

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 9678 af 26/06/2018 (Gældende)

Moms – undervisnings- og foredragsydelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0175238

Moms – undervisnings- og foredragsydelse

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers undervisningsydelse, skulle betragtes som momsfri undervisning efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, når Spørger hyres som underviser, og der efterfølgende udstedes en faktura til undervisningsinstitutionen. Skatterådet finder derimod, at Spørgers undervisningsydelse, kan sidestilles med et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold, og ydelsen er derfor ikke omfattet af momslovens regler, hvorfor der ikke skal betales moms.

Skatterådet kunne ikke bekræfte at de foredrag, der levers af Spørger på aftenskoler, efterskoler mv., er momsfri undervisning, når fakturaen udstedes dertil, da foredragsydelse ikke kan sidestilles med undervisning, efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Foredragsydelse er derfor momspligtig.

Skatterådsmøde 26. juni 2018 - SKM2018. 384. SR

Spørgsmål:

1. Kan SKAT bekræfte, at den undervisningsydelse, der leveres af Spørger, kan betragtes som momsfri undervisning, når fakturaen udstedes til X?
2. Kan SKAT bekræfte, at den foredragsydelse, der leveres af Spørger, kan betragtes som momsfri undervisning, når fakturaen udstedes til aftenskoler, organisationer, institutioner mv.?

Svar:

1. Nej
2. Nej

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er uddannet cand.mag. i samfundsfag og psykologi.

Spørger har tidligere været lærer på X, hvor han bl.a. har undervist i:

- Psykologi
- Samfundsfag
- Kommunikation og kropssprog
- Dannelse & Pli
- Personlig udvikling
- Forvaltning
- Ledelse
- Filosofi

I tillæg hertil har Spørger undervist i flere sammenhænge indenfor dels ovenstående fagrække, dels relaterede fag og opgaver:

- Pædagogik
- Mentaltræning og målsætning
- Foreningsledelse
- Pressekontakt mm.
- Kommunikation med børn og unge

Den dag i dag driver Spørger en enkeltmandsvirksomhed, der består af flere forskellige ydelser.

Anmodningen om bindende svar vedrører alene Undervisnings- og foredragsvirksomheden.

For så vidt angår undervisningsdelen foregår denne hovedsageligt ved X, der hyrer Spørger som underviser. I relation hertil fremsender Spørger herefter en faktura for sine ydelser til X. Honoraret herfor er på tilsvarende vilkår, der er fastlagt efter statens takster, og er inkl. feriepenge.

X er en handelsskole, der er en del af Y. Skolen tilbyder følgende uddannelsesforløb:

- hhx (handels gymnasie)
- hg (erhvervsuddannelse)
- Voksen og efteruddannelseskurser og konsulent ydelser

Spørger har oplyst, at der er indgået en aftale med X om at levere undervisning i følgende fag:

- International økonomi
- Samfundsfag
- ØG (Økonomisk Grundforløb)
- Psykologi

Alle fag er fag, der leveres på hhx uddannelsen.

Overfor offentligheden er det X, der udbyder uddannelsen, og de studerende er optaget og indskrevet herpå efter forudgående ansøgning via den koordinerede tilmelding.

X har ansvaret over for eleverne og Undervisningsministeriet for ydelsens indhold, afvikling af eksamen mv. Indholdet af undervisningen er fastsat af Undervisningsministeriet, som fastsætter rammerne for det faglige indhold, formål, kernestof, didaktiske principper og arbejdsformen.

Hhx uddannelsen er en del af de gymnasiale uddannelser og er reguleret i lov herom. Af loven fremgår det, at institutionens leder har det pædagogiske ansvar for institutionens undervisning, prøver og eksamen over for undervisningsministeren. Institutionens leder træffer alle konkrete afgørelser vedrørende institutionens elever og kursister, medmindre andet følger af lov om gymnasiale uddannelser eller regler fastsat i medfør heraf, jf. § 58 i lov om gymnasiale uddannelser (lov nr. 1716 af 27/12/2016).

Hhx-uddannelsen rummer en række obligatoriske fag, som alle elever skal have på mindst disse niveauer:

- A-niveau: dansk og engelsk
- B-niveau: 2. fremmedsprog, afsætning, international økonomi, historie, virksomhedsøkonomi og matematik
- C-niveau: erhvervsjura, samfundsfag og informatik

Hhx-uddannelsen indledes med et grundforløb på tre måneder.

Grundforløbet består af undervisning i dansk, engelsk, matematik og samfundsfag samt i nogle af de studieretningsfag, som udbydes af institutionen. Foruden undervisning i fag skal der i grundforløbet indgå et økonomisk grundforløb og undervisning i almen sprogforståelse.

Af kontrakten med X fremgår, at der er indgået aftale med Spørger for skoleåret 2017/18 om løsning af undervisningsopgaver på fuld tid.

Tidsrummet indenfor hvilket de beskrevne opgaver skal løses løber fra 01.08.2017 til 30.06.2018.

Kontrakten kan gensidigt opsiges med 30 dages varsel + løbende måned.

Det er endvidere aftalt, at der faktureres en gang om måneden i 11 måneder.

For så vidt angår foredragsvirksomheden udbydes denne ydelse typisk til folkeskoler, friskoler, foreninger (fx DGI) og aftenskoler (fx LOF, FO mv.), hvor Spørger fremsender informationsbreve om de foredrag der afholdes. Disse modtagere er kendetegnet ved ikke at være profitorienterede i deres virke. Foredragene afholdes typisk om aftenen. Et foredragsforløb varer tre til flere timer. Tilhørerne findes enten via forældreintra og/eller via en annoncering i diverse programmer, aviser mv.

Det kan oplyses, at timeantallet og honoraret er fastsat på Spørgers hjemmeside. Det specifikke emne, som Spørger skal afholde foredrag om, er typisk ”løs”, således at Spørger selv kan disponere.

Ydermere udbyder Spørger en variation af ovenstående, hvorved forstås, at spørger personligt skriver indholdsdelene, der skal anvendes i undervisningen. Det foregår typisk i FO-regi – altså ved en aftenskole med folkeoplysningsloven som base og med førnævnte faste honorarsatser.

I øvrigt markedsføres enkeltmandsvirksomheden via hjemmesiden.

2.2. Undervisningsbeskrivelser

Undervisningsbeskrivelser for alle fag på handelsgymnasiet findes på Undervisningsministeriets hjemmeside.

Det drejer sig om undervisning i følgende fag:

- Obligatoriske fag:
 - ØG, IØ og samfundsfag
- Valgfag:
 - Organisation og Psykologi

Spørgers opfattelse og begrundelse

I henhold til momslovens § 4 betales der moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, fremgår, at undervisning og kursusvirksomhed under visse betingelser er momsfritaget med den konsekvens, at der i stedet skal afregnes lønsumsafgift.

Efter Spørgers vurdering er spørgsmålet herefter, hvorvidt de ydelser som Spørger udbyder er momsfritagene i henhold til momslovens § 13 eller ej.

Henset til virksomhedens omfang og karakter kan der efter Spørgers overbevisning ikke herske tvivl om, at Spørger i skatteretlig henseende er at betragte som selvstændig erhvervsdrivende.

Det er Spørgers vurdering, at den ydelse Spørger leverer i sin virksomhed i relation til såvel undervisnings- som foredragsvirksomheden ikke udgør en momspligtig ydelse, idet ydelsen falder ind under bestemmelsesområdet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

Momsfritagelsen har hjemmel i momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i og j, samt artikel 132, litra j. Efter denne direktivbestemmelse skal den afgiftsfritagne undervisning præsteres af offentligretlige organer eller andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål, dvs. uddannelsesformål. Momsfritagelsen gælder både selve undervisningen og levering af varer og ydelser i nær tilknytning hertil.

Når det skal afgøres, om der er tale om faglig uddannelse i momsmæssig forstand, er det en betingelse, at undervisningen går ud på at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte. I tvivlstilfælde skal der lægges vægt på, om undervisningen er godkendt af det offentlige og/eller af en faglig organisation.

Momsfritagelsen gælder, uanset om virksomheden drives med gevinst for øje eller ej, hvilket modsætningsvis medfører, at når en undervisningsydelse falder uden for området af den momsfri undervisning, er leverancen momspligtig.

Spørger anfører, at SKAT i den Juridiske Vejledning på området skriver, at for at undervisning kan betegnes som skolemæssig i momsfritagelsens forstand, er det en betingelse, at undervisningen skal have samme karakter, som den undervisning, der udbydes på momsfritagne skoler eller universiteter.

I vurderingen heraf lægges der vægt på seks kriterier, hvilke er:

1. At undervisningen skal være ”skolemæssig” betyder, at der skal foreligge et lærer-elev forhold.
2. Der skal være tale om undervisning af enkeltpersoner eller undervisning af hold.
3. Underviseren skal have en relevant uddannelses og-/eller erhvervmæssig erfaring i det, der undervises i.
4. Faget der undervises i skal være et nærmere afgrænset emne.
5. Undervisningen skal have indhold og niveau svarende til, hvad der udbydes på momsfritagne skoler eller universiteter.
6. Der skal foreligge en plan for undervisningen, som er udtryk for en gradvis stigende faglighed/udfordring. Undervisningen skal således have til formål at udvikle elevernes kundskaber eller evner inden for det fag eller afgrænsede emne, der undervises i.
7. Der skal foreligge et væsentligt element af undervisning. Det er på denne baggrund ikke tilstrækkeligt, at der foretages en indledende instruktion, hvorefter eleverne overlades til sig selv.

I relation til den undervisning, der foregår ved X, er det Spørgers vurdering, at den opfylder samtlige af ovenfor nævnte krav.

Hertil henses særligt til:

- at der foreligge et ”lærer-elev forhold”
- at Spørger har faste klasser (betegnes som klasser eller hold)
- at Spørger besidder den nødvendige uddannelsesmæssige baggrund, hvorved han er uddannet til at undervise i fagene
- at Spørger godkendes af skolens leder til at undervise i fag, herunder nye fag som måtte opstå
- at indholdet af fagene kan ses på undervisningsministeriets hjemmeside under fagbeskrivelser, og fagene er gradueret
- at der er faste timer og mødetider, hvor Spørger skal være i klassen

I Danmark omfatter momsfritagelsen også aftenskoleundervisning og undervisning i legemsøvelser. Til støtte herfor henviser Spørger til bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994.

Afslutning

Sammenfattende konkluderer Spørger, at de leverancer, der udbydes, og som SKAT anmodes om et bindende svar om, er at betragte som momsfrie ydelser.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den undervisningsydelse, der leveres af Spørger, kan betragtes som momsfri undervisning, når fakturaen udstedes til X.

Begrundelse

Spørger driver, efter det oplyste, en enkeltmandsvirksomhed, der består af flere forskellige ydelser, hvoraf undervisnings- og foredragsvirksomhed er hans hovedbeskæftigelse.

Undervisningsdelen foregår hovedsageligt ved X, der hyrer Spørger som underviser. Spørger udsteder en faktura til X for sine undervisningsydelser.

For at Spørger kan anses for omfattet af momsloven, er det en betingelse, at Spørger anses for at være en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

For at kunne anses for at være en afgiftspligtig person, er det et krav, at der er tale om en person, der selvstændigt driver økonomisk virksomhed. Dette uanset formålet eller resultatet af virksomheden, jf. artikel 9, stk. 1, i momssystemdirektivet.

Økonomisk virksomhed kan kun drives selvstændigt, hvilket medfører, at lønmodtagere og andre personer, der er forpligtede overfor en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller andet retligt forhold, der skaber et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar ikke anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momssystemdirektivets artikel 10.

Ved bedømmelse af om der er tale om selvstændig økonomisk virksomhed, skal der ifølge EU-Domstolen bl.a. lægges vægt på, at en person modtager løn og/eller er forpligtet overfor en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt, jf. C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.

Spørger har oplyst, at han ikke er ansat ved X, men har indgået en kontrakt om løsning af undervisningsopgaver ved skolen.

Når en person ikke er lønmodtager fastsat i en arbejdskontrakt, skal det vurderes, om det retlige forhold mellem personen og hvervgiveren alligevel skaber et arbejdstager- arbejdsgiverforhold, således som fastsat i momssystemdirektivets artikel 10.

I sagerne C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, og C-355/06, J. A. van der Steen, har EU-Domstolen udtalt, at der ved en sådan vurdering, lægges vægt på følgende elementer:

- skal personen selv sørge for det personale og materiel, som kræves til virksomhedens udøvelse
- skal personen selv bære den økonomiske risiko ved virksomheden
- handler personen i eget navn
- handler personen for egen regning eller på eget ansvar, eller handler personen derimod for hvervgivers regning og dennes ansvar.

Af kontrakten med X fremgår, at der er indgået aftale skoleåret 2017/18 om løsning af undervisningsopgaver på fuld tid.

Spørger aflønnes til en enhedspris på xx kr. + xx % feriepenge i alt xx kr. pr time.

Tidsrummet indenfor hvilket de beskrevne opgaver skal løses løber fra 01.08.2017 til 30.06.2018.

Kontrakten kan gensidigt opsiges med 30 dages varsel + løbende måned.

Det er endvidere aftalt, at der faktureres en gang om måneden i 11 måneder.

Det bemærkes videre, at Spørger har faste klasser, er godkendt af skolens leder og har faste mødetider.

At Spørger er momsregistreret, er ikke i sig selv tilstrækkeligt for at blive anset som selvstændig erhvervsdrivende, jf. SKM2005. 280. VLR.

Det er på denne baggrund SKATs vurdering, at Spørger ved sin undervisning ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, således som omfattet af momslovens bestemmelser, idet Spørger er forpligtet over for X som arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt, der skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, hvor arbejdet udføres under arbejdsgiverens ansvar, og der leveres derfor ikke en momspligtig ydelse mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1.

SKAT finder derfor, at Spørgers leverede undervisningsydelser, der faktureres til X, ikke kan anses som værende omfattet af momslovens anvendelsesområde, og de er derfor ikke momspligtige.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den foredragsydelse, der leveres af Spørger, kan betragtes som momsfri undervisning, når fakturaen udstedes til organisationer, institutioner mv.

Begrundelse

Momslovens § 3 fastsætter, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner.

Ved bedømmelsen af, om der er tale om selvstændig virksomhed eller ej, lægges der efter EU-domstolens praksis vægt på, om personen modtager løn og/eller er forpligtet overfor en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt, jf. sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.

Derudover, er det et krav, jf. momslovens § 4, at der skal være tale om levering af varer eller ydelse mod vederlag. Hertil kommer, at det er et krav, at der skal være en direkte sammenhæng mellem den leverede vare eller ydelse og det vederlag, der erlægges herfor. Varen eller ydelsen, er således kun momspligtig, hvis der er tale om et retsforhold mellem leverandøren og modtageren af den pågældende vare eller ydelse.

Efter det oplyste, driver Spørger en enkeltmandsvirksomhed, hvor der bl.a. afholdes foredrag. Når der afholdes foredrag udstedes en faktura til den institution, hvorpå arrangementet afholdes.

Spørgers foredrag afholdes om aftenen og varer fra tre til flere timer afhængig af indholdet og modtagerkredsen. Tilhørerne findes enten via forældreinfra og/eller via annoncering i diverse programmer, aviser mv.

Det er endvidere oplyst, at det er Spørger selv, der kontakter biblioteker og efterskoler mv. med tilbud om foredrag.

Vederlaget, som Spørger modtager for det afholdte foredrag, er efter SKATs opfattelse at anse som optjent som led i driften af Spørgers selvstændige økonomiske virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Vederlaget skal derfor anses som modydelse for den leverede foredragsydelse, jf. momslovens § 4, og er derfor som udgangspunkt momspligtig.

Det fremgår imidlertid af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. led, at skoleundervisning eller anden undervisning, der har samme karakter, er undtaget fra lovens generelle momspligt for erhvervsmæssig levering af varer og ydelser.

Det følger dog, at kursusvirksomhed, der primært er rettet mod virksomheder og institutioner mv. og drives med gevinst for øje, er momspligtig, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt.

Af det fremsendte materiale fremgår det, at de udbudte foredrag, der pt. udbydes af Spørger dækker over diverse emner om opdragelse af børn og unge.

Af de forelagte fakturaer fremgår, at prisen for foredragene svinger mellem x-xx kr. per foredrag plus transportomkostninger.

Det skal derfor vurderes, om de afholdte kurser har karakter af anden skolemæssig undervisning og dermed kan fritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.

For at undervisningen kan karakterisere som "skolemæssig" er der syv betingelser, der alle skal være opfyldt:

1. Der skal foreligge et lærer elev forhold.
2. Der skal være tale om undervisning af enkeltpersoner eller hold.
3. Underviseren skal have en relevant uddannelse og/eller erhvervsmæssig erfaring i det, der undervises i.
4. Der skal undervises i et fag eller et afgrænset emne.
5. Undervisningen skal have indhold og niveau svarende til, hvad der udbydes på momsfritagene skoler eller universiteter.
6. Der skal foreligge en plan for undervisningen, som er udtryk for en gradvis stigende faglighed/udfordring. Undervisningen skal således have til formål at udvikle elevernes evner og kundskaber inden for det fag eller afgrænsede emne, der undervises i.
7. Der skal foreligge et væsentligt element af undervisning.

For at der er tale om undervisning af skolemæssig karakter, fremgår det af praksis, at der ikke må være tale om aktiviteter af rent rekreativ karakter, jf. C-445/05, Harder og SKM2008. 313. BR.

Der lægges endvidere vægt på, at undervisningen har samme karakter, som den undervisning, der udbydes på momsfritagene skoler eller universiteter.

Af dansk praksis fremgår det, at kurser i fx selvudvikling og kurser, der har til formål at udvikle sociale kompetencer, ikke er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, da disse hverken er skolemæssig undervisning, faglig uddannelse eller undervisning med et erhvervsmæssigt sigte, jf. SKM2008. 1031. SR.

Henset til det oplyste om indhold og karakter af Spørgers foredrag, finder SKAT, at Spørgers foredrag ikke kan sidestilles med skolemæssig undervisning i momsfritagelsens forstand, og er af samme grund ikke omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, jf. SKM2007. 93. SR.

SKAT har ved vurderingen bl.a. lagt vægt på, at foredragene har til formål at være tankevækkende og inspirerende, således at de lægger op til en diskussionsaften om fx børns opdragelse. Af Spørgers hjemmeside fremgår det endvidere, at foredragene har til hensigt at give deltagerne en hyggelig og underholdende aften, således at det kan give grobund for et bedre samarbejde mellem børn og forældre.

Det bemærkes endvidere, at det ikke er tilstrækkeligt for, at en tjenesteydelse kan siges at have karakter af anden skolemæssig undervisning, at den foregår i fysiske rammer (fx en skole), der også anvendes til almindelig skole undervisning, jf. SKM2008. 313. BR.

Det er på denne baggrund SKATs samlede opfattelse, at Spørgers foredragsydelser ikke er omfattet af fritagelsen i momslovens artikel 13, stk. 1, nr. 3.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven

§ 1 i momsloven fastsætter:

”Erhvervsmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov. ”

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår følgende:

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

Det fremgår endvidere af samme lovs § 4, 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. ”

Momslovens § 3 og 4 er en implementering af momsdirektivets artikel 9 og 10, der hvoraf det følger, at:

”Artikel 9

1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]

Artikel 10

Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar. ”

Praksis

C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla

EU-Domstolen fandt, at lokale afgiftsopkrævere, der var ansat af den kommune for, hvilken de opkrævede afgifter, skulle anses for at være selvstændig virksomhed. Afgiftsopkræverne stod i et funktionelt underordningsforhold til kommunen under udførsel af deres arbejde.

EU-Domstolen fandt, at der ikke forelå et arbejdstager/arbejdsgiverforhold, idet afgiftsopkræverne inde for lovgivningens rammer selv sørgede for og rådede over det personale og materiale, der krævedes til virksomhedens udførsel. Endvidere konkluderes Domstolen, at der ikke forelå et arbejdstager/arbejdsgiverforhold, da afgiftsopkræverne selv bar den økonomiske risiko ved arbejdet, da deres indtjening var afhængig af de opkrævede beløb.

C-355/06, J. A. van der Steen

EU-Domstolen fandt, at en fysisk person, der udførte alt arbejdet i et momspligtigt selskab navn og for dets regning i henhold til en ansættelseskontrakt, som binder denne person til selskabet, hvori personen i øvrigt er eneste selskabsdeltager, direktør og medarbejder, ikke i sig selv medfører at der er momspligt.

EU-Domstolen lagde særligt vægt på, at J. A. van der Steen var afhængig af selskabet med hensyn til fastsættelsen af hans aflønningsvilkår, samt at han ved udførelsen af rengøringsarbejdet ikke handlede i eget navn, for egen regning eller på eget ansvar, men derimod på selskabets vegne og for selskabets ansvar.

TfS 2000, 528

En underviser i musik, der arbejder gennem et oplysningsforbund, kunne ikke anses for selvstændig erhvervsdrivende.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 3, stk. 1, fastsætter:

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

Af momslovens § 4 fremgår følgende:

”Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. ”

Det fremgår endvidere af samme lovs § 13:

”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. Fritagelse omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v.”

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) og j) (direktiv 2006/112 EF) i dansk ret:

”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. ”

Det fremgår endvidere af artikel 44 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 EF om det fælles merværdiafgiftssystem, at:

”Ydelser i form af faglig uddannelse eller omskoling, der præsteres i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i) i direktiv 2006/112/EF, omfatter undervisning med henblik på erhvervelse eller ajourføring af viden med erhvervsmæssigt sigte. Varigheden af den faglige uddannelse eller omskoling er uden relevans i den forbindelse. ”

Praksis

C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla

EU-Domstolen fandt, at lokale afgiftsopkrævere, der var ansat af den kommune for, hvilken de opkrævede afgifter, skulle anses for at være selvstændig virksomhed. Afgiftsopkræverne stod i et funktionelt underordningsforhold til kommunen under udførsel af deres arbejde.

EU-Domstolen fandt, at der ikke forelå et arbejdstager/arbejdsgiverforhold, idet afgiftsopkræverne inde for lovgivningens rammer selv sørgede for og rådede over det personale og materiale, der krævedes til virksomhedens udførsel. Endvidere konkluderes Domstolen, at der ikke forelå et arbejdstager/arbejdsgiverforhold, da afgiftsopkræverne selv bar den økonomiske risiko ved arbejdet, da deres indtjening var afhængig af de opkrævede beløb.

C-445/05, Werner Haderer

Sagen omhandlede Werner Haderer, som arbejdede med hjælp til lektielæsning og som leder af et keramik- og drejekursus ved flere voksenuddannelsesinstitutioner. Domstolen udtaler i præmis 26, at der ved ”skole- og universitetsundervisning” med hensyn til momsordningen, er det i det foreliggende tilfælde tilstrækkeligt at bemærke, at dette begreb ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksamener med henblik på opnåelse af en kvalifikation, eller som gør det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv, men omfatter aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle elevernes eller de studerendes kundskaber eller evner, forudsat at disse aktiviteter ikke er af rent rekreativ karakter.

SKM2007. 93. SR–

Skatterådet fandt, at en virksomhed, der leverede foredragslektioner vedrørende emner i fremtiden, måtte anses for at levere en momspligtig ydelse i medfør af momslovens § 4, stk. 1., ifølge hvilken bestemmelse, der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Virksomheden tilbød erhvervsvirksomheder og institutioner foredrag i form af lektioner af 1½ times varighed, karakteriseret som øjebliksbilleder af den teknologiske fremtid. Emnerne var bl.a. fremtidens hjem, IT i tøj og sundhed, nanoteknologi, elektronisk papir, Internettet, alternative energikilder m.v. Medarbejderne i virksomheden var hovedsageligt uddannede inden for de naturvidenskabelige fag. Virksomhedens formål var at oppebære indtægter til ejerne.

SKM2008. 313BR

Byretten anså ikke et kursus, der var rettet mod arbejdsledige, for omfattet af momsfritagelsen. Kursets formål var at udvikle kursisternes sociale kompetencer, danne netværk og bryde uhensigtsmæssige mønstre. Retten fandt, at disse kruser ikke kunne karakteriseres som anden skolemæssig eller faglig undervisning, da den ikke havde til formål at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte.

SKM2008. 1031. SR.

Skatterådet fandt, at en række sociale- og personalemæssige konsulentydelse, leveret af en selvstændig socialrådgiver og coach, ikke var fritaget for moms, jf. momslovens § 13 stk. 1 nr. 3, da disse ikke kunne anses for hverken skolemæssig undervisning, faglig uddannelse eller undervisning med et erhvervsmæssigt sigte.