



Folkehøgskolerådet
Karl Johansgate 12,
0154 OSLO.

Merverdiavgiftsloven § 3-5 – Unntaket for undervisning og servering ved folkehøgskoler

Det vises til tidligere korrespondanse, sist vårt brev av 17. november 2010 og notater fra Dem ved Øystein Sundvoll datert 21. november 2010 og 19. mai 2011.

Bakgrunnen for Folkehøgskolerådets henvendelse er den tidligere særordningen fra 1976 hjemlet i merverdiavgiftsloven av 1969 § 70 for servering i folkehøgskolene, bortfalt ved ikrafttredelsen av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift, den 1. januar 2010. Det vises til vårt brev av 17. november 2010. Unntaket for serveringstjenestene fra elev- og studentkantiner må ses i sammenheng med unntakene for undervisning for øvrig, herunder overnatting ved internatskoler.

Ved innføring av generell avgiftsplikt for tjenester fra 1. juli 2001 ble det gitt unntak for undervisningstjenester, varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester, utleie av arbeidskraft der arbeidstakeren skal utøve undervisning og servering fra elev- og studentkantiner. Unntakene er videreført i merverdiavgiftsloven § 3-5. Overnatting og servering til folkehøgskoleelever ble ansett som omsatt som naturlig ledd i folkehøgskolenes undervisningstjenester. Det vises til merknadene til forslag til lovtekst i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) kapittel 15, side 195. Det særskilte unntaket for serveringstjenester fra elev- og studentkantiner kom inn for å skjerme servering fra kantiner ved andre undervisningsinstitusjoner, jf Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) kapittel 6 Oppfølging av merverdiavgiftsreformen 2001.

Særordningen fra 1976 ble i forbindelse med innføringen av ny merverdiavgiftslov ansett som overflødig. I Finansdepartementets høringsnotat fra mars 2007 omtales særordningen i pkt. 5.4 *Uaktuelle bestemmelser*. På side 81 heter det:

”Ved Finansdepartementets vedtak av 9. desember 1976 ble folkehøgskolene fritatt for å beregne merverdiavgift av serveringen til andre enn skolens elever og ansatte når omsetningen av serveringstjenester til disse i løpet av siste kalenderår ikke oversteg 20 prosent av den totale omsetning av serveringstjenester. Videre ble folkehøgskolene fritatt for å beregne merverdiavgift av servering til skolens elever og ansatte når serveringen var avgiftspliktig etter uttaksreglene i merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Etter merverdiavgiftsloven § 13 andre ledd nr. 10, slik den lød før 1. juli 2001, var omsetning av serveringstjenester merverdiavgiftspliktig. Merverdiavgiftsplikten omfattet imidlertid ikke servering i kantiner som bare var åpne for en begrenset krets og hvor allmennheten ikke hadde adgang. Dersom en folkehøgskole også hadde omsetning utad, skulle det imidlertid



beregnes merverdiavgift av serveringen til elever/ansatte etter uttaksreglene i merverdiavgiftsloven § 14 første ledd. Fra 1. juli 2001 ble serveringstjenester fra elev- og studentkantiner unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. utkastet § 4-13 fjerde ledd, som er en videreføring av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 13. Vedtaket av 9. desember 1976 må dermed anses overflødig.”

Den omtalte uttaksregelen, som særordningen fra 1976 bl.a. gjorde unntak fra, ville medført avgiftsplikt for servering til elever og ansatte dersom det også ble omsatt serveringstjenester utad. Denne generelle uttaksregelen er nå opphevet. Det vises til merverdiavgiftsloven § 3-27 som unntar uttak av varer og tjenester fra loven dersom tilsvarende omsetning er unntatt etter kapittel 3. Kapittel 3 omfatter unntaket for servering fra elev- og studentkantiner, jf § 3-5 fjerde ledd. Bortfallet av særordningen fra 1976 får derfor bare konsekvenser for skolens servering til andre enn elever og ansatte.

I notat av 21. november 2010 uttrykker Folkehøgskolerådet misnøye med at det ikke var høringsinstans. Til det er å bemerke at Kunnskapsdepartementet var høringsinstans. Høringsinstansene ble på vanlig måte bedt om å vurdere å oversende høringsnotatet til berørte underinstanser, medlemsorganisasjoner mv.

Vi legger til grunn at ”20 prosent-regelen” medførte at skolene i hovedsak ikke ble avgiftspliktige for serveringstjenester. Folkehøgskolerådet er derfor nå bekymret for at praktiseringen av merverdiavgiftsreglene vil medføre stort merarbeid for flere skoler. Primært ønsker man en ny tilsvarende ordning. I første omgang ønsker man likevel en nærmere avklaring av skolens avgiftsmessige stilling etter ikrafttredelsen av den nye merverdiavgiftsloven.

Slik vi oppfatter Deres notater, er det den avgiftsmessige behandling av serveringstjenester ved skolens ulike arrangement og aktiviteter utenom det ordinære skoleåret, først og fremst i sommerferiene, som medfører usikkerhet. Det er her tale om et stort spekter av kortere arrangementer i form av kurs, konferanser og samlinger. For enkelte skolers vedkommende vil omfanget av slike aktiviteter kunne variere betydelig fra år til år. Skolens rolle i de ulike arrangementene varierer også. Som regel er det skolene selv som har ansvaret for arrangementet, men i noen tilfeller kan skolens rolle være begrenset til å innlosjere og forpleie deltakerne. Folkehøgskoleloven omfatter også kortere kurs, men det avvikles også en rekke andre former for kortere arrangementer. Noen arrangementer skjer i samarbeid med andre aktører som for eksempel ideelle organisasjoner og foreninger. Det forekommer også at skolene ikke har ansvaret for selve arrangementet, men bare stiller skolen til disposisjon for avviklingen og forestår innlosjering og forpleining.

Da man vedtok særordningen i 1976 ble det lagt til grunn at servering i forbindelse med kurs som skolene arrangerer i samarbeid med andre, kunne anses som servering til skolens egne elever og ansatte. At servering ved skolens egne korte kurs var omfattet, synes forutsatt. Skattedirektoratet antar at unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-5 fjerde ledd på tilsvarende måte omfatter servering til deltakere, instruktører etc. knyttet til slik kursvirksomhet på folkehøgskolene. Det legges til grunn at unntaket ikke vil være begrenset til servering ved kurs omfattet av folkehøgskoleloven, men



omfatte alle former for kurs arrangert av skolen selv, eller i samarbeid med andre. Det avgjørende antas å være at kurset omfattes av unntaket for undervisning. Undervisningsunntaket omfatter både yrkesrettet/kompetansegivende undervisning og undervisning som i større eller mindre grad har som siktemål å tilgodese personlige formål. Også kurs med sikte på opplæring i fritidsaktiviteter innen for eksempel musikk, dans, ridning, ski, svømming, friluftsliv og andre hobbyrelaterte aktiviteter vil være omfattet av undervisningsunntaket.

Kursvirksomhet må avgrenses mot konferanser som ikke omfattes av unntaket for undervisningstjenester. Dette gjelder selv om konferansen har fora for informasjons- og erfaringsutveksling hvor deltakerne kan ta del i debatter og analyser av konkrete problemstillinger samt overvære fremleggelse av forskningsresultater. Man er her utenfor det typiske forhold mellom lærer/instruktør og elev som kjennetegner en undervisningssituasjon. Dersom hovedformålet ikke er enveisformidling av kunnskap vil man være utenfor undervisningsunntaket. Det er imidlertid åpnet for at en konferanse kan omfatte både unntatt undervisning og avgiftspliktig informasjonsutveksling. I så fall vil deltakeravgiften måtte deles i en avgiftsunntatt og en avgiftspliktig del. Det vises her til Ot.prp. nr. 2 (200-2001) avsnitt 6.2.6.5.3 og Merverdiavgiftshåndboken 7. utgave 2011 side 131. Ved tvil om et konkret planlagt arrangements avgiftsmessige stilling, bør skattekontoret kontaktes. Det vil eventuelt kunne anmodes om bindende forhåndsuttalelse, jf. merverdiavgiftsloven kapittel 17 og forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker.

Når det gjelder avgrensingen av unntaket for servering fra elev- og studentkantiner ble det i Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) presisert at dette ikke omfattet kiosksalg og cateringvirksomhet eller noen form for alkoholservering. Denne type virksomhet ble ikke ansett å ha en tilstrekkelig sammenheng med det velferdstilbud i form av servering som undervisningsinstitusjonene yter overfor elever/studenter. Det ble videre lagt til grunn at eksempelvis en studentkantine som benyttes til ordinær restaurantvirksomhet hvor serveringsstedet er åpent for alle, eller om det i skoleferien drives ordinær serveringsvirksomhet i kantinen, vil dette omfattes av avgiftsplikten for serveringstjenester. Hensynene bak unntaket gjør seg ikke gjeldene i disse tilfellene, og slik virksomhet drives i større grad i konkurranse med andre serveringstilbud. Det ble derfor forutsatt at elev- og studentkantiner ville kunne drive delt virksomhet; dels avgiftspliktig og dels unntatt virksomhet.

Noen skoler driver ordinære vandrerhjem om sommeren. Disse opplyses å være registrert som egne foretak som følger vanlige regler for skatt og merverdiavgift. Skattedirektoratet tar dette til etterretning. Foruten servering og varesalg vil også overnattningen her utløse avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav a.

I notatet omtales også ”sporadisk” ekstern servering, som forutsettes omfattet av unntaket for servering fra elevkantiner. I Avgiftshåndboken kapittel 3-5.5 uttales bl.a.: ”Dersom det utover det rent sporadiske også serveres andre, vil denne omsetningen ikke omfattes av unntaket.” (7. utgave 2011 side 136) Formuleringen åpner for at begrenset servering til familie eller andre som besøker elever eller ansatte og annen mer tilfeldig servering til andre, ikke innebærer at kantinen mister status som elevkantine. Det er her egentlig tale om et begrenset slingringsmonn. Planlagt servering



til andre, for eksempel til deltakere på arrangementer som ikke omfattes av undervisningsunntaket, antas å falle utenfor begrepet sporadisk i denne forbindelse. Forutsatt at skolen for øvrig oppfyller betingelsene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, vil det måtte beregnes avgift av servering ved slike arrangementer.

Som nevnt, ble det ved merverdiavgiftsreformen i 2001 forutsatt at elev- og studentkantiner vil kunne få såkalt delt virksomhet, dels avgiftspliktig og dels unntatt avgiftsplikt. Dette skyldes at unntaket er begrunnet i sammenhengen med undervisningsinstitusjonens alminnelige velferdstilbud til elever og ansatte. Skolenes omsetning utover dette ble således forutsatt å utløse avgiftsplikt dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Som en følge av reformen vil dessuten slik omsetning i større grad konkurrere med ordinære serveringstilbud, og et unntak vil derfor lettere medføre uønskede vridninger mellom ulike aktører i markedet.

Dersom et arrangement bare delvis omfatter unntatte undervisningstjenester, må vederlaget for å delta deles forholdsmessig i en avgiftsunntatt del og en avgiftspliktig del. Tilsvarende fordeling må foretas for serveringstjenestene fra elevkantinerne. Vi forutsetter at slike arrangementer faller utenfor folkehøgskolelovens virkeområde. Ved undervisning som ikke omfattes av folkehøgskoleloven, antar Skattedirektoratet at innlosjering/overnatting ikke på samme måte som for folkehøgskolens ordinære internatelever, kan anses som et velferdstiltak, som bør likestilles avgiftsmessig med undervisningstjenestene. Her er man over på et felt hvor det konkurreres med mange andre aktører. Dette innebærer at vederlaget for overnatting skal avgiftsberegnes fullt ut (reduert sats, 8 pst.).

Ved arrangementer som ikke omfattes av unntaket for undervisning, vil hele deltakerverderlaget måtte avgiftsberegnes. Det må foretas en fordeling mellom vederlaget for eventuell overnatting, som skal avgiftsberegnes med redusert sats (8 pst) og det øvrige deltakerverderlaget inklusiv eventuell servering som skal avgiftsberegnes med ordinær sats (25 pst.).

Dersom skolene ikke har noe ansvar for programmet ved arrangementene, vil skolenes vederlag for å stille sine fasiliteter til disposisjon for deltakerne ikke for noen del omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-5. Skolene må her likestilles med hoteller og lignende virksomheter som tilbyr bruk av kurs- og konferanselokaler, serveringstjenester og overnatting. Serveringstjenestene skal avgiftsberegnes med ordinær sats (25 pst), mens overnatting og utleie av kurs- og konferanserom skal avgiftsberegnes med redusert sats (8 pst.)

Ved ikrafttreddelsen av ny merverdiavgift ble adgangen til å lempe på avgiftsplikten begrenset i forhold til det som fulgte av tidligere lov § 70. Dette innebærer, som nevnt i vår brev av 17. november 2010, at lempning av avgiftsplikten bare kan foretas i enkeltsaker. Det kan følgelig ikke lempes i avgiftsplikten for folkehøgskolene som sådanne. Med henvisning til rettsutviklingen vil det ikke kunne forventes lemning av avgiftsplikten for enkeltskoler begrunnet med at de får delt virksomhet eller at den avgiftspliktige del varierer fra år til år. Dette antas ikke lenger å kunne vurderes som utilsiktede utslag av avgiftsreglene som begrunner lempning i form av særordninger.



Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i anledning saken.

Med hilsen

Inge Moen
seniorskattejurist
Rettsavdelingen, avgift
Skattedirektoratet

Jørn Andreas Lyngstad