

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 10321 af 24/03/2015 (Gældende)

Bindende svar - Taxametertilskud fra kommune - ikke levering mod vederlag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-3416038

Bindende svar - Taxametertilskud fra kommune - ikke levering mod vederlag

Skatterådet kan bekræfte, at taxametertilskud som Spørger modtager fra kommuner og andre aktører efter statens takstkatalog til elever i aktivering, jf. betalingsloven, ikke skal medregnes ved opgørelse af den delvise momsfradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1.

SKM2015. 280. SR - Skatterådsmøde 24. marts 2015

Spørgsmål:

1. Kan SKAT bekræfte, at taxametertilskud som Spørger modtager fra kommuner og andre aktører efter statens takstkatalog til elever i aktivering, jf. betalingsloven, ikke skal medregnes ved opgørelse af den delvise momsfradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1?

Svar:

1. Ja

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en statslig selvejende institution omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse (Lovbekendtgørelse nr. 878 af 8. august 2011).

Spørger er godkendt til at udbyde erhvervsrettet grund- og efteruddannelse inden for social og sundhedsområdet, herunder fx social- og sundhedshjælperuddannelsen, pædagogisk assistent mv.

Videre udbyder Spørger en række korterevarende arbejdsmarkedsuddannelser (AMU-kurser). Spørger får til nogle af disse uddannelser deltagerbetaling fra eleverne, som er momsfrie, idet der er tale om kompetencegivende undervisning.

Spørgers skoledrift finansieres dog primært ved taxametertilskud (undervisnings-, bygnings- og fællesudgiftstilskud) fra staten (Undervisningsministeriet) og kommuner eller anden aktør udpeget af kommunen. Disse tilskud er fastsat på den årlige finanslov. Der ydes tilskud efter en takst pr. årselev og antallet af årselever, jf. § 15 i lov om erhvervsrettet uddannelse. Det vil sige, at størrelsen af tilskuddene afhænger af, hvilken uddannelse, der er tale om, og af aktivitetsniveauet.

Der ydes det samme taxametertilskud til de enkelte uddannelser, uanset om tilskuddet betales af staten eller af kommunen. Det er sådan, at staten betaler taksten for de "ordinære" elever, mens kommunen betaler for elever i aktivering, herunder kontanthjælpsmodtagere, og andre ledige. Begge dele sker efter standardiserede ansøgningsblanketter.

Det er således uden betydning for Spørger, om tilskuddene kommer det ene eller det andet sted fra. Rent undervisningsmæssigt oplever eleverne heller ingen forskel, da de går i samme klasse og følger det samme undervisningsforløb. Det er blot politisk besluttet, at betalingen for skolens undervisning til forskellige elever skal opdeles mellem staten og kommunen.

Udover disse taxametertilskud har Spørger også indtægter fra momspligtig kursusvirksomhed i form af skræddersyede kurser til andre institutioner, virksomheder og kommuner. Samtidig er der momspligtige salg af forplejning, kopier, slik og sodavand mm.

Spørger er således momsregistreret og afregner salgsmoms af de momsplichtige indtægter. Samtidig tages der fuldt momsfradrag for udgifter, der direkte kan henføres til disse momsplichtige aktiviteter. Videre beregner Spørger en delvis fradragsprocent, som anvendes til momsfradrag af alle fællesudgifter. Denne beregnes efter momslovens § 38, stk. 1 (momsbrøken), idet Spørger har momsplichtige og momsfrie aktiviteter (begge inden for momslovens anvendelsesområde).

Den delvise momsfradragsprocent bruges endvidere til godtgørelse af energiafgifter (el og vand) i bygninger, som bruges til blandede aktiviteter.

Spørger modtager til alle sine uddannelser, der er omfattet af Undervisningsministeriets takstkatalog, taxametertilskud til at udføre undervisning inden for skolens område. Dette er en myndighedsgodkendt opgave, som skolen gennem lov om erhvervsrettet uddannelse er pålagt at udføre. Skolen kan frit disponere over de tilskud, der modtages, så længe de bruges til institutionens formål (undervisning), jf. § 22 i lov om erhvervsrettet uddannelse.

Udbetalingen sker på baggrund af standardiserede takster pr. årselev ganget med antallet af årselever, jf. § 15, stk. 2 i lov om erhvervsrettet uddannelse.

Skolen udfører dels undervisning for "normale/ordinære" elever samt for elever i aktivering fra kommunen. Eleverne fra kommunen indgår i undervisningen på tilsvarende måde som de "ordinære" elever, da de går i den samme klasse og modtager nøjagtig den samme undervisning. Betalingen af taxametertilskuddene for Spørgers årselever er dog delt mellem staten (Undervisningsministeriet) og kommunerne.

Det skyldes, at kommunerne er forpligtigede til at betale for elever, der er under uddannelse i forbindelse med ledighed, jf. betalingslovens § 1 (Lovbekendtgørelse nr. 1030 af 23. august 2013). Denne forpligtelse har hele tiden ligget hos kommunerne. Tidligere var det dog staten, som udbetalte hele taxametertilskuddet til skolerne (her Spørger), hvorefter der efterfølgende skete en intern afregning mellem staten og kommunerne.

Med virkning fra 1. januar 2003 blev der foretaget en finansieringsomlægning, som bevirkede, at kommunerne skulle afregne direkte til skolerne og ikke gennem Undervisningsministeriet, jf. LSV 79 2001/2. Afregningen fra kommunerne til skolerne sker dog fortsat efter statens takster og pr. årselev, jf. betalingslovens § 2, som siger, at:

"De uddannelsesinstitutioner m.fl., der er berettigede til at modtage tilskud eller bevillinger fra Undervisningsministeriet, beregner og opkræver betalingen af tilskud eller bevilling til uddannelse af de personer, der er nævnt i § 1, stk. 2, hos kommunen og anden aktør, jf. § 4, stk. 1, på grundlag af antal årselever og studenterårsværk efter de takster, jf. stk. 2, der er fastsat i finansloven for de pågældende uddannelser i de pågældende år for de pågældende institutioner...."

Der er således ingen forskel på karakteren eller størrelsen af den taxameterbetaling, der finder sted, alt efter om der er tale om "ordinære" eller elever i aktivering. For skolen er det derfor blot et spørgsmål om, hvor pengene til forskellige elever kommer fra.

Spørger ønsker derfor bekræftet, at taxametertilskuddene fra henholdsvis staten og kommuner skal behandles på samme måde, når momsbrøken efter momslovens § 38, stk. 1 skal opgøres.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af momslovens § 38, stk. 1 (momssystemets artikel 173-175), at der skal opgøres en delvis momsprocent, når der udføres både momsplichtige og momsfrie aktiviteter. Denne opgøres vha. en momsbrøk, hvori momsplichtige indtægter sættes i forhold til de samlede indtægter.

Skoler har ifølge praksis adgang til at anvende denne momsprocent, selvom der modtages taxametertilskud til undervisningsaktiviteter, som falder uden for momslovens anvendelsesområde (ingen levering mod vederlag). Det er tilfældet, når der samtidig er indtægter i form af deltagerbetalinger (levering mod vederlag) til undervisningsaktiviteten. Det skyldes, at hele undervisningsaktiviteten i den situation skal ses som én integreret aktivitet inden for momslovens anvendelsesområde, jf. Landskatterettens udtalelser i købmandsskolesagen SKM2003. 43. LSR.

SKAT kan lægge til grund, at Spørger kan bruge momsbrøken opgjort efter § 38, stk. 1, idet der udføres AMU-kurser med deltagerbetalinger. Spørgsmålet er derfor, om taxametertilskuddene fra kommunerne skal indregnes som momsfri omsætning eller ej, når denne momsbrøk skal opgøres.

Det kan udledes af ordlyden i momssystemdirektivets artikel 174, at det kun er indtægter, som er en konsekvens af en gensidig leverance, der skal indgå i momsbrøkens tæller og nævner. Tilskud skal således ikke medregnes, når de ikke er vederlag for en konkret leverance, hvilket SKAT bl.a. bekræfter i D. A. 11.4.2.2.4 "Regler om beløb, som ikke udgør omsætning".

I den sammenhæng har Landsskatteretten i sagen SKM2003. 43. LSR konkret taget stilling til, at taxametertilskud fra Undervisningsministeriet ikke er udtryk for vederlag for en undervisningsleverance. Landsskatteretten udtaler følgende:

"Landsskatteretten finder, at de omhandlede tilskud, der ydes fra Undervisningsministeriet til Købmandsskolen med hjemmel i erhvervsskolelovens § 12, stk. 2, 1. pkt., 1. og 2. led, § 12, stk. 3 og § 14, stk. 1, ikke kan anses som vederlag for levering af ydelser til Undervisningsministeriet. At skolen ved undervisning af elever opfylder de betingelser, som er fastsat i erhvervsskoleloven, og som i øvrigt er en betingelse for modtagelse af tilskud, medfører således ikke, at skolen kan anses for at levere en ydelse til Undervisningsministeriet.

Retten finder heller ikke, at tilskuddene kan anses som vederlag for skolens levering af ydelser til skolens elever, idet tilskuddene ikke er direkte forbundet med transaktionernes pris, jf. 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a.

Det fremgår således af punkt 4 i de almindelige bemærkninger til lovforslag om erhvervsskoler (lovforslag L 37 fremsat den 6/10 1988), at en skole frit ville kunne disponere over sine samlede lovbundne tilskud og rammetilskud til de tilskudsberettigede uddannelser og skoleformål under et.

Af bemærkningerne til lovforslag om ændring af lov om erhvervsskoler (lovforslag L 159 fremsat den 19/1 1994) fremgår ligeledes, at det nye lovforslag medfører, at skolernes frihed til at disponere over bevillinger udvides yderligere, ligesom der bliver mulighed for en mere rationel drift af den enkelte skole og dermed en bedre udnyttelse af statslige bevillinger.

Der findes derfor ikke grundlag for at antage, at elevbetalingen eller mangel herpå, er direkte forbundet med de ydede tilskud.

Tilskuddene findes som følge heraf ikke at skulle indgå i nævneren ved opgørelse af den delvise fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1.

Tilsvarende retsstilling er gengivet i Den Juridiske afsnit D. A. 11.4.2.2.4.3 "Tilskud fra Undervisningsministeriet".

Landsskatterettens udtalelser og SKATs bemærkninger viser derfor, at i de tilfælde hvor staten via lovgivningen og finansloven bevilger et beløb (tilskud) med henblik på, at en skole skal udføre en lovbestemt opgave, falder beløbet uden for momslovens anvendelsesområde. I det tilfælde er der således ikke tale

om, at skolen får et vederlag i momslovens forstand for udførelse af denne opgave. De skal derfor ikke medregnes i brøkens nævner ved opgørelse af momsbrøken efter momslovens § 38, stk. 1.

I relation til de tilskud, som kommunerne og andre aktører betaler, jf. betalingslovens § 2, er det Spørgers opfattelse, at de opfylder de samme karakteristika som statens taxametertilskud, idet de beregnes på nøjagtig samme måde og vedrører den samme undervisning. Dermed er de ikke udtryk for levering mod vederlag, og de skal således ikke indgå i momsbrøken. Det skyldes, at kommunerne på lige fod med staten blot er forpligtede til at finansiere skolers (her Spørgers) undervisning til elever i aktivering, jf. betalingsloven.

Det gør dog ikke, at Spørger leverer undervisning til kommunerne for det tilskud, som de betaler, jf. Landsskatterettens udtalelser i SKM2003. 43. LSR. Det forhold, at det er kommunen, som finansierer undervisningen (og ikke staten), ændrer ikke på betalingens eller undervisningens karakter, og det må derfor anses som generelle tilskud.

Det underbygges nærmere af følgende forhold:

Ad 1) Nøjagtig den samme undervisning

De aktiverede elever behandles på tilsvarende måde som de "ordinære" elever, da de går i samme klasse, og de modtager dermed nøjagtig den samme undervisning. Tilskuddene fra kommunerne er derfor ikke afhængige af, at der leveres en specifik (speciel) undervisning til de aktiverede elever, men de indgår i undervisningen på lige vilkår som de øvrige elever.

Der er derfor ikke en større (eller mindre) sammenhæng mellem kommunernes betaling af tilskud og de tilskud, som staten betaler. De betales begge for, at Spørger kan udføre dennes opgaver i form af undervisning til elever (aktiverede og ordinære).

Ad 2) Samme "generelle" tilskud (stat og kommune)

Tilskuddene fra kommunerne beregnes på nøjagtig samme måde som tilskuddene fra staten, jf. betalingslovens § 2.

De beregnes derfor på baggrund af antallet af årselever ganget med de standardtakster pr. årselev, der er fastsat på finansloven for den pågældende uddannelse (takstkataloget). Kommunerne opkræves således en betaling for de aktiverede i uddannelse, der svarer til det statstilskud, som en "ordinær" årselev ville have udløst, jf. også § 6, stk. 1 og 3 i betalingsbekendtgørelsen (Bekendtgørelse nr. 26 af 13. januar 2014), som lyder:

"Stk. 1 Uddannelsesinstitutioner m.fl. beregner og opkræver betaling hos kommunen eller den anden aktør efter de takster, der følger af finansloven og lovens § 2, stk. 1 og 2, svarende til det statstilskud, der ville have været udløst efter de regler, som gælder for ordinære årselever eller årstuderende, hvis den uddannelsessøgende havde været ordinær elev eller studerende.

Stk. 3. Opgørelsen af antallet af årselever eller årstuderende omfattet af kapitel 1 sker efter samme regler, som gælder for ordinære årselever eller årstuderende...."

Der er således ikke tale om tilskud til konkrete elever, men tilskud til Spørgers generelle drift og udbud af undervisning, nøjagtig ligesom tilskuddene fra Undervisningsministeriet. Det ses ved, at tilskuddene betales efter antallet af årselever.

Alle Spørgers taxametertilskud betales derfor efter, hvor mange elever (herunder også aktiverede), der er aktive på tælledagen, jf. § 15, stk. 2 i lov om erhvervsrettet uddannelse. De er således ikke afhæn-

gige af, hvilke specifikke navngivne personer, der er aktive studerende. Det vil sige, at den enkeltes personnummer er uden betydning, da det blot er Spørgers antal af elever på tælle dagen, som udløser taxametertilskuddene, uanset om de kommer fra staten eller kommunerne.

Ad 3) Ikke betaling for levering af undervisning

Ovenstående viser, at der ikke er en direkte sammenhæng mellem kommunernes betaling (tilskud) og den undervisning, der leveres, da der er tale om standardiserede tilskud, som udløses på baggrund af antallet af elever og ikke hvilke navngivne elever, der deltager. Tilskuddene er derfor ikke fastsat af skolen ud fra deres omkostninger og eventuelle ønskede avance, men de er bestemt af staten. Det skyldes, at både tilskuddene fra Undervisningsministeriet og kommunen består i en undervisnings-, bygnings- og fællesudgiftstakst, som er fastsat i takskataloget.

Det forhold, at kommunen eller en anden aktør udfylder en tilmeldingsblanket vedrørende de elever, som disse er forpligtede til at betale for, jf. betalingslovens § 1 samt betalingsbekendtgørelsens § 8 og 10, ændrer ikke på, at deres betaling skal anses for et generelt tilskud uden sammenhæng til den konkrete elev og leverede undervisning. De udfyldte tilmeldingsblanketter er blot udtryk for, hvor mange elever kommunen skal betale for og efter hvilke takster. De er således ikke udtryk for en "aftale" om levering af undervisning fra skolen til kommunen.

Det bekræftes bl.a. af det forhold, at kommunernes og statens tilskud er identiske (se ovenfor), hvor Landskatteretten i relation til sidstnævnte specifikt har taget stilling til, at taxametertilskud fra Undervisningsministeriet ikke er udtryk for levering mod vederlag. Det samme må således gælde i forhold til kommunernes betaling af tilskud for aktiverede elever, da der ikke er forskel.

At tilskuddene er identiske ses også ved, at begge indberettes i forbindelse med aktivitetsindberetningen til Undervisningsministeriet. I den forbindelse indberettes både taxametertilskuddene fra Undervisningsministeriet samt fra kommunen, hvorefter skolen modtager pengene fra henholdsvis den ene offentlige kasse og den anden.

Spørger gør opmærksom på, at Spørger er bekendt med SKM2009. 74. LSR, hvori SKAT og senere Landsskatteretten har forholdt sig til salg af kurser til Arbejdsformidlingen, Det regionale Arbejdsråd samt kommunen. SKAT har lagt til grund, at der sælges/leveres undervisning til de pågældende institutioner, hvorefter Landsskatteretten i deres kendelse efterfølgende har lagt til grund, at der er indgået en aftale om levering af undervisning.

Efter Spørgers opfattelse er afgørelsen korrekt, idet der konkret var indgået en individuel aftale mellem uddannelsesinstitutionen og Arbejdsformidlingen, Det regionale Arbejdsråd samt kommunen. I de år, hvor den konkrete sag tager sit udgangspunkt, var det muligt at etablere individuelle kursusforløb for ledige, samt at Arbejdsformidlingen m.fl. kunne købe andre individuelle ydelser fra uddannelsesinstitutioner som led i beskæftigelsesindsatsen. Der var således tale om, at Arbejdsformidlingen m.fl. rekvirerede ydelser mod vederlag fra de berørte uddannelsesinstitutioner.

I dag er der sket en ændring af dette, således at uddannelsesindsatsen, som ovenfor beskrevet, er identisk, uanset om der sker betaling fra Undervisningsministeriet eller fra kommunen. Dvs. kommunen rekvirerer ikke konkrete ydelser fra Spørger eller andre uddannelsesinstitutioner, men finansierer visse elever på samme måde som staten (Undervisningsministeriet) finansierer andre elever.

Derfor mener vi ikke, at den pågældende kendelse kan bruges i nærværende sammenhæng.

Kommunerne køber således ikke en undervisningsydelse, men er på lige vilkår, som staten er det for "ordinære" elever, forpligtede til at yde tilskud til de aktiverede elevers undervisning. Der er således ikke

en nærmere sammenhæng mellem tilskuddet og den undervisning, der leveres, hvilket bundet i, at alle tilskuddene bruges til den generelle skoledrift, jf. § 22 i lov om erhvervsrettet uddannelse.

Det er således uden betydning for Spørger, hvor tilskuddene kommer fra.

Spørger konkluderer, at kommunernes betaling af taxametertilskud for elever i aktivering, jf. betalingsloven, er generelle tilskud, der ikke skal medgå ved opgørelse af momsbrøken efter momslovens § 38, stk. 1. Det skyldes, at de opfylder de karakteristika, der ifølge praksis skal til for at betragte en indtægt som et tilskud uden nogen gensidig levering.

Det begrundes ud fra de forhold, at:

Kommunernes betaling sker ud fra standardiserede takster (takstkataloget), der præcist svarer til taxametertilskuddene fra staten (Undervisningsministeriet), hvilke Landsskatteretten har taget stilling til ikke skal indregnes i momsbrøken efter momslovens § 38, stk. 1,

1. De aktiverede elever modtager samme undervisning som øvrige elever (på samme vilkår),
2. Tilskuddene er aktivitetsafhængige - dvs. udbetales på baggrund af antallet af aktiverede elever og ikke ud fra, hvilke konkrete elever (personnumre), der deltager i undervisningen. Der er således ikke en nærmere kvalificeret sammenhæng mellem tilskuddet, og den undervisning skolen leverer,
3. Kommunerne har en generel lovbestemt forpligtelse til at yde de pågældende taxametertilskud, men får ikke noget konkret til gengæld.
4. Kommunernes tilskud er derfor ikke udtryk for vederlag for en konkret undervisningsleverance, og de skal derfor holdes uden for opgørelsen af den delvise momsfradragsret efter momslovens § 38, stk. 1.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at taxametertilskud som Spørger modtager fra kommuner og andre aktører efter statens takstkatalog til elever i aktivering, jf. betalingsloven, ikke skal medregnes ved opgørelse af den delvise momsfradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1.

Lovgrundlag

Af momslovens § 27, stk. 1, fremgår:

"Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov."

Af momslovens § 38 fremgår følgende:

"For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

....

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed."

Af momssystemdirektivets artikel 174 fremgår følgende:

"1. Pro rata-satsen for fradraget fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som omfatter følgende beløb:

a) i tælleren den samlede årlige omsætning — uden moms — for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 168 og 169

b) i nævneren den samlede årlige omsætning — uden moms — for de transaktioner, som er opført i tælleren, samt for de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret."

Praksis

C-381/01, Kommissionen mod Italien

Tilskuddet skal for det første særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse.

Desuden skal det undersøges, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger.

C-184/00, Office des produits Wallons ASBL

For at tilskuddet kan anses for at være direkte forbundet med transaktionernes pris i sjette direktivs artikel 11, punkt A's forstand, skal tilskuddet endvidere særligt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende organisation mod, at den leverede en bestemt vare eller udførte en bestemt tjenesteydelse. Det påhviler således den forelæggende ret at tage stilling til, om der består en direkte forbindelse mellem tilskuddet og den pågældende vare eller tjenesteydelse. Dette indebærer i første omgang en undersøgelse af, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, der forlanges af sælgeren eller tjenesteyderen.

SKM2003. 43. LSR

En købmandsskole modtog tilskud fra Undervisningsministeriet med hjemmel i erhvervsskoleloven. Statstilskuddene skulle ikke medregnes ved opgørelsen af den delvise fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1. Købmandsskolen fandtes endvidere ikke at have aktiviteter der kunne betegnes som ikke-økonomisk virksomhed.

Begrundelse

Afgørende for, om et tilskud skal medregnes ved opgørelse af den delvise momsfradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, eller om det falder uden for momslovens anvendelsesområde, er, om tilskuddet kan anses for at være vederlag for en modydelse.

Spørger leverer undervisning til elever, og til gengæld herfor er Spørger berettiget til at modtage taxamertilskud fra kommunen. I denne treparts-situation skal tilskuddet anses for en levering mod vederlag og dermed omfattet af momslovens anvendelsesområde, når to betingelser er opfyldt:

- Tilskuddet er betinget af, at der foretages en leverance til en tredjepart eksempelvis tilskudsmodtagerens kunde. Se sag C-184/00, Office des produits Wallons ASBL, præmis 12 og sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, præmis 29 og 30.

- Tredjeparten, dvs. aftageren af ydelsen eller varen, drager fordel af tilskuddet, der er ydet til tilskudsmodtageren. Se sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, præmis 29 og 30.

For så vidt angår den første betingelse bemærkes det, at tilskuddet skal være blevet betalt til den tilskudsmodtagende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt ydelse. Det må altså være godtgjort, at den ret til at modtage tilskuddet, som tilkommer modtageren, anerkendes, når denne har udført en momspligtig transaktion. Se sag C-381/01, Kommissionen mod Italien, præmis 29.

Spørger er berettiget til at modtage taxamertilskud fra kommuner og andre aktører efter statens takstkatolog til elever i aktivering, når Spørger har leveret undervisning til de pågældende elever.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at den første betingelse er opfyldt.

For så vidt angår den anden betingelse bemærkes det, at den tredjepart, som aftager ydelsen eller varen, skal drage fordel af tilskuddet, der er ydet til tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som tredjeparten skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet dermed udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger.

SKAT bemærker, at Spørger er omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse, og det fremgår af dennes § 22, at institutionerne disponerer frit inden for deres formål ved anvendelsen af de samlede statslige tilskud og øvrige indtægter under ét. Det er alene en betingelse, at institutionerne opfylder de bestemmelser, der gælder for de enkelte uddannelser og formål, og gennemfører den uddannelsesaktivitet, som tilskuddene er betinget af. Institutionerne kan også opspare tilskud til anvendelse i følgende finansår til institutions- og undervisningsformål.

Under hensyn til, at Spørger frit kan disponere over de taxamertilskud, som Spørger modtager fra kommunerne og andre aktører, er det SKATs opfattelse, at tilskuddene ikke er direkte forbundet med prisen på den uddannelse, som Spørger modtager taxamertilskuddene på baggrund af. Spørger kan således eksempelvis frit vælge at anvende taxamertilskuddene til at udbyde/forbedre andre uddannelser, ligesom Spørger kan opspare taxameterskuddene til følgende år.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at den anden betingelse ikke er opfyldt.

De omhandlede tilskud, der ydes af kommunerne og andre aktører kan herefter ikke anses for vederlag for levering af ydelser til kommunerne og de andre aktører. At Spørger ved undervisning af elever opfylder de betingelser, som er fastsat for modtagelse af tilskud, medfører ikke, at Spørger kan anses at levere en ydelse til tilskudsgiver.

Taxamertilskuddene skal som følge heraf ikke medregnes ved opgørelse af den delvise momsfradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.