

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

SKR nr 11189 af 22/09/2015 (Gældende)

Genoptagelse - ændring af praksis for leveringsstedet for kurser af længere varighed - moms - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-5110650

Genoptagelse - ændring af praksis for leveringsstedet for kurser af længere varighed - moms - styresignal

SKM2015. 611. SKAT

Sammenfatning

I styresignalet beskrives en praksisændring vedrørende fastlæggelsen af det momsmæssige leveringssted for undervisningsydelser på kurser af længere varighed. Praksisændringen sker på baggrund af Skatterådets bindende svar i **SKM2015. 507. SR**.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, senest 2015-2, at adgang til uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer også omfatter kurser, og at leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser leveret til en afgiftspligtig person, er det sted, hvor kurset rent faktisk afholdes, jf. momslovens § 21, stk. 1.

Skatterådet bekræftede i **SKM2015. 507. SR**, at leveringsstedet for et kursus med en varighed på 25 dage ikke var her i landet, når aftageren af undervisningsydelsen ikke havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted her i landet, jf. momslovens § 16, stk. 1. Kurset blev anset for et undervisningsforløb af længere varighed, som oversteg den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer.

Praksisændringen betyder, at leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser af længere varighed, som sælges til afgiftspligtige personer, skal fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1 i stedet for momslovens § 21, stk. 1.

Ved "kurser af længere varighed" forstås i dette styresignal "kurser af længere varighed, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer, samt kurser, der udgør et ikke tidsmæssigt sammenhængende undervisningsforløb".

Virksomheder, der har opkrævet moms på kurser af længere varighed afholdt her i landet, og som har leveret undervisningsydelserne til afgiftspligtige personer i udlandet, kan anmode om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden.

Praksisændringen får momsmæssige konsekvenser for virksomheder, der sælger undervisningsydelser på kurser af længere varighed, der efter sin art er momspligtige.

I visse tilfælde får praksisændringen momsmæssige konsekvenser for virksomheder, der køber undervisningsydelser på kurser af længere varighed, der efter sin art er momspligtige.

Skatterådet bekræftede derimod ikke, at leveringsstedet for 2 kurser på henholdsvis 3 og 3-5 dage skulle fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1. Leveringsstedet for disse kurser skulle fastlægges efter momslovens § 21, stk. 1, jf. det anførte i Den juridiske vejledning.

Lovgrundlag

Det fremgår af momslovens § 16, stk. 1, at:

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

Momslovens § 16, stk. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 44.

Det fremgår af momssystemdirektivets artikel 44, at:

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

Det fremgår af momslovens § 21, stk. 1, at:

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

Momslovens § 21, stk. 1, implementerer momssystemdirektivets artikel 53.

Det fremgår af momssystemdirektivets artikel 53, at:

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

Det fremgår af artikel 32 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) Nr. 282/2011, at:

"1. Ydelser, der har til formål at give adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende arrangementer, jf. artikel 53 i direktiv 2006/112/EF, omfatter ydelser, hvis væsentlige kendetegn består i mod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent, at give adgang til et arrangement.

2. Stk. 1 finder især anvendelse på:

a) adgang til forestillinger, teaterforestillinger, cirkusforestillinger, messer, forlystelsesparker, koncerter, udstillinger samt andre lignende kulturelle arrangementer

b) adgang til sportsarrangementer som kampe eller konkurrencer

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

3. Brug af anlæg som f.eks. gymnastiksale eller andet mod betaling af et kontingent er ikke omfattet af stk. 1."

Hidtidig praksis

Det fremgår af den juridiske vejledning, at adgang til uddannelsesmæssige- og videnskabelige arrangementer også omfatter kurser, og at leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser leveret til en afgiftspligtig person, er det sted, hvor kurset rent faktisk afholdes, jf. momslovens § 21, stk. 1. Se afsnit **D. A. 6.2.7.3** i Den juridiske vejledning 2015-2.

Baggrund for ændring af praksis

Skatterådets har i **SKM2015. 507. SR** afgivet et bindende svar om, at leveringsstedet for ydelser ikke var her i landet ved levering af undervisningsydelser på et kursus af 25 dages varighed, jf. momslovens § 16, stk. 1. Kurset blev afholdt her i landet og leveret til afgiftspligtige personer i udlandet.

Skatterådet lagde vægt på, at der var tale om et undervisningsforløb af længere varighed, som oversteg den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer.

Leveringsstedet for undervisningsydelserne på kurset blev således ikke anset for omfattet af reglen i momslovens § 21, stk. 1, om adgang til et arrangement af uddannelsesmæssig karakter. Leveringsstedet for undervisningsydelserne skulle derfor, uanset at kurset blev afholdt i Danmark, ikke fastlægges hertil landet.

Skatterådet fandt endvidere i **SKM2015. 507. SR**, at leveringsstedet for to kurser af henholdsvis 3 dage og 3-5 dage, der blev leveret til afgiftspligtige personer i udlandet, var her i landet, da der var tale om adgang til et arrangement, som blev afholdt her i landet, jf. momslovens § 21, stk. 1.

Skatterådet lagde vægt på, at der for hvert enkelt af de to kurser, var tale om et sammenhængende undervisningsforløb, og at den tidsmæssige udstrækning af kurserne var sammenlignelig med almindeligt forekommende konferencer og seminarer.

Det bindende svar vedrørende disse to kurser er i overensstemmelse med den praksis, som fremgår af afsnit **D. A. 6.2.7.3** i Den juridiske vejledning 2015-2.

SKATs opfattelse

Skatterådets bindende svar i **SKM2015. 507. SR** ændrer den administrative praksis, som fremgår af afsnit **D. A. 6.2.7.3** i Den juridiske vejledning 2015-2.

Praksisændringen betyder, at leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser af længere varighed, som sælges til afgiftspligtige personer, skal fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1, i stedet for momslovens § 21, stk. 1. Om fastlæggelsen af leveringsstedet efter § 16, stk. 1, se nærmere afsnit **D. A. 6.2.4.1** i Den juridiske vejledning 2015-2.

Ved "kurser af længere varighed" forstås i dette styresignal "kurser af længere varighed, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer, samt kurser, der udgør et ikke-sammenhængende undervisningsforløb".

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

Ved fastlæggelsen af leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser leveret til afgiftspligtige personer skal der derfor sondres mellem, om der er tale om en uddannelsesmæssig aktivitet, hvor leveringsstedet skal fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1, eller om der er tale om adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement, hvor leveringsstedet skal fastlægges efter momslovens § 21, stk. 1.

Når der er tale om adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement, er leveringsstedet for undervisningsydelsen her i landet, når arrangementet rent faktisk finder sted her, jf. momslovens § 21, stk. 1. Når arrangementet rent faktisk finder sted i udlandet, er leveringsstedet ikke her i landet, jf. momslovens § 21, stk. 1, modsætningsvis.

Når leveringsstedet for undervisningsydelsen på et kursus er her i landet, er det Danmark som har den momsmæssige beskatningsret til leverancen.

Der skal betales moms af undervisningsydelsen, hvis den er momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1, og momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 2. punktum.

Se nærmere om momsfritagne og momspligtige undervisningsydelser i afsnit **D. A. 5.3** i Den juridiske vejledning 2015-2 om undervisning- og kursusvirksomhed.

Om det er sælger eller køber af undervisningsydelsen, der skal betale momsen, afhænger af om det er sælger eller køber, som er betalingspligtig for momsen, jf. momslovens § 46, stk. 1, 1. pkt., eller § 46, stk. 1, 2. pkt., nr. 3. Se nærmere afsnit **D. A. 13.2** i Den juridiske vejledning 2015-2.

Kursus - adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement

SKAT finder, at der ved vurderingen af, om et kursus skal karakteriseres som adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement, skal lægges vægt på, om der er tale om undervisningsforløb af kortere sammenhængende varighed, som f.eks. konferencer og seminarer.

Leveringsstedet for sammenhængende kurser, der tidsmæssigt svarer til den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer, skal ved salg til afgiftspligtige personer fastlægges efter reglerne om adgang til et arrangement, jf. momslovens § 21, stk. 1.

Mellemliggende kursufri dage i form af lørdage, søn- og helligdage har ingen betydning for vurderingen af om der er tale om et undervisningsforløb af sammenhængende varighed.

Hvordan og hvornår betalingen for deltagelsen foregår, er uden betydning for bedømmelsen af, om der er tale om adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement. Tilsvarende har det ingen betydning for bedømmelsen, om det pågældende kursus er et grundkursus eller f.eks. et efteruddannelseskursus.

Eksempel:

En virksomhed udbyder et kursus i regnskab og bogføring til ansatte i virksomheder. Kurset afholdes her i landet og varer i alt 5 dage og gennemføres 5 sammenhængende hverdage i træk.

Der er tale om et sammenhængende kursusforløb, som ikke overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer. Der er derfor tale om adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement og leveringsstedet er her i landet, jf. momslovens § 21, stk. 1.

Virksomheden skal opkræve dansk moms ved salg til afgiftspligtige personer her i landet og i udlandet.

Kursus - uddannelsesmæssig aktivitet

SKAT finder, at der ved vurderingen af, om et kursus skal karakteriseres som en uddannelsesmæssig aktivitet, og leveringsstedet derfor skal fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1, skal lægges vægt på om kurset udgør:

- et undervisningsforløb af længere sammenhængende varighed, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer,
- et ikke tidsmæssigt sammenhængende undervisningsforløb,
- undervisning af blot én enkelt person, eller
- undervisning af én enkelt virksomheds medarbejdere i denne virksomheds lokaler.

Der skal også lægges vægt på, om virksomheden er underleverandør af undervisningsydelser til en kursusvirksomhed.

Mellemliggende kursufri dage i form af lørdage, søn- og helligdage har ingen betydning for vurderingen af om der er tale om et undervisningsforløb af sammenhængende varighed.

Eksempel 1:

En dansk virksomhed udbyder et kursus i regnskab og bogføring til ansatte i virksomheder. Kursusvirksomheden drives med gevinst for øje. Kurset afholdes her i landet, varer i alt 11 dage og gennemføres 11 hverdage i træk.

Der er tale om et længere sammenhængende kursusforløb, som overstiger den tidsmæssige udstrækning af almindeligt forekommende konferencer og seminarer. Leveringsstedet for kurset skal derfor fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1.

Virksomheden skal opkræve dansk moms ved salg til afgiftspligtige personer her i landet. Virksomheden skal ikke opkræve dansk moms ved salg til afgiftspligtige personer i udlandet.

Eksempel 2:

En dansk virksomhed udbyder et kursus i regnskab og bogføring til ansatte i virksomheder. Kursusvirksomheden drives med gevinst for øje. Kurset afholdes i udlandet og varer i alt 5 dage og gennemføres over 5 uger med en kursusdag pr. uge.

Der er tale om et ikke tidsmæssigt sammenhængende kursusforløb. Leveringsstedet for kurset skal derfor fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1.

Virksomheden skal opkræve dansk moms ved salg til afgiftspligtige personer her i landet. Virksomheden skal ikke opkræve dansk moms ved salg til afgiftspligtige personer i udlandet.

Eksempel 3:

En dansk virksomhed tilbyder undervisning i engelsk af enkeltpersoner ansat i en virksomhed. Kursusvirksomheden drives med gevinst for øje. Kurset afholdes her i landet og varer i alt 5 hverdage og gennemføres 5 sammenhængende hverdage i træk.

Der er tale om undervisning af én enkelt person. Leveringsstedet for kurset skal derfor fastlægges efter momslovens § 16, stk. 1.

Virksomheden skal opkræve dansk moms ved salg til en afgiftspligtig person her i landet. Virksomheden skal ikke opkræve dansk moms ved salg til en afgiftspligtig person i udlandet.

Kursus - leveret til ikke afgiftspligtige personer

Leveringsstedet for undervisningsydelser på kurser, herunder kurser af længere tidsmæssig varighed, leveret til en ikke afgiftspligtig person, er fortsat her i landet, når undervisningen udføres her, jf. momslovens § 21, stk. 2.

Virkningstidspunkt, frist for genoptagelse, reaktionsfrist og ophævelse

Adgang til genoptagelse

Virksomheder, der har opkrævet moms på kurser af længere varighed afholdt her i landet, og som har leveret undervisningsydelserne til afgiftspligtige personer i udlandet, kan anmode om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden.

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

Frister for genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske ordinær genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb. Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelse af praksis.

Praksis anses for underkendt ved Skatterådets bindende svar i **SKM2015. 507. SR** den 11. november 2014.

Hvis betingelserne er opfyldt, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse fra og med 1. juli 2011, hvis virksomheden var halvårsafregnende, fra og med 1. oktober 2011, hvis virksomheden var kvartalsafregnende, og fra og med 1. november 2011, hvis virksomheden var månedsafregnende.

Reaktionsfrist

Anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes under iagttagelse af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2. Det vil sige, at anmodningen om genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes afvigelsen af den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen på 6 måneder regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKATs hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til SKAT via SKAT.dk eller til adressen: SKAT, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om virksomhedens navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Dokumentation

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant materiale, som efter virksomhedens opfattelse kan bidrage til at dokumentere kravet for hver afgiftsperiode.

Klageadgang

SKATs afgørelser om genoptagelse af afgiftstilsvaret kan påklages til en administrativ klagemyndighed, jf. herom skatteforvaltningslovens kapitel 13a.

Virkningstidspunkt

Praksisændringen har virkning fra og med den 1. januar 2016.

Ophævelse

Styresignalet ophæves den 1. januar 2017. Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2016-1.

Skatteministeriet, den 22. september 2015