

# Fortolkningsbidrag af det momsmæssige begreb økonomisk virksomhed

- udvidelse ved C-219/12 Fuchs



## Titelblad

Titel (dansk): Fortolkningsbidrag af det momsmæssige begreb økonomisk virksomhed  
- udvidelse ved C-219/12 Fuchs

Titel (engelsk): Contribution of the interpretation of the VAT term economic activity  
- an expansion by C-219/12 Fuchs

Uddannelse: Cand. merc. jur.  
Uddannelsessted: Aalborg Universitet – Juridisk Institut

Projekt: Kandidat speciale  
Emne: Moms  
Vejleder: Charlotte Sørensen

Afleveringsdato: 11. august 2014  
Sidetal ved 2.400 anslag pr. side: 53  
Anslag i alt: 126.356

Udarbejdet af:

---

Ann Aaen Gade

## Indholdsfortegnelse

Abstract .....	4
Anvendte forkortelser.....	5
Anvendte definitioner.....	5
1. Introduktion.....	7
1.1. Indledning.....	7
1.2. Problemformulering .....	8
1.3. Afgrænsning .....	9
1.4. Metode.....	10
1.4.1. EU-domstolens fortolkningsmetode.....	11
1.5. Specialets opbygning.....	12
2. DEL I – Krav til økonomisk virksomhed – inden afsigelsen af C-219/12 Fuchs .....	15
2.1. Momspligtig person.....	15
2.1.1. Hvem kan antages som værende en momspligtig person.....	15
2.1.2. Virksomheden skal drives selvstændigt .....	16
2.1.3. Økonomisk virksomhed .....	16
2.2. Økonomisk virksomhed .....	16
2.2.1. Hvilke former for virksomhed.....	16
2.2.2. Helhedsvurderingen – afklaring af godets udnyttelse .....	16
2.2.2.1. Vurdering af godets art.....	17
2.2.2.2. Helhedsvurdering af samtlige omstændigheder .....	17
2.2.2.3. Sammenligning med en erhvervsdrivendes udnyttelse .....	18
2.2.2.4. Vurdering på forhold såsom formål og resultat af virksomheden.....	18
2.2.2.5. Privatperson vs. økonomisk virksomhed .....	20
2.2.2.6. Afgrænsning af helhedsvurderingen .....	20
2.3. Momspligtig transaktion .....	21
2.3.1. Overdragelse af en rettighed.....	21
2.3.2. Levering mod vederlag.....	21
2.3.3. Optræde i egenskab af momspligtig person .....	22
2.4. Opsamling .....	23
2.5. Tidligere dansk praksis på området.....	24
3. DEL II – Økonomisk virksomhed i lyset af C-219/12 Fuchs.....	26
3.1. Gennemgang af C-219/12 Fuchs.....	26
3.2. Følger C-219/12 Fuchs den tidligere praksis, jf. del I.....	29
3.3. Analyse af C-219/12 Fuchs med afsæt i den tidligere praksis, jf. del I.....	31
3.3.1. Helhedsvurdering .....	31
3.3.1.1. Solcelleanlæggets art.....	31
3.3.1.2. Sammenligning af Fuchs' udnyttelse med en erhvervsdrivende.....	32
3.3.1.3. Fuchs' formål og resultat af udnyttelsen .....	33
3.3.1.4. Fuchs' brug af el-nettet.....	33
3.3.2. Fuchs' opnåelse af en indtægt af en vis varig karakter .....	35
3.3.3. Delkonklusion .....	35
3.4. Påvirkning af økonomisk virksomhed som følge af C-219/12 Fuchs.....	37
3.4.1. C-219/12 Fuchs' påvirkning af helhedsvurderingen .....	37
3.4.2. Domstolens særlige fortolkningsmetode .....	38
3.4.3. Delkonklusion .....	39

3.5. Kvalificering af det juridiske argument der ligger til grund for C-219/12 Fuchs .....	39
3.5.1. Bemærkninger til MSD .....	40
3.5.1.1. KOM(2004) 246 .....	40
3.5.1.2. Forordning 282/2011 .....	40
3.5.2. Neutralitetsprincippet .....	40
3.5.3. Bemærkninger til 6. momsdirektiv .....	41
3.5.3.1. COM(73) 950 .....	41
3.5.3.2. Europæiske Fællesskabers Tidende nr. C 40 .....	43
3.5.4. Sproglige variationer mellem de forskellige sproglige versioner af MSD .....	43
3.5.5. Delkonklusion .....	44
4. Konklusion .....	46
5. Perspektivering – EU-domstolens særlige fortolkningsmetode .....	48
6. Kildefortegnelse .....	49
6.1. Litteratur .....	49
6.2. Domsregister .....	50

## Abstract

This thesis concerns the VAT term economic activity and when there is a use of an asset, which can be used for both private and professional purposes. In 2013 the EU court of law gave the judgment C-219/12 Fuchs, which seems to expand the term economic activity when the term is compared with the previous legal usage of economic activity. Therefore, it will be analysed whether C-219/12 Fuchs expands the term economic activity in general or whether C-219/12 Fuchs extension will only be used when a photovoltaic system is exploited by a private person. Furthermore, the thesis will clarify the legal arguments that are used in determining C-219/12 Fuchs.

The analysis will be based on the legal method and additionally the dogmatic forensic method will be applied. Furthermore, the discussion will be based on a policy of judicial method. The relevant sources of law will be described, analysed and interpreted with the aim to answer the research questions.

To clarify whether Thomas Fuchs carries out an economic activity a clarification based on an analysis of the VAT term economic activity will be presented. This analysis will lead to a clarification of the term economic activity, when a tangible property can be used for both private and professional purposes. For that purpose the taxable person and the taxable transactions will be analysed with focus on economic activity. This analysis will contain a subanalysis of the regulation of directive 2006/112/EF (hereafter VAT directive) and a subanalysis of relevant cases of the EU court of law.

On the basis of a comparison between the analyses of the term economic activity and the use of the term in C-219/12 Fuchs, it can be concluded that C-219/12 Fuchs expands the term economic activity.

C-219/12 Fuchs sets forward a new assessment factor in regard to expanding the term economic activity. Due to the new assessment factor having a general description, the expansion of the term economic activity will have a general character. However, this new assessment factor has a narrow range of use, which means that the expansion of the term economic activity will be of limited use.

On the basis of an analysis of the legislator's preparatory of law documents, an analysis of the principle of neutrality and a comparison of the VAT directive versions of language variations, it seems that this analysis does not contribute to a possible method of explanation on why C-219/12 Fuchs expands the term economic activity.

It is therefore discussed whether the special method of interpretation of the EU court of law can explain why C-219/12 Fuchs expands the term economic activity. It is estimated that the special method of interpretation of the EU court of law can explain the expansion of the term economic activity.

## Anvendte forkortelser

MSD:	Momssystemdirektivet, direktiv 2006/112/EF
1. momsdirektiv:	Direktiv 67/227/EØF
2. momsdirektiv:	Direktiv 67/228/EØF
6. momsdirektiv:	Direktiv 2006/112/EF
Enkler-dommen:	C-230/94 Renate Enker
Fuchs-dommen:	C-219/12 Fuchs
Redlihs-dommen:	C-263/11 Ainars Redlihs
Huddersfield-dommen:	C-223/03 University of Huddersfield
VE-anlæg:	Vedvarende energi anlæg
VE-direktiv:	Direktiv 2009/28/EF, om fremme af anvendelsen af energi fra vedvarende energikilder

## Anvendte definitioner

Solcelleanlæg:	Et solcelleanlæg kan producere energi på baggrund af solenergi. Desuden skal et solcelleanlæg forstås som et vedvarende energi anlæg (herefter benævnes som VE-anlæg).
VE-anlæg:	Begrebet defineres i overensstemmelse med VE-direktivet art. 2 litra a. Et VE-anlæg defineres som et gode der kan producere energi på baggrund af ikke fossile energikilder. Sådanne ikke fossile energikilder er vindkraft, solenergi, geotermisk energi, vandkraft, biogas mv.
Egetforbrug af el:	Når det i det følgende bliver nævnt, at Fuchs har et egetforbrug af den el som hans solcelleanlæg producerer, skal dette forstås på den måde, at elektriciteten leveres direkte til Fuchs fra hans solcelleanlæg, og derved bliver elektriciteten ikke leveret til el-nettet.
Afgiftspligtig person:	Det er en juridisk eller fysisk person, som selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed.
Økonomisk virksomhed:	En økonomisk virksomhed defineres som en virksomhed med en indtægt af en vis varig karakter, som også har levering mod vederlag.
Afgiftspligtig transaktion:	En afgiftspligtig transaktion består, når der sker levering af et gode, samt når dette sker mod vederlag. Endvidere skal den afgiftspligtige person optræde i egenskab af afgiftspligtig.
Fradragsret:	Fradragsretten indtræder, når en afgiftspligtig person optræde i egenskab af afgiftspligtig ved indkøb af et gode. Indkøbet skal have karakter af en afgiftspligtig transaktion. Herudover er der krav om at indkøbet er korrekt momsbelagt.

**Blandet udnyttelse:**                    Hvor udnyttelsen af et gode pga. godets art kan ske både til brug for et privatforbrug samt til et erhvervsmæssigt brug.

## 1. Introduktion

### 1.1. Indledning

Inden indførelsen af direktiverne 67/227/EØF (herefter benævnt som 1. momsdirektiv) og 67/228/EØF (herefter benævnt som 2. momsdirektiv), var der ni forskellige momssystemer, inden for de daværende ni medlemsstater. Formålet med indførelsen af 1. og 2. momsdirektiv i 1967 var at indføre ét fælles momssystem. I 1977 blev direktivet 77/388/EØF (herefter benævnt som 6. momsdirektiv) indført. Formålet var at indføre et momssystem som påførte en generel afgift på både varer og ydelser.

Med 6. momsdirektiv blev der yderligere indført stand-still klausuler på en række områder. Klausulerne gav medlemsstaterne lov til at opretholde egne særregler på visse områder inden for momsretten. Samtidig måtte særreglerne ikke udvides men kun præciseres.

I 2006 blev direktivet 2006/112/EF (herefter benævnt som MSD – momssystemdirektivet) vedtaget. Direktivet er en sammenskrivning af 1. og 6. momsdirektiv, hvor sammenskrivningen har til formål at forbedre klarheden, læsbarheden samt at forenkle reglerne i MSD i forhold til 6. momsdirektiv.<sup>1</sup> Dette blev gjort i en erkendelse af, at 6. momsdirektiv indeholdt både permanente og midlertidige regler og at denne opbygning ikke ville fremstå rationelt for den almindelige EU-borger.<sup>2</sup>

I forbindelse med 6. momsdirektiv blev forordning 1777/2005 vedtaget. Formålet med forordningen er at sikre en ensartet forståelse og anvendelse samt fortolkning af 6. momsdirektiv. Dette skulle munde ud i at få en bedre udnyttelse af det indre marked. Forordningen definerer vigtige begreber og punkter i 6. momsdirektiv og indeholder bl.a. en nærmere definition af den afgiftspligtige person. Forordning 1777/2005 blev med MSD ligeledes omskrevet og benævnes i dag som forordning 282/2011.

Den fælles forståelse for de momsmæssige begreber er vigtig for at opretholde en ensartet anvendelse af momssystemet. Opretholdes der ikke en éns definition af de momsmæssige begreber, vil anvendelsesområdet for momsene have forskellig karakter alt afhængig af medlemsstatens definition af de momsmæssige begreber. Deraf vil neutralitetsprincippet og konkurrenceaspektet blot kunne opretholdes inden for de enkelte medlemsstater og ikke i sin helhed på europæisk niveau, og dette vil bl.a. medføre, at det indre marked vil få en ringere anvendelsesgrad.

Et af de centrale begreber, hvor opretholdelsen af en éns definition er vigtig, er den afgiftspligtige person og herunder begrebet økonomisk virksomhed. Det er netop begrebet økonomisk virksomhed, som nærværende speciale vil tage udgangspunkt i.

---

<sup>1</sup> KOM(2004) 246, side 2

<sup>2</sup> Johansen, *Momssystemdirektivet*, side 9 samt KOM(2004) 246, side 2



## 1.2. Problemformulering

Som anført i indledningen vil specialet tage udgangspunkt i begrebet økonomisk virksomhed. Dette udgangspunkt er taget, idet specialets fokusområde er grænseområdet hvor et gode har en art, som kan lede til en blandet udnyttelse mellem en privat- og erhvervmæssig brug. Ved en afklaring af om godet udnyttes i et erhvervsøjemed, er begrebet økonomisk virksomhed et centralt begreb. Dette begrundes med, at når udnyttelsen sker i et erhvervsøjemed består der en økonomisk virksomhed, og derved kan udnyttelsen blive omfattet af momssystemet, såfremt der ligeledes består en afgiftspligtig person og en afgiftspligtig transaktion.

Ved fortolkning af begrebet økonomisk virksomhed skal der tages udgangspunkt i, om et udnyttet gode har en art, som alene tilsigter en erhvervmæssig brug, eller om godet kan anvendes til både en privat- og erhvervmæssig brug. Kan godet udnyttes blandet (både til privat- og erhvervmæssig brug), skal præmisserne 24-29 i dommen C-230/94 Enkler (herefter benævnt som Enkler-dommen) tages i betragtning. Disse præmisser udgør retningslinjerne for helhedsvurderingen af den blandede udnyttelse for derved at kunne afgøre, om udnyttelsen kan anses som værende økonomisk virksomhed.

Helhedsvurderingen beror på, at momsen er en generel forbrugsbeskatning, dette begrundes i momsens formål, som er af en fiskal karakter, hvorfor momsen tilsigter at beskatte det endelige forbrug.

I 2013 afsagde EU-domstolen dommen C-219/12 Fuchs (herefter benævnt som Fuchs-dommen). I forhold til den hidtidige retspraksis jf. heriblandt særligt Enkler-dommen, synes dommen at udvide begrebet økonomisk virksomhed. Herved synes der at ske en praksis ændring i forhold til, hvilke momenter der skal tillægges vægt, når der skal ske en afklaring af om et blandet udnyttet gode har en erhvervmæssig brug. Det er netop denne afvejning om Fuchs-dommen vil medføre en bredere fortolkning af begrebet økonomisk virksomhed eller ej, som nærværende speciale vil tage udgangspunkt i. med dette bliver der lagt op til følgende problemformulering:

*Hvilken betydning har C-219/12 Fuchs for praksis:*

- 1. Hvilken påvirkning har C-219/12 Fuchs på begrebet økonomisk virksomhed:
  - a) er det en generel udvidelse af begrebet, eller*
  - b) er udvidelsen af begrebet kun til brug ved udnyttelse af et vedvarende energianlæg?**
- 2. Hvilket juridisk argument ligger bag EU-domstolens resultat i sagen C-219/12 Fuchs?*

### 1.3. Afgrænsning

Nærværende speciale vil alene indeholde en dybdegående analyse omhandlende begrebet økonomisk virksomhed. Herunder vil analysen af økonomisk virksomhed alene angå forholdet, når et gode har en art, som gør at det er muligt at udnytte godet både til privat- og erhvervmæssig brug. Analysen vil alene være baseret på en juridisk gennemgang af problematikken. Des mere vil denne analyse kun tage udgangspunkt i at afklare, om et blandet udnyttet gode har en erhvervmæssig udnyttelse og vil derfor ikke analysere, hvordan en evt. fordeling mellem en privat- og erhvervmæssig brug fordeler sig.

Begrebet økonomisk virksomhed er et delelement til afgørelsen af, om der består en afgiftspligtig person. Derfor kan der ikke alene vurderes på begrebet økonomisk virksomhed. Idet alle delelementer til den afgiftspligtige person skal være opfyldt. Derfor vil begreberne afgiftspligtig person og afgiftspligtig transaktion blive behandlet i del I, men hovedvægten vil være at afklare de to begreber i forbindelse med, at et gode har en art som gør, at godet kan have en blandet udnyttelse.

Den afgiftspligtige transaktion opdeles i levering af vare og levering af tjenesteydelser og disse bliver reguleret af to forskellige kapitler i MSD. Specialet vil kun beskæftige sig med reglerne angående levering af vare, hvilket følger af, at levering af elektricitet anses som levering af en vare, jf. MSD art. 15, stk. 1.

Et centralt forhold, som gør sig gældende ved afklaring af, om et gode bliver udnyttet til en erhvervmæssig aktivitet, er, om godet bliver udnyttet med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, jf. MSD art. 9, stk. 1, pkt. 3. Denne bestemmelse vil der blive gjort brug af ved analysen af, om Fuchs-dommen udvider begrebet økonomisk virksomhed.

Specialet vil ikke indeholde en analyse af, om Fuchs' udnyttelse af solcelleanlæg er at betragte som producent, handlende eller tjenesteyder mv., jf. MSD art. 9, stk. 1, pkt. 2. Ydermere vil der ej heller blive foretaget en analyse af, om Fuchs er at betragte som selvstændig eller arbejdstager, jf. MSD art. 9, stk. 1, pkt. 1. I begge tilfælde vil der i analysen af, om Fuchs udøver en økonomisk virksomhed, blive lagt til grund, at Fuchs er at betragte som værende en selvstændig erhvervsdrivende, samt at han er en producent, når han udnytter solcelleanlægget ved at sælge den producerede el til el-nettet.

Endvidere vil der til begrebet afgiftspligtig transaktion kun blive analyseret på, om Fuchs opnår en indtægt ved levering mod vederlag. Derved vil det i analysen blive lagt til grund, at Fuchs overdrager en rettighed, samt at han optræder i egenskab af momspligtig person, når han leverer el til el-nettet.

Ydermere vil der ikke ske en afklaring af begrebet økonomisk virksomhed i forbindelse med opstart og afslutning af en økonomisk virksomhed. Ej heller vil det blive analyseret, om begrebet økonomisk virksomhed alene kan statuere på baggrund af *udgående* transaktioner, eller om dette vil være i strid med MSD.

I og med at specialet ikke vil berøre en bedømmelse af hvordan fordelingen af en privat- og erhvervsmæssig udnyttelse fordeler sig, vil specialet ikke berøre et fradragsmæssigt spørgsmål.

Den nationale retspraksis vedrørende momsretten vil alene blive berørt i det omfang, hvor den kan understøtte en argumentation, samt når den kan bidrage med en dybere afklaring af retslige forhold. Derfor vil specialet primært berøre momsretten på europæisk niveau. Begrundelsen for dette valg er, at medlemsstaterne har pligt til at fortolke nationalretten i overensstemmelse med de EU-retlige regler.<sup>3</sup> Desuden beror den danske momslov på en omskrivning af MSD, hvor momsloven har fået indskrevet danske juridiske udtryk og definitioner i stedet for at bero på EU-rettens juridiske udtryk og definitioner.<sup>4</sup>

På baggrund af at specialet tager udgangspunkt i MSD og europæisk retspraksis, vil en tilsvarende analyse af national praksis falde udenfor specialets formål. Specialet skal opfattes som et fortolkningsbidrag til definitionen af begrebet økonomisk virksomhed, hvor en fuld og præcis definition af begrebet først vil være en realitet når en tilsvarende analyse foreligger på baggrund af den nationale retspraksis.

## 1.4. Metode

Specialet tager udgangspunkt i den juridiske metode. Den juridiske metodes særlige karakteristika er, at alle retlige relevante argumenter på en faglig og korrekt måde klarlægges og afvejes over for hinanden med det udgangspunkt at give et svar på et retligt spørgsmål.<sup>5</sup>

Endvidere skal der tages stilling til, hvilken retsvidenskab specialet skal tage afsæt i. Retsvidenskaben er traditionelt opdelt i to hovedforgreninger, nemlig i retsdogmatikken og i den retssociologiske. Derudover findes der andre juridiske discipliner fx retshistorien, retsinformatikken, prognoseteorien, mv. Disse juridiske discipliner vil ikke videre blive uddybet og ej heller blive brugt.<sup>6</sup>

Retsdogmatikken har til formål at beskrive gældende ret (de lege lata), som den aktuelt er eller som den var (historisk). Retsdogmatikken ses tydeligt brugt i en væsentlig del af den juridiske litteratur. Retssociologien behandler derimod sammenspillet mellem ret og samfundet, altså retslivet og retsforestillingerne. Under retssociologien henregnes retspolitik, som også kaldes anvendt retssociologi. Retspolitikken har til formål at vurdere, om den gældende retstilstand er fyldestgørende, og er den ikke det, stilles der forslag til hvordan retstilstanden i fremtiden bør være indrettet (de lege ferenda). Retsdogmatikken og retspolitikken kan ikke

---

<sup>3</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 147 samt C-14/83 Von Colson

<sup>4</sup> Johansen, *Momssystemdirektivet*, side 10

<sup>5</sup> Blume, *Juridisk metodelære*, side 59

<sup>6</sup> Wegener, *Juridisk metode*, side 51-53

afgrænses fuldstændig fra hinanden, i og med der i litteraturen er flere eksempler på, at retsdogmatikken leder frem til et retspolitisk forslag eller synspunkt.<sup>7</sup>

Nærværende speciale tager afsæt i den juridiske metode og herunder den retsdogmatiske metode. Dette er netop valgt pga. specialets formål. Formålet er at beskrive, analysere og fortolke gældende ret med hjælp fra forskellige relevante retskilder, der alle vedrører specialets problemformulering. Dog vil specialet i perspektiveringens anvende den retspolitiske metode.

Begrebet økonomisk virksomhed bliver analyseret på baggrund af relevante domme. Analysen tager ligeledes udgangspunkt i domme, som er afsagt omkring 1990'erne. Med henvisning til EU-domstolens fortolkningsmetode, kan det være forbundet med usikkerhed at anvende domme, som ikke er af ny dato, da nogle domme vil tabe sin retskildeværdi.<sup>8</sup> For at sikre at dommene, som bliver udvalgt til nærværende speciale, har retskilde værdi i dag, er de udvalgt med baggrund i, at de stadig bliver henvist til, og at de aktivt anvendes i nye afgørelser fra EU-domstolen. Desuden bliver de udvalgte dommes relevans understøttet af, at bogen Momssystemdirektivet af Johansen og Karnovs noter til momssystemdirektivet art. 9 stk. 1, pkt. 3 samt til momsloven § 3, stk. 1, alle analyserer og henviser til dommene.

#### 1.4.1. EU-domstolens fortolkningsmetode

På baggrund af at specialet analyserer retspraksis fra EU-domstolen, vil en redegørelse af EU-domstolens fortolkningsmetode medbringe en større forståelse for baggrunden for visse analyser i nærværende speciale. Dette afsnit vil kortfattet redegøre for EU-domstolens fortolkningsmetode.

Fortolkningsmetoden anvendes både til fortolkning af traktater samt til fortolkning af de sekundære retsakter. Direktiverne indgår i de sekundære retskilder. EU-domstolen har i sagen 283/81 Cilfit i præmis 18-20 redegjort for domstolens fortolkningsprincipper.<sup>9</sup> De tre fortolkningsprincipper er herunder oplyst:

- Alle sproglige variationer tages i betragtning og er ligestillet retsakter
- Termer og begreber som er brugt i EU-retten skal fortolkes uafhængig af den nationale forståelse
- Udviklings- og målsætningsorienteret fortolkningsmetode

EU-domstolen har ikke en tradition for at anvende forarbejderne i deres fortolkning af EU-retten. Ved fortolkning af både traktater og sekundære retskilder bliver forarbejderne til de respektive retskilder ikke anvendt. Men det skal dog nævnes, at der er en fremvoksende tendens til, at domstolen i videre omfang anvender tidligere udkast til retsakter, kommissionens

---

<sup>7</sup> Wegener, *Juridisk metode*, side 51-52 samt Blume, *Juridisk metodelære*, side 161 og 164-165

<sup>8</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 123

<sup>9</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 112 og 123

begrundelser, andre direktivforslag samt udtalelser fra Rådet, Europa Parlamentet og fra det Økonomiske og Sociale Udvalg.<sup>10</sup>

Som det fremgår af præmis 18 i 283/81 Cilfit skal det tages i betragtning, at de EU-retlige bestemmelser er oversat til alle medlemsstaternes sprog. Derved skal EU-domstolen tage alle sproglige variationer i betragtning som ligestillede retsakter. Viser det sig – efter alle sproglige variationer er taget i betragtning af domstolen – at der er sproglige variationer mellem bestemmelserne, vil domstolen fokusere på de versioner, som der er flest af, samt at disse versioner skal være sammenlignelige i forhold til en formålsfortolkning.<sup>11</sup>

I præmis 19 i 283/81 Cilfit fremføres det, at de termer og begreber, som er brugt i de EU-retlige bestemmelser, ikke altid vil være sammenlignelige med den nationalretlige forståelse af samme termer og begreber. Derfor skal de termer og begreber som er brugt i de EU-retlige bestemmelser fortolkes selvstændigt. Typisk tager domstolens fortolkning udgangspunkt i ordlyden af bestemmelsen. Ved de sekundære retskilder indgår præambelen ligeledes som en vigtig del af fortolkningen. Ved en inddragelse af præambelen sikres det, at fortolkningen bliver formålsbestemt. Dette gøres når ordlyden er uklar. Præambelen indleder både traktaterne og de sekundære retskilder og indeholder bemærkninger af en mere eller mindre generel karakter.<sup>12</sup>

Af præmis 20 i 283/81 Cilfit fremgår domstolens udviklings- og målsætningsorienteret fortolkningsmetode. Præmissen anfører:

*”Endelig skal de enkelte EF-regler vurderes i deres rette sammenhæng og fortolkes i lyset af EF-rettens bestemmelser som helhed, den bagved liggende målsætning og EF-rettens udviklingstrin på tidspunktet for de pågældende bestemmelsers anvendelse.”.*

Igennem tiden har domstolen afsagt flere domme, som har været nyskabende og politisk kontroversielle. Det kan i den forbindelse konstateres, at EU-domstolen ikke viger tilbage for at præcisere virkningen af EU-retten. Samtidig har EU-domstolen været en vigtig del af at realisere EUs målsætninger. Domstolens fortolkningsmetode har derfor ført til, at retspraksis er en vigtig del, når et studie af EU-retten skal finde sted.<sup>13</sup>

## 1.5. Specialets opbygning

For at give specialet et struktureret indhold er specialet delt op i to dele, hvor hver enkelt del bidrager med viden og fakta til den endelige konklusion.

---

<sup>10</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 124 og 125

<sup>11</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 123

<sup>12</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 124

<sup>13</sup> Sørensen, *EU-retten*, side 122-124

#### DEL I – Krav til økonomisk virksomhed – inden afsigelsen af C-219/12 Fuchs:

Første del skal lede til en klarlæggelse af retspraksis omhandlende begrebet økonomisk virksomhed. Dog vil der alene være fokus på at afklare begrebet økonomisk virksomhed, når godet har en art som tilsigter en blandet udnyttelse. Men analysen vil ikke medtage Fuchsdommen, hvilket er begrundet ved, at retspraksis før afsigelsen af Fuchsdommen skal afklares. Dette sker, da del I skal bistå del II med en afklaring af, om Fuchsdommen udvider begrebet økonomisk virksomhed.

Desuden vil begreberne den afgiftspligtige person og den afgiftspligtige transaktion blive analyseret med hovedvægt på at lede til en afklaring af begrebet økonomisk virksomhed, når der udnyttes et gode, hvis art tilsigter en blandet udnyttelse. Dette sker, da førnævnte område er centralt for nærværende speciale. Til brug for analysen af begreberne vil både det lovmæssige grundlag og retspraksis fra EU-domstolen blive analyseret.

Derudover vil der blive redegjort for den hidtidige danske praksis på området. Dette gøres for at få en afklaring på, hvordan et privat VE-anlæg hidtidig har været behandlet i retspraksis. Hertil skal nævnes, at afsigelsen af Fuchsdommen synes at være EU-domstolens første dom på området for, hvordan et privat VE-anlæg momsretligt skal behandles.

#### DEL II – Økonomisk virksomhed i lyset af C-219/12 Fuchs:

Anden del har til formål at afklare om Fuchsdommen udvider begrebet økonomisk virksomhed. Til dette vil der blive præsenteret en redegørelse for Fuchsdommen og med baggrund i denne og i del I vil der blive analyseret på hvilke områder, Fuchsdommen afviger fra del I's fundene retspraksis. Herefter bliver retspraksis fra del I brugt til at udlede, om domskonklusionen i Fuchsdommen ville bestå, hvis retspraksis fra del I var blevet anvendt af EU-domstolen. Hertil vil den forhenværende danske retspraksis blive inddraget til støtte for denne konklusion.

Hvis det konkluderes, at Fuchsdommen udvider begrebet økonomisk virksomhed, skal der med baggrund i denne konklusion analyseres, hvordan Fuchsdommen påvirker begrebet økonomisk virksomhed. Det skal derfor afklares, om udvidelsen af økonomisk virksomhed vil være en generel udvidelse, eller om udvidelsen af økonomisk virksomhed alene vil være til brug ved udnyttelsen af et VE-anlæg.

Desuden vil der blive foretaget en analyse, hvor det skal afklares med hvilket juridisk argument EU-domstolen har afsagt Fuchsdommen. Analysen vil tage udgangspunkt i tre mulige årsagsforklaringer. Første årsagsforklaring vil tage afsæt i forarbejderne til MSD og 6. momsdirektiv, den anden årsagsforklaring tager udgangspunkt i neutralitetsprincippet, og den tredje årsagsforklaring tager udgangspunkt i fire forskellige sprogvarianter af MSD, hvor sammenligningen skal afklare, om der er variationer mellem de fire forskellige sprogvarianter. De fire sprogvarianter er svensk, dansk, engelsk og Tysk.

Delkonklusionerne fra del I og II skal sammenfattes i den endelige konklusion på problemformuleringen.

Hvis sidst nævnte analyse ikke fremkommer med en mulig årsagsforklaring på udfaldet af Fuchs-dommen, vil der blive foretaget en perspektivering til EU-domstolens særlige fortolkningsmetode. Perspektiveringen vil vurdere om EU-domstolens særlige fortolkningsmetode kan føre til en mulig forklaring på Fuchs-dommens udfald.

## 2. DEL I – Krav til økonomisk virksomhed – inden afsigelsen af C-219/12 Fuchs

Analysen i første del har til formål at danne grundlag for en kvalificering af hvilke momenter, der skal være opfyldt, for at blive omfattet af momssystemet, når det udnyttede gode har en art, som tilsigter en blandet udnyttelse. Analysen vil tage udgangspunkt i både MSD og i retspraksis fra EU-domstolen. For at analysen vil kunne danne grundlag for den videre analyse i del II, vil Fuchs-dommen ikke indgå i den retspraksis, der bliver analyseret.

Desuden vil den tidligere danske retspraksis på området blive redegjort for. Dette gøres for at vise, hvordan et privat VE-anlæg hidtidigt er blevet behandlet momsmæssigt. Denne momsmæssige behandling af et privat VE-anlæg ligger meget nær de retningslinjer, som Enklerdommen indeholder.

For at blive omfattet af momssystemet skal der bestå en momspligtig person og en momspligtig transaktion. Disse begreber består hver af flere delelementer, som ligeledes skal være opfyldt. En gennemgang af retspraksis har vist, at der bliver lagt stor vægt på at afklare, om der består en økonomisk virksomhed, og dette moment vil derfor nyde større bevågenhed i de følgende afsnit end de momenter, som ikke har en særlig karakter ved en vurdering af udnyttelsen ved et blandet udnyttet gode. De delelementer, der ikke har en større bevågenhed, vil dog blive behandlet kort, dette er med baggrund i, at alle momenter skal være opfyldt for at kunne indgå i momssystemet. Er udnyttelsen ikke omfattet af momssystemet, vil der ej kunne nydes fordel af momssystemets fordele eller ulemper. Af fordele kan nævnes fradragsretten og af ulemper kan nævnes momssystemets mere eller mindre omfattende fakturerings- og regnskabsmæssige krav.

### 2.1. Momspligtig person

Den momspligtige person bliver reguleret i MSD art. 9, stk. 1. Af denne artikel følger det, at den momspligtige person er enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Heraf kan udledes, at der er tre kriterier, som skal være opfyldt, før der kan statueres momspligtig person. Disse tre kriterier vil blive behandlet i de følgende afsnit. Hovedvægten vil blive lagt på begrebet økonomisk virksomhed, da dette begreb i gennem retspraksis har vist sig særlig vigtig, når det skal afklares, om et gode har en erhvervmæssig udnyttelse.

#### 2.1.1. Hvem kan antages som værende en momspligtig person

For det første er der ingen begrænsninger for, hvem eller hvad der kan blive anset for at være en momspligtig person, dette kan enhver. I den danske momslov § 3, stk. 1, er den danske forståelse af *enhver*, at dette er både en fysisk eller en juridisk person. Den juridiske struktur



for en virksomhed er ikke det afgørende for, om virksomheden bliver omfattet af begrebet afgiftspligtig person. Det afgørende er selve indholdet af aktiviteten som virksomheden udøver, som får betydning for om virksomheden bliver bedømt til at være en afgiftspligtig person.<sup>14</sup>

### 2.1.2. Virksomheden skal drives selvstændigt

For det andet skal aktiviteten drives selvstændigt. Når en arbejdstager er forpligtet overfor en arbejdsgiver eller i et andet lignende retligt forhold, vil arbejdstageren blive udelukket fra at indtræde i momssystemet, jf. MSD art. 10. Der kan derfor slutes, at selvstændig kan defineres modsætningsvis af en arbejdstager. Det kan derfor slutes, at en aktivitet skal drives for den momspligtiges egen regning og risiko.

### 2.1.3. Økonomisk virksomhed

Det tredje kriterium er, at der skal udøves en økonomisk virksomhed. Kriteriet er det altovervejende vigtigste for nærværende speciale. Begrebet økonomisk virksomhed bliver nærmere behandlet herunder i afsnittet 2.2.

## 2.2. Økonomisk virksomhed

### 2.2.1. Hvilke former for virksomhed

Alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv anses som værende en økonomisk virksomhed, dette fremgår af MSD art. 9, stk. 1, pkt. 2.

### 2.2.2. Helhedsvurderingen – afklaring af godets udnyttelse

Endvidere forstås der ved en økonomisk virksomhed navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af en indtægt af en vis varig karakter, jf. MSD art. 9, stk. 1, pkt. 3. Dette kriterium er meget centralt ved en vurdering af udnyttelsen af et blandet benyttet gode, dette følger af C-230/94 Enkler. Enkler-dommens hovedpunkter vil blive refereret herunder.

Sagen C-230/94 Enkler vedrører Renate Enkler som anskaffede sig en campingbil, som bl.a. også skulle benyttes til udlejning. I tre på hinanden følgende regnskabsår (1984-1986) udlejede Enkler campingbilen. Ud af i alt 250 dage hvor campingbilen blev benyttet i før omtalte

---

<sup>14</sup> Karnov, *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, note 21

periode, blev campingbilen udlejet til ægtefællen i 40 dage, og 18 dage til en anden lejer end ægtefællen. Altså kun i 7,2 % af de dage som campingbilen var i brug, var den lejet ud til en anden lejer, og i 16 % af dagene var den udlejet til ægtefællen. Imellem Enkler og hendes forsikringsselskab bestod en aftale, at campingbilen blot skulle udlejeforsikres, når der skete udlejning til en anden kundekreds end ægtemanden. Ægtemanden bidrog med en stor del af finansieringen og vedligeholdelsen af Enklers campingbil. Desuden havde Enkler bibeholdt campingbilen, selv om udnyttelsen havde været særligt tabsgivende. Med det præjudicielle spørgsmål ønskes en opstilling af, hvilke omstændigheder, der skal gøres gældende ved en bedømmelse af, hvornår der foreligger en indtægt af en vis varig karakter ved udnyttelsen af et blandet benyttet gode. Hertil opstiller domstolen nogle retningslinjer, hvoraf det fremgår, at der skal vurderes på samtlige omstændigheder. Desuden konkluderer domstolen, at det afgørende er, at driften er sket med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter.

Af dommen kan der udledes nogle retningslinjer, som kan anvendes i de situationer hvor der er tvivl om et godes udnyttelse, når et gode har en art, som gør, at godet kan udnyttes både til privat og erhvervmæssig brug. Disse retningslinjer vil i det følgende blive uddybet.

#### **2.2.2.1. Vurdering af godets art**

Af Enkler-dommens præmis 26 kan det udledes, at det første, der skal tages stilling til, er en vurdering af godets art. Godets art er vital, idet arten er afgørende for, om godet kan udnyttes blandet eller blot til erhvervmæssig brug.<sup>15</sup> Har et gode en art, som gør, at godet ikke kan have en privat udnyttelse, skal Enkler-dommens retningslinjer ikke tages i brug. Men har godet i stedet en art, som gør, at godet kan udnyttes til både privat og erhvervmæssig brug, skal Enkler-dommens retningslinjer tages i brug, og der skal foretages en helhedsvurdering.

Når et gode har en art, som udelukkende vil være egnet til en erhvervmæssig udnyttelse, vil denne omstændighed være tilstrækkeligt til at pådømme udnyttelsen af godet som værende økonomisk virksomhed. Når dette er tilfældet, antages det, at udnyttelsen af godet sker med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Derfor skal en videre vurdering af godets udnyttelse, og derved Enkler-dommens retningslinjer, ikke medtages og derved skal der blot statueres økonomisk virksomhed. Dette kan udledes af Enkler-dommen præmis 27, pkt.2.

#### **2.2.2.2. Helhedsvurdering af samtlige omstændigheder**

Der skal foretages en helhedsvurdering af de *samlige omstændigheder*, når et gode har en art som kan føre til en blandet udnyttelse. Helhedsvurderingen skal hjælpe til afklaringen af, om udnyttelsen af godet sker med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Med andre ord skal der foretages en helhedsvurdering, omhandlende alle de omstændigheder, som har indflydelse på, hvordan et gode bliver udnyttet, og om denne udnyttelse er med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Bliver konklusionen, at udnyttelsen af godet sker med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, kan der statueres økonomisk virksomhed. Dog kan der kun statueres økonomisk virksomhed for den del, der udnyttes er-

---

<sup>15</sup> C-230/94 Enkler, præmis 26

hvervsmæssigt. Dette følger både af sagen C-230/94 Enkler, præmis 27 pkt. 3 samt sagen C-263/11 Ainars Redlihs (herefter benævnt som Redlihs-dommen), præmis 34.

### **2.2.2.3. Sammenligning med en erhvervsdrivendes udnyttelse**

Ved en vurdering af samtlige omstændigheder kan der af Enkler-dommen i præmis 28 udledes en retningslinje, som er til brug ved en afvejning af, om godet har en udnyttelse, som er til erhvervsmæssig brug. Det følger af præmis 28, at der kan lægges vægt på, hvordan godet faktisk udnyttes til sammenligning med, hvordan en erhvervsdrivende i forbindelse med udøvelsen af en økonomisk virksomhed vil udnytte et sammenligneligt gode. Dette forhold bliver udvidet af Redlihs-dommen i præmis 36. Udvidelsen består af, at når en privatperson tager aktivt skridt gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, vil dette være at betragte som økonomisk virksomhed. Herved har domstolen opsat to retningslinjer, som kan anvendes ved en vurdering af, om et gode har en erhvervsmæssig udnyttelse.

Redlihs-dommen er meget sammenlignelig med Enkler-dommen, i forhold til at der i begge dommen sker en blandet udnyttelse af et gode, som har en art, som gør, at godet kan udnyttes både til privat- og erhvervsmæssigt brug. I Enkler-dommen vil Renate Enkler gerne omfattes af momssystemet, mens Ainars Redlihs ønsker at stå uden for momssystemet.

I sagen C-263/11 Ainars Redlihs erhvervede Ainars Redlihs en skov til brug i hans privatatmosfære. Efter en større stormskade på skoven, et tilfælde af force majeure, foretog Redlihs i 2005 til 2006 37 leveringer af træ. Leveringerne blev foretaget uden pålæg af moms. Domstolen tog stilling til, om afhjælpning af force majeure kunne karakteriseres som økonomisk virksomhed. Domstolen fastslog, at force majeure ikke skulle indgå i bedømmelsen af, om Redlihs udøvede en økonomisk virksomhed. Begrundelsen er, at force majeure lægger sig til formålet for leverancen af træet, og ikke til udnyttelsen af skoven. En leverance har en objektiv karakter, og derfor må der ikke lægges vægt på formålet og resultatet for leverancen. Til vurdering af om Redlihs' udnyttelse var med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, skulle præmisserne 24-29 i C-230/94 Enkler tages i betragtning. Desuden præciserer domstolen, at et gode, som en privatperson har erhvervet til privat brug, ikke er til hinder for, at brugen kan ændre karakter og dermed overgå til brug for en økonomisk virksomhed. Domstolens konklusion bliver, at afhjælpning af et tilfælde af force majeure må sidestilles med udnyttelse af et gode og derfor at karakterisere som økonomisk virksomhed.

### **2.2.2.4. Vurdering på forhold såsom formål og resultat af virksomheden**

Desuden kan der til vurderingen af de samtlige omstændigheder vurderes på virksomhedens formål og resultat. Dette kan udledes af Enkler-dommens præmis 24, 25 og 29. Dog må formålet og resultatet af den pågældende virksomhed ikke stå alene og må derfor ikke i sig selv være afgørende for vurderingen af, om et gode udnyttes med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Formålet og resultatet er delelementer som sammen med perioden, hvor virksomheden er blevet udøvet i, kundekredsens omfang, indtægtens størrelse og andre relevante omstændigheder, der kan henføres til helhedsvurderingen af de samtlige omstændighe-

der. Disse delelementer kan tages op til vurdering, pga. de udgør en del af de samtlige omstændigheder, jf. Enkler-dommen præmis 27 pkt. 3. Dette støttes endvidere af Redlihs-dommen, præmis 38.

Dog skal det nævnes, at hovedreglen ved vurdering af om en virksomhed er at karakterisere som økonomisk virksomhed, er, at der ikke skal lægges vægt på formålet eller resultatet af virksomheden, ej heller skal der lægges vægt på, hvordan virksomheden bliver udøvet, dette følger af MSD art. 9, stk. 1, pkt. 1. Hovedreglen gælder blot, hvor et gode alene kan udnyttes erhvervsmæssigt. Dette følger af, at en økonomisk virksomhed har en objektiv karakter som gør, at virksomheden skal betragtes i sig selv uafhængig af sit resultat eller formål. Dette gælder kun, når en virksomhed opfylder de objektive kriterier, at der ikke må lægges vægt på virksomhedens formål eller resultat. Dette kan udledes af dommen C-223/03 University of Huddersfield (herefter benævnt som Huddersfield-dommen), præmis 47 samt af Redlihs-dommen, præmis 28. Af Huddersfield-dommen kan det ligeledes udledes, at en bevidst opsætning af en virksomheds struktur med det formål at blive kendt til økonomisk virksomhed, vil formålet med virksomheden ikke kunne tillægges vægt ved en bedømmelse af, om virksomheden er at karakterisere som en økonomisk virksomhed. Desuden kan en bevidst under-skudsgivende virksomhed ligeledes blive kendt til at være en økonomisk virksomhed, pga. resultatet af virksomheden ikke kan tillægges vægt, når virksomheden opfylder de objektive kriterier, dette følger af C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck.

I sagen C-223/03 University of Huddersfield skulle domstolen tage stilling til, om bevidst opsætning af en virksomhedsstruktur, som havde til formål at give universitetet ret til at opnå momsfradrag og derved indgå i momssystemet, var at karakterisere som økonomisk virksomhed. Hertil konkluderede domstolen, at når de objektive kriterier var opfyldt, må der i en vurdering af, om der forelå en økonomisk virksomhed, ikke lægges vægt på virksomhedens formål eller resultat. Desuden kan der af dommen udledes, at selv ved en bevidst handling, som gør, at en virksomhed kan karakteriseres som værende økonomisk virksomhed, skal virksomheden vurderes i sig selv uafhængigt af sit formål eller resultat.

I sagen C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck påtænker Scandic at tilbyde en frokost menu til sine ansatte, som skal sælges for et mindre beløb end kostprisen for at producere frokosten. Her udtalte domstolen, at det er uden betydning for bedømmelsen af, om der består en afgiftspligtig transaktion, at vederlaget for en vare eller ydelse er mindre end kostprisen for den pågældende vare eller leverance.

Mens Huddersfield-dommen og MSD art. 9, stk. 1, pkt. 1 udgør hovedreglen for, om der må tillægges vægt på en virksomheds resultat og formål, så er Enkler-dommen undtagelsen til hovedreglen. Ved Enkler-dommen statueres det, at der må tillægges vægt på resultatet og formålet af en virksomhed, når denne udnytter et gode, hvis art tilsigter en blandet udnyttelse.

#### 2.2.2.5. *Privatperson vs. økonomisk virksomhed*

Af Redlihs-dommen kan det udledes, at hvis en privatperson reelt udøver økonomisk virksomhed, skal denne virksomhed omfattes af momssystemet. Udnytter en privatperson et gode med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, kan denne udnyttelse ikke forblive i privatregi. Når udnyttelsen er med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, antager udnyttelsen en karakter af økonomisk virksomhed. Dette følger desuden modsætningsvis af dommen C-291/92 Armbrecht, samt det følger af, at momsen har et fiskalt formål, som indbringes via en forbrugsbeskatning.

I sagen C-291/92 Armbrecht ejede Armbrecht en bygning, hvorfra han drev en restaurant og et pensionat. I samme bygning havde han sin private bolig. I 1980 solgte han hele bygningen, i denne forbindelse pålagde han kun moms på den del af bygningen, som har været brugt erhvervsmæssigt. Under det første præjudicielle spørgsmål skulle domstolen behandle, om en afgiftspligtig person optræder i denne egenskab, når den privatbenyttede del af bygningen sælges. Domstolen udtalte at en transaktion som blev udført af en afgiftspligtig person, som *ikke* optræder i denne egenskab, ikke skulle henlægges under momssystemet. Konklusionen blev at Armbrecht ikke optrådte som afgiftspligtig person ved salget af den privat benyttede del af bygningen.

Af dommene C-291/92 Armbrecht og modsætningsvist af Redlihs-dommen følger det, at en privat udnyttelse af et gode ikke kan blive omfattet af momssystemet. Desuden vil en afgiftspligtig person, som optræder i egenskab af privatperson i forbindelse med en transaktion, vil den pågældende transaktion ikke blive omfattet af momssystemet. Begrundelsen hertil skal findes i momsens formål, hvor det er det endelige forbrug, lovgiver ønsker at beskatte ud fra et fiskalt hensyn.<sup>16</sup>

#### 2.2.2.6. *Afgrænsning af helhedsvurderingen*

Det fremgår af både Enkler-dommen og Redlihs-dommen, at ved vurdering af samtlige omstændigheder skal vurderingen tage udgangspunkt i, om udnyttelsen af et gode er med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Helhedsvurderingen tager alene udgangspunkt i at afklare, om *udnyttelsen* er at karakterisere som en økonomisk virksomhed. Derved må der i helhedsvurderingen ikke vurderes på formålet eller resultatet af den afgiftspligtige *transaktion*, dette kan udledes af Enkler-dommen præmis 27 samt af Redlihs-dommen præmis 28, 29 og 33. Hvilket er begrundet ved, at begrebet afgiftspligtig transaktion har en objektiv karakter, og derfor skal transaktionens formål eller resultatet heraf ikke tillægges vægt ved en vurdering af, om en leverance er en afgiftspligtig transaktion, jf. Huddersfield-dommen præmis 48.

---

<sup>16</sup> MSD art. 1, stk. 2 samt præampel nr. 6 til MSD

## 2.3. Momspligtig transaktion

Den momspligtige transaktion, hvormed der sker levering af en vare, bliver reguleret af MSD art. 15, stk. 1. Til vurdering af, om der foreligger en momspligtig transaktion, er der som ved vurderingen af begrebet den momspligtige person betingelser der skal være opfyldt, før der kan statuere en momspligtig transaktion. Betingelserne gennemgås herunder.

Desuden skal det præciseres, at som følge af, at den afgiftspligtige transaktion har en objektiv karakter, må der derved ikke lægges vægt på transaktionens formål eller resultat. Dette forhold er berørt i afsnit 2.2.2.6, samt det kan udledes af Enkler-dommen præmis 27 og af Redlihs-dommen præmis 28, 29 og 33.

### 2.3.1. Overdragelse af en rettighed

En transaktion fordrer, at der sker en levering af en vare, jf. MSD art. 2. Ifølge MSD art. 14, stk. 1 forstås en levering som overdragelse af retten til som ejer at råde over den leverede vare. I momsretlig forstand ligges der vægt på den faktiske overdragelse af råderetten til et gode, og ikke den juridiske overdragelse, dette kan udledes af C-320/88 Safe.

I sagen C-320/88 Safe overdragede virksomheden Safe alle rettigheder til en ejendom til virksomheden Kats. Dog blev den juridiske ejendomsret ikke overdraget til Kats. Derved skulle Kats afholde alle udgifter og omvendt modtage alle indtægter, der var forbundet med ejendommen. Domstolen konkluderede, at overdragelsen af rettigheden over et materielt gode, skulle sidestilles med levering af et gode på trods af, at den juridiske ejendomsret ikke var overdraget.

### 2.3.2. Levering mod vederlag

Endvidere skal levering modsvares af et vederlag, jf. MSD art. 2. Vederlaget kan bestå i både rede penge og i naturalier. Når vederlaget sker i naturalier, er der krav om, at vederlaget skal kunne opgøres i rede penge. Desuden skal der bestå et retsforhold mellem parterne, dette kan udledes af C-267/08 SPÖ. Derudover har det ingen betydning, at vederlaget er begrænset af lov, dette udledes af C-235/85 Kommissionen mod Nederlandene.

I sagen C-267/08 SPÖ gennemførte SPÖ public relations, reklame- og oplysningsvirksomhed for sine kreds- og distriktsorganisationer. Disse omkostninger blev kun i mindre omfang fakturerede til SPÖs underafdelinger, da disse afdelinger kun dækkede deres egne udgifter til eksternt reklame i forhold til deres egen betalingsevne. Dette medførte at SPÖ selv afholdte hovedparten af de omkostninger, som påhvilede underafdelingerne. Det præjudicielle spørgsmål omhandler, hvorvidt eksterne reklamedydelser til SPÖs underafdelinger skulle anses for økonomisk virksomhed. Hertil understregede domstolen, at ved enhver levering af et gode skulle der ske en modydelse. Sker en levering ikke mod vederlag bestod der ikke det fornødne



retsgrundlag, og der kunne ikke statuere en momspligtig transaktion. Domstolen konkluderede, at på baggrund af SPÖs udøvelse af deres organisation var det ikke muligt at statuere økonomisk virksomhed. Dette begrundes med, at SPÖ ikke opnåede en indtægt af en vis varig karakter på baggrund af de før omtalte reklameydelse til underafdelingerne.

Det kan udledes af C-267/08 SPÖ, at ved enhver levering af et gode skal der erlægges en modydelse. Erlægges der ingen modydelse, kan leveringen ikke anses for en afgiftspligtig transaktion. Desuden skal der mellem en levering og modydelse bestå et retsforhold, som har en direkte forbindelse mellem de to parter. Hvis modydelsen præsteres af en udenforstående (en tredjemand), der ikke vedrører forholdet mellem leverandøren og modtageren af godet, vil der ikke bestå et retsforhold. Når det fornødne retsforhold ikke består eller modydelsen ikke præsteres, vil leveringen af godet stå uden for momslovens anvendelsesområde, og der skal ikke svares moms af transaktionen. Dette medfører bl.a. også, at der ikke kan tages fradrag for indgående moms, som vedrører det leverede gode.

Sagen C-235/85 Kommissionen mod Nederlandene behandlede Nederlandenes momsfritagelse af notarer, fogeder og stævningmænd med begrundelse af, at disse ikke udøvede en virksomhed, som er reguleret af de almindelige virksomhedslove. Desuden var det vederlag, som deres virksomhed modtog for de ydelser de leverede, fastsat i lov. Det første forhold domstolen skulle tage stilling til, var at afklare, om forømtalte virksomhedstyper udøvede en økonomisk virksomhed. Domstolen udtalte, at der i 6. momsdirektiv ikke var taget et forbehold for, at regulerede liberale erhverv ikke kunne indgå i momssystemet. Derved konkluderede domstolen, at da virksomheden permanent ydede en tjenesteydelse og modtog et vederlag for ydelsen, udgjorde disse virksomhedstyper en økonomisk virksomhed. Det var endvidere uden betydning, at disse virksomhedstypers vederlag var underlagt lovmæssig regulering, samt at denne type virksomhed, som notarer, fogeder og stævningmænd udførte, var tildelt dem ud fra et almenhensyn, dette følger af, at økonomisk virksomhed har en objektiv karakter.

Af sagen C-235/85 Kommissionen mod Nederlandene kan det udledes, at hvis størrelsen på en virksomheds vederlag er reguleret af myndighederne, vil dette ikke være et forhold, som skal tages i betragtning i pådømmelsen af, om en virksomhed udgør en økonomisk virksomhed. Hvilket er begrundet ved, at når der består en levering og der erlægges et vederlag samt dette gøres permanent vil der bestå en økonomisk virksomhed. Dette støttes af C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, hvor det kan udledes, at den afgiftspligtige transaktion har en objektiv karakter, og derfor skal der blot lægges vægt på, at der består et vederlag, og derved har vederlagets størrelse ikke betydning.

### **2.3.3. Optræde i egenskab af momspligtig person**

Før en transaktion kan betegnes som en afgiftspligtig transaktion, skal den momspligtige person ved levering optræde i egenskab af afgiftspligtig, dette understøttes af C-291/92 Armbrecht.

## 2.4. Opsamling

Opsamlingsvis kan det konstateres, at begrebet økonomisk virksomhed er underlagt et meget bredt anvendelsesområde, jf. dommene Huddersfield-dommen og C-369/04 Hutchison 3G. Betingelserne, der skal være opfyldt for at en aktivitet kan blive omfattet af momssystemet, er, at der skal bestå en afgiftspligtig person og en afgiftspligtig transaktion. Dog kan det udledes af C-369/04 Hutchison 3G og C-284/04 T-Mobile, at det kun er virksomheder af økonomisk karakter, som bliver omfattet af momssystemet.

En afgiftspligtig person er enhver og dette betegnes i den danske momslov § 3, stk. 1, som værende en fysisk eller juridisk person. Personen skal selvstændigt udøve en økonomisk virksomhed. En økonomisk virksomhed defineres som en producent, handlende eller tjenesteyder herunder også andre virksomhedstyper, som udnytter et gode med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter.

I forhold til de tre delelementer under den afgiftspligtige person er økonomisk virksomhed det delelement, som indeholder flest momenter, der skal vurderes på, når et gode har en art, som gør, at godet kan udnyttes blandet. Ved en sådan vurdering skal der foretages en helhedsvurdering. Helhedsvurderingen skal bero på samtlige omstændigheder, som vedrører, hvorvidt godet bliver udnyttet med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Hertil kan der desuden vurderes på fx virksomhedens resultat og formål, jf. afsnit 2.2.2.4. Dog må en vurdering af virksomhedens resultat og formål ikke stå alene, men skal indfattes i en helhedsvurdering. Desuden kan der lægges vægt på, hvordan godet faktisk udnyttes og dette taget i forhold til, hvordan en erhvervsdrivende vil udnytte et sammenligneligt gode. Det kan ligeledes tages i betragtning, om ejeren har taget skridt som en anden erhvervsdrivende ville gøre, med hensyn til anskaffelse af midler som den erhvervsdrivende benytter i udnyttelsen af et sammenligneligt gode.

En afgiftspligtig transaktion består, når der sker en overdragelse af en rettighed. Ved en vurdering heraf lægges der vægt på den faktiske overdragelse af råderetten af et gode, hvor den juridiske overdragelse ikke tillægges megen vægt. Derudover skal der bestå et retsforhold mellem overdrageren og modtageren, samt der skal ske en modydelse. Hvis modydelsens størrelse er begrænset ved lov, vil dette ikke have betydning for bedømmelsen af, om der består en modydelse. Dette følger af, at den afgiftspligtige transaktion har en objektiv karakter. Endvidere skal den afgiftspligtige person i forbindelse med den afgiftspligtige transaktion optræde i egenskab af afgiftspligtig. Sker dette ikke, vil transaktionen ikke kunne indgå i momssystemet.

Foruden at der skal bestå en afgiftspligtig person og en afgiftspligtig transaktion, må den afgiftspligtige transaktion ikke være omfattet af en af momssystemets fritagelsesbestemmelser eller være bestemt for en anden af virksomhedens uvedkommende formål. Hertil må der ej heller ske en privat udnyttelse af godet. Alene en erhvervmæssig udnyttelse af et gode kan blive omfattet af momssystemets anvendelsesområde. Desuden skal der foreligge en momsregistrering, før en afgiftspligtig person kan indtræde i momssystemet.



Som det fremgår af de ovenstående afsnit, er der en meget nær sammenhæng mellem begreberne momspligtig person og momspligtig transaktion. Den nære sammenhæng består i, at hvis der ikke består en afgiftspligtig person, kan der ikke bestå en afgiftspligtig transaktion, idet en transaktion skal udføres af en afgiftspligtig person. Omvendt følger det af MSD art. 9, stk. 1, pkt. 3, at et gode skal udnyttes med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, herved er der krav om, at der finder en indtægt sted ved den afgiftspligtige person. Men kravet om, at der skal bestå en indtægt, er ikke begrænset til, at virksomheden skal generere overskud, dette følger af, at en bevidst underskudsgivende aktivitet, er at betragte som værende en afgiftspligtig person. Men virksomheden skal være rettet mod at gennemføre en afgiftspligtig transaktion, før der kan bestå en afgiftspligtig person, dette kan udledes af C-89/81 Hong-Kong Trade.

Afslutningsvis skal det slås fast, at momsens formål har en fiskal karakter, hvormed lovgiver ønsker at tilvejebringe dette ved at lade momsen være en forbrugsafgift. Derved momspålægges det endelige forbrug. Derfor er det vigtigt at sondre mellem en privat- og erhvervmæssig udnyttelse af et gode, da det kun vil være den erhvervmæssige udnyttelse, der vil kunne indgå i momssystemet.

## 2.5. Tidligere dansk praksis på området

Fra dansk retspraksis, som ligger forud for styringssignalet SKM.2013.23.SKAT, ses der flere eksempler på, at der ved kvalificeringen af udnyttelsen af et privat VE-anlæg mellem privat og erhverv blev foretaget en helhedsvurdering. Helhedsvurderingen synes at følge den i del I's behandlede helhedsvurdering. Derfor tages der udgangspunkt i de bindende svar SKM2011.686.SR samt SKM2011.830.SR, idet disse er givet i tiden inden Fuchs-dommen blev afsagt, og inden SKAT fremkom med styringssignalet SKM2013.23.SKAT. Formålet er at redegøre for, hvordan dansk praksis hidtidigt har behandlet privates udnyttelse af et VE-anlæg. Hertil skal nævnes, at afsigelsen af Fuchs-dommen synes at være EU-domstolens første dom angående spørgsmålet om, hvorvidt privates udnyttelse af et VE-anlæg kan karakteriseres som værende en økonomisk virksomhed.

I SKM.2011.686.SR overvejede en privat person at erhverve sig en husstandsvindmølle, som skulle dække ejerens private elforbrug. Vindmøllen forventedes at kunne producere 20.000 kWh pr. år, hvoraf det private elforbrug udgjorde 6.500 kWh pr. år. Overproduktionen skulle derfor sælges til el-nettet. SKAT gav spørgeren tilsagn om, at driften af en privat vindmølle, hvor der sker en overproduktion af el, vil være at betegne som udøvelse af økonomisk virksomhed. Dette begrundes med, at udnyttelsen af vindmøllens overproduktion ville være med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Desuden blev det konkluderet, at der skulle betales udtagningsmoms for den del af den producerede el, som blev brugt til privatforbruget.

I SMK2011.830.SR påtænkte en privatperson at købe en husstandsvindmølle. Formålet med anskaffelsen af vindmøllen var at få dækket privatpersonens private elforbrug. I spørgsmål fire ønskes der en afklaring af, om der kunne ske momsregistrering, når den årlige produktionskapacitet for vindmøllen er på 7.800 kWh pr. år og det årlige forbrug for den private husstand udgjorde 9.000 kWh pr. år. En evt. overproduktion, som ikke øjeblikkeligt kunne forbruges af ejeren, ville blive solgt til el-nettet. Hertil svarede SKAT, at den private vindmølle reelt ikke havde en overproduktion af el, hvorfor ejeren var nødsaget til at supplere sit private behov for el ved køb af el fra el-nettet. Dette medførte, at vindmøllen ikke blev udnyttet med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, og derfor kunne der ikke statueres økonomisk virksomhed for udnyttelsen af vindmøllen. Ejers egen levering af el til sin egen husstand skulle ikke opfattes som levering mod vederlag, idet en levering til sig selv ikke opfyldte betingelserne for et fornødent retsforhold. Et fornødent retsforhold bestod i, at der mellem to parter, skete en levering og en modydelse. Levering og modydelsen skulle følge direkte af hinanden, altså der skulle bestå et retsforhold. SKAT udtalte videre, at konklusionen ikke ville blive ændret af, at ejeren leverer el til el-nettet mod vederlag med baggrund i, at anlægget ikke havde en oplagingskapacitet.

Derved kan det konstateres, at når et privat VE-anlæg, som har til formål at dække ejerens private elforbrug, hvor anlæggets samlede el produktion ikke overstiger det private elforbrug, vil der ikke kunne statueres økonomisk virksomhed, og derved kan der ikke ske momsregistrering. Men overstiger VE-anlæggets el produktion ejerens privat elforbrug, kan der ske momsregistrering, dog skal der ske udtagningsbeskatning for den del af el produktionen, som bliver forbrugt privat.

### 3. DEL II – Økonomisk virksomhed i lyset af C-219/12 Fuchs

Del II skal bl.a. føre til en afklaring af, om Fuchs-dommen afviger fra den hidtidige retspraksis på området. Dette sker ved en analyse af, om Fuchs-dommen følger den hidtidige retspraksis på området, hvor der tages udgangspunkt i, om Fuchs-dommen følger de krav, der stilles til helhedsvurderingen. Konstateres det, at Fuchs-dommen ikke følger en helhedsvurdering, skal det analyseres, om det vil give en forskel i domskonklusionen at gennemføre en helhedsvurdering, som er beskrevet i del I.

Viser førnævnte analyser, at Fuchs-dommen afviger fra den hidtidige retspraksis, skal det analyseres, om Fuchs-dommen er et udtryk for en generel udvidelse af begrebet økonomisk virksomhed, eller om udvidelsen kun vil være til brug ved udnyttelsen af et VE-anlæg.

Konstateres det, at Fuchs-dommen afviger fra den hidtidige retspraksis, som er beskrevet i del I, skal det analyseres hvilket juridisk argument, der i givet fald ligger til grund for Fuchs-dommen. Hertil vil der blive analyseret på forarbejderne til både MSD og til 6. momsdirektiv, neutralitetsprincippet, samt der vil ske en sammenligning af den svenske, danske, engelske og tyske sprogversion af MSD.

#### 3.1. Gennemgang af C-219/12 Fuchs

Thomas Fuchs anskaffede sig i 2005 et solcelleanlæg. Fuchs' formål med anskaffelsen var at opnå en delvis indtægt ved levering af el, om end det i realiteten kun er en nedsættelse af hans private elregning. Ved nedsættelse af Fuchs private elregning vil dette ske som en modregning ved det beløb, som Fuchs har leveret el til el-nettet for.<sup>17</sup>

Solcelleanlægget har ingen oplagingskapacitet, og derfor bliver alt den producerede el leveret til el-nettet. Dette sker på baggrund af en aftale mellem elselskabet Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH og Fuchs. Salgsprisen er inkl. moms og den tilbagekøbte el sker til samme pris som leveringsprisen. Fuchs bliver af de østrigske skattemyndigheder opkrævet den moms, som Fuchs opkræver af elselskabet.

I forhold til om Fuchs har et egetforbrug af el fra solcelleanlægget, bliver der i dommen præmis 10 oplyst, at Fuchs i perioden 2005-2008 har en samlet produktion på solcelleanlægget på 19.801 kWh, og hele denne mængde leveres til el-nettet. Af den samlede producerede mængde el forbruger Fuchs *direkte* 8.645 kWh og han leverer endeligt 11.156 kWh til el-nettet. Hermed er der uenighed mellem de østrigske skattemyndigheder og Fuchs og hans advokat om solcelleanlæggets tekniske indretning. Fuchs og hans advokat anfører at *direkte* skal forstås således, at den samme mængde el forbruges fra el-nettet enten samtidig eller i nær tids-

---

<sup>17</sup> C-219/12 forslag til afgørelse fra generaladvokaten, præmis 22

mæssig tilknytning til det tidspunkt hvor samme mængde el blev leveret til el-nettet.<sup>18</sup> Hvor de østrigske skattemyndigheder ligger til grund, at *direkte* skal forstås således, at Fuchs forbruger direkte af den el som solcelleanlægget producerer.<sup>19</sup> Derved leveres den produceret el ikke direkte til el-nettet, men leveres direkte til Fuchs, som forbruger den producerede el i sit privatforbrug. Ved overproduktion af el, som Fuchs ikke kan forbruge, bliver den producerede el leveret til el-nettet.

Generaladvokaten bemærker i præmis 17 i hans forslag til afgørelse, at det er uklart, hvordan solcelleanlægget er teknisk indrettet.

EU-domstolen lægger til grund, at hele den producerede mængde el, som solcelleanlægget producerer, bliver leveret til el-nettet, jf. præmis 9 i C-219/12 Fuchs.

For det videre forløb i sagen har det en større betydning for, hvordan den tekniske indretning af solcelleanlægget antages at være. Hvis EU-domstolen havde lagt de østrigske skattemyndigheders påstand til grund for det videre forløb i Fuchs-dommen, vil der ikke være tvivl om, at solcelleanlægget havde en privat udnyttelse. Dette følger af, at momsen er en generel forbrugsbeskatning, og derved skal ethvert privatforbrug pålægges moms. Herved ville spørgsmålet kun være, i hvor høj en grad Fuchs anvender solcelleanlægget til privatbrug. Men ved at EU-domstolen vælger at lægge Fuchs og hans advokats påstand til grund, betyder det, at et evt. privat forbrug er skjult, og derved skal der en konkret vurdering til, for at kunne konstatere, om solcelleanlægget bliver udnyttet blandet.

Af de nationale skattemyndigheder bliver Fuchs ikke anerkendt for at have udøvet en økonomisk virksomhed. Den nationale domstol beslutter derfor at indbringe følgende præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen:

*”Indebærer driften af et netstyret solcelleanlæg uden egen mulighed for eloplagring på eller ved siden af en ejerbolig, der anvendes til private boligformål, og som teknisk set er udformet således, at anlæggets elproduktion til stadighed er mindre end anlægsoperatørens samlede private elforbrug i denne bolig, at anlægsoperatøren udøver en »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4?”*

Domstolen indleder med at slå fast, at begreberne momspligtig person og herunder økonomisk virksomhed har en karakter som gør, at momsen har et bredt anvendelsesområde. I forlængelse heraf inddrages en gengivelse af Enkler-dommens vurderingsprincipper, som har til formål at klarlægge, hvorvidt et gode har en erhvervsmæssig udnyttelse.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> C-219/12 forslag til afgørelse fra generaladvokaten, præmis 18

<sup>19</sup> C-219/12 forslag til afgørelse fra generaladvokaten, præmis 18

<sup>20</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 16-21

Domstolen konstaterer, at Fuchs' solcelleanlæg antager en art, som gør at anlægget kan udnyttes både til privat- og erhvervsmæssig brug. Den erhvervsmæssige brug følger af, at solcelleanlægget er tilkoblet til el-nettet.<sup>21</sup>

Domstolen konkluderer, at der foreligger en indtægt af en vis varig karakter, og at leverancen af el har været med henblik på at opnå en indtægt. Konklusionen sker på baggrund af, at domstolen konstaterer, at der foreligger en indtægt pga., at der erlægges en modydelse, som er erlagt på baggrund af en leverance af el fra Fuchs. Modydelsen følger ligeledes af en kontrakt, som foreligger mellem Fuchs og el-net ejeren. Desuden bemærkes det, at når der finder en leverance sted af elektricitet, og en modydelse sker, drives solcelleanlægget med *henblik* på at opnå en indtægt. Som det sidste bemærker domstolen, at det må konstateres, at indtægten søges opnået af en vis varig karakter som følge af, at aftalen mellem parterne er indgået tilbage i 2005, og at aftalen er på ubestemt tid, og derved udføres driften ikke lejlighedsvist, men vedvarende.<sup>22</sup>

Med baggrund i ovenstående konklusion, konstaterer domstolen, at Fuchs driver en økonomisk virksomhed i forbindelse med levering af el til el-nettet.<sup>23</sup>

Herefter udtaler domstolen, at når solcelleanlægget har en produktionskapacitet, der ligger under Fuchs samlet privatforbrug af el, vil dette forhold ikke have betydning for bedømmelsen af, om Fuchs driver en økonomisk virksomhed.<sup>24</sup>

Desuden bemærker domstolen, at handlingen, hvormed der leveres elektricitet til el-nettet og der forbruges elektricitet i Fuchs privatatmosfære, skal ses som to særskilte handlinger, og derfor skal Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget alene ses som en leveringsvirksomhed. Argumentet, der ligger til grund for dette, er, at solcelleanlægget ikke har en oplagringsfunktion, og derfor vil det være umuligt at klassificere og identificere det el, der er blevet leveret til el-nettet og det el, der bliver tilbageleveret til Fuchs til hans privatforbrug.<sup>25</sup>

Endvidere konstaterer domstolen, at den østrigske skattemyndighed har opkrævet den moms, som Fuchs har pålagt sine leverancer af el til sin kontraktpartner. Derved konstaterer domstolen, at godet kun bruges til afgiftspligtige *udgående* transaktioner. Endvidere er det ikke foreneligt med den nationale skattemyndigheds argument om, at Fuchs handler som privatperson, alt i mens at skattemyndigheden opkræver den moms, som Fuchs har opkrævet ved sin kontraktpartner. Er Fuchs ikke berettiget til at være momsregistreret, vil han derfor ikke være berettiget til at opkræve moms ved sin kontraktpartner.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 22

<sup>22</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 23-27

<sup>23</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 28

<sup>24</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 29

<sup>25</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 30 og 31

<sup>26</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 34 og 35

Dommens konklusion bliver som følger:

*”På baggrund af ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, skal fortolkes således, at driften af et solcelleanlæg, som er placeret på eller i nærheden af en beboelsejendom, og som er udformet således, at mængden af produceret elektricitet for det første altid er mindre end den samlede mængde elektricitet, som operatøren forbruger privat, og for det andet leveres til nettet mod indtægter af en vis varig karakter, er omfattet af begrebet økonomisk aktivitet som omhandlet i denne artikel.”*

### 3.2. Følger C-219/12 Fuchs den tidligere praksis, jf. del I

Afsnittet skal lede til en afklaring af, om Fuchs-dommen følger den hidtidige retspraksis, der har været på området. Den tidligere praksis er beskrevet i del I. Domstolens konklusion og begrundelsen for denne vil blive analyseret, og dette vil lede til en afklaring af, om Fuchs-dommen følger den tidligere retspraksis på området.

Domstolen konstaterer, at Fuchs’ solcelleanlæg har en art, som gør, at godet kan have en blandet udnyttelse. Herved gør domstolen det klart, at vurderingen af om Fuchs driver en økonomisk virksomhed skal vurderes ud fra samtlige omstændigheder, som gør sig gældende for udnyttelsen af solcelleanlægget, altså skal vurderingen, af om Fuchs driver en økonomisk virksomhed vurderes på de samtlige omstændigheder der gør sig gældende, jf. Enklerdommen præmis 27.

Domstolens eneste vurdering af, om solcelleanlægget bliver udnyttet til brug for en erhvervs-mæssig virksomhed er, om der forelægger en indtægt af en vis varig karakter og om der hertil foreligger det fornødne henblik til at opnå denne indtægt. I forhold til om Fuchs’ indtægt oppebæres med *henblik* på at opnå en indtægt, konkluderer domstolen, at når solcelleanlægget er placeret på et tag, og anlægget er tilkoblet el-nettet, antages det, at anlægget hermed drives med *henblik* på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Denne vurdering som domstolen foretager her, er den eneste vurdering, som har ligheder med en helhedsvurdering som er beskrevet i del I. Helhedsvurderingen skal foretages, når godets art tilsigter en blandet udnyttelse.

Med baggrund i de ovenstående argumenter, konkluderer domstolen, at Fuchs udøver en økonomisk virksomhed.

Domstolens helhedsvurdering i Fuchs-dommen synes ikke at være i overensstemmelse med helhedsvurderingen, som er beskrevet i del I. Dette skyldes, at vurderingen som domstolen udfører, ikke synes at være baseret på samtlige omstændigheder. En helhedsvurdering, hvor der lægges vægt på samtlige omstændigheder, vil blive mere omfattende, end den vurdering, domstolen foretager i Fuchs-dommen. Helhedsvurderingen er nødvendig for at sikre, at kun

den del af et gode, der bliver udnyttet erhvervmæssigt, bliver indført i momssystemet. Dette følger af, at momsen har et fiskalt formål, hvor midlet til opnåelse af dette, er at beskatte det endelige forbrug.

Domstolen synes at afstå fra at foretage en nærmere helhedsvurdering af, om Fuchs udøver en økonomisk virksomhed. Dette lader til at bero på argumentet om, at elektricitet er et urørligt gode, og derfor vil der aldrig være mulighed for at klassificere og identificere den elektricitet, som Fuchs leverer til el-nettet, efter at Fuchs har leveret elektriciteten til nettet. Derfor skal vurderingen af, om Fuchs udøver en økonomisk virksomhed være upåvirket af den handling, hvor Fuchs som privatperson henter el fra samme el-net til dække hans privatforbrug af el. Dermed er virksomheden at karakterisere som leveringsvirksomhed. Argumentet her bliver støttet af, at da de østrigske skattemyndigheder opkræver den af Fuchs opkrævede moms for leverancerne af el, medfører det, at solcelleanlægget alene udnyttes til momspligtige udgående transaktioner. Dette argument hviler på, at det ellers vil være ulovligt at opkræve momsen for de østrigske skattemyndigheder, hvis Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget ikke ville være at karakterisere som økonomisk virksomhed. Derved gør domstolen Fuchs leverance af el og hans privat forbrug af el til to uafhængige handlinger, og derved afskærer domstolen sig fra at vurdere på Fuchs private forbrug af el.

Ovenstående argument gør, at domstolen kan argumentere for, at det ikke vil være muligt for Fuchs at udnytte solcelleanlægget til privat brug, og dermed skal der ikke udfærdiges en helhedsvurdering, idet anlægget har en art, som gør at solcelleanlægget ikke vil kunne have en blandet udnyttelse. Dette sker med baggrund i, at Fuchs' levering af el og hans private forbrug af samme skal ses som to uafhængige handlinger, samt at solcelleanlægget har en indretning som gør, at det er umuligt for Fuchs at have et egetforbrug af el fra anlægget, da alt el bliver leveret til el-nettet. Herfor kan domstolen undgå at foretage en helhedsvurdering, da vurderingen nu synes at være baseret på Enkler-dommens præmis 27, pkt. 2. Enkler-dommens præmis 27, pkt. 2 regulerer når et gode har en art, som udelukkende vil kunne udnyttes erhvervmæssigt, må det anslås at udnyttelsen sker med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Dette argument synes domstolen særligt at tillægge vægt, idet ingen helhedsvurdering bliver udfærdiget.

Når domstolen vurderer, at udnyttelsen sker med *henblik* på at opnå en indtægt, foretager domstolen en formålsbetragtning som henhører under helhedsvurderingen. Dette sker ved, at domstolen i Fuchs-dommens præmis 26 udtaler, at når et solcelleanlæg opsættes og den producerede el bliver leveret til el-nettet mod vederlag, må det antages at anlægget er opsat med henblik på at opnå en indtægt. Her konstaterer domstolen, at Fuchs' formål med opsætningen af solcelleanlægget er at opnå en indtægt ved levering af el til el-nettet

Dermed synes domstolens konklusion – om Fuchs udøver en økonomisk virksomhed – alene at hvile på en vurdering af, om indtægten tilvejebringes med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, jf. Fuchs-dommen præmis 28. Dette er på trods af domstolens egen argument om, at solcelleanlægget har en art som gør, at anlægget kan have en blandet udnyttelse, og dette vil medføre, at der skal foretages en helhedsvurdering. Domstolens argument, at



Fuchs udøver en økonomisk virksomhed, bliver støttet af, at domstolen i præmis 31 og 34 konstaterer, at Fuchs levering af el og hans private forbrug af el skal ses som to uafhængige handlinger. Med argumentet i præmis 31 og 34 kan domstolen afstå fra at foretage en videre helhedsvurdering.

Derved synes domstolen ikke at indtræde i en helhedsvurdering som den er beskrevet i del I, hvor der skal lægges vægt på samtlige omstændigheder, som har betydning for bedømmelsen. Domstolen afviger fra at tage stilling til Fuchs private brug af solcelleanlægget, herunder hans reelle formål med udnyttelsen af anlægget. Herudover fraviger domstolen at tillægge resultatet af virksomheden vægt, i denne forbindelse vælger domstolen alene at fokusere på, om der består en indtægt af en vis varig karakter. Herudover vurderer domstolen ej heller på Fuchs faktiske udnyttelse af solcelleanlægget, taget i forhold til hvordan en anden erhvervsdrivende udnytter et lignende gode, eller om Fuchs har taget aktive skridt igennem mobilisering af midler som en erhvervsdrivende vil gøre. Disse momenter er vigtige og centrale i forhold til helhedsvurderingen, hvor det skal afklares, hvorvidt et gode har en erhvervmæssig udnyttelse. Hermed synes EU-domstolen at have skabt ny praksis på området.

Når domstolen undlader at foretage en helhedsvurdering med baggrund i elektricitetens særlige karakteristika og solcelleanlæggets tekniske opsætning, afviger Fuchs-dommen fra den hidtidige retspraksis på området. Retspraksis på området er hovedsageligt styret af Enklerdommens præmisser 24-29.

### **3.3. Analyse af C-219/12 Fuchs med afsæt i den tidligere praksis, jf. del I**

Nærværende afsnit skal analysere, om Fuchs-dommens manglende helhedsvurdering har haft indflydelse på dommens konklusion, eller om manglen ingen betydning har haft. Derfor vil der i afsnittet blive foretaget en helhedsvurdering, hvor der vil blive vurderet på de samtlige omstændigheder, samt der vil blive foretaget en vurdering af, om Fuchs opnår en indtægt af en vis varig karakter. Analysen vil føre til en afklaring af, om Fuchs' udnyttelse af solcelleanlægget kan karakteriseres som værende økonomisk virksomhed.

#### **3.3.1. Helhedsvurdering**

##### **3.3.1.1. Solcelleanlæggets art**

I forbindelse med Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget skal det vurderes, om Fuchs har erhvervet anlægget til brug for en erhvervmæssig virksomhed. Hertil skal der lægges vægt på godets art, jf. afsnit 2.2.2.1. Et solcelleanlæg kan både benyttes erhvervmæssigt og i privatregi. Solcelleanlægget kan bruges erhvervmæssigt ved, at en elforsyningsvirksomhed opstiller solcellepaneler som producerer el, hvor forsyningsvirksomheden videresælger den producerede el til sine kunder. Desuden kan et solcelleanlæg ligeledes bruges i privatregi. Når et solcelleanlæg har til formål at producere el til et privatforbrug, sker der en udnyttelse af et



gode til privatbrug. Det kan derfor konstateres, at solcelleanlægget har en art som gør, at anlægget kan udnyttes både til privat og erhvervsmæssig brug. Solcelleanlægget I Fuchs tilfælde har derfor ikke en art, som udelukkende egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse af anlægget, og derfor vil Enkler-dommens præmis 27, pkt. 2 ikke være interessant at berøre. Dette punkt omhandler det forhold, hvis et godes art alene tilsigter en erhvervsmæssig udnyttelse.

Idet Fuchs solcelleanlæg har en art, som kan føre til en blandet udnyttelse af godet, skal der lægges vægt på samtlige omstændigheder, som kan lede til en afklaring af, om godet udnyttes med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter, jf. afsnit 2.2.2.

### 3.3.1.2. Sammenligning af Fuchs' udnyttelse med en erhvervsdrivende

Til vurdering af Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget, oplister både C-230/94 Enkler, præmis 28 og C-263/11 Ainars Redlihs, præmis 36 momenter til brug for helhedsvurdering af dette, jf. afsnit 2.2.2.3. Det oplyste moment i Enkler-dommen beror på en generel vurdering af den *faktiske udnyttelse* vurderet i forhold til, hvordan en erhvervsdrivende vil udøve udnyttelsen af et tilsvarende gode. Redlihs-dommen uddyber denne vurdering med, at når en privatperson anvender samme *midler* som en erhvervsdrivende anvender, vil udnyttelsen som en privatperson udøver være at betragte som økonomisk virksomhed.

Fuchs' faktiske udnyttelse af solcelleanlægget er, at han producerer el i en mængde, som ikke kan dække hans private husstands årlige behov for el. Dette kan være grundet i solcellernes ringe produktions kapacitet eller pga. at antallet af paneler som er monteret er af et mindre antal. Til sammenligning hermed synes en producent af el via solcelleanlæg at have en langt større produktion af el. Dette begrundes med at Energiselskabet European Energy har opstillet solcellepaneler på seks hektar<sup>27</sup> ud af i alt planlagte 11 hektar,<sup>28</sup> samt at Solarpanels ApS i 2013 har opsat 3,5 hektar solceller, med en kapacitet som kan dække 300-350 husstandes årlige elforbrug.<sup>29</sup> Derfor lægges det til grund, at en producent typisk vil have en produktionskapacitet, som vil kunne forsyne et større antal husstande med el. Derved kan det konstateres, at Fuchs' udnyttelse af hans solcelleanlæg ikke er at sammenligne med, hvordan en producent udnytter et solcelleanlæg. Hvilket er begrundet ved, at Fuchs ikke kan dække sit eget behov for el, hvor en producent dækker et større antal husstande med el.

Set i forhold til hvilke midler Fuchs har taget i brug for at udnytte solcelleanlægget, skal det konstateres, at Fuchs har gjort tiltag, som en erhvervsdrivende ville gøre. Dette er sket igennem tilslutningen af solcelleanlægget til el-nettet.

Derfor har Fuchs taget aktivt skridt til en økonomisk udnyttelse af solcelleanlægget, da Fuchs har mobiliseret midler, der svarer til dem, som en producent anvender. Men set i forhold til kapaciteten og antallet af solcellepaneler er dette ikke at sammenligne med, hvordan en erhvervsdrivende vil udøve en lignende virksomhed.

---

<sup>27</sup> 1 hektar er lig med 10.000 m<sup>2</sup>

<sup>28</sup> Energy Supply: *Solcellepark endelig på vej i Nakskov*

<sup>29</sup> Solcelleparker.dk: *Solarpanels ApS opfører Skandinaviens største solcellepark på Møn*

### 3.3.1.3. Fuchs' formål og resultat af udnyttelsen

Formålet med Fuchs' virksomhed og hans anskaffelse af solcelleanlægget er et vigtigt moment af samtlige omstændigheder. Dette skyldes, at Fuchs' formål med virksomheden er at opnå en delvis indtægt ved levering af el til el-nettet, om end det i realiteten kun er en nedsættelse af hans private elregning ved en modregning. Ved opnåelse af en delvis indtægt opnår Fuchs en indtægt ved salg af el, men det skal ses i forhold til, at Fuchs med den ene hånd betaler for sit fulde private elforbrug og med den anden hånd modtager betaling for den leverede el til el-nettet. I dette handelsforhold vil Fuchs aldrig opnå et positivt resultat, idet Fuchs altid vil skulle betale mere til el-operatøren end el-operatøren skal betale til Fuchs, da solcelleanlægget ikke har en overproduktion af el.<sup>30</sup> Derved kan det konstateres, at indtægten indirekte vil føre til en nedsættelse af Fuchs private elregning. Når indtægten fra salg af el fører til en nedsættelse af Fuchs private elregning ved gennemførelse af en modregning, vil dette føre til en direkte nedsættelse i Fuchs private elregning. Uanset hvilket scenarie der gør sig gældende, betyder det, at indtægten nedsætter Fuchs private elregning enten direkte eller indirekte og derved har udnyttelsen karakter af et privatforbrug.

I forbindelse med, at Fuchs pga. solcelleanlæggets produktionskapacitet ikke vil opnå et egentlig positivt resultat, skal det nævnes, at en virksomhed med et negativt resultat kan blive kendt for økonomisk virksomhed. Af dommen C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck følger det, at en virksomhed som drives med det mål om bevidst at opnå et negativt resultat, kan kendes for økonomisk virksomhed, jf. afsnit 2.2.2.4. Men i og med at resultatet og formålet kan indgå i vurdering af de samtlige omstændigheder, kan formålet med virksomheden få betydning for vurdering af, om Fuchs driver en økonomisk virksomhed.

I dommen C-291/92 Armbrecht blev det konkluderet, at ved en privat udnyttelse af et gode vil udnyttelsen falde uden for momssystemet. Det er ligeledes gældende, at hvis en afgiftspligtig person har en udnyttelse af et gode, som har en privat karakter (optræder i egenskab af privatperson), vil denne udnyttelse falde uden for momssystemet, jf. afsnit 2.2.2.5.

Det må derfor konstateres, at Fuchs' formål og resultat af udnyttelsen af solcelleanlægget har karakter af at opnå en besparelse i hans private elregning frem for at opnå en reel indtægt eller et positivt resultat fra driften af anlægget. Da Fuchs vil opnå en besparelse i sin elregning, som har en privat karakter, og der ingen udsigt er til at opnå et positivt resultat fra solcelleanlægget, må det alt overvejende formål med anlægget være af privat karakter.

### 3.3.1.4. Fuchs' brug af el-nettet

Dernæst skal det tages i betragtning, at Fuchs' salgspris til el-operatøren er lig med den pris, hvormed Fuchs tilbagekøber el til sit private forbrug. Dette forhold understøtter, at der ikke sker en forarbejdning af elektriciteten, og derved har Fuchs mulighed for at forbruge direkte af den el, som hans solcelleanlæg producerer.

---

<sup>30</sup> C-219/12 Fuchs, præmis 32

Ved generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 25 konstateres det, at hvis Fuchs' anlæg havde haft en mulighed for at oplagre den producerede el, som Fuchs ikke øjeblikkelig kunne forbruge, vil udnyttelsen af anlægget ikke være at betragte som en økonomisk virksomhed. Den umiddelbare tekniske forskel mellem et solcelleanlæg, som har en oplagringskapacitet, og et anlæg, som ikke har mulighed for oplagring, er muligheden for oplagring og opkoblingen til et el-net. Ved antagelse af at begge anlæg ikke kan producere nok el til at forsyne den private husstand, har en tilkobling til et el-net kun en praktisk betydning for det solcelleanlæg, som ikke har en oplagringskapacitet. Denne praktiske betydning består i, at hvis husstanden ikke med det samme kan forbruge den producerede el, vil denne el blive forspildt. Derfor kan en tilkobling til et el-net være en praktisk foranstaltning for ikke at forspilde ét øjeblik overproduktion af el.

EU-domstolen konkluderer i Fuchs-dommens præmis 26, at når Fuchs' solcelleanlæg er opkoblet til el-nettet, er det med henblik på at opnå en indtægt. Men der eksisterer en sådan teknisk indretning af solcelleanlægget, at det med baggrund i ovenstående afsnit kan konstateres, at opkoblingen til el-nettet ligeledes kan være begrundet i at undgå at et øjeblik overproduktion i at blive forspildt.

Solcelleanlæggets tekniske opsætning kan give anledning til en undren over, hvorfor anlægget ikke lader Fuchs have et egetforbrug af den producerede el, når der ikke sker en forarbejdning af den leverede el til el-nettet. Ved at levere al den af solcelleanlæggets producerede el til el-nettet, vil Fuchs være afskåret fra at have et direkte privatforbrug af el. Desuden hersker der tvivl om, hvordan solcelleanlægget virker, om det ved *direkte* forbrug, jf. afsnit 3.1. skal forstås, at den samme mængde el forbruges fra el-nettet, enten samtidig eller i nær tidsmæssig tilknytning til det tidspunkt, hvor samme mængde el blev leveret til el-nettet, eller om *direkte* faktisk skal forstås som, at Fuchs har haft et egetforbrug af det af anlægget producerede el. Hertil skal det nævnes, at Fuchs har et ønske om at blive omfattet af momssystemet, jf. Fuchsdommen præmis 2. Ved en vurdering af formålet med solcelleanlæggets tekniske opsætning kan formålet tages i betragtning ved helhedsvurderingen, jf. afsnit 2.2.2.4.

Det må derfor konstateres, at Fuchs opkobling til el-nettet ikke er ensbetydende med, at det er med henblik på at opnå en indtægt, idet opkoblingen ligeledes kan skyldes, at et øjeblik overproduktion ikke skal gå til spilde, når Fuchs solcelleanlæg ikke har en oplagringsenhed. Dertil skal det nævnes, at hvis Fuchs' solcelleanlæg havde haft en oplagringsenhed, og derfor ikke var opkoblet til el-nettet, kunne udnyttelsen af anlægget ikke anses som værende økonomisk virksomhed. Desuden sker der ingen forarbejdning af elektriciteten i el-nettet, derved har Fuchs muligheden for at forbruge den producerede el direkte fra solcelleanlægget. Når førnævnte omstændigheder sammenholdes med solcelleanlæggets ringe produktionskapacitet, jf. afsnit 3.3.1.2., hvor anlægget ikke kan dække hele Fuchs private forbrug af el, og sammenholdes med afsnit 3.3.1.3. hvor det konstateres, at formålet og resultatet af udnyttelsen af solcelleanlægget er at opnå en besparelse i Fuchs private elregning, synes Fuchs' brug af el-nettet at være med henblik på at opnå en momsregistrering.

### 3.3.2. Fuchs' opnåelse af en indtægt af en vis varig karakter

Henhørende til samtlige omstændigheder skal det vurderes, om der består en indtægt af en vis varig karakter.

Først skal det vurderes, om Fuchs' opnået indtægt udgør en indtægt i momsmæssig henseende. Ved en indtægt skal der bestå et retsforhold mellem leverandøren og modtageren, som bevirker, at der sker en modydelse ved hver leverance, jf. afsnit 2.3.2. samt sagen C-267/08 SPÖ. På baggrund af aftalen mellem Fuchs og elselskabet Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH sker der en betaling for den el, som Fuchs leverer. Derved kan det konstateres, at der sker en modydelse. Fuchs har dermed en indtægt, som har en direkte sammenhæng med den leverede mængde el, hvorved der sker en modydelse.

I forhold til aftalen mellem Fuchs og elselskabet er der aftalt en fast pris på den el, som Fuchs leverer til el-nettet. Derved er der som i sagen C-235/85 Kommissionen mod Nederlandene sat en begrænsning på, hvor høj indtægten kan være pr. leveret kWh el. Det kan derfor konkluderes, at det ingen betydning har for bedømmelsen af, om Fuchs opnår en indtægt, at salgsprisen er aftalt på forhånd, enten for en periode eller indtil aftalen ophæves.

Som det sidste skal det bestemmes, om indtægten er af en vis varig karakter. Kontrakten mellem Fuchs og el-net ejeren har bestået siden 1. juni 2005, derved består kontrakten ved Fuchsdømmens afsigelse på det ottende år. Endvidere er kontrakten indgået for ubestemt tid. Med baggrund i at kontrakten består på det ottende år, kan det konstateres, at Fuchs opnår en indtægt af en vis varig karakter.

Herved kan det konstateres, at Fuchs udnytter solcelleanlægget med henblik på at opnå en indtægt af en vis varig karakter. Derved taler dette delelement for, at Fuchs driver en økonomisk virksomhed.

### 3.3.3. Delkonklusion

Det kan konkluderes, at Fuchs ved udnyttelse af et gode opnår en indtægt, der har en vis varig karakter. Indtægten, som Fuchs erhverver, har det fornødne retsgrundlag mellem leveringen af el og modydelsen. Derved opfylder Fuchs' indtægt de krav, der stilles til, hvad en indtægt skal bestå af, for at indtægten opfylder de momsmæssige indtægtskrav, jf. C-267/08 SPÖ. Desuden har det ingen betydning for bedømmelsen af indtægten, om denne er begrænset til en max beløbsgrænse, jf. C-235/85 Kommissionen mod Nederlandene. Endvidere oparbejdes indtægten til at have en vis varig karakter, idet der består en kontrakt mellem Fuchs og el-net ejeren, og denne blev indgået den 1. juli 2005 og er indgået på ubestemt tid. Dette aspekt kan føre til, at Fuchs anses for at udøve en økonomisk virksomhed.

Men Fuchs' egentlige resultat af udnyttelsen af solcelleanlægget taget i betragtning vil det forhold, at indtægten fra leverancerne af el enten direkte eller indirekte vil medføre, at Fuchs

får en nedsættelse af hans private elregning sammenholdt med, at Fuchs' anlæg ikke kan producere nok el til at forsyne hans private husstand, betyder, at Fuchs ikke vil kunne få en reel indtægt eller et positivt resultat, som en overskudsproduktion af el vil kunne bibringe. Dette er forhold som fører til, at Fuchs ikke kan anses for at udøve en økonomisk virksomhed. Endvidere er Fuchs' formål med solcelleanlægget at opnå en delvis indtægt eller en modregning i hans private elregning. Af sagen C-291/92 Armbrrecht kan det udledes, at en privat udnyttelse af et gode ikke vil kunne indføres i momssystemet. Derved vil disse aspekter føre til, at Fuchs ikke kan anses for at drive en økonomisk virksomhed.

Et andet moment som taler for, at Fuchs driver en økonomisk virksomhed, er, at Fuchs har taget aktive skridt igennem mobilisering af en tilslutning til el-nettet. Derved kan Fuchs bidrage med el til andre forbrugere, som enhver anden el producent af solcelleenergi. Men Fuchs' anlæg har en markant lavere produktion af el, hvormed Fuchs ikke er i stand til at producere nok el til at dække sit eget elforbrug. Dette faktum er til hinder for, at Fuchs kan anses for at drive en økonomisk virksomhed. Dette følger af, at når en el producent udnytter solcelleanlæg, er det typisk med henblik på at forsyne et større antal husstande med elektricitet. Derfor vil en mindre produktion af el, som ikke vil kunne dække én husstands elforbrug, ikke være at betragte som økonomisk virksomhed. Derved er der her både forhold, der taler for og modsiger, at Fuchs udøver en økonomisk virksomhed.

Idet Fuchs' salgs- og købspris af el er ens, tyder dette på, at der ingen forarbejdning sker af den af Fuchs leverede el til el-nettet, og derved har Fuchs mulighed for at bruge den af hans anlæg producerede el. Desuden udtaler generaladvokaten, at hvis Fuchs' solcelleanlæg havde en oplagringskapacitet, og Fuchs derfor ikke havde behov for at blive opkoblet til el-nettet, ville Fuchs' udnyttelse af anlægget ikke være at betragte som en økonomisk virksomhed. Derved kan Fuchs' tilkobling til el-nettet betragtes som en praktisk foranstaltning for ikke at lade et øjeblikks overproduktion af el gå til spilde. Desuden har Fuchs et ønske om at blive omfattet af momssystemet. Når disse forhold sammenholdes med solcelleanlæggets ringe produktionskapacitet, som ikke kan dække Fuchs private elforbrug, og det faktum, at formålet og resultatet af udnyttelsen af anlægget antager en privat karakter, kan det synes at Fuchs' hensigt med brug af el-nettet er at indgå i momssystemet. Derfor kan dette aspekt føre til, at Fuchs ikke kan anses for at udøve en økonomisk virksomhed.

På baggrund af ovenstående argumentation skal det konkluderes, at Fuchs ikke udøver en økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende ved udnyttelse af solcelleanlægget. De forhold, der taler for, at Fuchs udøver en økonomisk virksomhed, er, at Fuchs opnår en indtægt af en vis varig karakter, samt at han har ladet solcelleanlægget tilslutte til det offentlige el-net. De forhold, der taler imod, at Fuchs udøver en økonomisk virksomhed, er, at formålet med solcelleanlægget er af privat karakter, at anlæggets kapacitet ikke kan forsyne Fuchs med tilstrækkeligt el, hvorved Fuchs aldrig vil kunne opnå en reel indtægt eller et positivt resultat. Idet salgs- og købsprisen for el er ens, må det forventes, at der ikke sker en forarbejdning af den leverede el til el-nettet. Desuden vil en producent, som producerer el via solcelleanlæg, typisk tilsinde at producere en mængde el, som kan forsyne et større antal husstande med elektricitet. Derfor kan Fuchs ikke blive momsregistreret for sin udnyttelse af solcelleanlæg.

Hvilket er begrundet ved, at Fuchs ikke driver en økonomisk virksomhed, da udnyttelsen af anlægget sker som led i hans privatforbrug og med baggrund i, at momsen er en generel forbrugsbeskatning, skal forbruget beskattes.

Denne konklusion støttes af den tidligere danske praksis på området, jf. afsnit 2.5. I denne retspraksis foretages der en helhedsvurdering lig den, som er beskrevet i del I. Derfor kan det konstateres, at nærværende delkonklusion har ligheder med afgørelserne i de to bindende svar SKM.2011.686.SR og SMK2011.830.SR. Afgørelsen i de bindende svar tilsigter, at kun en overproduktion af el vil være at betragte som økonomisk virksomhed. Derfor vil det el, som ejeren måtte forbruge i dennes private husstand, ikke være at betragte som værende økonomisk virksomhed, idet forbruget sker til den økonomiske virksomheds uvedkommende formål, og derfor skal der ske udtagningsbeskatning for det private forbrug af el. Des mere vil en situation, hvor der ikke sker en overproduktion af el, og VE-anlægget ikke indeholder en oplagringskapacitet, og der derfor sker en levering mod vederlag af el til el-nettet, ikke blive betragtet som økonomisk virksomhed.

Hermed kan det endeligt konkluderes, at Fuchs-dommens manglende helhedsvurdering har haft indflydelse på dommens konklusion. Dermed må det konstateres, at Fuchs-dommen leder til en udvidelse af begrebet økonomisk virksomhed. Dette støttes endvidere af, at den danske praksis og konklusion, at Fuchs ikke udøver en økonomisk virksomhed, er sammenfaldende og derved må Fuchs-dommen være et udtryk for en praksisændring.

### **3.4. Påvirkning af økonomisk virksomhed som følge af C-219/12 Fuchs**

Afsnittet skal lede til en afklaring af, hvilken påvirkning Fuchs-dommen har på begrebet økonomisk virksomhed. Derfor sker der en afvejning mellem, om Fuchs-dommen leder til en generel udvidelse af begrebet, eller om udvidelsen af begrebet kun vil være til brug ved udnyttelsen af et VE-anlæg.

#### **3.4.1. C-219/12 Fuchs' påvirkning af helhedsvurderingen**

Først og fremmest skal det kvalificeres, om Fuchs-dommen generelt påvirker helhedsvurderingen i forhold til begrebet økonomisk virksomhed. Fuchs-dommen opsætter nogle retningslinjer, som er til brug for helhedsvurderingen. Disse retningslinjer bliver gennemgået herunder.

Når et gode (fx et solcelleanlæg) har en teknisk indretning, som gør, at alt hvad godet producerer bliver leveret til en anden end ejeren af anlægget, vil der qua Fuchs-dommen ske en levering. Derved er der sket overdragelse af råderetten af den leverede genstand, jf. MSD art. 14, stk. 1. Dog er der stadig krav om, at der skal ske en modydelse, og derfor skal der bestå et



retsforhold mellem ejeren af anlægget og den, som modtager leverancen. Herved har domstolen konkluderet, at der består en afgiftspligtig transaktion.

Desuden er der krav om at den genstand (fx el), der bliver leveret til en anden end ejeren, skal antage en karakter som er uhåndgribelig og derfor vil medføre, at genstanden er umulig at klassificere og identificere, når genstanden er leveret til en anden end ejeren. Derved har genstanden ligeledes en fungibel karakter.

Disse to elementer bliver særlige vigtige at iagttage, når ejeren samtidig i sin privatatmosfære forbruger en genstand, som er sammenlignelig med den, som anlægget producerer. Herved skal ejerens private forbrug og leveringen af samme genstand ses som to særskilte handlinger, og dermed skal ejerens private forbrug ikke medtages i helhedsvurderingen.

Når disse nye vurderingsprincipper er opfyldt, medfører det, at alt hvad der bliver leveret til en anden end ejeren, bliver betragtet som værende økonomisk virksomhed. Det betyder at når hele godets produktion leveres til en anden end ejeren, og der består en afgiftspligtig transaktion, samt at genstanden, der bliver leveret, har en uhåndgribelig karakter, vil udnyttelsen af godet blive karakteriseret som fuld udøvelse af en økonomisk virksomhed

Hvis der derimod ikke sker levering af det producerede til en anden end ejeren, hvorfor ejeren forbruger hele det, der af anlægget er produceret, vil der ikke kunne statueres økonomisk virksomhed. Dette følger af, at der ikke sker levering til en anden end ejeren, og der heller ikke finder en afgiftspligtig transaktion sted, og derved opnås der ikke en indtægt af en vis varig karakter. Dette støttes af generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 25, hvor det bemærkes, at et anlæg som ikke er tilsluttet til et el-net, ikke vil blive betragtet som værende økonomisk virksomhed.

Hvis anlægget derimod har en blandet levering til både ejeren og til en anden person end ejeren, må det gælde, at der vil bestå en økonomisk virksomhed for den del, hvor der leveres til en anden end ejeren. Hvilket er begrundet ved, at den del af godet, hvis produktion leveres til en anden end ejeren, opfylder betingelserne, som de nye vurderingsprincipper opsætter, og derfor består der en økonomisk virksomhed for denne del. Dette støttes af generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 33, her bemærkes der at hvis Fuchs har et egetforbrug af el fra solcelleanlægget, skal der tages hensyn til dette, når retten til fradrag bestemmes.

### **3.4.2. Domstolens særlige fortolkningsmetode**

Hvis det konkluderes, at det er EU-domstolens særlige fortolkningsmetode, der har haft indvirkning på Fuchs-dommen, og dette forhold sammenholdes med VE-direktivets formål om at fremme brugen af energi fra VE-anlæg, må det henledes til at være domstolens formål alene at lade udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed være til brug for de tilfælde, hvor et privat solcelleanlæg eller et privat VE-anlæg udnyttes. Hvis det er VE-direktivet, der har væ-

ret grundlaget for udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed, må det antages, at udvidelsen gælder, når et hvilket som helst VE-anlæg udnyttes.

Men taget i betragtning at Fuchs-dommen fremfører retningslinjer, som har en karakter af at kunne anvendes generelt, må det konstateres, at udvidelsen af begrebet ikke kun vil bestå i en specifik anvendelse, når et VE-anlæg udnyttes.

### 3.4.3. Delkonklusion

Det må derfor konstateres, at de retningslinjer, som domstolen opsætter for at få Fuchs udnyttelse til at være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed, har en generel karakter, som gør, at retningslinjerne vil kunne bruges på andre lignende forhold.

På baggrund af disse nye retningslinjer vil det ikke kun være udnyttelsen af et solcelleanlæg, som vil være omfattet af momssystemet, men også andre VE-anlæg, som har samme karakter og opsætning som solcelleanlægget i Fuchs-dommen. Disse vil ligeledes kunne blive omfattet af momssystemet i samme grad, som Fuchs' anlæg er blevet det med Fuchs-dommen.

Det må konstateres, at anvendelsesmuligheden for de nye retningslinjer er begrænset. Dette følger af, at der er krav om, at den tekniske opsætning skal være opsat på sådan måde, hvorved der skal ske levering til en anden end ejeren af godet, og at den leverede genstand skal have karakter af at være u håndgribelig og som derfor vil være umulig at klassificere og identificere, efter der er sket levering. I forhold til det første krav – om levering til en anden end ejeren – vil dette ikke være et problem at opfylde. Men i forhold til det andet krav – hvor den leverede genstand skal have en u håndgribelig karakter – vil det være mere vanskeligt at opfylde, og derved begrænser det anvendelsesmuligheden for de nye retningslinjer.

Derfor må det konkluderes, at udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed ikke kun vil kunne anvendes, når et VE-anlæg udnyttes. Hvilket er begrundet ved, at de retningslinjer, som opsættes af domstolen i Fuchs-dommen, har en generel karakter. På trods af, at udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed har en generel karakter, har retningslinjerne et begrænset anvendelsesområde. Begrænsningen består i, at der er krav om, at den leverede genstand har en fungibel karakter. Men denne begrænsning fører ikke til, at de nye retningslinjer kun vil kunne anvendes ved udnyttelse af et VE-anlæg. Derfor har udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed en generel karakter.

## 3.5. Kvalificering af det juridiske argument der ligger til grund for C-219/12 Fuchs

Med konklusionen at Fuchs-dommen udvider begrebet økonomisk virksomhed vil dette afsnit fokusere på at finde det juridiske argument, som Fuchs-dommen synes at være baseret på. Derfor vil afsnittet indeholde en analyse af forarbejderne til MSD og 6. momsdirektiv, en ana-



lyse af neutralitetsprincippet samt den svenske, danske, engelske og tyske sprogversion af MSD vil blive sammenholdt for at afklare, om der er forskel i sprogversionerne.

### **3.5.1. Bemærkninger til MSD**

#### **3.5.1.1. KOM(2004) 246**

KOM(2004) 246 dokumentet er det eneste, der berører tilblivelsen af det nye MSD. Dokumentet indeholder en begrundelse for sammenskrivningen af 1. og 6. momsdirektiv. En gennemgang af dokumentet viser, at dokumentet KOM(2004) 246 ikke bidrager med uddybende betragtninger for begrebet økonomisk virksomhed.

#### **3.5.1.2. Forordning 282/2011**

En gennemgang af forordning 282/2011 viser, at forordningen ikke indeholder bemærkninger, som kan lede til en afklaring af udfaldet af Fuchs-dommen.

### **3.5.2. Neutralitetsprincippet**

Det følger af præamplerne nr. 5 og 7 i MSD, at neutralitetsprincippet er en vigtig del af momssystemet. Momsen skal ikke virke konkurrenceforvridende, og derfor skal momssatsen være ens for vare og ydelser af samme art. Herudover skal momsen opkræves så generelt som muligt i alle produktions- og distributionsled samt salgsled, og dette gælder for både vare og ydelser.

Det følger af konkurrenceaspektet, at momsen ikke må virke som konkurrenceforvridende. Dermed skal vare og ydelser af samme art beskattes ens, uanset hvor i produktions- og distributionskæden, de befinder sig. I og med konkurrenceaspektet regulerer momssatsen, indvirker konkurrenceaspektet ikke på Fuchs-dommen. Det er alene neutralitetsprincippet der kan have en indvirkning på Fuchs-dommen. Hvilket er begrundet ved, at momssystemet skal være så neutralt som muligt, og afledt heraf skal momsens anvendelsesområde indeholde samtlige produktions- og distributionsled. En afledt effekt af at være omfattet af momssystemet er, at der opnås ret til fradrag. Fradragsspørgsmålet er et vigtigt element i Fuchs-dommen, for når Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget bliver bedømt til at være økonomisk virksomhed, får Fuchs ret til fradrag for det momsbeløb, der var pålagt solcelleanlægget ved Fuchs' køb heraf. Derfor er det alene neutralitetsprincippet, der skal bedømmes, om princippet har haft en indvirkning på afgørelsen af Fuchs-dommen.

Neutralitetsprincippet har ikke en direkte indvirkning på begrebet økonomisk virksomhed. Hvilket er begrundet ved, at ved en bedømmelse af om der består en afgiftspligtig person og herunder en økonomisk virksomhed samt en afgiftspligtig transaktion kan neutralitetsprincippet indgå som et delelement i vurderingen. Neutralitetsprincippet kan indgå i førnævnte be-

dømmelse, idet princippet regulerer, at samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser skal være omfattet af momsens anvendelsesområde.

Derved følger det, at når en virksomhed udnytter et gode, hvis art tilsigter en blandet udnyttelse, vil neutralitetsprincippet ikke opnå den samme indflydelse på vurderingen af, om der består en økonomisk virksomhed, som hvis arten af det udnyttede gode alene tilsigtede en erhvervmæssig udnyttelse. Dette følger af, at vurderingen skal bero på en helhedsvurdering, hvor der skal lægges vægt på alle elementer, som har betydning for bedømmelsen af udnyttelsen. Derved vil der være flere elementer som indgår i vurderingen af, om der kan statueres økonomisk virksomhed, og deraf vil neutralitetsprincippet få en ringere indflydelse på bedømmelsen.

Skal neutralitetsprincippet have en indflydelse på Fuchs-dommen, skal det være med baggrund i, at Fuchs skal opfattes som en producent, og afledt heraf skal Fuchs have ret til fradrag. Når Fuchs opfattes som en producent, regulerer neutralitetsprincippet, at enhver producent skal være omfattet af momssystemet. Men jf. argumentationen i afsnit 3.3.1.4. og 3.3.1.2. hvormed det blev konstateret, at Fuchs brug af el-nettet er at karakterisere som en oplagringsfunktion, samt at Fuchs' udnyttelse af solcelleanlægget ikke entydigt kan sammenlignes med, hvordan en erhvervsdrivende vil udnytte et sammenligneligt gode, kan det dermed konstateres, at Fuchs ikke kan anses som værende en producent. Når Fuchs ikke udgør en producent, vil han ikke kunne blive omfattet af neutralitetsprincippet. Derfor indeholder neutralitetsprincippet ikke det afgørende juridiske argument for udfaldet af Fuchs-dommen.

### 3.5.3. Bemærkninger til 6. momsdirektiv

#### 3.5.3.1. COM(73) 950

I det engelske dokument COM(73) 950, er der i bemærkningerne til art. 4 benævnt, at anvendelsesområdet for den afgiftspligtige person favner bredt. Desuden bemærkes det, at momsens anvendelsesområde bør udvides til at omfatte alle økonomiske aktiviteter, uanset hvor de finder sted samt alle transaktioner, der er i forlængelse af en økonomisk aktivitet, og som også kan udføres særskilt eller lejlighedsvis.<sup>31</sup> Dog bemærkes det, at momsen er en generel forbrugsafgift, hvilket betyder, at det er det endelige forbrug, som momsen beskatter.

'Økonomisk aktivitet' beror på en egen oversættelse og er oversat fra 'economic activity'. Havde der været en fuldkommen dansk udgave af dokumentet COM(73) 950, var aktiviteter med stor sandsynlighed blevet oversat med virksomheder, jf. afsnit 3.5.4. Dette kan udledes af forskellen i den danske og engelske udgave af MSD art. 9, stk. 1, pkt. 2 og 3. Her bruger den danske udgave begrebet økonomisk virksomhed, hvor den engelske udgave bruger economic activity. Sprogvariationen vil i praksis ikke have nogen betydning qua argumentationen i afsnit 3.5.4. tredje afsnit. Hvilket er begrundet ved, at momssystemets brede anvendelsesområde, og økonomisk virksomhed favner alle aktiviteter uanset hvor de finder sted, samt

---

<sup>31</sup> Egen oversættelse, beror på et uddrag fra art. 4 i dokumentet COM(73) 950

alle transaktioner, der er i forlængelse af en økonomisk aktivitet, og som også kan udføres særskilt eller lejlighedsvis.

I dag ses stadig det brede anvendelsesområde for momssystemet. I flere nutidige domme fra EU-domstolen konstaterer domstolen, at momsens brede anvendelsesområde til dels begrundes i den brede definition, som begreberne den afgiftspligtige person og økonomisk virksomhed er underlagt i MSD. Dette ses i sagerne Redlihs-dommen præmis 24, C-267/08 SPÖ præmis 17, C-369/04 Hutchison 3G præmis 29, C-345/85 Kommissionen mod Nederlandene præmis 8. I henhold til anvendelsesområdet for momsen skal der tages hensyn til momsen som en generel forbrugsafgift. Dette fremgår ligeledes af bemærkningerne til art. 4 i COM(73) 950.

Når specialet tager afsæt i grænseområdet, hvor et gode kan udnyttes både til privat- og erhvervmæssig brug, skal der foretages en helhedsvurdering af samtlige omstændigheder, jf. afsnit 2.2.2. Helhedsvurderingen skal med baggrund i en vurdering af samtlige omstændigheder afklare, om udnyttelsen af et gode har en erhvervmæssig karakter. Derved vil der i helhedsvurderingen blive taget højde for, at alle økonomiske aktiviteter skal indføres i momssystemet. Derfor vil udnyttelsen af et gode blive underlagt en nøje vurdering af, om udnyttelsen er af en erhvervmæssig karakter. Denne afvejning er et centralt spørgsmål, pga. at der skal være en klar opdeling af den private og erhvervmæssige brug af et gode. Dette begrundes med, at alle økonomiske aktiviteter skal indgå i momssystemet, mens de aktiviteter som har en privat karakter skal forblive uden for momssystemet, hvilket beror på, at momsen er en generel forbrugsafgift. Redlihs-dommen understøtter dette forhold, idet der af dommen kan udledes, at enhver udnyttelse som har karakter af en erhvervmæssig udnyttelse skal indføres i momssystemet uanfægtet af, at godet var beregnet til brug i ejerens privatatmosfære. Dette følger af, at når en privat udnyttelse ændrer karakter og overgår til en erhvervmæssig udnyttelse, bliver udnyttelsen at betegne som udøvelse af en økonomisk virksomhed.

Idet at alle økonomiske aktiviteter skal indføres i momssystemet, oplyser lovgiver, at kun virksomheder af økonomisk karakter kan indføres i momssystemet. Derved har lovgiver stueret, at en privat udnyttelse af et gode ikke vil kunne indføres i momssystemet. Dette følger ligeledes af bemærkningen til art. 4, hvor det anføres, at momsen er en generel forbrugsafgift.

På denne baggrund kan det konstateres, at bemærkningen til art. 4 i dokumentet COM(73) 950, ikke udvider anvendelsesområdet for momsen eller for begreberne den afgiftspligtige person og herunder økonomisk virksomhed.

Bemærkningerne i art. 4 indeholder ingen begrundelse for domstolens opdelingen af Fuchs' udnyttelse af solcelleanlægget, hvormed Fuchs' udnyttelse alene skal anses som en leveringsvirksomhed, hvor der skal ses bort fra Fuchs' egetforbrug af el, jf. Fuchs-dommen præmis 30 og 31. Hvilket er begrundet ved, at bemærkningerne til art. 4 ikke indeholder bemærkninger omhandlende elektricitet og dennes særlige karakteristika. Desuden indeholder bemærkningen ej heller et udsagn om, at når et gode eller en leverance har en fungibel karakter, som gør, at når der er sket levering, vil det leverede ikke kunne klassificeres eller identificeres, og derved

skal den foretagne leverance og privatforbruget af samme genstand ses som to uafhængige handlinger, hvoraf følger, at privatforbruget ikke skal tillægges vægt. Dermed kan bemærkningerne til art. 4 ikke understøtte domstolens argument for ikke at foretage en helhedsvurdering af Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget i Fuchs-dommen.

Alt i alt kan det konstateres at bemærkningerne til art. 4 i dokumentet COM(73) 950, ikke indeholder den fornødne juridiske argumentation, som kan lægges til grund for afgørelsen i Fuchs-dommen.

### 3.5.3.2. Europæiske Fællesskabers Tidende nr. C 40

Punkt 19 i dokumentet som er offentliggjort i De Europæiske Fællesskabers Tidende, nr. C 40 af 8. april 1974 (herefter benævnt som nr. C 40), indeholder en bemærkning, som omhandler blandet udnyttelse af et gode. Punkt 19 lyder som følger:

*”...ved udelukkelse af fradrag af afgifter på ting og tjenesteydelser, der, selv om de hører til normale driftsudgifter, samtidig kan tjene til tilfredsstillelse af personlig behov, må man gå meget omhyggeligt frem, og man må til stadighed se på, om både det produktive aspekt og det forbrugsmæssige aspekt, der er forbundet med de omhandlede varer, skal prioriteres.”.*

I ovenstående citat tilkendes gives en bevidsthed om, at der skal være en opdeling mellem en privat- og erhvervsmæssig udnyttelse. Hvorfor det erhvervsmæssige brug skal indbefattes i momssystemet og hvor privatforbruget skal momspålægges. Denne opdeling ses i flere afgørelser fra EU-domstolen fx i sagerne C-291/92 Armbrrecht og Redlihs-dommen.

Punkt 19 beretter om, at der skal ske en nøje vurdering af udnyttelsen, hvor der både skal tages stilling til det private og erhvervsmæssige aspekt af udnyttelsen. Denne vurdering har store ligheder med den helhedsvurdering, som Enkler-dommen beskriver, der skal foretages. Enkler-dommen beskriver, at helhedsvurderingen skal omfatte samtlige omstændigheder, som vil kunne lede til en afklaring af udnyttelsen. Derved kan det konstateres, at dokumentet nr. C 40 ikke leder til en udvidelse af helhedsvurderingen, i og med at begge vurderinger skal vurdere udnyttelsesaspektet for at afklare, om udnyttelsen er at karakterisere som erhvervsmæssig brug. Derfor indeholder denne del af punkt 19 ikke et fornødent juridisk argument til at understøtte Fuchs-dommens udfald.

### 3.5.4. Sproglige variationer mellem de forskellige sproglige versioner af MSD

Der vil i dette afsnit blive foretaget en sammenligning af den svenske, danske, engelske og tyske sprogversion af præampel nr. 5 og 7 i MSD. Præamplenen bruges af EU-domstolen ved fortolkning af de sekundære retskilder, når disse er uklart formuleret. Hertil bruges præamplenen for at sikre, at fortolkningen bliver formålsbestemt. Endvidere vil der blive foretaget en sammenligning af den svenske, danske, engelske og tyske sprogversion af MSD art. 9, stk. 1,

pkt. 2 og 3. Sammenligningerne af de fire sprogversioner skal lede til en kvalificering af, om der er variation mellem sprogversionerne, og om der heri ligger en juridisk forklaring på udfaldet af Fuchs-dommen.

Præamplerne nr. 5 og 7 i MSD i forhold til den svenske, danske, engelske og tyske sprogversioner, indeholder ingen sprogvariationer.

Art. 9, stk. 1, pkt. 2 og 3 i de fire forskellige direktivtekster indeholder en mindre sprogvariation. I den svenske og danske bruges økonomisk virksomhed, mens der i den tyske og engelske sprogversion bliver økonomisk aktivitet/drift brugt. Ved et opslag af det engelske ord *activity*, vil de danske ord *virksomhed* og *aktivitet* fremgå. Hvor et opslag af det tyske ord *tätigkeit* vil ord som *virksomhed* og *drift* fremgå. Dette betyder, at ordene *aktivitet*, *drift* og *virksomhed* er synonyme, men *aktivitet* og *drift* favner bredere end *virksomhed*. Men henledt til momsens brede anvendelsesområde, som der henvises til i flere domme, samt til bemærkningen i art. 4 i dokumentet COM(73) 950, hvor det bemærkes, at alle økonomiske aktiviteter mv. skal omfattes af momssystemet, vil sprogvariationen i praksis ikke have nogen betydning. Hvilket er begrundet ved, at EU-domstolen i flere domme har ladet aktiviteter indgå i momssystemet, hvor den erhvervsmæssige aktivitet har været omdiskuteret, dette ses bl.a. i Enklerdommen, Huddersfield-dommen samt C-412/03 Hotel Scandic Gasabäck.

Det må derfor konkluderes, at sprogversionerne af de fire forskellige direktivtekster, ikke indeholder større eller betydningsfulde variationer. Variationen mellem aktivitet/drift og virksomhed vil ikke i praksis have betydning. Med denne baggrund kan det konkluderes, at de forskellige sprogvariationer ikke indeholder et forklaringsmoment, der har haft betydning for afgørelsen af Fuchs-dommen.

### 3.5.5. Delkonklusion

Med baggrund i de ovenstående konstateringer, synes forarbejderne til MSD og til 6. momsdirektiv, neutralitetsprincippet eller de fire forskellige sproglige versioner af MSD, ikke at indeholde et juridisk forklaringsmoment, som kan ligges til grund for Fuchs-dommens udvidelse af begrebet økonomisk virksomhed.

MSD beror på en sammenskrivning af 1. og 6. momsdirektiv og ved en gennemgang af dokumentet KOM(2004) 246 kan det konstateres at dokumentet ikke kan lede til en juridisk afklaring af udfaldet ved Fuchs-dommen.

Forordning 282/2011 indeholder ej heller en forklaring på udfaldet af Fuchs-dommen.

I forbindelse med neutralitetsprincippet og konkurrenceaspektet er det kun neutralitetsprincippet, som vil kunne få betydning for udfaldet af Fuchs-dommen. Men da neutralitetsprincippet regulerer, at alle produktionsled mv. skal være omfattet af momssystemet, og det samtidig kan konstateres, at Fuchs udnyttelse af solcelleanlægget ikke er at betragte som værende

økonomisk virksomhed, jf. afsnit 3.3.3., vil Fuchs ikke være at karakterisere som en producent. Derved vil neutralitetsprincippet ikke kunne hjælpe med en forklaring på udfaldet af Fuchs-dommen.

Af bemærkningerne til art. 4 i dokumentet COM(73) 950 fremgår det, at alle økonomiske aktiviteter skal være omfattet af momssystemet. Herunder fremgår det endvidere, at momsen er en generel forbrugsafgift. Med dette udvider bemærkningerne ikke, hvilke aktiviteter der kan blive omfattet af momssystemet. Hvormed kun økonomiske aktiviteter kan blive omfattet af momssystemet, hvor en udnyttelse af et gode som har privat karakter skal stå udenfor momssystemet. Desuden understøtter bemærkningerne i COM(73) 950 ikke domstolens opdeling i Fuchs-dommen, som medfører at Fuchs private forbrug af el ikke skal medgå i helhedsvurderingen. Dette begrundes i, at dokumentet ikke indeholder bemærkninger omkring, at elektricitet har en særlig karakteristika. Derved indeholder dokumentet COM(73) 950 ikke en juridisk forklaring på afgørelsen i Fuchs-dommen.

Dokumentet nr. C 40 indeholder en bemærkning, som er til direkte brug ved en vurdering af den erhvervmæssige udnyttelse, når et gode har en art, som kan lede til en blandet udnyttelse. Bemærkningerne i dokumentet nr. C 40 beskriver, at der skal ske en nøje vurdering af den private- og erhvervmæssige udnyttelse af et gode. Dette skal ske med baggrund i at opgøre fordelingen mellem den private- og erhvervmæssige brug korrekt, i og med kun den erhvervmæssige del kan indføres i momssystemet. Derfor indeholder dokumentet nr. C 40 heller ej en juridisk forklaring på udfaldet i Fuchs-dommen.

Vedrørende sammenligningen af om der findes en sproglig variation af MSD på svensk, dansk, engelsk og tysk af præampel nr. 5 og 7 samt af art. 9 stk. 1, pkt. 2 og 3, blev der kun fundet en mindre og ubetydningsfuld variation. Denne variation vedrører alene art. 9, stk. 1, pkt. 2 og 3. Da denne variation er ubetydelig, vil denne ikke kunne bære en forklaring på udfaldet af Fuchs-dommen.



## 4. Konklusion

Førend det kan konkluderes, hvilken betydning Fuchs-dommen har på begrebet økonomisk virksomhed, må der gives svar på, om Fuchs-dommen udvider begrebet økonomisk virksomhed. I og med EU-domstolen i Fuchs-dommen ikke foretager en helhedsvurdering, som har ligheder med den som tidligere praksis på området beskriver, må det konstateres, at Fuchs-dommen leder til en udvidelse af begrebet økonomisk virksomhed. Denne udvidelse hviler på argumentet af, at med baggrund i elektricitetens særlige karakteristika og solcelleanlæggets tekniske opsætning, skal Fuchs' privat forbrug af el og Fuchs levering af el til el-nettet ses som to særskilte handlinger. Derved afskærer EU-domstolen sig muligheden for at vurdere på Fuchs private elforbrug ved helhedsvurderingen. Ved anlægning af en helhedsvurdering på Fuchs-dommen, som er i overensstemmelse med den som tidligere praksis beskriver, kan der konkluderes, at Fuchs' udnyttelse af solcelleanlægget ikke vil være at betragte som værende økonomisk virksomhed. Derved bliver solcelleanlægget udnyttet til private formål, og derfor er Fuchs-dommen et udtryk for en udvidelse af begrebet økonomisk virksomhed.

I forhold til afklaringen af om udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed andrager en generel karakter, eller om udvidelsen alene vil berøre udnyttelse af et VE-anlæg, kan det konkluderes, at domstolen i Fuchs-dommen opsætter nye retningslinjer som supplerer helhedsvurderingen. Disse nye retningslinjer har en generel karakter, som gør, at udvidelsen af begrebet økonomisk virksomhed vil antage en generel karakter og vil derfor ikke alene være til brug for, når et VE-anlæg udnyttes. Retningslinjerne tilsigter, at alt hvad godet producerer, skal leveres til en anden end ejeren af godet, desuden skal det producerede have en u håndgribelig karakter, således at det leverede efter levering ikke vil kunne klassificeres og identificeres. Med baggrund i det sidste element, kan det konstateres, at anvendelsesområdet for de nye retningslinjer som supplerer helhedsvurderingen, er smalt.

Alt i alt kan det konkluderes, at påvirkningen, som Fuchs-dommen har på begrebet økonomisk virksomhed, er en generel udvidelse af begrebet. Men udvidelsen har et smalt anvendelsesområde.

Ved en afklaring af hvilket juridisk argument, der ligger til grund for Fuchs-dommen, blev der foretaget en analyse af forarbejderne til MSD og 6. momsdirektiv. I forbindelse med denne analyse blev der analyseret på dokumentet KOM(2004) 246 og forordning 282/2011 som begge henhører til MSD. Hertil blev konklusionen, at disse forarbejder ikke synes at indeholde en tilstrækkelig juridisk argumentation, som kan understøtte domskonklusionen i Fuchs-dommen. Desuden blev der foretaget en analyse af neutralitetsprincippet, denne indeholdte ej heller en juridisk forklaring på Fuchs-dommens udfald. Med baggrund i førnævnte konklusioner blev der derfor foretaget en analyse af forarbejderne til 6. momsdirektiv. Hertil blev der analyseret på dokumenterne COM(73) 950, art. 4 og De Europæiske Fællesskabers Tidende, nr. C 40 af 8. april 1974, punkt 19. Konklusionen på denne analyse blev, at ej heller i disse dokumenter synes der at være den fornødne juridiske argumentation for domskonklusionen i Fuchs-dommen. Herudover synes en sammenligning af den svenske, danske, engelske og tyske sprogversion af præamblen nr. 5 og 7 samt af art. 9, stk.1, pkt. 2 og 3 i MSD, heller ikke



at indeholde det nødvendigt juridiske argument for at kunne forklare udfaldet af Fuchsdommen.

Derfor må det konkluderes at forarbejderne, neutralitetsprincippet og en sammenligning af de fire sproglige versioner af MSD, ikke synes at indeholde det fornødne juridiske argument, som kan understøtte resultatet i sagen C-219/12 Fuchs.

## 5. Perspektivering – EU-domstolens særlige fortolkningsmetode

Da afsnit 3.5.5. ikke indeholder den fornødne juridiske forklaring på udfaldet af Fuchsdommen, vil en perspektivering til EU-domstolens fortolkningsmetode blive foretaget. Med perspektiveringen vil det blive vurderet på, om EU-domstolens særlige fortolkningsmetode er genstand for Fuchs-dommens udfald.

Fra retspraksis ses der både en vilje til at udøve en politisk indflydelse på et enkelt område, som ved udvidelsen af art. 119 i EØF-traktaten,<sup>32</sup> samt der ses en vilje til at lade to tilsyneladende forskellige områder påvirke hinanden, hvilket var tilfældet på miljøområdet og på området for bekæmpelse af medlemsstaternes protektionistiske retsregler.<sup>33</sup> I forhold til sidstnævnte eksempel er der i retspraksis eksempler på, at bekæmpelsen af medlemsstaternes protektionistiske regelsæt måtte vige til fordel for bevarelsen af et højt miljøbeskyttelseshensyn. Dette skal ses i lyset af, at EU-domstolen prioriterer bekæmpelsen af medlemsstaternes protektionistiske retsregler meget højt for derved at optimere det indre marked.<sup>34</sup>

VE-direktivets formål er at fremme EUs forbrug af vedvarende energi og set i lyset af EU-domstolens vilje til at udøve en politisk indflydelse vil det ikke være enestående, hvis domstolen har ladet hensynet til VE-direktivet veje tungest i forhold til håndhævelsen af MSD ved domsafsigelsen af Fuchsdommen. Fuchsdommen vil medføre, at det bliver mere attraktivt for private at investere i et VE-anlæg, da private kan opnå fradrag for den indgående moms på anlægget. Desuden vil det ligeledes medføre, at EUs mål om, at 20 % af den elektricitet, der forbruges i 2020 skal stamme fra vedvarende energikilder, vil blive lettere at indfri eller måske vil andelen på 20 % ligefrem blive forøget.<sup>35</sup>

Vurderingen bliver derfor, at EU-domstolens juridiske argument i Fuchsdommen, er under indflydelse af den særlige fortolkningsmetode som præger EU-domstolen.

---

<sup>32</sup> Rasmussen, *EU-ret i kontekst*, side 667-686

<sup>33</sup> Rasmussen, *EU-ret i kontekst*, side 658-659 og 660-664

<sup>34</sup> Rasmussen, *EU-ret i kontekst*, side 658-659 og 660-664

<sup>35</sup> Klima-, energi- og bygningspolitik, *VE-direktivet*

## 6. Kildefortegnelse

### 6.1. Litteratur

Blume, Peter: *Juridisk metodelære*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009

De Europæiske Fællesskabers Tidende, nr. C 40 af 8. april 1974

Energy Supply: *Solcellepark endelig på vej i Nakskov*, 4. april 2014, [http://www.energy-supply.dk/article/view/127357/solcellepark\\_endelig\\_pa\\_vej\\_i\\_nakskov?ref=rss#.U1z-7FV\\_uAg](http://www.energy-supply.dk/article/view/127357/solcellepark_endelig_pa_vej_i_nakskov?ref=rss#.U1z-7FV_uAg), hentet den 27. april 2014

Europa Parlamentet og Rådets direktiv 2009/28/EF af 23. april 2009, om fremme af anvendelsen af energi fra vedvarende energikilder og ændring og senere ophævelse af direktiv 2001/77/EF og 2003/30/EF

EØF-traktaten, Traktat om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab

Johansen, Flemming Lind: *Momssystemdirektivet*, 1. udgave, Forlaget Thomson, 2008

Karnov, *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, hentet den 6. april 2014

Klima-, energi- og bygningspolitik: *VE-direktivet*, 14. juni 2013, <http://www.kebmin.dk/klima-energi-bygningspolitik/eus-klima-energi-politik/vedvarende-energi/ve-direktivet>, hentet den 22. april 2014

Kommissionen: *Forslag til Rådets Direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning)*, (benævnt som KOM(2004) 246), 15. april 2004

Kommissionen: *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes*, (benævnt som COM(73) 950), 20. juni 1973

Momsloven, inkl. Karnovs noter, Lovbekendtgørelse 2013-01-23 nr. 106 om merværdiafgift

Rasmussen, Hjalte: *EU-ret i kontekst*, 5. udgave, Forlaget Thomson, 2003

Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967, om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, om det fælles merværdiafgiftssystem (benævnt som MSD), Momssystemdirektivet, inkl. Karnovs noter

Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17. oktober 2005 – om foranstaltninger til gennemførelsen af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem

Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967, om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 – om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning)

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

Solcelleparker.dk: *Solarpanels ApS opfører Skandinaviens største solcellepark på Møn*, 2013, <http://solcelleparker.dk/solcellepark>, hentet den 27. april 2014

Sørensen, Karsten Engsig, mfl.: *EU-retten*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Wegener, Morten: *Juridisk metode*, 3. reviderede udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000

## 6.2. Domsregister

### Domme fra EU-domstolen

C-219/12 Fuchs

C-263/11 Ainars Redlihs

C-267/08 SPÖ Landesorganisation

C-369/04 Hutchison 3G

C-284/04 T-Mobile

C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck

C-223/03 University of Huddersfield

C-230/94 Renate Enkler

C-291/92 Armbrecht

C-320/88 Safe

C-235/85 Kommissionen mod Nederlandene

C-14/83 Von Colson

283/81 Cilfit

C-89/81 Hong-Kong Trade

Generaladvokatens forslag til afgørelse

C-219/12 Fuchs

69/80 Worringham og Humphreys

Styringssignal og bindende svar fra SKAT

SKM2013.23.SKAT (styringssignal)

SKM2011.830.SR (bindende svar)

SKM.2011.686. SR (bindende svar)