

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10111 af 22/10/2019 (Gældende)

Salg af elevproducerede ydelser i skolens restaurant

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0447952

Salg af elevproducerede ydelser i skolens restaurant

Skatterådet bekræftede, at Spørgers salg af elevproducerede restaurationsydelser i skolens restaurant var momsfrit i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Spørger var en undervisningsinstitution, der udbød uddannelser og undervisning i leveringen af restaurationsydelser til hotel- og restaurationsbranchen. I forbindelse med denne uddannelse deltog eleverne aktivt i driften af en restaurant oprettet på skolen, hvorved eleverne fik mulighed for at bruge de ting, de lærte i undervisningen, over for rigtige kunder/restaurationsgæster. Selve driften af restauranten blev varetaget af eleverne under vejledning af lærerne og restaurantchefen.

Skatterådsmøde 22. oktober 2019 - SKM2019. 572. SR

Spørgsmål

1. Er Skatterådet enig i, at Spørgers salg af restaurationsydelser i skolens restaurant er momsfrit i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en selvejende undervisningsinstitution omfattet af lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse. Spørgers hovedformål er at udbyde uddannelser og undervisning koncentreret om hotel- og restaurantbranchens behov for uddannet personale.

Spørger ønsker med denne anmodning om bindende svar at få bekræftet, at Spørgers salg af restaurationsydelser, der sker fra skolens restaurant, er momsfri som salg af elevproducerede ydelser, der sker i nær tilknytning til undervisningen.

Med det formål at kunne inkludere læring i et virkelighedsnært og praktisk miljø i elevernes uddannelsesforløb har Spørger indrettet en restaurant på skolen, hvor eleverne har mulighed for at øve deres færdigheder overfor rigtige kunder/restaurationsgæster.

Restauranten er indrettet på et afgrænset areal på skolen og har ca. 150-200 pladser pr. seating placeret ved langborde.

Udover det egentlige "gæsteområde" er restauranten indrettet med områder, som hjælper til at favne de opgaver, der findes i arbejdsområder for tjenere.

- en modtagerstation/velkomstdisk, hvor en elev-vært tager imod og registrerer gæsten, herunder om gæsten er en af skolens medarbejdere, en elev eller andet, om gæsten har reserveret bord og om der er særlige hensyn, der skal tages, inden elevværten afslutter modtagelsen med at sørge for, at gæsten bliver seatet.
- en afrydningsstation, hvor brugt service skal afryddes og frigøres for madrester, stables osv., så det er muligt at håndtere for den næste opgave i kæden, som er i opvasken.

Det er således en elev, der tager imod gæsterne og sørger for at seate dem i restauranten.

I restauranten serveres en frokost bestående af to retter – forret og hovedret. Der er mulighed for både vegetar og fisk/kød. Når gæsterne er blevet satet, serverer elever maden ved bordene og præsenterer i denne forbindelse dagens menu for gæsterne.

Når man har spist forretten, beholder gæsten kniv og gaffel og eleverne indsamler forrestallerkenerne, hvorefter hovedretten serveres i skåle og fade på bordene. Under frokosten sørger eleverne endvidere for løbende opfyldning af vand i glasflasker.

Inden gæsterne kommer har eleverne sørget for, at bordene er dækket med servietter, bestik, glas og flasker med vand, ligesom der er sørget for, at rummet er udsmykket efter årstiden eller temaet for ugen/dagen.

Restaurantens kunder er skolens egne medarbejdere, elever, eksterne lejere, Spørgers kursister og besøgende.

Der bruges blandt andet plakater til at reklamere for ugens menu i restauranten. Plakaterne hænger på opslagstavler og vægge omkring på skolen. Det fremgår tydeligt øverst på alle plakater, hvilken klasse og hvilket hold, der står for madlavningen den pågældende uge. Menuen skrives og printes også som flyers til at tage med og lægge på borde, diske osv.

Derudover er der organiseret en FB gruppe, som er en lukket gruppe. Formålet med gruppen er at have en kanal, som er dedikeret kommunikationen mellem skole og elever – og elever imellem.

I gruppen oplyser man om aktiviteter, som foregår i f.eks. restauranten, herunder ”reklame” for maden i restauranten samt øvrige aktiviteter. Gruppen er tiltænkt, elever – nuværende og tidligere – på skolen. Medarbejdere og eksterne kan kommunikere med eleverne, men eksterne får kun adgang til gruppen i det omfang, deres behov for at kommunikere med eleverne har et højere formål.

Det er altså kun personer med særlig tilknytning til Spørger, der har mulighed for at benytte restauranten. Der er ikke adgang for offentligheden, og Spørger markedsfører kun restauranten overfor den nævnte interne kreds af gæster.

Prisen pr. måltid inkl. vand er 20 kr. ekskl. moms. Kostprisen for selve måltidet udgør 19 kr. pr. måltid, hvortil kommer omkostninger til service, servietter oppyntning mv.

Selve driften af restauranten varetages som beskrevet ovenfor af elever. Dette sker under opsyn/vejledning af en restaurantchef (en af Spørgers medarbejdere).

Måltiderne produceres dels af et decideret undervisningskøkken i forbindelse med undervisning af elever hos Spørger og af Spørgers kombinerede skolepraktik- og produktionskøkken, hvor produktionen sker af skolepraktikelever og Spørgers medarbejdere.

Undervisningen i restauranten og i undervisningskøkkenet af skolens grund- og hovedforløbs elever har skabt nye eksempler på anderledes undervisning, og Spørger har udviklet en helhedsorienteret projekt-baseret undervisning. Det er her eleverne har mulighed for at få mere viden om råvarehåndtering og håndtering af gæster gennem en praksisnær undervisning. Spørger vil gennem undervisningsformen have fokus på konkrete muligheder, der kan forbinde praksis og teori.

Det sker bl.a. gennem bordbooking, der sker elektronisk, mundtligt, på mail og - telefon. Håndtering af bordopstillingen og opdækning til dagens frokost. Der kan være temaer, der skal dækkes op efter – f.eks. markering af særlige dage, temaer omkring særlige kulturer og lande osv. Der søges altid en opdækning, der understøtter den mad, der skal serveres.

Tjener-klassen har således et tæt og nært samarbejde med kokke-klassen, hvilket er påkrævet, da de i samarbejde skal præstere, præsentere og servere maden for gæsten, så gæsten får en god oplevelse, hvor det sikres at kokkens ide med maden bliver fortolket gennem tjeneren til gæstens forståelse.

I Spørgers restaurant opøves elevens evner til at samarbejde i et travlt og hektisk frokost ”ryk”, hvor afviklingen skal foregå i et nærværende tempo, trods stor travlhed. Udover at kunne afvikle serveringen af måltider indebærer dette også at kunne samarbejde med opvasken, så beskidt service mv. bliver skrubet rent, stablet og afleveret efter samme aftale, hver gang, på trods af travlhed, og at få sagt ordentligt farvel til gæsten, hvor det er vigtigt at kunne modtage en feedback på gæstens oplevelse, hvilket kan være med til at skabe en efterfølgende refleksion på mulige forbedringer.

For alle skolens elever bliver der planlagt en uge, der fremstår som et isoleret projekt, med særlig fokus på skulder ved skulder læring i praksisfeltet. For alle hold gælder det, at der vil være en forberedelsesfase inden holdene starter på deres uge i restauranten og køkkenet.

Serveringen af måltiderne i restauranten forberedes, planlægges, iscenesættes og afvikles af elever fra Spørgers grundforløb, tjenergrundforløb, receptionistgrundforløb og tjener hovedforløb 1 og 2.

Måltiderne udvikles, beregnes, bestilles og tilberedes af elever fra ernæringsassistenter, caterer og gastro- nomer med specialet smørrebrød samt kokkegrundforløb og hovedforløb.

For alle hold gælder det, at der er tilknyttet en hovedlærer, der følger eleverne i hele den uge, hvor de er i køkken og restaurant. Herudover er der som nævnt en restaurantchef knyttet til selve driften af restauranten.

Med undervisningen i Restauranten skaber Spørger en anderledes undervisning og udvikler en helhedsorienteret projektbaseret undervisning. Det er her eleverne har mulighed for en praksisnær undervisning, der er projektorienteret, og hvor eleverne får konkret mulighed for at forbinde praksis og teori, bl.a. samarbejdet mellem køkken/restaurant/opvask.

Restauranten er et levende værksted, hvor eleverne på daglig basis skal levere en service som en del af undervisningen. Dette skaber grobund for, at eleven i højere grad tager aktivt del i undervisningen. Undervisningen tilrettelægges, så det er eleverne, der er undersøgende i henhold til at søge viden, anvende modeller, skabe struktur, samarbejde og kommunikere tydeligt. Der er tale om en helhedsorienteret undervisning, der forbinder teori og praksis og som tydeligt peger frem mod elevens bestridelse af et job i restaurantbranchen.

Undervisningen i kantineprojektet har en lærervejledning, som udvikles løbende.

Undervisningsforløbet er overordnet beskrevet som en helhedsorienteret projektopgave, som er forskellig alt efter klassetrin og uddannelsesretning. Hvert lærerteam står for at lave elevernes projektopgave, så det passer ind i deres forløb med udgangspunkt i lærervejledningen og de rammer og dogmer, der ligger til grund for visionen om skolens fremtidige kantine og det tilknyttede undervisningskøkken.

Tilknyttet undervisningen er der lavet en køkkenhåndbog. Håndbogen er et eksempel på hvordan hele arbejds-/undervisningsdagen ser ud før, under og efter arbejdet i undervisningskøkkenet. Herudover er det et eksempel på, hvad det forventes, at læreren og instruktøren skal gøre, samt hvad eleverne skal bidrage med. Som det fremgår af køkkenhåndbogen er formålet med elevernes deltagelse i kantineprojektet, at eleverne skal lære at udvikle, planlægge og afvikle en spiseoplevelse i restauranten.

Derudover er der en introduktion til kantineprojektet, hvilket er et oplæg som instruktøren og projektlederen giver til hver enkelt klasse som oplæg til opgaven: ”at være i køkken/restaurant projektet”. Oplægget

gives 14 dage før projektet starter, så planlægning kan gå i gang i klassen, ud fra den ramme de får italesat via dette oplæg.

Det helt overordnede mål med elevernes deltagelse i restauranten er at skabe en bedre skole for eleverne og medarbejderne. Det ønskes at sikre bredere fællesskaber ved at spise sammen og give eleverne mulighed for at høste læring af mere praksisnær undervisning. Dette skal blive en del af skolens identitet og derved integreres som del af skolens mål om at tiltrække og fastholde eleverne.

Tilbuddene om spisning på skolen undergår derfor en udvikling og forandring. Tilbuddene skal være både visionære, tidstypiske og forbilledlige for hotel- og restaurationsbranchen.

Spørger ønsker desuden, at restauranterne og det tværfaglige arbejde skal vise helt nye veje. Man vil være innovative rollemodeller og en inspiration for branchen og de, der tager måltidet seriøst. Med fælles måltider skaber skolen muligheden for stærke dannende relationer mellem elever og medarbejdere, og styrker derigennem fastholdelse af elever, der brænder for deres fag. Man nytænker således undervisningen, der forbinder teori og praksis i en helhedsorienteret undervisning.

I kantinerne vil eleverne skulle forholde sig til gæster som en del af undervisningen, og i køkkenet er der mulighed for mere råvarehåndtering i større mængder.

Når eleverne beskæftiger sig praksisnært med gastronomi, arbejder de med viden, færdigheder og kompetencer inden for varebestilling, egenkontrol, menu udvikling, tilberedning, innovation, sæson, sensorik, kvalitetsvurdering af råvarer, opskrifter, kalkulation, arbejdsfordeling, næringsberegning, tid, mis-en-place, udstyr, rengøringsplan, produktion mv.

Når eleverne beskæftiger sig praksisnært med relationer, arbejder de med kommunikation, konceptformater, vidensdeling, færdigheder og kompetencer inden for arbejdsmiljø, kultur, samarbejde, ansvar, oplevelse, service, gæstebetjening, mv.

Den praksisorienterede undervisning, som eleverne opnår i projektperioderne, hvor de deltager aktivt i driften af skolens Restaurant, tilfører elevernes uddannelse en ekstra dimension, hvor eleverne opnår læring om håndtering af praktiske forhold, der er meget lig de forhold, som eleverne vil blive stillet overfor efter endt uddannelse. Elevernes deltagelse i driften af Restauranten øger derfor kvaliteten af elevernes uddannelse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

I oktober 2018 udsendte Skattestyrelsens styresignalet SKM2018. 536. SKAT, som efterfølgende er blevet indarbejdet i Juridisk Vejledning afsnit D. A. 5.3.5.

Styresignalet indeholder en praksisændring, som betyder, at salg af elevproducerede varer og ydelser anses som leveret i nær tilknytning til momsfri undervisning og dermed tillige omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, når følgende betingelser alle er opfyldte:

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

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers salg af restaurationsydelser fra skolens restaurant opfylder alle fire betingelser og derfor er momsfrit.

Anerkendt organ

Spørgers undervisning af de elever, der er involveret i restaurantens drift, er uddannelser som er godkendt af Undervisningsministeriet, og hvortil Spørger modtager taxametertilskud fra ministeriet. Der er således ingen tvivl om, at undervisningen er momsfri ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, og der er dermed heller ikke tvivl om, at Spørger skal anses for at være et offentligt organ i denne forbindelse.

Den første betingelse må dermed anses for at være opfyldt.

Uomgængeligt nødvendig

Jævnfør Skattestyrelsen er leveringen af elevproducerede varer og ydelser uomgængeligt nødvendig for den momsfrie undervisning, når ”leveringerne har en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at foretage disse kunne være sikkert, at den momsfritagne undervisning ville have en tilsvarende værdi for eleverne”.

Skattestyrelsen har nærmere præciseret at dette er opfyldt, når:

- leveringen af varerne og ydelserne er nødvendige for at opnå formålet med undervisningen
- fremstillingen af varerne og ydelserne varetages af eleverne under vejledning af underviserne
- eleverne af uddannelsesmæssige årsager er aktivt involveret i leveringen af varerne og ydelserne
- formålet med elevproduktionen er at give eleverne mulighed for at lære faget i en praktisk sammenhæng.

Som beskrevet under sagens faktiske forhold indgår elevernes deltagelse i driften af restauranten som en integreret del af deres uddannelsesforløb. Dette fremgår tydeligt af beskrivelsen af et dagsforløb i restauranten. Formålet med elevernes deltagelse er at give eleverne mulighed for at øve og træne de færdigheder, som de bliver undervist i, i et virkelighedsnært og realistisk miljø. Eleverne deltager aktivt i leveringen af restaurationsydelser under vejledning af deres lærere og restaurantchefen, og det forhold, at eleverne i restauranten har mulighed for at træne deres færdigheder på rigtige restaurationsgæster, giver eleverne en kobling mellem teori og praksis, som bidrager væsentligt til elevernes læring og forståelse af det fagområde, som de er under uddannelse i. En mulighed som kun er mulig, hvis eleverne har mulighed for at øve sig på rigtige gæster.

Det er på baggrund af ovenstående Spørgers opfattelse, at elevernes involvering i driften af Spørgers restaurant, og den træning eleverne her får i serviceringen af rigtige gæster, må anses for at være nødvendigt for at opnå formålet med undervisningen, og at uddannelsen ikke ville have samme niveau uden denne mulighed.

Sigte på yderligere indtægter

Som nævnt under sagens faktiske forhold er prisen pr. måltid inkl. vand 20 kr. ekskl. moms. Kostprisen for selve måltidet udgør 19 kr. ekskl. moms pr. måltid, hvortil kommer omkostninger til service, servietter oppyntning mv.

Salget af restaurationsydelser tilsigter derfor ikke at give Spørger yderligere indtægter.

Leveret i konkurrence med erhvervsvirksomheder

Spørger markedsfører alene salget af restaurationsydelser overfor en begrænset kreds bestående af skolens medarbejdere, skolens elever, eksterne lejere i Spørgers lokaler og Spørgers kursister og besøgende.

For alle gæster fremgår det klart, at restaurationsydelserne præsteres af elever under uddannelse, og at ydelserne derfor ikke er fuldt sammenlignelige med tilsvarende ydelser udbudt af erhvervsmæssigt drevne restaurationer.

Da der således er tale om en ”lukket” kundekreds, der alene bringes til veje med henblik på at give elever mulighed for at opnå træning i et virkelighedstro miljø, kan Spørgers restaurant ikke anses for at være drevet i konkurrence med almindelige erhvervsmæssigt drevne restaurationer.

Skattestyrelsens praksisændring udspringer af EU-dommen C-699/15 Brockenhurst College. I denne dom drev en skole, indenfor samme fagområde som Spørger, en restaurant med henblik på at give eleverne mulighed for at tilegne sig kompetencer i en praktisk sammenhæng. Skolens elever var således involverede i driften af restauranten under vejledning af deres lærere.

Restaurantens gæster var informerede om, at restauranten blev drevet i forbindelse med elevernes uddannelse og at salget af restaurationsydelser derfor skete til nedsat pris.

EU-domstolen konkluderede, at skolens levering af restaurationsydelser var omfattet af momsfritagelsen for undervisning, jf. momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i, svarende til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Spørgers drift af restaurationen er på rigtig mange måder sammenlignelig med den drift af restauration, der blev udøvet af Brockenhurst College. Jævnfør det skemalagte undervisningsforløb fremgår det således tydeligt, at restaurationsydelsen skal anses for at være en elevproduceret ydelse i nær tilknytning til undervisningen.

Efter Spørgers opfattelse, er Spørgers salg af restaurationsydelser derfor omfattet af momsfritagelsen på samme måde som salget i nævnte EU-dom.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers salg af restaurationsydelser i skolens restaurant er momsfrit i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Begrundelse

Spørger driver virksomhed med udbud af bl.a. receptionist-, kokke- og tjener-uddannelser. Spørgers aktiviteter finansieres af deltagerbetalinger og offentlige tilskud, herunder taxametertilskud.

Som led i undervisningen driver Spørger en restaurant, hvor gæsterne kan spise frokost mod en betaling på 20 kr.

Spørger må på denne baggrund anses for at være en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, ligesom Spørgers ydelser i form af salg fra restauranten som udgangspunkt er momspligtige, jf. momslovens § 4, idet disse leveres mod vederlag.

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, fremgår imidlertid, at skoleundervisning, undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse mv. er momsfritaget.

Det lægges på baggrund af de fremlagte oplysninger til grund, at Spørgers udbud af bl.a. receptionist-, kokke- og tjener-uddannelserne er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Spørgers salg af restaurationsydelser er derimod momspligtige, medmindre de kan anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrigitte undervisning.

Af momssystemdirektivets artikel 134 fremgår det, at levering af en vare eller ydelse kan anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrigitte undervisning, hvis transaktionen er uomgængelig nødvendig og ikke tager sigte på yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige virksomheder.

EU-domstolen har i sagen *Brockenhurst College*, C-699/15, præmis 26, udtalt, at elevproducerede varer og ydelser kan anses for leveret i nær tilknytning til den momsfrigitte undervisning, når følgende betingelser er opfyldt:

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

Anerkendte organer

Betingelsen om, at undervisningen skal præsteres af offentligretlige organer eller andre tilsvarende anerkendte organer, er implementeret i momsloven derved, at når en udbyder af undervisning, som efter sin art falder ind under momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. og samtidig ikke opfylder betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., så anses udbyderen i relation til leveringen af denne undervisning for at være et organ, som er anerkendt af Danmark, i momssystemdirektivets forstand, jf. SKM2017. 532. SR.

Betingelsen er derfor opfyldt, når salget af de elevproducerede varer og ydelser foretages af den undervisningsinstitution, som udbyder den momsfrigitte undervisning, som giver anledning til produktionen af varerne og ydelserne.

Henset til, at Spørger leverer momsfrigitte undervisning i form af receptionist-, kokke- og tjener-uddannelser, må Spørger anses for – i momsfrigitagelsens forstand – at være et offentligretligt organ, der er anerkendt af Danmark som havende et undervisningsmæssigt formål.

Spørger opfylder derfor denne betingelse.

Uomgængeligt nødvendige

Levering af elevproducerede varer og ydelser er uomgængeligt nødvendige, når leveringerne har en sådan art og kvalitet, at undervisningen ikke ville have samme værdi for eleverne uden de elevproducerede leveringer, jf. præmis 39 i EU-domstolens dom i sagen C-434/05, *Horizon College*.

Det er afgørende for momsfrigitagelsen, at det er selve leveringen af de elevproducerede varer og ydelser, der er uomgængelig nødvendig for, at den momsfrigitte undervisning får en tilsvarende værdi for eleverne.

EU-domstolens har i sagen C-699/15, *Brockenhurst College*, præmis 28-32 om betingelsen udtalt, at der kan lægges vægt på, om

- leveringen af varerne og ydelserne er nødvendige for at opnå formålet med undervisningen
- fremstillingen af varerne og ydelserne varetages af eleverne under vejledning af underviserne
- eleverne af uddannelsesmæssige årsager er aktivt involveret i leveringen af varerne og ydelserne

- formålet med elevproduktionen er at give eleverne mulighed for at lære faget i en praktisk sammenhæng.

I den konkrete sag for EU-domstolen var der tale om en videregående uddannelsesinstitution, som tilbød uddannelse inden for catering- og hotelvirksomhed. Med henblik på at give de elever, der var indskrevet på uddannelserne, mulighed for at tilegne sig kompetencer i en praktisk sammenhæng, drev Brockenhurst College via eleverne og under vejledning af deres lærere en restaurant. EU-domstolen kom i sagen frem til, at restaurationsydelserne måtte anses for momsfrigitagne som leveret i nær tilknytning til momsfrigitaget undervisning.

Spørger er en undervisningsinstitution, der udbyder uddannelser og undervisning i leveringen af restaurationsydelser til hotel- og restaurationsbranchen. I forbindelse med denne uddannelse deltager eleverne aktivt i driften af en restaurant oprettet på skolen, hvorved eleverne får mulighed for at bruge de ting de lærer i undervisningen over for rigtige kunder/restaurationsgæster. Formålet er at give eleverne en kobling mellem teori og praksis for på den måde at bidrage til deres forståelse af det fagområde de er under uddannelse i.

Selve driften af restauranten varetages af eleverne under vejledning af lærerne og restaurantchefen. Ud fra de beskrevne dagsforløb er det Skattestyrelsens vurdering, at eleverne har en aktiv rolle i forhold til at levere de ydelser, som udbydes via restauranten, både i forhold til organisering, tilberedning og servering af maden mv.

Det er med baggrund heri Skattestyrelsens samlede vurdering, at Spørgers momsfrigitagne undervisning ikke ville have tilsvarende værdi uden de beskrevne praktiske dele, hvorfor leveringen af de elevproducerede ydelser anses for at opfylde betingelsen om, at de skal være ”uomgængeligt nødvendige”.

Ikke tager sigte på yderligere indtægter

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at momsfritagelse i relation til denne betingelse forudsætter, at de elevproducerede varer og ydelser sælges til priser, som svarer til fremstillingsprisen eller lavere, idet salget herved ikke tilsigter at give undervisningsinstitutionen overskud fra salget og dermed ”yderligere indtægter” i momsfritagelsens forstand.

EU-domstolen lagde i præmis 40 i sagen C-699/15, Brockenhurst College, præmis 40, vægt på, at undervisningsinstitutionen fastsatte priserne på restaurationsydelserne til 80 pct. af måltidernes pris.

Ifølge sagens oplysninger er prisen per måltid inkl. vand 20 kr. ekskl. moms. Kostprisen for selve måltidet udgør 19 kr. pr måltid, hvortil kommer omkostningerne til service, servietter, pynt mv.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke udbyder restaurationsydelserne med henblik på at opnå yderligere indtægter.

Leveret i konkurrence med erhvervsvirksomheder

I relation til denne betingelse lagde EU-domstolen i sagen C-699/15, Brockenhurst College, præmis 36-37 vægt på, at ydelserne alene blev udbudt til en begrænset personkreds bestående af venner og familie til eleverne på undervisningsinstitutionen og af personer, der forinden var registreret i institutionens database.

Endelig lagde EU-domstolen vægt på i præmis 38, at restaurationsydelserne i deres helhed blev leveret, organiseret og præsteret af elever under uddannelse. Dette adskiller sig grundlæggende fra elever, der gennemfører et praktikophold hos en erhvervsvirksomhed, hvor de indgår i et professionelt team, der

leverer sådanne ydelser under de konkurrencebetonede betingelser, der gør sig gældende på de respektive markeder.

Det er på denne baggrund afgørende for momsfritagelsen, at ydelserne udbydes over for en begrænset personkreds, ligesom det skal stå klart for aftagerne af ydelserne, at disse produceres af personer under uddannelse, hvorfor der fra kundernes side må forventes en større fejlmargen i relation til varerne og ydelserne.

Spørger markedsfører restauranten på en særlig Facebook gruppe, på skolens intranet og ved at opsætte posters for den kommende uges menu rundt omkring på skolen.

Det er altså kun personer med særlig tilknytning til Spørger, der har mulighed for at benytte restauranten, og der er således ikke adgang for offentligheden.

Skattestyrelsen bemærker endvidere, at det klart fremgår af det fremlagte markedsføringsmateriale, at restaurationsydelserne fremstilles, organiseres og serveres af personer under uddannelse – om end under vejledning af undervisere.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke leverer restaurationsydelserne i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Konklusion

Det er herefter Skattestyrelsens konklusion, at Spørgers restaurationsydelser må anses for momsfrigtage, idet de leveres i nær tilknytning til momsfrigtaget undervisning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3

Der er momsfritagelse for levering af varer og ydelser i nær tilknytning til momsfri-taget undervisning.

Momslovens § 3, stk. 1.

Stk. 1. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Momslovens § 4, stk. 1.

Stk. 1. Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Momssystemdirektivet artikel 132:

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

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.

Momssystemdirektivet artikel 134:

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:

- såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift
- såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder."

Praksis

Brockenhurst College, C-699/15

Sagen omhandlede en uddannelsesinstitutions levering af restaurations- og under-holdningsydelser til betalende medlemmer, som ikke var modtagere af institutionens undervisning. Det følger af dommen, at elevproducerede varer og ydelser kan anses for leveret i nær tilknytning til den momsfritagne undervisning, når:

- varerne og ydelserne leveres af organer, der er anerkendt af Danmark som havende et undervisningsmæssigt formål.
- varerne og ydelserne er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af moms-fritaget undervisning
- leveringen af varerne og ydelserne ikke hovedsageligt tager sigte på at give undervisningsinstitutionen yderligere indtægter
- leveringen af varerne og ydelserne ikke sker i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.

Det følger desuden af dommen, at ydelserne er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af moms-fritaget undervisning når:

- leveringen af varerne og ydelserne er nødvendige for at opnå formålet med undervisningen
- fremstillingen af varerne og ydelserne varetages af eleverne under vejledning af underviserne
- eleverne af uddannelsesmæssige årsager er aktivt involveret i leveringen af varerne og ydelserne
- formålet med elevproduktionen er at give eleverne mulighed for at lære faget i en praktisk sammenhæng

I forhold til kravet om, at leveringen af varerne og ydelserne ikke hovedsageligt tager sigte på at give undervisningsinstitutionen yderligere indtægter, lagde domstolen vægt på, at undervisningsinstitutionen fastsatte priserne på restaurantydelserne til 80 pct. af måltidernes pris.

I forhold til kravet om, at leveringen af varerne og ydelserne ikke sker i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder, lagde EU-domstolen særlig vægt på, at restaurationsydelserne i deres helhed blev leveret, organiseret og præsenteret af elever under uddannelse. Ydelserne fremstod derfor ikke som sammenlignelige med de ydelser, som tilbydes af lignende erhvervsmæssige virksomheder, og ydelserne blev derfor ikke leveret i konkurrence med disse erhvervsvirksomheder. Videre lagde EU-domstolen vægt på, at ydelserne alene blev udbudt til en begrænset personkreds bestående af venner og familie til eleverne på undervisningsinstitutionen og af personer, der forinden var registreret i institutionens database.

Horizon College, C-434/05

Ifølge dommen er leveringen af elevproducerede varer og ydelser uomgængeligt nødvendige, når leveringerne har en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at foretage leveringen kunne være sikkert, at den momsfrigitagne undervisning ville have en tilsvarende værdi for eleverne.