligt indrettet til undervisningsformål. Som eksempler herpå kan nævnes køretøjer, der anvendes til undervisning i stort kørekort, dvs. busser og lastbiler, samt entreprenørmateriel f.eks. i form af kranudstyr.

Der er typisk tale om udstyr, der er forbundet med høje omkostninger til anskaffelse, og hvor Spørgers egne kurser på området kun lægger beslag på udstyret i begrænsede perioder. Spørger har derfor mulighed for at udleje udstyret til andre uddannelsesinstitutioner, der ikke selv råder over det pågældende udstyr, men som tilbyder undervisning, hvor udstyret er nødvendigt.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

#### Spørgsmål 1.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers leverance af lærere er momspligtig, som en leverance af arbejdskraft.

Efter Spørgers opfattelse kan leverancen ikke anses for at være omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, hverken vurderet som en selvstændig hovedydelse eller som en leverance i nær tilknytning.

Vurderet som en selvstændig hovedydelse kan ydelsen ikke anses som undervisning, idet Spørgers kunde er en uddannelsesinstitution og ikke den enkelte kursist.

At ydelsen er momspligtig fremgår også af præmis 24 i EU-dommen C-434/05, Horizon College. Her fremgår det, at en ydelse, der består i, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en anden uddannelsesinstitution for der midlertidigt at undervise under den modtagende institutions ansvar, ikke i momsmæssigt henseende skal anses som undervisning og derfor ikke er omfattet af momsfratagelsen herfor.

Leverancen kan heller ikke anses som en leverance i nær tilknytning til momsfrataget undervisning.

Ifølge SKATs Juridisk Vejledning 2014-2, afsnit D. A. 5.3.5 sker en levering af en vare eller ydelse i nær tilknytning til momsfrataget undervisning, hvis;

- transaktionen er uomgængelig nødvendig og
- ikke tager sigte på yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige virksomheder.

Den danske fortolkning af begrebet "i nær tilknytning til" bygger bl.a. på EU-dommen C-434/05, Horizon College. Ifølge denne doms præmis 46 skal følgende tre betingelser alle være opfyldte, for at en ydelse kan momsfratages som værende i nær tilknytning:

- såvel hovedydelsen som tilrådighedsstillelsen med nær tilknytning til denne ydelse præsteres af de organer, der er omhandlet i nævnte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i givet fald under hensyntagen til de betingelser, som den pågældende medlemsstat eventuelt har fastsat i henhold til artiklens stk. 2, litra a)
- tilrådighedsstillelsen er af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en sådan ydelse kunne sikres, at den modtagende institutions undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved disse institutioner modtager, ville have en tilsvarende værdi, og
- en sådan tilrådighedsstillelse ikke hovedsageligt tager sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

Efter Spørgers opfattelse opfylder Spørgers leverance af lærerkræfter ikke betingelsen om, at ydelsen skal være af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden anvendelse af netop denne ydelse ville være muligt at give de studerende en undervisning af samme værdi. Heller ikke betingelsen om at leverancen ikke må ske i direkte konkurrence med virksomheder, der skal svare moms, er opfyldt.

Levering af lærerkræfter sker i situationer, hvor den modtagende skole ikke selv har de nødvendige lærerkræfter til at udføre undervisningen. Dette kan f.eks. ske i tilfælde af sygdom og i andre tilfælde, der medfører midlertidigt fravær af personale, men også i tilfælde hvor den modtagende skole ikke selv har personale med den nødvendige kompetence.

I situationer, hvor en uddannelsesinstitution ikke har de nødvendige personalemæssige ressourcer til at gennemføre undervisning, kan institutionen vælge at aflyse undervisningen eller at indkøbe assistance udefra.

Det er i denne situation ikke afgørende for den modtagende skole, at det er netop Spørger, der stiller lærerkræfter til rådighed, hvorfor den modtagende skole ikke kan siges kun at kunne levere undervisningen med den krævede kvalitet til sine kursister uden at anvende lærerkræfter fra netop Spørger.

Endvidere må Spørgers leverance i denne situation anses for at ske i konkurrence med virksomheder, som skal svare moms af leverancen. I forhold til leverance af lærerkræfter til midlertidig undervisning er det således ikke urealistisk, at denne opgave lige så vel kunne varetages af medarbejdere fra et vikarbureau.

#### Spørgsmål 2:

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers leverance af undervisningsydelser i form af underleverandørydelser til andre uddannelsesinstitutioner er momspligtig.

Ydelsen kan efter vores opfattelse ikke momsfrtages som en undervisningsydelse i sig selv eller som en leverance i nær tilknytning til momsfrtaget undervisning.

Leverancen af et undervisningsmodul består af et samlet hele, der ikke blot består i tilrådighedsstillelse af arbejdskraft, men som må anses som en samlet selvstændig hovedydelse.

Efter Spørgers opfattelse kan underleverandørydelser leveret af Spørger ikke momsfrtages som en leverance af undervisning, da det ikke er Spørger, der har ansvaret for undervisningen, men det er den modtagende uddannelsesinstitution, der har ansvaret. Spørger leverer deres ydelse til den modtagende uddannelsesinstitution og fakturerer denne institution for den leverede ydelse. Spørger leverer således ikke undervisning til deres køber, men en underleverandørydelse som køber af ydelsen anvender til sin leverance af undervisning.

Denne opfattelse er i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse offentliggjort i SKM2010. 851. LSR .

Landsskatteretten udtalte i SKM2010. 851. LSR, at en leverance af et samlet undervisningsmodul ikke kunne anses for at være omfattet af momsfrigtagelsen for undervisning. Som bekendt skal momsfrigtagelserne fortolkes indskrænkende, og Landsskatteretten fandt ikke, at der i sagen var tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at betingelserne for momsfrigtagelse var opfyldt. Dette på trods af, at Landsskatteretten i sagen må anses for at have været fuldt oplyst om undervisningsydelsens karakter.

Landsskatteretten bemærker i sin kendelse, at virksomheden, der leverede undervisningsmodulet, ikke var et offentligretligt organ eller lignende, men dette nævner Landsskatteretten ikke som værende det afgørende for deres kendelse, men alene som et faktum, der efter Landsskatterettens opfattelse yderligere understøtter, at den leverede ydelse ikke er omfattet af momsfrigtagelsen.

Efter Landsskatterettens opfattelse er leverancer af undervisningsmoduler til en uddannelsesinstitution, således ikke omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, som en selvstændig hovedydelse.

I den nævnte kendelse fandt Landsskatteretten heller ikke, at der var tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at betingelserne for at momsfrigtage ydelsen som en leverance i nær tilknytning til momsfrigtaget undervisning var opfyldt.

Landsskatteretten lægger heller ikke i denne forbindelse afgørende vægt på, at virksomheden, der leverede undervisningsmodulet, ikke var et offentligretligt organ eller lignende. Dette nævnes alene som et faktum, der efter Landsskatterettens opfattelse understøtter, at den leverede ydelse ikke er momsfri som en leverance i nær tilknytning.

Følges Landsskatterettens fortolkning af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, fører det således til, at Spørgers leverance af underleverandørydelser til brug for momsfrigtaget undervisning ikke er omfattet af momsfrigtagelsen.

Dette er i overensstemmelse med Spørgers opfattelse om, at betingelserne for en momsfrigtagelse som en leverance i nær tilknytning til momsfrigtaget undervisning ikke er opfyldt.

Det er således ikke afgørende for den modtagende skole, at det er netop Spørger, der er underleverandør på det pågældende undervisningsmodul, hvorfor den modtagende skole ikke kan siges kun at kunne levere undervisningen med den krævede kvalitet uden at anvende netop Spørger som underleverandør.

Det skal bemærkes, at den modtagende uddannelsesinstitution selv vælger, om den ønsker at gennemføre undervisningen ved brug af en underleverandør, eller om undervisningen ikke skal udbydes. Dette er til forskel fra censorydelser, som er uomgængeligt nødvendige, og for hvilke den modtagende uddannelsesinstitution derfor ikke selv kan vælge, om ydelsen skal indkøbes til brug for undervisningen.

### Spørgsmål 3:

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers leverance af censorydelser er momsfrigtaget, når leverancen sker til brug for eksaminer på momsfrigtaget undervisning på andre uddannelsesinstitutioner. Dette følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, som momsfrigtager leverancer i nær tilknytning til momsfrigtaget undervisning.

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers leverance af censorydelser opfylder de betingelser, der er opstillet for at anse leveringen af en ydelse for at ske i nær tilknytning, jf. ovenfor under spørgsmål 1.

Spørger er som erhvervsskole godkendt af Undervisningsministeriet og er derfor et offentligretligt organ.

Leverancen af ydelsen opfylder også betingelsen om at være uomgængeligt nødvendig, da det ikke uden leverancen af censorydelser er muligt for skolen, der udbyder undervisningen at gennemføre det samlede uddannelsesforløb, idet dette inkluderer en afsluttende eksamen. Censorydelsen er således en ydelse, som den modtagende skole ikke selv kan vælge, om den vil købe, da den er uomgængeligt nødvendig for uddannelsens gennemførelse.

Der vil endvidere ikke kunne opnås det samme niveau og den samme kvalitet i undervisningen ved at anvende andre leverandører end faglærere fra erhvervsskoler samt ved eksaminer på erhvervsuddannelsesområdet personer fra det relevante arbejdsmarked. Der skal således være tale om personer, der har kompetencer inden for det fag, der skal eksamineres i.

Endelig kan aktiviteten ikke anses for at være udført af Spørger med sigte på at opnå yderligere indtægter i konkurrence med virksomheder, der skal svare moms af ydelsen. Spørgers leverance af censorydelser sker således alene som følge af Spørgers status som erhvervsskole, hvor udførelse af censorydelser er en integreret og nødvendig aktivitet. Alle skoler er således forpligtede til at stille censorer til rådighed.

#### Spørgsmål 4:

Efter vores opfattelse er Spørgers udlejning til en anden uddannelsesinstitution af udstyr, der er særligt indrettet til undervisningsformål moms fritaget som en leverance i nær tilknytning til undervisning.

Leverancen opfylder efter vores opfattelse alle kriterier nævnt under spørgsmål i for at kunne anses som en moms fritaget leverance i nær tilknytning til undervisning.

Spørger er et offentligt organ, og leverancen må anses som uomgængeligt nødvendig for, at den modtagende uddannelsesinstitution kan gennemføre den undervisning, hvortil udstyret skal anvendes.

Endelig foretager Spørger ikke udlejningen i en konkurrencesituation med private virksomheder, der udlejer tilsvarende udstyr, og som skal svare moms af udlejningen.

### **SKATs indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers leverancer af lærerkræfter til andre uddannelsesinstitutioner er momspligtige.

#### *Lovgrundlag*

Af momslovens § 13, stk. 1, fremgår følgende:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

3) 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 m.v.

..."

Bestemmelsen implementerer artikel 132, stk. 1, litra i og j, hvoraf følgende fremgår:

"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"

Af momsordbogens artikel 134 fremgår endvidere følgende:

"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."

### *Praksis*

C-434/05, Horizon College

Momsfritagelsen af "uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling" omfatter ikke den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, selv om den institution, der foretager tilrådighedsstillelsen, selv er et offentligretligt organ med undervisningsformål eller et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål.

Den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, kan udgøre en merværdiafgiftsfritaget transaktion, for så vidt som det drejer sig om tjenesteydelser "med nær tilknytning" til undervisning i denne bestemmelses forstand, hvis en sådan tilrådighedsstillelse er et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte den undervisning, der må anses for hovedydelsen, forudsat at:

- såvel hovedydelsen som tilrådighedsstillelsen med nær tilknytning til denne ydelse præsteres af de organer, der er omhandlet i nævnte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i givet fald under hensyntagen til de betingelser, som den pågældende medlemsstat eventuelt har fastsat i henhold til artiklens stk. 2, litra a)
- tilrådighedsstillelsen er af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en sådan ydelse kunne sikres, at den modtagende institutions undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved disse institutioner modtager, ville have en tilsvarende værdi, og
- en sådan tilrådighedsstillelse ikke hovedsageligt tager sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

C-445/05, Werner Haderer

Virksomhed, som består i at give hjælp til lektielæsning og lede et keramik- og drejekursus ved et voksenundervisningscenter, og som udøves af en privatperson, der har status af freelance-medarbejder, kan kun være omfattet af moms-fritagelsen i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i 6. momsdirektiv, hvis denne virksomhed udgør timer givet på skole- eller universitetsniveau af en underviser for dennes regning og under dennes ansvar.

SKM2009. 691. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at der skulle opkræves moms, når underleverancen ikke udgjorde en moms-fritaget hovedydelse, men var at se som en tilrådighedsstillelse af arbejdskraft til brug ved undervisning

### *Begrundelse*

Det bemærkes, at Spørger påtænker at udleje arbejdskraft i form af undervisere til andre undervisningsinstitutioner mod vederlag, samt at Spørger må anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i forbindelse hermed.

Udgangspunktet er herefter, at de vederlag, som Spørger modtager for udlejningen af underviserne, er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Dette medmindre udlejningen af underviserne må anses for en moms-fritaget underleverandørydelse i form af undervisning eller en ydelse leveret i nær tilknytning til en moms-fritaget undervisningsydelse.

### Underleverandørydelse

Det bemærkes, at moms-fritagelserne har til formål at fritage visse former for virksomhed af almen interesse for moms. Denne fritagelse vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i moms-fritagelserne.

De udtryk, der er anvendt til at beskrive moms-fritagelserne, 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.

Fortolkningen af moms-fritagelserne skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-434/05, Horizon College.

Ligeledes gælder det for moms-fritagelsen af undervisning, at uanset fritagelsen som udgangspunkt skal fortolkes strengt, så vil en særdeles streng fortolkning af begrebet "skole- og universitetsundervisning" risikere at medføre, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, fordi medlemsstaternes respektive undervisningssystemer er opbygget forskelligt, og sådanne forskelle vil være uforenelige med princippet om, at moms-fritagelserne i henhold til EU-domstolens faste retspraksis er selvstændige fællesskabsretlige begreber, jf. C-445/05, Werner Haderer.

Moms-fritagelsen af undervisning beskriver som anført de moms-fritagne ydelser som "skoleundervisning", "undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner" mv. Den almindelige anvendelse af moms-fritagelsen tager derfor udgangspunkt i ydelser leveret af uddannelsesinstitutioner direkte til eleverne/de studerende.

EU-Domstolen har imidlertid i flere domme slået fast, at det ikke er en betingelse for moms-fritagelse, at ydelserne udføres af en virksomhed/person, der står i retsforhold til slutkunderne, og hermed anerkendes det, at underleverandørydelser også kan omfattes af moms-fritagelserne, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-445/05, Werner Haderer.

Den afgørende betingelse for moms-fritagelse af en underleverandørydelse er, at underleverandørydelsen set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en ydelse som beskrevet i en moms-fritagelse.

For så vidt angår de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser i form af skole og universitetsundervisning som beskrevet i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) har EU-Domstolen i C-434/05 Horizon College udtalt, at følgende omstændigheder skal være til stede

- en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende
- det forhold, som skabes mellem undervisere og studerende
- en undervisningsinstitutions organisatoriske rammer

Domstolen understreger særligt, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende ganske vist er en særlig del af momsfrataget undervisning, men dette er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at opfylde betingelserne for momsfrigtagelse efter momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i).

Det bemærkes, at Spørger udlåner lærere til andre uddannelsesinstitutioner mod vederlag. De udlånte lærer gennemfører undervisning på den modtagende skoles momsfratagne undervisningsforløb. Ansvar for den overordnede tilrettelæggelse af undervisningen og for det faglige indhold af undervisningen hviler på den modtagende skole, der er leverandør af undervisning over for elever/kursister.

Tilrådighedsstillelsen af en underviser på disse betingelser kan ikke anses for en aktivitet, der set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en ydelse som beskrevet i momsfrigtagelsen af undervisning, jf. også EU-domstolens dom i sag C-434/05 Horizon College.

Der er herved henset til, at aftalen mellem Spørger og den modtagende uddannelsesinstitution ikke er en aftale om levering af undervisning, men derimod en aftale om levering af arbejdskraft, ligesom Spørgers ansvar i henhold til aftalen alene omfatter tilrådighedsstillelsen af kvalificerede undervisere, og dermed ikke indholdet, tilrettelæggelsen eller organiseringen af momsfrataget undervisning - dette ansvar påhviler den modtagende undervisningsinstitution over for dennes elever.

Spørgers ydelse i form af tilrådighedsstillelse af undervisere kan herefter ikke anses for en momsfrataget underleverandørydelse til undervisning.

#### Ydelse i nær tilknytning til undervisning

Levering af tjenesteydelser kan anses for leveret "i nær tilknytning" til momsfrataget undervisning, og således for at være omfattet af den samme momsmæssige behandling som hovedydelsen i form af undervisning, når ydelserne faktisk leveres som sekundære ydelser hertil.

Det fremgår af EU-domstolens praksis, at en ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-434/05 Horizon College.

Det bemærkes, at den omstændighed, at en undervisningsinstitution stiller en lærer til rådighed for en anden undervisningsinstitution for at undervise under den modtagende undervisningsinstitutions ansvar, udgør en transaktion, der i princippet kan anses for en tjenesteydelse i nær tilknytning til undervisning. I tilfælde af midlertidig mangel på undervisere i visse undervisningsinstitutioner kan tilrådighedsstillelse for den modtagende undervisningsinstitution af kvalificerede undervisere kunne muliggøre, at de studerende modtager den modtagende undervisningsinstitutioners undervisning under de bedst mulige betingelser.

Retten til momsfrigtagelse af ydelser i nær tilknytning til momsfrataget undervisning er imidlertid underlagt visse betingelser, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-434/05 Horizon College.

For det første skal både hovedtransaktionen i form af undervisning og leveringen af tjenesteydelser med nær tilknytning til en sådan transaktion præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt som havende tilsvarende formål.

For det andet kan leveringen af tjenesteydelser med nær tilknytning til en momsfrataget undervisningsydelse kun være omfattet af momsfrigatelsen, hvis ydelserne er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af disse momsfratagne transaktioner.

For det tredje omfattes tjenesteydelser ikke af momsfrigatelsen, såfremt de hovedsageligt tager sigte på at give leverandøren yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

Med henblik på den anden betingelse har EU-domstolen i sag C-434/05 Horizon College udtalt, at for at en tilrådighedsstillelse af undervisere kan anses for at være uomgængeligt nødvendig, skal den være af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en disse ydelser kunne være sikkert, at de modtagende institutioners undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved disse institutioner modtager, ville have en tilsvarende værdi.

Spørgers tilrådighedsstillelse af undervisere skal for at kunne anses for uomgængelig nødvendig for den undervisning, som de modtagende institutioner leverer - f.eks. med hensyn til det pågældende personales kvalifikationer eller til de fleksible betingelser for tilrådighedsstillelsen - være af en sådan art, at der ikke ville kunne sikres det samme niveau og den samme kvalitet i undervisningen ved blot at anvende eksempelvis andre undervisningsinstitutioners undervisere eller vikarbureauer.

Det er SKATs opfattelse, at Spørgers ydelser i form af tilrådighedsstillelse af undervisere ikke er af en sådan art og kvalitet, at der ikke vil kunne sikres det samme niveau og den samme kvalitet i undervisningen, såfremt den modtagende undervisningsinstitution valgte at anvende andre undervisningsinstitutioners undervisere eller vikarbureauer.

Dette understøttes af det af Spørger oplyste om, at det ikke er afgørende for den modtagende undervisningsinstitution, at det er netop Spørger, der stiller lærere til rådighed.

Spørgers ydelse i form af tilrådighedsstillelse af undervisere kan herefter heller ikke anses for en momsfrataget ydelse leveret i nær tilknytning til momsfrataget undervisning.

Spørgers ydelser i form af tilrådighedsstillelse af undervisere må herefter anses for momspligtige.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers leverancer af undervisningsydelser til andre uddannelsesinstitutioner er momspligtige.

### *Lovgrundlag*

Der henvises til lovgrundlag under spørgsmål 1.

### *Praksis*

C-2/95, SDC

En betingelse for, at de ydelser, en datacentral leverer, kan betegnes som fritagne transaktioner som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3 og 5, er, at ydelserne, set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en ydelse som beskrevet i

ovennævnte numre. For så vidt angår »en transaktion vedrørende overførsler« skal de leverede ydelser således medføre, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer. Der må sondres mellem den fritagne tjenesteydelse i direktivets forstand og den blotte levering af en faktisk eller teknisk tjenesteydelse, som f.eks. at et databehandlingsystem stilles til pengeinstituttets rådighed. I denne forbindelse må den nationale ret navnlig undersøge omfanget af datacentralens ansvar over for pengeinstitutterne, herunder spørgsmålet om, hvorvidt dette ansvar kun omfatter tekniske aspekter, eller om det også omfatter transaktionernes specifikke og væsentlige elementer.

C-434/05, Horizon College

Momsfritagelsen af "uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling" omfatter ikke den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, selv om den institution, der foretager tilrådgivelsesstillingen, selv er et offentligt organ med undervisningsformål eller et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål.

C-445/05, Werner Haderer

Virksomhed, som består i at give hjælp til lektielæsning og lede et keramik- og drejekursus ved et voksenundervisningscenter, og som udøves af en privatperson, der har status af freelance-medarbejder, kan kun være omfattet af momsfritagelsen i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i 6. momsdirektiv, hvis denne virksomhed udgør timer givet på skole- eller universitetsniveau af en underviser for dennes regning og under dennes ansvar.

SKM2010. 851. LSR

Selskabet påtænkte, som underleverandør, at levere undervisningsydelser til bl.a. uddannelsesinstitutioner (selvejende erhvervsskoler), hvor undervisningsydelserne skulle bruges til levering af momsfrie undervisningsydelser i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. De omhandlende undervisningsydelser skulle leveres i form af et samlet koncept, der udgjorde et undervisningsmodul. De ydelser, som selskabet påtænkte at levere, blev ikke anset for at være omfattet af begrebet "Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der havde karakter af skolemæssig eller faglig undervisning".

### *Begrundelse*

Det bemærkes, at Spørger påtænker at levere undervisningsmoduler med tilhørende undervisere til andre uddannelsesinstitutioner, hvor modulerne indgår i et forløb, der er finansieret af taxametertilskud fra Undervisningsministeriet eller moduler på AMU kurser.

Spørger vil her fungere som underleverandør til de andre uddannelsesinstitutioner, og leverancen vil bestå af et undervisningsmodul, hvor Spørger varetager tilrettelæggelsen af undervisningens forløb og indhold, udarbejdelse af undervisningsmateriale og gennemførelse af undervisningen på den modtagende uddannelsesinstitution.

Leveringen af undervisningsmodulerne sker mod vederlag, og Spørger må anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i forbindelse hermed.

Udgangspunktet er herefter, at de vederlag, som Spørger modtager for leveringen af undervisningsmodulerne, er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Dette medmindre leveringen af undervisningsmodulerne må anses for en moms fritaget underleverandørydelse i form af undervisning eller en ydelse leveret i nær tilknytning til en moms fritaget undervisningsydelse.

### Underleverandørydelse

Som anført under spørgsmål 1 har moms fritagelserne til formål at fritage visse former for virksomhed af almen interesse for moms. Denne fritagelse vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i moms fritagelserne.

De udtryk, der er anvendt til at beskrive moms fritagelserne, 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.

Fortolkningen af moms fritagelserne skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-434/05, Horizon College.

Ligeledes gælder det for moms fritagelsen af undervisning, at uanset fritagelsen som udgangspunkt skal fortolkes strengt, så vil en særdeles streng fortolkning af begrebet "skole- og universitetsundervisning" risikere at medføre, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, fordi medlemsstaternes respektive undervisningssystemer er opbygget forskelligt, og sådanne forskelle vil være uforenelige med princippet om, at moms fritagelserne i henhold til EU-domstolens faste retspraksis er selvstændige fællesskabsretlige begreber, jf. C-445/05, Werner Haderer.

Moms fritagelsen af undervisning beskriver som anført de moms fritagne ydelser som "skoleundervisning", "undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner" mv. Den almindelige anvendelse af moms fritagelsen tager derfor udgangspunkt i ydelser leveret af uddannelsesinstitutioner direkte til eleverne/de studerende.

EU-Domstolen har imidlertid i flere domme slået fast, at det ikke er en betingelse for moms fritagelse, at ydelserne udføres af en virksomhed/person, der står i retsforhold til slutkunderne, og hermed anerkendes det, at underleverandørydelser også kan omfattes af moms fritagelserne, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-445/05, Werner Haderer.

Den afgørende betingelse for, at en underleverandørydelse kan anses for undervisning i moms fritagelsens forstand, er, at underleverandørydelsen set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for undervisning som beskrevet i moms fritagelsen.

For så vidt angår de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser i form af skole og universitetsundervisning som beskrevet i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) har EU-Domstolen i C-434/05 Horizon College udtalt, at følgende omstændigheder skal være til stede

- en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende
- det forhold, som skabes mellem undervisere og studerende
- en undervisningsinstitutions organisatoriske rammer

Domstolen understreger særligt, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende ganske vist er en særlig del af moms fritaget undervisning, men dette er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at opfylde betingelserne for moms fritagelse efter momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i).

Ved vurderingen af, om Spørgers ydelser opfylder de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser i form af skole og universitetsundervisning, er det afgørende, at Spørgers ansvar over for den modtagende institution relaterer sig til netop disse - og ikke blot til eksempelvis administrative opgaver, udlejning af undervisere e.lign., jf. også præmis 66 i EU-domstolens dom i sag C-2/95, SDC.

Det er således af afgørende betydning for momsfrigagelse af en underleverandørydelse til undervisning, at udbyderen af underleverandørydelsen er ansvarlig over for erhververen af ydelsen for ydelsens undervisningsmæssige indhold forstået på den måde, at udbyderen er ansvarlig for, at der i kraft af ydelsen sker en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende inden for rammerne af en uddannelse. Det er her hvad udbyderen er ansvarlig for og ikke hvem udbyderen er ansvarlig over for, der er afgørende, og om udbyderen er ansvarlig over for eleverne eller de studerende er derfor ikke relevant.

SKAT bemærker, at Spørger påtænker at levere et undervisningsmodul, hvor Spørger varetager tilrettelæggelsen af undervisningens forløb og indhold, udarbejdelse af undervisningsmateriale og gennemførelse af undervisningen på den modtagende uddannelsesinstitution.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørgers ydelser må anses for momsfrigitagne underleverandørydelser i form af undervisning, idet Spørgers ydelser opfylder de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Der er herved henset til, at Spørger i henhold til aftalen med den modtagende undervisningsinstitution forestår

- en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende,
- det forhold, som skabes mellem undervisere og studerende
- leverer dette inden for en undervisningsinstitutions organisatoriske rammer

Det bemærkes ligeledes, at Spørgers ansvar over for den modtagende undervisningsinstitution netop relaterer sig til disse elementer - i dette tilfælde gennemførelsen af den momsfrigitagne undervisning, som leveres på den modtagende uddannelsesinstitution.

Spørgers levering af undervisningsmoduler er herved ikke som i spørgsmål 1 begrænset til en tilrådhedsstilling af en underviser, som den modtagende undervisningsinstitution herefter kan råde over, og hvor Spørger ikke er ansvarlig for, at den momsfrigitagne undervisning bliver gennemført.

Herefter er Spørgers ydelser i form af undervisningsmoduler at anses for undervisning i momsfrigagelsens forstand, jf. C-434/05 Horizon College.

Retten til momsfrigagelse er imidlertid underlagt øvrige betingelser i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. led, fremgår således, at momsfrigagelsen ikke omfatter kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v.

Bestemmelsen blev indført i momsloven ved lov nr. 375 af 18. maj 1994. Det fremgår af forarbejderne til loven, at man med ændringen implementerer kravet i momsdirektivets fritagelse af undervisning, hvorefter undervisningen skal præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål, dvs. uddannelsesformål.

Herved anses i henhold til momsloven undervisning, som efter sin art falder ind under momsfrigagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led, for leveret af et organ, der har et anerkendt tilsvarende formål.

Fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led, er bl.a. faglig uddannelse, hvilket kendetegnes ved, at

- undervisningen går ud på at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte, og
- undervisningen ikke har karakter af konsulentbistand.

I tvivlstilfælde skal der lægges vægt på om undervisningen er godkendt af det offentlige og/eller af en faglig organisation.

Det bemærkes, at Spørger leverer undervisningsmoduler, der indgår i forløb, der er finansieret af taxamertilskud fra Undervisningsministeriet eller moduler på AMU-kurser.

Disse uddannelsesforløb har ikke karakter af konsulentbistand, men går alle ud på at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte, ligesom undervisningen på disse forløb er godkendt af det offentlige. At disse uddannelsesforløb er kompetencegivende fremgår ligeledes af Undervisningsministeriets egen beskrivelse af uddannelsesforløbene.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørgers leverancer af undervisningsmoduler må anses for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led, samt at undervisningsmodulerne i konsekvens heraf må anses for at opfylde betingelsen om, at undervisningen skal leveres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt som havende tilsvarende formål, dvs. uddannelsesformål.

Det bemærkes, at Landsskatteretten i SKM2010. 851. LSR fandt, at en levering af undervisningsmoduler ikke opfyldte betingelserne for momsfrigørelse. Retten bemærkede i præmisserne, at sådan som sagen forelå oplyst for retten var der ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at ydelserne var omfattet af begrebet undervisning, faglig uddannelse e.lign. i momsfrigørelsens forstand, ligesom retten lagde til grund, at udbyderen af ydelserne ikke kunne anses for et offentligretligt organ eller et lignende organ, hvilket er en betingelse for momsfrigørelse af undervisning og for levering af varer og ydelse i nær tilknytning hertil i henhold til momsdirektivet.

SKAT bemærker hertil, at Spørgers leverancer som anført ovenfor opfylder betingelserne for at blive anset for undervisning i momsfrigørelsens forstand, jf. C-434/05 Horizon College, ligesom Spørger i momsfrigørelsens forstand må anses for at være et offentligretligt organ eller andet organ, der er anerkendt som havende tilsvarende formål, jf. bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994.

Det er på denne baggrund SKATs samlede konklusion, at Spørgers leveringer i form af undervisningsmoduler er omfattet af momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørgers leverancer til andre uddannelsesinstitutioner af censorydelser er momsfrie.

### *Lovgrundlag*

Se lovgrundlag under spørgsmål 1

### *Praksis*

C-473/08, Thomas Eulitz

Ydelser, som leveres af en diplomingeniør i dennes egenskab af underviser ved en uddannelsesinstitution, der er oprettet som en privatretlig forening, inden for rammerne af efteruddannelseskurser, der afsluttes med en prøve, og som er rettet mod deltagere, der allerede som minimum har en universitetsuddannelse eller en uddannelse fra en anden højere læreanstalt som arkitekt eller ingeniør eller en tilsvarende uddannelse, kan udgøre »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i momsfrigagelsens forstand. Andre former for virksomhed end egentlig undervisning kan også udgøre sådanne timer, for så vidt som de i det væsentlige udøves inden for rammerne af overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende på skole- eller universitetsniveau.

Se i øvrigt praksis under spørgsmål 2.

### *Begrundelse*

Det bemærkes, at Spørger påtænker at levere censorydelser til andre erhvervsskoler i forbindelse med afholdelse af eksaminationer af elever på de modtagende undervisningsinstitutioner.

Leverancen af censorydelserne sker gennem en censorbank, hvorigennem erhvervsskolerne samarbejder om at levere censorydelser til hinanden.

Ved leveringen af censorydelserne fungerer Spørger som underleverandør til de modtagende uddannelsesinstitutioner. Leveringen af censorydelserne sker mod vederlag, og Spørger må anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i forbindelse hermed.

Udgangspunktet er herefter, at de vederlag, som Spørger modtager for leveringen af censorydelserne, er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Dette medmindre leveringen af censorydelserne må anses for momsfrigitagne underleverandørydelser i form af undervisning eller ydelser leveret i nær tilknytning til en momsfrigitagen undervisning.

### Underleverandørydelse

Der henvises til det anførte under spørgsmål 2 omkring fortolkningen af momsfrigagelsen af underleverandørydelser i form af undervisning.

Som anført under spørgsmål 2 er det en afgørende betingelse for, at en underleverandørydelse kan anses for undervisning i momsfrigagelsens forstand, at underleverandørydelsen set under ét, udgør en særskilt helhed, der opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for undervisning som beskrevet i momsfrigagelsen.

For så vidt angår de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser i form af skole og universitetsundervisning som beskrevet i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) har EU-Domstolen i C-434/05 Horizon College udtalt, at følgende omstændigheder skal være til stede

- en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende
- det forhold, som skabes mellem undervisere og studerende
- en undervisningsinstitutions organisatoriske rammer

Domstolen understreger særligt, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende ganske vist er en særlig del af momsfrigitaget undervisning, men dette er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at opfylde betingelserne for momsfrigagelse efter momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i).

Ved vurderingen af, om Spørgers ydelser opfylder de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser i form af skole og universitetsundervisning, er det afgørende, at Spørgers ansvar over for den modtagende

institution relaterer sig til netop disse - og ikke blot til eksempelvis administrative opgaver, udlejning af undervisere e.lign., jf. også præmis 66 i EU-domstolens dom i sag C-2/95, SDC.

Det er således af afgørende betydning for momsfrigtagelse af en underleverandørydelse til undervisning, at udbyderen af underleverandørydelsen er ansvarlig over for erhververen af ydelsen for ydelsens undervisningsmæssige indhold forstået på den måde, at udbyderen er ansvarlig for, at der i kraft af ydelsen sker en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende inden for rammerne af en uddannelse/et kursus. Det er her hvad udbyderen er ansvarlig for og ikke hvem udbyderen er ansvarlig over for, der er afgørende, og om udbyderen er ansvarlig over for eleverne eller de studerende er derfor ikke relevant.

Det bemærkes endvidere, at EU-domstolen i sag C-473/08, Thomas Eulitz, har udtalt, at virksomhed som eksaminator i sig selv kan være omfattet af momsfrigtagelsen af undervisning, såfremt ydelserne opfylder de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser i form af skole og universitetsundervisning, herunder bl.a. i det omfang ydelsen i det væsentligste kan anses for at være udøvet inden for rammerne af overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende.

Dommen i sag C-473/08, Thomas Eulitz, omhandlede fritagelse i henhold til det nugældende momssystemdirektivs artikel 132, stk. 1, litra j, som omhandler momsfrigtagelse af undervisning givet som privattimer. Bestemmelsen er ikke implementeret direkte i den danske momslov, men denne momsfrigtagelse er indeholdt i fritagelsen af undervisning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led.

SKAT bemærker, at Spørger påtænker at levere censorydelser til andre erhvervsskoler i forbindelse med, at disse skoler afholder eksaminer af deres elever.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørgers censorydelser må anses for momsfrigitagne underleverandørydelser i form af undervisning, idet Spørgers ydelser opfylder de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Der er herved henset til, at Spørger ved levering af censorydelser bistår den modtagende undervisningsinstitution med et væsentligt element af

- en overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende,
- det forhold, som skabes mellem undervisere og studerende
- leverer dette inden for en undervisningsinstitutions organisatoriske rammer

Det bemærkes ligeledes, at Spørgers ansvar over for den modtagende undervisningsinstitution netop relaterer sig til disse elementer - i dette tilfælde levering af en censorydelse, som er en nødvendig og integreret del af den momsfrigitagne undervisning, som leveres på den modtagende uddannelsesinstitution.

Herefter er Spørgers censorydelser, som leveres til andre erhvervsskoler, at anses for undervisning i momsfrigtagelsens forstand, jf. C-473/08, Thomas Eulitz.

Som anført under spørgsmål 2 er retten til momsfrigtagelse imidlertid underlagt øvrige betingelser i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. led, fremgår således, at momsfrigtagelsen ikke omfatter kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v.

Det bemærkes, at Spørger leverer censorydelser, der indgår i undervisningsforløb på andre erhvervsskoler, og som anført under spørgsmål 2 er disse undervisningsforløb ikke omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, 2. led.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørgers leverancer af censorydelser til andre erhvervsskoler må anses for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led, samt at censorydelserne i konsekvens heraf må anses for at opfylde betingelsen om, at undervisningen skal leveres af offentligtligte organer eller andre organer, der er anerkendt som havende tilsvarende formål, dvs. uddannelsesformål.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørgers udlejning til andre uddannelsesinstitutioner af udstyr, der er særligt rettet mod undervisning, er momsfri.

### *Lovgrundlag*

Se lovgrundlag under spørgsmål 1.

### *Praksis*

C-394/04 og C-395/04, Ygeia AE mfl.

Levering af telefontjenester og leje af tv til patienter samt levering af sengepladser og måltider til patienternes ledsagere, udgør som hovedregel ikke transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje. Det kan kun forholde sig anderledes, hvis disse ydelser er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges med hospitalsbehandlingen og plejen, og ikke hovedsageligt tager sigte på at give leverandøren af disse ydelser yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

C-434/05 Horizon College

En ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen.

SKM2007. 924. LSR

Indtægter ved salg til eleverne af undervisningsmaterialer af generel karakter, lærebøger og diverse kontorartikler, herunder kopikort, er momspligtige. En undtagelse udgøres af materialesamlinger og lignende specialudstyr udarbejdet eller fremstillet af skoler og institutioner snævert målrettet mod undervisningen og tilrettelagt i overensstemmelse hermed. Indtægter ved sådant salg er momsfritaget i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Endvidere er indtægter ved salg til eleverne af materialer der uomgængeligt nødvendigt anvendes af eleverne ved egen fremstilling af genstande i den momsfri undervisning, og således medgår hertil, momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

SKM2007. 934. LSR

Indtægter ved salg til eleverne af undervisningsmaterialer af generel karakter, herunder plotterkort, tegneudstyr og værktøj m.v., lærebøger samt diverse kontorartikler, herunder kopikort og regnemaskiner, er momspligtige. En undtagelse udgøres af materialesamlinger og lignende specialudstyr udarbejdet eller fremstillet af skoler og institutioner snævert målrettet mod undervisningen og tilrettelagt i overensstemmelse hermed. Indtægter ved sådant salg er momsfritaget i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Endvidere er indtægter ved salg til eleverne af materialer der uomgængeligt nødvendigt anvendes af eleverne ved egen fremstilling af genstande i den momsfri undervisning, og således medgår hertil, momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

SKM2007. 17. SR

Skatterådet har truffet afgørelse om, at en handelsskole ikke var momspligtig af skolens udlejning af bærbare PC'ere til eleverne, idet skolens udlejningsydelse blev anset som momsfri leverancer i nær tilknytning til skolens momsfritagne undervisningsaktivitet, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Skolen var en selvejende institution, underlagt undervisningsministeriets erhvervsskolelovgivning, og måtte som sådan alene virke indenfor sit undervisningsmæssige formål, herunder ikke med gevinst for øje, og måtte ikke med sine aktiviteter påføre andre ubillig priskonkurrence. Udlejningen var begrundet i, at skolen stillede krav om, at eleverne for at kunne følge undervisningen og udføre lektiearbejde skulle anvende en bærbar computer, herunder benytte de undervisningsprogrammer, som skolen stillede til rådighed.

### *Begrundelse*

Det bemærkes, at Spørger påtænker at udleje udstyr, der er særligt bestemt til undervisningsformål, til andre uddannelsesinstitutioner, der anvender udstyret i undervisningen. Der er tale om udstyr, der er særligt indrettet til undervisningsformål som eksempelvis køretøjer i form af busser, lastbiler og entreprenørmaskiner, der anvendes til undervisning i stort kørekort.

Udlejningen af udstyret sker mod vederlag, og Spørger må anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i forbindelse hermed.

Udgangspunktet er herefter, at de vederlag, som Spørger modtager for udlejningen er momspligtige, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Dette medmindre udlejningen af udstyret må anses for momsfritagne ydelser leveret i nær tilknytning til en momsfritaget undervisningsydelse.

Det bemærkes, at udlejning af udstyr til brug for undervisning ikke opfylder de specifikke og væsentlige funktioner ved ydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

### Ydelse i nær tilknytning til undervisning

Levering af tjenesteydelser kan anses for leveret "i nær tilknytning" til momsfritaget undervisning, og således for at være omfattet af den samme momsmæssige behandling som hovedydelsen i form af undervisning, når ydelserne faktisk leveres som sekundære ydelser hertil.

Det fremgår af EU-domstolens praksis, at en ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-434/05 Horizon College.

Retten til momsfritagelse af ydelser i nær tilknytning til momsfritaget undervisning er imidlertid underlagt visse betingelser, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-434/05 Horizon College.

For det første skal både hovedtransaktionen i form af undervisning og leveringen af tjenesteydelser med nær tilknytning til en sådan transaktion præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt som havende tilsvarende formål.

For det andet kan leveringen af tjenesteydelser med nær tilknytning til en momsfrataget undervisningsydelse kun være omfattet af momsfratagelsen, hvis ydelserne er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af disse momsfratagne transaktioner.

For det tredje omfattes tjenesteydelser ikke af momsfratagelsen, såfremt de hovedsageligt tager sigte på at give leverandøren yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

Med hensyn til den tredje betingelse bemærkes det, at Landsskatteretten både i SKM2007. 924. LSR og SKM2007. 934. LSR har slået fast, at levering af materialesamlinger og lignende specialudstyr udarbejdet eller fremstillet af skoler og institutioner snævert målrettet mod undervisningen og tilrettelagt i overensstemmelse hermed opfylder betingelserne for momsfratagelse som leveret i nær tilknytning til undervisning.

Skatterådet har endvidere i SKM2007. 17. SR udtalt, at en skoles levering af adgang til PC til sine elever må anses for at være uomgængeligt nødvendig for at opnå formålet med uddannelsen på, og at ligge inden for den logiske ramme for undervisningen på en handelsskole.

Fælles for kendelserne fra Landsskatteretten og afgørelsen fra Skatterådet er, at leveringerne ikke er blevet anset for hovedsageligt at tage sigte på at give skolerne yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

Det er SKATs opfattelse, at Spørgers udlejning af busser, lastbiler, entreprenørmaskiner mv. til brug for undervisningen på andre erhvervsskoler må anses for at ske i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms af samme leverancer. Udlejning af dette udstyr kan endvidere ikke anses for at ligge inden for den logiske ramme for undervisningen på en erhvervsskole, jf. også jf. præmis 25 i EU-domstolens dom i sag C-394/04 og 395/04, Ygeia AE.

Det er på denne baggrund SKATs konklusion, at Spørgers udlejning af udstyr ikke opfylder betingelserne for at blive momsfrataget, som leveret i nær tilknytning til undervisning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, og ydelserne er derfor momspligtige.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.