

Mathias Brogaard Høyner  
Mathias Kallehauge  
Peter Rosenlund

17-05-2023

# Betydningen af EU-Domstolens afgørelser for momsfrigørelsen af undervisning i dansk ret



## Titelblad

**Dansk titel:** Betydningen af EU-Domstolens afgørelser for momsfritagelsen af undervisning i dansk ret

**Engelsk titel:** The EU-rulings' influence on the VAT exemption of education in Danish law

**Uddannelse:** Cand.merc. (Jur.)

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet

**Fagmodul:** Kandidatspeciale (30 ETCS)

**Fagområde:** Moms

**Vejleder:** Charlotte Sørensen

**Anslag:** 173.843

**Normalsider:** 72

**Afleveringsdato:** 16. maj 2023

**Udarbejdet af:** Peter Rosenlund  
Studienummer: 20185902

Mathias Kallehaug  
Studienummer: 20183071

Mathias Brogaard Høyner  
Studienummer: 20183051

## Abstract

The purpose of this master thesis is to describe the applicable law of the Valued Added Tax (VAT) exemption of teaching in the Danish VAT Law § 13, sub. 1, number 3 and the Council Directive on the common system of value added tax art. 132, sub. 1, letter i) and j). The thesis will determine this by using a legal dogmatic method.

The thesis will conduct a conclusion of the EU-rulings C-449/17, A&G Fahrschul-Akademie, C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics and C-49/19, HA are affecting the Danish applicable law.

In the second chapter of the thesis, the scope of the Danish VAT Law § 13, sub. 1, no. 3 together with the Council Directive on the common system of value added tax art. 132, sub. 1, letter I and J before the 14<sup>th</sup> of March 2019 (before the three EU-rulings) is determined. The chapter concludes that goods and services could be considered exempt from VAT if it is considered “school or university education”, “professional education”, or “educational teaching”.

In Chapter 3 there is three EU-rulings C-449/17, A&G Fahrschul-Akademie, C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics and C-49/19, HA that will be analysed in depth with the purpose of determining the legal position that are being reached. Firstly, the chapter summarizes the facts of the rulings and highlights the main points. Secondly, the chapter analyses the main points to determine the full scope of the matter. The chapter concludes that “school and university education” cannot be exempt if it is specialized, but the students must be taught in a wide variety of subjects. Furthermore, the chapter concludes that the education must be part of an integrated educational system where the student progresses and specialises within the subjects. Thirdly, the teaching must not be on an ad hoc basis. Neither if the teaching forms part of education in an integrated system. Lastly, the chapter concludes that the education cannot mainly be of recreational character.

Chapter 4 contains a comparative analysis of the conclusions from Chapter 2 and 3, with the purpose to highlight if the three EU-rulings will change the former applicable law. The chapter concludes that the new rulings have an impact on private classes, which's application will be limited in a matter that will result in it no longer being exempt from VAT in practice. Furthermore, the chapter concludes that teaching in physical education can no longer be exempt from VAT. Lastly, the chapter concludes the same for education on evening classes, “day high

schools”, and “university extensions”, meaning it will no longer be exempt from VAT following the Danish VAT Law § 13, sub. 1, no. 3.

The last chapter is the conclusion of the master thesis.

# Indholdsfortegnelse

<b>Titelblad</b> .....	<b>1</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>2</b>
<b>Indholdsfortegnelse</b> .....	<b>4</b>
<b>Kapitel 1 – Indledning, metode, afgrænsning</b> .....	<b>6</b>
1.1 <i>Indledning</i> .....	6
1.2 <i>Problemfelt</i> .....	6
1.3 <i>Problemformulering</i> .....	7
1.4 <i>Afgrænsning</i> .....	7
1.5 <i>Specialets struktur</i> .....	8
1.6 <i>Metode</i> .....	9
1.7 <i>Nationale kilders anvendelse</i> .....	10
1.8 <i>EU-kildernes anvendelse</i> .....	10
1.9 <i>Retskilde- og kildevalg</i> .....	12
1.9.1 <i>Samspillet mellem nationalret og EU-retten i dette speciale</i> .....	12
1.10 <i>Fortolkningsprincipper</i> .....	14
1.10.1 <i>Neutralitetsprincippet</i> .....	14
1.10.2 <i>Neutralitetsprincippet som fortolkningsprincip</i> .....	15
1.10.3 <i>Streng eller indskrænkende fortolkning</i> .....	16
1.11 <i>Fortolkning af retskilder</i> .....	17
<b>Kapitel 2 – Momssystemet</b> .....	<b>20</b>
2.1 <i>Generelt om momssystemet</i> .....	20
2.1.1 <i>Den afgiftspligtige person</i> .....	20
2.1.2 <i>Selvstændig virksomhed</i> .....	21
2.1.3 <i>Økonomisk virksomhed</i> .....	21
2.1.4 <i>Afgiftspligtig transaktion</i> .....	22
2.1.5 <i>Momsfritagelser</i> .....	23
<b>Kapitel 3 – Analyse af gældende ret</b> .....	<b>25</b>
3.1 <i>Gældende ret</i> .....	25
3.1.1 <i>Grundlæggende fortolkning af momsfrigtagelsen undervisning</i> .....	25
3.1.2 <i>Ordlydsfortolkning</i> .....	26
3.1.3 <i>Formålsfortolkning</i> .....	28
3.2 <i>Retsstillingen pr. den 13. marts 2019</i> .....	29
3.2.1 <i>Skoleundervisninger og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner</i> .....	29
3.2.2 <i>Skolemæssig undervisning</i> .....	30
3.2.3 <i>Undervisning i sprog, musik, legemsøvelser mv.</i> .....	33
3.2.4 <i>Almen interesse</i> .....	34
3.2.5 <i>Faglig uddannelse, herunder omskoling</i> .....	35
3.2.6 <i>Levering af undervisning kombineret med andre momsfrigtaget ydelser</i> .....	40

3.3 Delkonklusion på retsstillingen frem til den 13. marts 2019 .....	41
<b>Kapitel 4 – Analyse af EU-praksis .....</b>	<b>43</b>
4.1 EU Praksis (De tre afgørelser) .....	43
4.2 Domsreferat og hovedpræmisser af C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie .....	43
4.3 Domsreferat og hovedpræmisser af C-47/19, HA .....	45
4.4 Domsreferat og hovedpræmisser af C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics .....	48
4.5 Dybdegående analyse af hovedpræmisserne fra ovenstående tre afsnit .....	50
4.5.1 Skole- og universitetsundervisning .....	51
4.5.2 Bred og varieret mængde af emner .....	52
4.5.3 Uddybning og udvikling af elevens viden og færdigheder indenfor et uddannelsessystem .....	54
4.5.4 Offentligt uddannelsesorgan eller andre anerkendte organer med tilsvarende formål .....	55
4.5.5 Rent rekreativ karakter .....	57
4.5.6 Overførsel af viden og kompetencer fra underviser til studerende .....	58
4.6.7 Undervisning med almen interesse .....	59
4.6 Delkonklusion .....	60
<b>Kapitel 5 - Komparativ analyse .....</b>	<b>61</b>
5.1 Skoleundervisninger og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner .....	61
5.2 Faglig uddannelse, herunder omskoling .....	64
5.3 Skolemæssig undervisning .....	67
5.3.1 Betingelser for skolemæssig undervisning .....	68
5.4 Levering af undervisning kombineret med andre momsfrataget ydelser .....	72
5.5 Delkonklusion .....	72
<b>Kapitel 6 - Diskussion .....</b>	<b>74</b>
6.1 Den praktisk betydning af ændringerne .....	74
6.2 Aftenskoler, daghøjskoler, folkeuniversiteter og enkeltfag .....	74
6.3 Undervisning i legemsøvelser .....	77
6.4 Delkonklusion .....	79
<b>Kapitel 7 – Konklusion .....</b>	<b>80</b>
7.1 Konklusion .....	80
<b>Litteraturliste .....</b>	<b>83</b>
<b>Procesafsnit .....</b>	<b>89</b>
<b>Skærmpoint af anslag .....</b>	<b>91</b>

# Kapitel 1 – Indledning, metode, afgrænsning

## 1.1 Indledning

Hos mange danskere er moms ikke noget, der fylder meget. I de fleste tilfælde er det nok ikke meget andet end en afgift på 25%. De færreste tænker nok over, at nogle af de ydelser og varer vi køber, ikke er pålagt denne afgift. I hvert fald ikke indtil de pludselig ikke er fritaget for momsafgiften længere, og forbrugeren dermed ud af det blå, bliver tvunget til at betale 25% mere for samme vare eller ydelse. I øjeblikket ses dette, da vi står overfor en mulig ændring af reglerne for momsfrigatet undervisning, hvor dagligdagsydelser, som holdtræning i fitnesscentre og tysk på aftenskolen hidtil har været fritaget for moms, men nu kan stå overfor en potentiel ændring.

EU-Domstolen har den 14. marts 2019 afgjort den første af tre afgørelser, vedrørende momsfrigatelsen af undervisning, der forventes at påvirke anvendelsen af fritagelsen. Nogle af de undervisningstilbud, der tidligere har været fritaget for momspligt, risikerer efter disse afgørelser at blive pålagt moms på deres ydelser. Skattestyrelsen har endnu ikke taget stilling til de nye afgørelser, og hvilke, hvis nogen, konsekvenser disse kommer til at få på dansk gældende ret angående momsfrigatelsen af undervisning.

Af denne grund, er formålet med dette speciale at undersøge om de tre EU-afgørelser, C-449/17, A&G Fahrschul-Akademie, C-47/19, HA og C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics vil påvirke dansk gældende ret angående anvendelsesområdet af momsfrigatelsen af undervisning. Specialet søger at gøre dette ved først at beskrive, hvordan retsstillingen så ud før de nye afgørelser. Dernæst vil afgørelserne blive analyseret med det formål at finde ud af, hvilken retsstilling EU-domstolen fastlægger. Til sidst vil specialet sammenligne retsstillingen før og efter EU-afgørelserne med henblik på at konkludere om gældende dansk ret bliver ændret af disse afgørelser, og i tilfælde heraf, hvordan retsstillingen hernæst ser ud og om dette eventuelt resulterer i en konkurrenceforvridning af markedet for udbud af undervisning.

## 1.2 Problemfelt

Merværdiafgift pålægges som udgangspunkt på alle ydelser og varer. EU-lovgiverne har dog valgt, at nogle varer og ydelser er fritaget for moms, da disse vurderes at være af særlig samfundsmæssig interesse, hvorfor EU ønsker at give disse ydelser og varer en

konkurrencemæssig fordel. Dette skyldes, at foruden momsafgift, vil tiltaget gøre disse varer og ydelser billigere for den enkelte borger og derfor mere tilgængelig for den bredere befolkningsgruppe. Én af de varer eller ydelser, som i visse tilfælde er fritaget for moms, efter Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112), art. 132, litra i) og j) (herefter momssystemdirektivet), er undervisning. Momssystemdirektivet definerer ikke konkret, hvilke typer undervisning, der er fritaget, men pålægger det enkelte medlemsland at foretage dette skøn i overensstemmelse med direktivet. I Danmark har man forsøgt at opfylde denne forpligtelse gennem lov nr. 375 af 18/05/1994 om merværdiafgift (herefter momsloven), der bruges til at inkorporere momssystemdirektivet i dansk ret. Heri findes også den danske momsfrigørelse af undervisning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Dette speciale vil undersøge, hvordan afgørelser fra EU-Domstolen indføres i dansk ret, samt hvordan ny praksis fra EU-Domstolen påvirker gældende ret i Danmark. Gennem udarbejdelsen af dette speciale søges det derfor undersøgt nærmere, hvorvidt disse EU-Domstolsafgørelser har nogen betydning for den danske fortolkning af momsfrigørelsen af undervisning, og om der dermed er tale om en praksisændring indenfor anvendelsesområdet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Dette søges gjort gennem besvarelse af nedenstående problemformulering.

### 1.3 Problemformulering

Hvilken ændring, hvis nogen, har afgørelserne C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, C-47/19 – HA og C-373/19 - Dubrovin & Tröger Aquatics på anvendelsen af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3?

### 1.4 Afgrænsning

Afgrænsningen i dette kapitel vil afgrænse, hvad, der vil være inkluderet i specialet, således der bliver fastlagt klare rammer for, hvad specialet vil behandle. Kandidatspecialet omhandler EU-Domstolens afgørelser på momsområdet, nærmere bestemt momsfrigørelsen af undervisning og de indvirkninger ændringerne potentielt har på dansk ret. Analysen vil tage udgangspunkt i tre EU-Domstolsafgørelser, A & G Fahrschul-Akademie,<sup>1</sup> HA<sup>2</sup> og Dubrovin & Tröger Aquatics,<sup>3</sup> da Skattestyrelsen endnu overvejer konsekvenserne af disse afgørelser.<sup>4</sup> Gennem

---

<sup>1</sup> Sag - C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie

<sup>2</sup> Sag- C-47/19, HA

<sup>3</sup> Sag- C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics

<sup>4</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4 version 3,1



specialet vil der hertil også blive benyttet anden praksis, så vidt det er relevant for specialet. Til at besvare specialets problemformuleringen, vil der særligt blive gjort brug af momssystemdirektivet artikel 132 stk. 1, litra i) og j) og momsloven § 13, stk. 1, nr. 3. Specialet afgrænses derfor til kun at behandle momsfrigørelsen undervisning. Der vil i den forbindelse kun blive sat fokus på undervisning, hvorfor behandling af andre momsområder undlades, såfremt de ikke har relation til undervisning. Der vil gennem specialet blive sat særligt fokus på momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1 og 2. pkt., vedrørende skolemæssig undervisning, faglig uddannelse, herunder omskoling og anden undervisning der har karakter af skolemæssig undervisning eller faglig undervisning og levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil, samt privattimer, da det er denne del af bestemmelsen praksisændringerne primært vedrører. Der sættes ikke særligt fokus på kursusvirksomhed med gevinst for øje, hvorfor dette kun behandles overfladisk i relation til ovenstående elementer af paragraffen. Yderligere vil den nuværende retsstilling i Danmark og EU blive gennemgået, da dette er relevant i forhold til, om EU-Domstolsafgørelserne har nogen betydning for dansk retspraksis. Endvidere benyttes andre momsfrigørelser i specialets diskussion af, hvorvidt EU's praksisændringer har nogen reel betydning for dansk ret, hvis disse har relation til den ovenstående praksis. Specialet har desuden den tidsmæssige afgrænsning, at undervisning i relation til moms kun vil blive behandlet fra 1978 og frem, hvor undervisning blev omfattet af momsfrigørelserne i dansk ret.

## **1.5 Specialets struktur**

Dette afsnit har til formål at fastlægge strukturen i specialet, med det formål at give læseren en bedre mulighed for at forstå specialets indhold i relation til hinanden.

Specialets Kapitel 1 starter med at indlede emnet, hvorefter den problemformulering, der ønskes besvaret præsenteres. Dernæst vil metoden, der anvendes til at besvare problemformuleringen, blive gennemgået, hvorunder de valgte retskilder og fortolkningsprincipper ligeledes gennemgås. Yderligere vil sammenspillet mellem EU-retten og national ret også blive redegjort for.

I kapitel 2 vil der være en kort gennemgang af det generelle momssystem, med det formål, at sætte læseren ind i specialets forståelsesmæssige afsæt til at besvare problemformuleringen.

Kapitel 3 indeholder en grundig analyse af den hidtil gældende ret vedrørende momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, og momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j) før de tre EU-domstolsafgørelser. Formålet med kapitlet er at fastlægge den oprindelige retsstilling vedrørende momsfrigørelsen af undervisning, hvilet anses for nødvendig, for at kunne analysere, hvorvidt afgørelserne får betydning for retstillingen fremadrettet.

I kapitel 4 vil de tre EU-domstolsafgørelser, A&G Fahrschul-Akademie, HA og Dubrovin & Tröger Aquatics, blive analyseret. Afsnittet vil starte med et referat af afgørelsernes faktum opfulgt af en kort præsentation af de juridiske hovedpræmisser. Afsnittets anden del, vil være en samlet analyse af de fundne hovedpræmisser. Formålet med afsnittet er at fastlægge retstillingen efter de tre EU-domstolsafgørelser, med henblik på at kunne sammenligne denne med den hidtidige retsstilling i specialets kapitel 5.

Kapitel 5 indeholder en komparativ analyse af den gældende ret henholdsvis før og efter de tre EU-domstolsafgørelser. Kapitlets formål er at sætte de to retsstillinger overfor hinanden, hvorved det vil blive tydeliggjort om de tre EU-afgørelser får en påvirkning af gældende ret angående momsfrigørelsen af undervisning.

Specialets andet sidste kapitel, Kapitel 6, vil bestå af en diskussion af, hvilke fag og områder, der praktisk vil blive påvirket af de potentielle ændringer.

Kapitel 7 vil bestå af en konklusion på alle de foregående kapitler i specialet. Dette vil ende med en endelig besvarelse af specialets problemformulering.

## 1.6 Metode

Metoden, der gennemgående finder anvendelse til besvarelsen af specialets problemformuleringen, er den retsdogmatiske metode. Metoden indebærer en analyse, beskrivelse og systematisering af gældende retsregler med mål om klarlægning af gældende ret (de lege lata).<sup>5</sup> En metodisk gennemgang af relevante retskilder vil finde sted straks nedenfor. Dette gøres ved først og fremmest at lave en metodisk gennemgang af fortolkningsprincipperne i nationalret og herefter EU-retten. Endvidere vil der være en gennemgang af ovenstående

---

<sup>5</sup> Munk-Hansen, C. (2017). Den juridiske løsning, side 85

retskilder, herunder hvordan disse anvendes i specialet, samt hvordan EU-retten påvirker national ret.

## 1.7 Nationale kilders anvendelse

Til fortolkning af national ret bruges den retsdogmatiske metode til systematisk at analysere og beskrive gældende dansk ret.<sup>6</sup> Dette gøres gennem en analyse af de danske retskilder. Specialets primære retskilde er momsloven, da momsfritagelsen af undervisning findes heri.<sup>7</sup> Som yderligere bidrag til analysen af retsstillingen, benyttes forarbejderne til momsloven, samt retspraksis fra de danske domstole, da disse udgør et essentielt fortolkningsbidrag (Se nærmere i afsnit 1.11 om fortolkning af retskilder). Ligeledes vil Skattestyrelsens bindende svar, meddelelser, styresignaler, samt Den Juridiske Vejledning anvendes som bidrag til fastlæggelsen af gældende ret. Det er værd at nævne, at sidstnævnte ikke har en reel retskildeværdi, men udelukkende har værdi af cirkulærer. Dette betyder at disse kilder kun binder Skatteforvaltningen og dermed hverken domstole eller borgere.<sup>8</sup> Domstolene har sædvanligvis tillagt administrativ praksis betydelig værdi, når domstolene har truffet afgørelse indenfor skatteretten, hvorfor administrativ praksis er relevant i specialet, til trods for dets manglende præjudikatværdi.<sup>9</sup>

## 1.8 EU-kildernes anvendelse

Til udarbejdelse af dette speciale vil der udover dansk ret også blive benyttet EU retlige retskilder. En retsdogmatisk behandling af disse vil ligeledes danne ramme for analysen af disse kilder. Særligt vil specialet have fokus på momssystemdirektivet, da de nationale retskilder på momsområdet udspringer heraf, hvorfor direktivet er yderst centralt.<sup>10</sup> Momssystemdirektivet understøttes af EU's primære retskilder, Traktaten om Den Europæiske Union (herefter TEU) og Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (herefter TEUF), der bruges som fortolkningsgrundlag for EU-retten og til implementering af EU-retten herunder momssystemdirektivet, jf. TEU art. 4, stk. 1. og TEUF art. 288, stk. 3. Det vil sige, at der er pålagt de danske nationale myndigheder en pligt til at anvende nationale regler, som anses som værende i overensstemmelse med EU-retten for at fremme harmoniseringen af et

---

<sup>6</sup> Munk-Hansen, C. (2017). Den juridiske løsning, side 85

<sup>7</sup> Munk-Hansen, C. (2017) Den juridiske løsning, side 85

<sup>8</sup> Bolander, J, Langehave, I, Laursen, A Madsen, L og Michelsen A. (2019) Lærebog om indkomst skat, side 111

<sup>9</sup> Bolander, J, Langehave, I, Laursen, A Madsen, L og Michelsen A. (2019) Lærebog om indkomst skat, side 115

<sup>10</sup> Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift, note 1 og 2

fælles EU og den frie konkurrence.<sup>11</sup> Det belyses første gang i sag 6/64 - Costa mod ENEL, hvor EU-Domstolen fastslog, at EU-retten har forrang for nationale- og folkeretlige regler.<sup>12</sup> EU-rettens retskilder skal derfor anvendes og inkorporeres i nationalret, hvorfor disse er relevante for specialet.

De primære retskilder skal i forening hjælpe med at belyse EU-rettens værdier, formål og generelle principper med henblik på at illustrere EU-rettens kompetencenormer, nærmere deres præjudikatværdi overfor national ret. I forhold til momssystemdirektivet, er ligebehandlingsprincippet i TEUF art. 157 relevant, da dette foreskriver, at alle medlemsstater skal behandle alle fysiske såvel som juridiske personer lige.<sup>13</sup> Dette kan også have betydning i forhold til EU-rettens retshierarki, da sådanne principper har forrang for de sekundære retskilder.<sup>14</sup>

Sekundære retskilder er direktiver, herunder momssystemdirektivet, forordninger og EU-Domstolens afgørelser. Som nævnt finder momssystemdirektivet i særlig grad anvendelse i dette speciale, da dette ligger til grund for de nationale retskilder, herunder momsloven. EU-Domstolens afgørelser er ligeledes særligt relevante for dette speciale, da disse fungerer som et essentielt fortolkningsbidrag i forståelsen af rækkevidden af EU-reguleringen (Se nærmere i afsnit 1.11 om fortolknings af retskilder). EU-Domstolens afgørelser er endvidere relevante for dette speciale, da problemformuleringen søger at afklare, hvorvidt praksis fra EU-Domstolen har påvirket retsstillingen. Desuden vil EU-Domstolens afgørelser også flittigt blive benyttet til fastlægge retsgrundlaget for momsfrigtagelsen omhandlende undervisning. Afgørelserne vil blive understøttet af soft law, i form af udtalelser fra generaladvokaten i forbindelse med EU-Domstolens afgørelser, hvor disse vil blive brugt som grundlag for teoretiske diskussioner og til klarlæggelse af formålet med EU-lovgivningen.<sup>15</sup>

Ydermere vil der også blive benyttet soft law i forbindelse med principperne indenfor EU-retten. Principperne er relevante fordi, de er med at fastlægge, grundreglerne inden for EU og det fælles momssystem, hvorfor disse også vil blive benyttet gennem specialet som fortolkningsbidrag (Se nærmere i afsnit 1.11 om fortolknings af retskilder).

---

<sup>11</sup> Neergaard, U, og Nielsen, R. (2020) EU-ret, 8. udgave, side 202

<sup>12</sup> Sag C-6/64 - Costa mod ENEL

<sup>13</sup> TEUF art. 157

<sup>14</sup> Sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Præmis 41-44

<sup>15</sup> Neergaard, U, og Nielsen, R. (2020) EU-ret, 8. udgave, side 155

## 1.9 Retskilde- og kildevalg

Baggrunden for udarbejdelsen af dette speciale bygger på afgørelserne fra EU-Domstolen i sagerne C-449/17, A&G Fahrschul, C-47/19, HA, C-373/19 og Dubrovin & Tröger Aquatics. Afgørelserne vedrører en fortolkning af begrebet ”skole- og faglig undervisning”, og det anses derfor relevant at benytte ovenstående domme til besvarelsen af specialets problemformulering.

Det er på baggrund af disse sager, Skattestyrelsen har set sig nødsaget til at udstede tre nye styresignaler omhandlende momsfrigagelsen for skole- og faglig undervisning i momsloven §13, stk. 1, nr. 3. Disse styresignaler vil gennem specialet blive benyttet som bidrag til fastlæggelsen af, om de ovennævnte domme har en betydning på den danske opfattelse og fortolkning af momsloven §13, stk. 1, nr. 3, og dermed fastlægge de lege lata for momsfrigagelse af skole- og faglig undervisning, da Skattestyrelsen er bundet af styresignalerne.

Der vil gennem specialet også blive benyttet hidtidig dansk domspraksis og EU-Domstolens praksis. Disse domme analyseres for at give en overordnet forståelse af, hvordan fortolkningen og anvendelsen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, hidtil har været i dansk ret. Ved fastlæggelse af hidtil dansk praksis vil det kunne skabe rammen for, hvad de ovennævnte afgørelser fra EU-Domstolen har af konsekvenser på retsstilling fremadrettet, hvis nogen, og dermed anses den hidtil danske praksis som værende et centralt element for udarbejdelsen af specialet.

### 1.9.1 Samspillet mellem nationalret og EU-retten i dette speciale

Den retsdogmatiske metode i dette speciale bygger på samspillet mellem de danske nationale retsregler og EU-retten, med særligt fokus på momssystemdirektivet. Dette gøres gennem direktivkonform fortolkning og direktivstyrende lovgivning, da disse finder anvendelse inden for momsretten. Da momsloven er en direktivstyret lovgivning, der derfor bygger på momssystemdirektivet, skal der også benyttes direktivstyrende fortolkning, jf. momslovens note 1.<sup>16</sup> Momsloven skal derfor gennem specialet fortolkes direktivstyrende og EU-konformt, hvilket betyder, at de fortolkningsprincipper, som bruges i EU-retten også skal benyttes i nationalret. Det betyder, at hvis den nationale fortolkning og EU’s fortolkning ikke stemmer overens, skal der laves en sammenligning mellem ordlyden af momsloven og direktivet for at

---

<sup>16</sup> Hansen, L, Werlauff, E og L. Petersen, L. (2022) Den juridiske metode – en introduktion, side. 181

sikre, at disse har samme ordlyd og fastlægger det samme.<sup>17</sup> Hvis dette ikke er tilfældet, er det nødvendigt at foretage en subjektiv fortolkning, hvori formålet bag momsloven og direktivet sammenlignes for at fastlægge, om motivet bag bestemmelserne er overensstemmende. Hvis ordlyden og/eller den subjektive fortolkning af lovbestemmelsen og momssystemdirektivet ikke stemmer overens, benyttes den direktivkonforme fortolkning, hvormed direktivet har forrang, og den danske lovbestemmelse kendes ugyldig.<sup>18</sup> Grundet dette princip vil eventuelle forskelligheder mellem de nationale bestemmelser og EU-lovgivningen skulle fortolkes imod de nationale bestemmelser.

I forlængelse af dette anses det også for relevant at vurdere, om EU-retten har direkte virkning eller ej. Her sondrer man imellem vertikal og horisontal direkte virkning. Vertikal direkte virkning er, hvor en bestemmelse som et direktiv, er direkte forpligtende overfor den enkelte myndighed, samt fysiske og juridiske personer.<sup>19</sup> Det er med andre ord, om den enkelte medlemsstat kan blive bundet af direktivet overfor borgere. Hvad angår horisontal direkte virkning, så angår det relationen der er mellem borgerne og virksomheder indbyrdes. Det kan for eksempel være tilfældet, når virksomheder handler sammen, så er det afgørende, at momslovens regler finder ens anvendelse på samme virksomheder i samme medlemsstat, da dette ellers vil bryde med neutralitetsprincippet.<sup>20 21</sup>

I forhold til implementeringen af momssystemdirektivet, så bevirker den direkte virkning, at momssystemdirektivet har bindende virkning overfor Danmark som medlemsstat af EU og derfor binder alle nationale myndigheder og domstole, hvorfor momssystemdirektivet har vertikal direkte virkning i Danmark, jf. TEUF art. 288. Alle fysisk- og juridiske personer vil derfor kunne påberåbe sig momsfrigtagelsen omhandlende undervisning i momssystemdirektivet art. 132 stk. 1, litra i) og j), hvor myndighederne herigennem skal efterleve dette. Der kan dog stadig foretages en skønsmæssig vurdering af den lovgivende magt i forbindelse med gennemførelsen af direktivet, da det er op til medlemsstaten selv at opfylde og inkorporere direktivet i national ret i overensstemmelse med kravene.<sup>22</sup> Her forholder det sig sådan, at momssystemdirektivet er minimumsharmoniseret, hvorfor de enkelte medlemslande kan fastsætte skærpede regler, så længe disse ikke bryder med ligebehandlings-

---

<sup>17</sup> Hansen, L, Werlauff, E og L. Petersen, L. (2022) Den juridiske metode – en introduktion, side. 182

<sup>18</sup> U.2006.2535 H

<sup>19</sup> Neergaard, U og Nielsen, R. (2020) EU-ret, side 211

<sup>20</sup> Neergaard, U og Nielsen, R. (2020) EU-ret, side 211

<sup>21</sup> Eskildsen, B, C. SU 2012, 55 – Det momsretlige neutralitetsprincip

<sup>22</sup> Neergaard, U og Nielsen, R. (2020) EU-ret, side 217

og neutralitetsprincippet.<sup>23</sup> Det betyder derfor, at Danmark har skønsmæssig margen til at implementere direktivet i dansk intern ret. Det skal dog fortsat holde sig inden for primærretten i EU, hvorfor de nationale regler ikke må bryde med traktaten og de grundlæggende rettigheder.<sup>24</sup> Danmark har dog som medlemsstat pligt til at implementere indholdet i momssystemdirektivet og anden EU-ret som for eksempel afgørelser fra EU-Domstolen i nationalret, så der er fælles regler på området.<sup>25</sup> Denne sondring hænger unægteligt sammen med specialets problemformulering, hvor EU-Domstolene har taget stilling til tre afgørelser, som har ført til at Skattestyrelsen har skulle tage disse afgørelser i betragtning, og sat dem i forhold til den nuværende retsstilling.

## 1.10 Fortolkningsprincipper

Til fortolkning af momsretten er det vigtigt at have en metodisk forståelse af de relevante momsretslige principper og begreber, samt hvordan disse vil blive fortolket igennem dette speciale. Ydermere, hvordan forholdet mellem disse bruges i nationalret og EU-retten. Disse principper og begreber vil der derfor blive redegjort for i de følgende afsnit.

### 1.10.1 Neutralitetsprincippet

Det fælleseuropæiske system for merværdiafgift bygger på princippet om neutralitet i momsen, hvilket kommer til udtryk i momssystemdirektivet art. 1, stk. 2, som foreskriver ”*Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet. Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.*”<sup>26</sup> Det fremgår heraf, at momssystemet er baseret på et princip om neutralitet over momsen.

Neutralitetsprincippet er derfor et grundlæggende princip i momssystemet og en vigtig faktor i fortolkningen af momsloven og momssystemdirektivet. Tanken bag neutralitetsprincippet er, at det er et skattepolitisk instrument, der skal bruges til, at omsætningsafgifter i mindst muligt omfang bør påvirke slutbrugeren og andre økonomiske

---

<sup>23</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF

<sup>24</sup> Neergaard, U og Nielsen, R. (2020) EU-ret, side 150

<sup>25</sup> Neergaard, U og Nielsen, R. (2020) EU-ret, side 227 ff

<sup>26</sup> Rådets direktiv af 2006/112, artikel 1

aktørers beslutninger og valg.<sup>27</sup> Neutralitetsprincippet realiseres derfor ved, at omsætningsafgiften i sin rene form som udgangspunkt holdes neutral. Neutralitetsprincippet i forhold til momssystemet tilsigter at bevirke, at momsen er neutral overfor forbrugervalget og erhvervsstrukturen i indlandet samt forbrugervalget og erhvervsstrukturen på tværs af landegrænser i den Europæiske Union gennem fradrag, så momsen kun påvirker slutbrugeren.<sup>28</sup>

### 1.10.2 Neutralitetsprincippet som fortolkningsprincip

Det fremgår af en ikke-ubetydelig mængde praksis, at neutralitetsprincippet spiller en væsentlig rolle i EU-retten, da princippet bruges til fortolkning af momssystemdirektivet. EU-Domstolen har tidligere anført, at momssystemdirektivet skal fortolkes med baggrund i neutralitetsprincippet. Momssystemdirektivet bygger derfor på principperne i neutralitetsprincippet, hvorfor det også kun er naturligt, at momssystemdirektivet skal fortolkes herefter.<sup>29</sup> Desuden fremgår det af praksis, at medlemsstaterne kan benytte neutralitetsprincippet til at vedtage anti-omgåelsesforanstaltninger, for at undgå at personer eller virksomheder omgår neutralitetsprincippet.<sup>30</sup> Princippet tillægges stor fortolkningsmæssig betydning, da denne bruges som en sikkerhedsventil til at sikre, at juridiske personer ikke bliver for "kreative" i deres momsbehandling. Det fremgår af C-174/08, at neutralitetsprincippet ikke skal anses, som det almindelige ligebehandlingsprincip på momsområdet, da dette princip har forfatningsmæssig status, hvilket ikke er tilfældet for neutralitetsprincippet. Neutralitetsprincippet kan således ikke bruges til at fortolke mod ordlyden af momssystemdirektivet og dens opbygning.<sup>31</sup> Princippet kan derfor udelukkende bruges til fortolkning af momssystemdirektivet.

I forhold til momsfrigørelserne, er neutralitetsprincippet og fortolkningen heraf særligt relevant, da momsfrigørelserne i sin natur bryder med neutralitetsprincippet ved at fritage specifikke varer og ydelser for moms, hvormed disse opnår en fordel på de konkrete markeder.<sup>32</sup> Neutralitetsprincippet bruges derfor sammen med den EU-konforme fortolkning, herunder den strenge fortolkning af fritagelserne, til at sikre, at momsfrigørelserne kun benyttes til deres formål, og hermed mindsker de konkurrencemæssige forvridninger momsfrigørelserne

---

<sup>27</sup> Finansministeriet (1964): Redegørelse vedrørende merværdiafgift, side 31

<sup>28</sup> Rådets direktiv af 2006/112, artikel 7

<sup>29</sup> Sag C-86/99, Freemans plc, præmis 27

<sup>30</sup> Sag C-255/02, Halifax, præmis 92

<sup>31</sup> Sag C-174/08, NCC Construction Danmark, præmis 41-44

<sup>32</sup> Jepsen, A. S. (2010) Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, side 113



ellers påfører markedet.<sup>33</sup> Med andre ord bruges neutralitetsprincippet fortolkningsmæssigt til at sikre, at fritagelserne kun benyttes i overensstemmelse med hensigten.

### 1.10.3 Streng eller indskrænkende fortolkning

I dansk ret kan en lovtekst fortolkes udvidende eller indskrænkende. Indskrænkende fortolkning indebærer, at forhold holdes uden for reglens anvendelsesområde, når de ikke direkte fremgår af reglens ordlyd efter en sproglige forståelse, hvormed reglen modificeres eller tilsidesættes.<sup>34</sup> I EU-retten er der dog en konsensus om, at momsfratagelserne skal fortolkes strengt. Dette fremgår af fast praksis fra EU-retten.<sup>35</sup> Årsagen til, at fritagelserne skal fortolkes strengt, er fordi ” (...) *de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse (...)*”.<sup>36</sup> EU-Domstolen har derfor fastslået, at fritagelserne i momssystemdirektivet art. 132 skal fortolkes strengt.

Streng fortolkning har den betydning, at der benyttes en mere ordlydsnær fortolkning. Det betyder, at momsfratagelserne skal fortolkes mere efter den naturlige sproglige forståelse og ordlyd af bestemmelsen. Ved streng fortolkning må der herved anvendes en mere ordlydsnær fortolkning end ved indskrænkende fortolkning.<sup>37</sup> Streng fortolkning lægger sig derfor mere imellem indskrænkende og udvidet fortolkning, da streng fortolkning er mere udvidende i sin fortolkning end indskrænkende, men ikke tilnærmelsesvis så vidtgående som udvidet fortolkning.

Der har i dansk momsretslig historie været tvivl om, hvorvidt momsfratagelserne skal fortolkes indskrænkende eller strengt. Det kan ses ved, at der i et præjudicielt spørgsmål fra Danmark til EU-Domstolen er benyttet indskrænkende fortolkning af momsfratagelserne i stedet for streng fortolkning. Det kan eksempelvis ses i EU-Domstolsafgørelsen C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), hvoraf det fremgår, at fritagelserne i direktivet skulle fortolkes indskrænkende, da disse var undtagelser til de almindelige principper.<sup>38</sup> Det må derfor stå klart, at momsfratagelserne tidligere har været fortolket indskrænkende i dansk ret. I generaladvokatens forslag til afgørelse i EU-afgørelse C-267/00 blev netop denne problemstilling om, hvorvidt momsfratagelserne i dansk ret skulle fortolkes indskrænkende eller strengt gennemgået. Hertil udtalte generaladvokaten ”*Jeg er enig i, at bestemmelserne om*

---

<sup>33</sup> Jepsen, A. S. (2010) Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, side 120

<sup>34</sup> Jepsen, A. S. (2010) Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, side 114

<sup>35</sup> Jepsen, A. S. (2010) Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, side 112

<sup>36</sup> Sag C-407/07, Stichting Centraal Begeleindingorgaan voor de intercollegiale Toetsing, præmis 30

<sup>37</sup> Jepsen, A. S. (2010) Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, side 114

<sup>38</sup> Sag C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), præmis 20

*fritagelse fra moms bør fortolkes strengt, men de bør heller ikke tømmes for indhold ved fortolkning. Kommissionen gør i den henseende ret i at modstille begreberne »streng« og »indskrænkende«. Som følge heraf bør begrænsninger af fritagelser ikke fortolkes indskrænkende, men bør heller ikke fortolkes således, at de gives et indhold, som går videre end ordlyden. Såvel fritagelserne som enhver begrænsning, der måtte være på dem, skal fortolkes på en sådan måde, at fritagelserne finder anvendelse på de områder som de var tiltænkt at finde anvendelse på, men intet mere. Jeg er derfor enig med Society i, at det er nødvendigt at vurdere formålet med de pågældende bestemmelser i deres sammenhæng.*<sup>39</sup> Det må derfor stå klart, at moms-fritagelserne skal fortolkes strengt og ikke indskrænkende.

Ved at anvende streng fortolkning i fortolkningen af moms-fritagelserne, gives der mulighed for at blive fortolket i forbindelse med ordlyden efter en naturlig sproglig forståelse af bestemmelsen. Det betyder, at moms-fritagelserne ikke kan fortolkes udvidende, men at ordlydsfortolkning er det afgørende moment i vurderingen af, om en given ydelse eller vare er omfattet af fritagelserne. Højesteret synes enig i denne vurdering, da Højesteret i sag SKM 2009.501 HR anførte, at momssystemdirektivet art. 132 skal fortolkes strengt, hvilket var på trods af, at Østre Landsret havde anvendt udtrykket indskrænkende i stedet for.<sup>40</sup> Det må derfor stå klart, at en streng og mere ordlydsnær fortolkning af moms-fritagelserne er den korrekte måde at fortolke fritagelserne i momslovens § 13 stk. 1, herunder fritagelsen om undervisning.

## **1.11 Fortolkning af retskilder**

Til fortolkning af de anvendte retskilder i specialet tages der, som udgangspunkt, først brug af ordlydsfortolkning. Ordlydsfortolkningens funktion er at afgøre, hvad der menes med en bestemt tekst eller lov, baseret på de ord der anvendes i teksten. Det er i den forbindelse vigtigt at have fokus på hele konteksten af ordlyden, så den eksakte ordlyd i bestemmelsen bliver udledt, og ikke kun det enkelte ord, hvilket anlægger en hermeneutisk tilgang.

Den hermanuetiske tilgang bliver benyttet i dette speciale ved, ikke kun at fortolke den specifikke retskilde ud fra dennes ordlyd, men opbygge en forforståelse for de forhold der ønskes forstået. Med dette menes der, at hensigten med den specifikke retskilde også skal fortolkes, og ikke kun den specifikke ordlyd af retskilden. Denne hermanuetiske tilgang sikrer, at der gennem specialet drages juridiske konklusioner, som er baseret på

---

<sup>39</sup> Forslag til afgørelse sag C- 267/00, Commissioners of Customs and Excise mod Zoological Society of London, præmis 19

<sup>40</sup> SKM 2009.501 HR

lovreglen og dens formål, hvilket ligeledes sikrer, at den mest korrekte ordlydsfortolkning opnås gennem specialet.<sup>41</sup>

Subjektiv fortolkning bruges såfremt ordlyden af bestemmelsen er uklar, hvorfor, der benyttes forarbejder og lovbemærkninger til loven, til at fastlægge motivet og dermed meningen bag bestemmelsen. Denne metode kaldes også formålsfortolkning. Der vurderes derved på, hvad lovgivers hensigt med loven var gennem en systematisk analyse af forarbejderne og eventuelle bemærkninger hertil. Motiverne bag lovgivningen er således vigtige og bruges derfor som et væsentligt fortolkningsbidrag i dette speciale. Disse motiver i forarbejderne m.m. kan sågar føre til, at praksis tolkes imod ordlyden af bestemmelsen, hvis lovbemærkningerne til bestemmelsens intention er imod ordlydsfortolkningen.<sup>42</sup> <sup>43</sup> Den subjektive fortolkning er derfor yderst relevant i forhold til fortolkningen af retskilderne i dette speciale.

I forhold til retskildeværdien af EU-afgørelser, domspraksis og diverse udtalelser, i form af bindende svar og styresignaler fra Skattestyrelsen, er principperne om lex superior og lex posterior yderst relevante. Lex superior-princippet bruges især til vægningen af afgørelsernes præjudikatværdi og til bedømmelse af en afgørelses plads i retshierarkiet, da meget af specialets materiale er udtalelser fra Skattestyrelsen, hvorfor der skal gøres opmærksom på disses position i retssystemet.<sup>44</sup> Princippet om lex posterior er også et relevant fortolkningsprincip i forhold til dette speciale, idet momsretten er underlagt vedvarende, kontinuerlige ændringer i form af ny administrativ praksis, hvor især styresignaler fra Skattestyrelsen og anden praksis fra domstolene og EU, påvirker retstillingen. Lex posterior-princippet er derfor relevant, da det er med til at sikre, at specialet bygger på den nyeste praksis og derfor gældende ret, da nyere retskilder har forrang for ældre.<sup>45</sup>

Der vil i specialet blive lagt særligt vægt på afgørelser fra EU-Domstolen, da dette er en væsentlig retskilde inden for EU-retskilderne. EU-Domstolens har til formål at sikre, at uanset i hvilket EU-land en juridisk problemstilling måtte være opstået, skal EU-retten fortolkes, anvendes og overholdes på samme måde i alle EU-medlemsstaterne, da disse har præjudikatværdi overfor hvert enkelte medlemsland jf. loyalitetsprincippet art. 4, stk. 3 TEU.<sup>46</sup> EU-Domstolen træffer således afgørelser om, hvordan fortolkningen og anvendelsen af EU-

---

<sup>41</sup> Hansen, L, Werlauff, E og L. Petersen, L. (2022) Den juridiske metode – en introduktion, side 175 og 176

<sup>42</sup> Hansen, L, Werlauff, E og L. Petersen, L. (2022) Den juridiske metode – en introduktion, side 179

<sup>43</sup> U.2013.3281 H

<sup>44</sup> Hansen, L, Werlauff, E og L. Petersen, L. (2022) Den juridiske metode – en introduktion, side 190

<sup>45</sup> Hansen, L, Werlauff, E og L. Petersen, L. (2022) Den juridiske metode – en introduktion, side 191

<sup>46</sup> Neergaard, U og Nielsen, R. (2020) EU-ret, 8. udgave, side 155

retten, herunder momssystemdirektivet, skal forstås. På baggrund af dette, vil der gennem specialet blive benyttet samme metodiske tilgang til at analysere, om EU-Domstolsafgørelserne har medført en praksisændring.

Som skrevet ovenfor bygger dette speciale i særdeleshed på EU-Domstolens afgørelser af præjudicielle spørgsmål, da disse bruges til at afklare fortolkningsmæssige spørgsmål inden for EU-retten, hvorfor den metodiske gennemgang af disse er vigtig.

Til fortolkning af et præjudicielt spørgsmål fra EU-Domstolen afklares først de faktiske forhold og omstændigheder i tvisten, gennem en kort gennemgang af problemstillingen. Dette gøres for at danne grundlag for det præjudicielle spørgsmål. Herefter er det vigtigt at have fokus på ordlyden af den nationale bestemmelse og EU-reguleringen for at se, hvorvidt disse er forskellige.<sup>47</sup> Herefter udarbejdes der en analyse af, hvorvidt medlemslandets fortolkning af EU-retten er korrekt eller ej. Hvis medlemslandets fortolkning ikke stemmer overens med EU-Domstolens fortolkning af den givende lovbestemmelse, skal det herefter analyseres, hvorvidt EU-Domstolen finder, at der er en almen interesse i, at den enkelte medlemsstat fortolker bestemmelsen imod EU-lovgivningen. Hvis dette ikke er tilfældet, så vil medlemsstaten skulle ændre deres nuværende praksis, således at den stemmer overens med EU-Domstolens fortolkning af det præjudicielle spørgsmål.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Ewald, Jens: Juridisk teori, metode og videnskab, side 143

<sup>48</sup> Ewald, Jens: Juridisk teori, metode og videnskab, side 145

## Kapitel 2 – Momssystemet

### 2.1 Generelt om momssystemet

Dette speciale bygger på spørgsmålet omhandlende, hvorvidt EU-Domstolens afgørelser C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, C-373/19 - Dubrovin & Tröger Aquatics og C-47/19 - HA har skabt en praksisændring, vedrørende fortolkningen af momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j) og dennes betydning for anvendelse af momslovens § 13 stk. 1, nr. 3.

Før denne overvejelse kan findes nødvendig at diskutere, skal der først redegøres for momssystemet, og om der overhovedet foreligger en afgiftspligtig person, som i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person laver en afgiftspligtig transaktion i momslovens forstand. Det anses unødvendigt at diskutere, hvorvidt en person eller et selskab er momsfrigaget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, i tilfælde hvor personen eller selskabet ikke i første omgang anses for værende momspligtige. Der vil derfor blive redegjort for momssystemets indhold og anvendelse i dette afsnit, for at give en overordnet forståelse for systematikken bag momslovens anvendelse. Der vil i dette afsnit blive lagt særligt vægt på den afgiftspligtige person, den afgiftspligtige transaktion og momsfrigagelserne, da disse udgør en centrale del af specialets problemformulering. Modsætningsvis vil der ikke isoleret blive redegjort for registreringspligten eller leveringsstedet i afsnittet, da disse anses som værende af mindre central betydning for besvarelsen af specialets problemformulering.

#### 2.1.1 Den afgiftspligtige person

En afgiftspligtig person er ifølge momsloven § 3 en fysisk eller juridisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Sammenholdt med momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 1. afsnit, stemmer denne ordlyd overens med hvad, der anses for værende en afgiftspligtig person i hele EU. Det skyldes, at man som EU-medlemsstat er forpligtet til at fortolke direktiver, udstedt af EU, EU-konformt for at fremme harmoniseringen og en retfærdig og lige konkurrence på tværs af EU's landegrænser. Afgørende for vurdering af om der er tale om en afgiftspligtig person er, om der udøves selvstændig økonomisk virksomhed uanset formålet med virksomhedsudøvelsen eller den pågældende virksomheds resultat, hvilket ligeledes fremgår af momssystemdirektivet art. 9.<sup>49</sup> Afgørende er derfor ikke den juridiske person i sin

---

<sup>49</sup> Karnov, Generelt om momslovgivningen i Danmark og i EU, afsnit. 1.3

helhed, men nærmere indholdet af den enkelte transaktion som de juridiske personer udøver. Dette er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet gennemgået i afsnit 1.10.1, som fastslår at momsen skal anvendes ensartet på ensartede transaktioner.<sup>50</sup>

### 2.1.2 Selvstændig virksomhed

Det første kriterie der kræves opfyldt før en fysisk- eller juridisk person kan anses for værende afgiftspligtig er, at der skal foreligge en selvstændig virksomhed. Udtrykket ”selvstændig” er negativt afgrænset til alle personer, som ikke kan anses værende lønmodtagere eller andre personer der er forpligtet over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et over-underordningsforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar jf. momssystemdirektivet art. 10. Vurderingen af om sådant et ansættelsesforhold foreligger, kan være, at lønmodtageren er omfattet af reglerne i ferieloven, arbejdsskedeforsikringsloven og ATP, samt deres indtægt kan anses som A-indkomst efter kildeskattelovens regler. En sådan vurdering blev foretaget af skatterådet i deres bindende svar af 18. december 2012<sup>51</sup>, omhandlende spørgsmålet om, hvorvidt en økonomisk væрге, der betales i honorarer, anses som selvstændig virksomhed og herigennem svarer moms af sit honorar. Ved vurderingen er der henset til, at værgen er underlagt instruktionsbeføjelser fra statsforvaltningen og har som udgangspunkt pligt til at lade sig beskikke i de værgemål, som statsforvaltningen tildeler pågældende.<sup>52</sup> Derudover fører statsforvaltningen tilsyn med værgen og der er ved lov givet visse instruktioner i forbindelse med udførelse af hvervet. Værgen modtager også et fast vederlag for værgemålet og værgen har ingen økonomisk risiko i forbindelse med udførelse af sit hverv, idet værgen ingen udgifter har i forbindelse med udførelse af sit hverv. Værgen anses under de konkrete forhold som værende i et over-underordningsforhold og bærer derudover ingen økonomisk risiko. Værgen kunne derfor ikke sidestilles med begrebet ”selvstændig”, som kræves for at være anset som en afgiftspligtig person jf. momsloven §3, stk. 1, og skulle derfor ikke svare moms eller lade sig registrere for sit arbejde som væрге.<sup>53</sup>

### 2.1.3 Økonomisk virksomhed

---

<sup>50</sup> Karnov, Momsloven med kommentarer, note. 11, afsnit. 2

<sup>51</sup> SKM2013.26.SR

<sup>52</sup> SKM2013.26.SR, afgørelsens begrundelse

<sup>53</sup> SKM2013.26.SR, afgørelsens begrundelse

Det andet kriterie der stilles for en fysisk- eller juridisk person kan anses for værende afgiftspligtig er, at der foreligger økonomisk virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, 2. afsnit.<sup>54</sup> Der skal således være tale om indtægter der opnås løbende over en længere periode, men det kan også være enkeltstående transaktioner, så længe disse udøves på en varig måde. Der kan udover denne betragtning også stateres økonomisk virksomhed allerede ved hensigten om at drive en økonomisk virksomhed af varig karakter jf. Sag C-268/83 Rompelman. EU-Domstolen har til denne sag fastsat, at en afgiftspligtig person omfatter en person, hvis hensigt er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i momssystemdirektivets forstand. I en virksomheds opstartsfasen ses det ofte, at virksomheden har en masse omkostninger, der ikke er direkte forbundet med salg af en vare eller ydelse, men derimod nødvendig for den senere økonomiske virksomhed, jf. sag C-268/83 Rompelman, præmis. 23. Hertil fastslår EU-Domstolen, at det vil være i strid med neutralitetsprincippet, at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. Også de forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler eller erhvervelse af fast ejendom, som ikke rent faktisk måtte lede til gennemførelsen af momspligtige transaktioner, udgør økonomisk virksomhed, da disse former for erhvervelse er et led af det at drive økonomisk virksomhed jf. sag C-268/83 Rompelman, præmis. 2. Det skal hertil bemærkes at statuering af økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand bygger på en hensigtsbetragtning, og det spiller derfor ingen rolle, hvorvidt virksomheden eller selskabet har overskud eller underskud, så længe hensigten er at drive selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på at få indtægter af varig karakter.<sup>55</sup>

#### 2.1.4 Afgiftspligtig transaktion

Der skal betales moms af varer og ydelser, der bliver leveret mod vederlag her i landet jf. momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c) og momsloven §4, stk. 1. Det er en betingelse, at leverancen foretages af en afgiftspligtig person, og at den afgiftspligtige person handler i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person jf. momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a) og c). Levering af ydelser mod vederlag forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget. Ydelser er derfor kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren er et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser,

---

<sup>54</sup> Den juridiske vejledning, D.A.3.1.4.1

<sup>55</sup> Sag C-268/83, Rompelman, præmis 25

idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til modtageren.

Ydelser kan kun anses for udført mod vederlag og er derfor kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren jf. EU-Domstolens dom i sag C-16/93, Tolsma, præmis 14. I den konkrete sag kunne en spillemand, som musicerede på offentlig vej, som ikke kunne gøre krav på konkrete vederlag, men kun modtage penge af forbipasserende, ikke anses som værende momspligtig. Dette skyldes at afgiftspligtige transaktioner indenfor merværdiafgiftssystemets anvendelsesområde forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi for den leverede ydelse jævnfør ordlyden i momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a) og c).<sup>56</sup> Da Tolsma og de forbipasserende ikke havde et decideret retsforhold, men derimod selv kunne bestemme vederlagets størrelse, var vurderingen fra EU-domstolen, at kriterierne for at statuere en afgiftspligtig transaktion ikke var opfyldt.

### 2.1.5 Momsfritagelser

Ovenstående afsnit tilsiger, at der skal svares moms af varer og ydelser der leveres af en afgiftspligtig person, som i sin egenskab i at være en afgiftspligtig person (altså driver en selvstændig økonomisk virksomhed af vedvarende karakter) laver en afgiftspligtig transaktion.

Reglerne om momsfrigtagelse i momssystemdirektivet at. 132 stk. 1 og momsloven § 13 er en undtagelse til hovedreglen om, at moms er en flerledsaftagelse der skal opkræves i hvert led af omsætningskæden i ovenstående situationer. Momssystemdirektivet at. 132 stk. 1 og momsloven § 13 er en udtømmende liste, der fritager enkelte transaktion og ikke den afgiftspligtige person i sin helhed for at skulle svare moms. Det skyldes, at man som afgiftspligtig person både kan have momspligtige og momsfritaget transaktioner i sin virksomhedsportefølje, og der herigennem kun må ske momsfrigtagelse for den del, der er omfattet af bestemmelsen.

Fritagelserne er et brud på momsens neutralitet, som er beskrevet i afsnit 1.10.2 om neutralitetsprincippet, men den er bibeholdt til trods for neutralitetsprincippet. Dette skyldes, at det bagvedliggende formål opvejes højere, end momsens neutralitet. Ved bagvedlæggende formål henses der til varer og ydelser af samfundsmæssige og almene interesse, som tillader, at § 13 kan bryde med neutralitetsprincippet. Formålet med momsfrigtagelserne er, at det ikke

---

<sup>56</sup> Sag C-16/93, Tolsma, præmis. 12



skal blive uforholdsmæssigt dyrt for forbrugerne at modtage eksempelvis undervisning, på grund af de forøgede omkostninger som momsafgiften vil medføre. Det er altså den samfundsmæssige interesse og vigtigheden af den given transaktion, som skabte udarbejdelsen af fritagelserne i momssystemdirektivet art. 132 stk. 1 og momsloven § 13.

## Kapitel 3 – Analyse af gældende ret

### 3.1 Gældende ret

I nærværende afsnit, vil gældende ret frem til de tre EU-afgørelser (den 13. marts 2019) vedrørende momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j), og momslovens § 13 stk. 1, nr. 3 blive fastlagt. Afsnittet vil tage afsæt i fortolkningen af de to bestemmelser, hvilket har til formål at udvinde de emner, der søges analyseret af gældende ret. Disse emner vil dernæst blive analyseret. Det anses proportionelt for besvarelsen af specialets problemformulering først at analysere den nuværende fortolkning af disse to bestemmelser, samt konsekvenserne heraf, idet dette vil give en bredere forståelse af momsens udvikling og vigtigheden af EU-konform fortolkning i relation til overholdelsen af det momsretlige neutralitetsprincip og det traktatfæstet ligebehandlingsprincip. Dette afsnit skal således bruges til at formidle gældende ret, hvilket vil lede specialet over til analysen af de områder, som EU-afgørelserne sag C-449/17, C-47/19 og C-373/19 behandler.

#### 3.1.1 Grundlæggende fortolkning af momsfrigtagelsen undervisning

Momssystemdirektivet art. 132, litra i) og j) og momsloven § 13, stk. 1 nr. 3, fritager afgiftspligtige personer fra at skulle svare moms, af deres solgte vare eller ydelse, hvis disse vare eller ydelser præsteres af offentligretlige organer eller af andre organer, ved at stille uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling til rådighed, samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål. Derudover fritages privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau.<sup>57</sup>

I henhold til fast praksis er udgangspunktet for alle momsfrigtagelserne, at de valgte begreber, der er anvendt til at beskrive og definere hver enkelt momsfrigtagelse, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra hovedreglen om, at moms skal opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person jf. momssystemdirektivet art. 2, stk. 1, litra C. Det vil sige, at fritagelsen af undervisning, skal indskrænkes til det, som er strengt nødvendigt for at varetage de interesser, som fritagelsen tillader at beskytte. Dette kommer blandt andet til udtryk i sag C-434/05, Horizon College, præmis 16, hvor EU-Domstolen fastslog, at det ved fortolkningen af, hvorvidt det var momsfrigtaget, at en uddannelsesinstitution mod vederlag

---

<sup>57</sup> Lov 1978-05-10 nr. 204 om ændring af merværdiafgiftsloven, paragraf 13, stk. 1, nr. 3

lejede undervisere til en anden uddannelsesinstitution, skulle fortolkes strengt. Dette stemmer også overens med den danske fortolkning af fritagelsen, da det også heraf fremgår at, momsfrigtagelsen skal fortolkes strengt.<sup>58</sup>

I forhold til den strenge fortolkning af fritagelsen af undervisning, fremgår det af EU-Domstolens afgørelse, C-445/05, Werner Harderer, at nok skal momsfrigtagelsen af undervisning fortolkes strengt, men grundet de mange forskellige undervisningsorganer i EU, vil en særdeles streng fortolkning af begrebet "(...) skole- og universitetsundervisning (...)" medføre, at der vil opstå en forskelligartet fortolkning af momsfrigtagelsen, hvorfor dette ønskes undgået.<sup>59</sup> Denne vurdering synes dansk litteratur at være enig i, hvorfor dette er et vigtigt fortolkningsbidrag.<sup>60</sup>

EU-lovgiver, på trods af ovenstående retspraksis, overlader det til medlemsstaterne at definere visse udtryk vedrørende en fritagelse, så længe definitionen af fritagelsen er i overensstemmelse med de formål, der følger med fritagelserne, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet.<sup>61</sup> Danmark er derfor tildelt skønmæssige kompetencer til at afgøre, om en givet undervisningsform er omfattet af momsfrigtagelsen på baggrund af ovenstående fortolkning.

### 3.1.2 Ordlydsfortolkning

I nærværende afsnit vil der blive lavet en ordlydsfortolkning af momsloven (Lov nr. 375 af 18/05/1994) § 13, stk. 1, nr. 3, samt momsordningsdirektivets (2006/112) art. 132, stk. 1, litra i) og j). På baggrund af dette, vil de to bestemmelsers ordlyd blive sammenlignet, med henblik på at fastlægge om der er forskelle i deres respektive ordlyd.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, har følgende ordlyd:

*“Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen efter 1. pkt. omfatter ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.”*

---

<sup>58</sup> Den juridiske vejledning, D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>59</sup> Sag C-445/05, Werner Harderer, præmis 37 og 38

<sup>60</sup> Den juridiske vejledning, D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>61</sup> Sag C-434/05, Horizon College, præmis 45

Yderligere fremgår det af Lov nr. 904 af 21/06/22 § 1, stk. 1, nr. 1:

*”I § 13, stk. 1, nr. 3, indsættes efter 1. pkt. Som nyt punktum:*

*»Fritaget er endvidere privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau.«*

Momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j) har følgende ordlyd:

*“Stk. 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner: (...)*

*i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål*

*j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau”*

Læser man de to bestemmelser, vil det være tydeligt for læseren, at ordlyden minder meget om hinanden. Begge bestemmelser anvender samme ordlyd angående fritagelse af skoleundervisning, omskoling, levering af varer og ydelser med nær tilknytning til de fritaget typer undervisning samt privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau. Privattimer fremgår ikke direkte af ordlyden af den seneste momslov fra 1994, men er senere blevet tilføjet. Denne tilføjelse har ikke forårsaget nogle materielle ændringer, hvorfor det ikke anses for værende imod specialets problemformulering at inkludere dette.<sup>62</sup>

Yderligere, er der undervisningstyper, hvor ordlyden i bestemmelserne adskiller sig fra hinanden, men ud fra en leksikalsk fortolkning, vil minde meget om hinanden. Dette omfatter “undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner” i momsloven, hvor momsdirektivet anvender “universitetsundervisning”. Ligeledes er der “faglig undervisning” i momsloven og “faglig uddannelse” i momsdirektivet. Til trods for, at der naturligvis er en vis forskel i ordlyden af disse, så må det stå klart, at forskellene er i så begrænset omfang, at det ikke kan medføre en væsentlig forskel i forståelsen af de to bestemmelser.

Derimod er der flere dele af de to bestemmelser, der differentierer sig væsentligt fra hinanden. Det fremgår det af momsdirektivets ordlyd, at den fritaget undervisning, skal “

---

<sup>62</sup> Lovforarbejder 2021-12-22 nr. 106, Bemærkning til § 1

(...) *præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål*". Denne sidste del af art. 132, stk. 1, litra i), fremgår ikke af momslovens ordlyd. Momslovens ordlyd fritager derimod *"anden undervisning, der har karakter af skolemæssig (...) undervisning"*, som ikke direkte fremgår af momsdirektivets ordlyd. Til sidst, fremgår det af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 3. pkt., at *"kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv."*, er undtaget fra bestemmelsens anvendelse, hvilket ikke direkte fremgår af momsdirektivets ordlyd. Udelukkende ud fra en ordlydsfortolkning, peger dette på, at man ved Danmarks implementering af momsdirektivet, har valgt indskrænke anvendelsen af fritagelsen af undervisning.

De ovenstående belyste ligheder og forskelle vil i nærværende speciale blive analyseret nedenfor i dette kapitel (Kapitel 3) med henblik på at fastlægge retsstillingen for fritagelsen af undervisning før EU-afgørelserne C-449/17, C-47/19 og C-373/19.

### 3.1.3 Formålsfortolkning

Afsnittet vil bestå af en formålsfortolkning af først momssystemdirektivet og dernæst momsloven. Formålet med dette er, at forstå, hvilke bevæggrunde der ligger til grund for indførelsen af disse, hvilket vil blive anvendt i analysen af gældende ret og senere i analysen af de tre EU-domstolsafgørelser.

Hovedformålet med momssystemdirektiv er at kodificere de ændringer af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. Maj 1977 (herefter 6. momsdirektiv), der løbende er foretaget.<sup>63</sup> Yderligere er formålet mere rationel og klar lovgivning.<sup>64</sup> Formålet har ikke været at lave materielle ændringer i retsstillingen, men blot en omarbejdning af direktivet.<sup>65</sup> Af denne årsag er det stadigvæk aktuelt at kigge på formålene bag 6. momsdirektiv, med henblik på at udlede formålene bag det nuværende momssystem. Hovedformålet med 6. momsdirektiv er at harmonisere det beregningsgrundlag der lå til grund for medlemslandenes bidrag til de fælles EU-midler.<sup>66</sup> Yderligere, er formålet at opretholde et omsætningsafgiftssystem, der er neutralt

---

<sup>63</sup> Forslag til Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem

<sup>64</sup> Rådets direktiv af 2006/112, præambel 1

<sup>65</sup> Rådets direktiv af 2006/112, præambel 3

<sup>66</sup> Rådets sjette direktiv 77/388/EØF

og som ikke fordrejer konkurrencen på det indre marked.<sup>67</sup> Dette ses også videreført i momssystemdirektivet.<sup>68</sup>

Momslovens hovedformål er at fastsætte reglerne for opkrævning af merværdiafgift på varer og tjenesteydelser.<sup>69</sup> Formålet er at holde denne beskatning så generel som mulig, hvorfor alle varer og tjenesteydelser beskattes, såfremt de ikke er fritaget efter reglerne om momsfrigivelse.<sup>70</sup> Efter Danmarks indtræden i Det Europæiske Fællesskab (EU) har momsloven ligeledes fået det formål at harmonisere den danske momsbehandling med EU's regler om selv samme med henblik på at støtte det indre marked.<sup>71</sup>

Som det fremgår af ovenstående fortolkning af formålet bag momssystemdirektivet og momsloven, så minder de to om hinanden. Begge har haft til formål at oprette et fælles system til opkrævning af merværdiafgift. I forlængelse af dette, har det og er det stadigvæk formålet i både momssystemdirektivet og momsloven, at denne opkrævning skal holdes så neutral som mulig. Formålet med dette har fra EU's side været ikke at forvride konkurrencen med henblik på at arbejde mod et fælles indre marked. Et formål Danmark og dermed momsloven tilsluttede sig ved sin indtræden i EU.

Ovenstående formål om er særdeles vigtige at have for øje i specialets analyse, da dette er lovgivers baggrund for at indføre reglerne i første omgang.

## **3.2 Retsstillingen pr. den 13. marts 2019**

### **3.2.1 Skoleundervisninger og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner**

Som det følger direkte af ordlyden af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. og momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i), fritages skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner. Reglens anvendelsesområde omfatter utvivlsomt almindelig undervisning på folke- og privatskoler, gymnasier og videregående uddannelser som eksempelvis universiteter. Det er ikke et krav for, at undervisningen er fritaget efter bestemmelsen, at denne leder til en eksamen. Dette blev fastlagt af EU-Domstolen i sag C-473/08, at momsfrigivelsen af undervisning, ikke udelukkende er begrænset til at være rettet

---

<sup>67</sup> Rådets sjette direktiv 77/388/EØF

<sup>68</sup> Rådets direktiv af 2006/112, præambel 4

<sup>69</sup> Den Juridiske Vejledning D.A.1.1

<sup>70</sup> Den Juridiske Vejledning D.A.1.4

<sup>71</sup> Betænkning til lov nr. 204 af 10-05-1978 (Momsloven af 1978)

mod kvalifikationer, der retter sig mod en bedømmelse eller eksamen.<sup>72</sup> Ligeledes er undervisning, der gives på skoler/universiteter, som har til sigte at udvikle almene kundskaber og/eller evner, fritaget for moms - så længe undervisningen ikke udelukkende er af rekreativ karakter.<sup>73</sup> Med rekreativ karakter, menes der ifølge forarbejderne til EU-domstolens afgørelse, sag C-445/05, at ideen bag, at det ikke må være af ren rekreativ karakter, udspringer af at undervisningen ikke udelukkende må være indenfor en fritidsinteresse, der ikke giver nogen uddannelsesmæssig værdi.<sup>74</sup> Der gives derfor mulighed for, at medlemsstaterne kan lave en skønmæssig vurdering af omfanget af begrebet "rent rekreativ karakter". I forhold til nationalret, så fremgår det af praksis, at retstillingen i Danmark mere er rettet imod, at der skal forelægge et erhvervmæssigt sigte med den pågældende undervisning.<sup>75</sup> Det fremgår dog af danske kilder, at undervisningen ligesom i EU-retten, ikke udelukkende må være af rent rekreativ karakter, hvorfor der i praksis ikke er en væsentlig forskel på bestemmelsernes anvendelsesområde.

I forhold til privattimer, siger momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra j), at privattimer også er omfattet af momsfrigtagelsen. Her må det ud fra den fælles ordlyd i momssystemdirektivet art. 132 stk. 1, litra i) og j), vurderes, at privattimer har samme betingelser, som begrebet "skole- og universitetsundervisning".<sup>76</sup> Fritagelsen af privattimer, fremgår ikke direkte af ordlyden af momsloven af 1994, men på baggrund af fast EU-praksis, vurderedes det stadig at være fritaget.<sup>77</sup> Siden er fritagelsen af privattimer blevet indskrevet i bestemmelsens ordlyd, hvilket ikke medførte nogen materielle ændringer.<sup>78</sup>

Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, omfatter derfor undervisning, der har et erhvervmæssigt sigte, men også anden udvikling af elevens almene kundskaber, så længe disse ikke er udelukkende af rent rekreativ karakter.

### 3.2.2 Skolemæssig undervisning

Det fremgår af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, at også "*anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning*" er momsfrigtaget efter bestemmelsen. Faglig undervisning vil blive beskrevet nedenfor, hvorfor dette afsnit udelukkende vil behandle "*skolemæssig undervisning*". Skolemæssig undervisning omfatter de typer undervisning, der

---

<sup>72</sup> Sag C-473/08, Eulitz GbR, præmis 29

<sup>73</sup> Sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 26

<sup>74</sup> Forslag til afgørelse C-445/05, Werner Haderer, præmis 89

<sup>75</sup> Den Juridiske vejledning, D.A.5.3.4, version 3,1 og SKM 2008.313 BR

<sup>76</sup> Sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 37

<sup>77</sup> Sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 37

<sup>78</sup> L 2022-06-21 nr. 904, Ændring af momsloven § 1, nr. 1

ikke foregår indenfor rammerne af traditionel undervisning i det ordinære uddannelsessystem. Som hovedregel, skal skolemæssig undervisning opfylde samme betingelser, som undervisning på universiteter og skoler, før der er tale om skolemæssig undervisning. Tillige er der opsat syv betingelser til at vurdere, hvorvidt der er tale om skolemæssig undervisning. Disse vil blive oplistet straks nedenfor, hvorefter udvalgte vil blive uddybet, hvis nødvendigt for forståelsen af bestemmelsens rækkevidde:

- 1) Der skal være et lærer-elevforhold
- 2) Undervisning af enkeltpersoner eller hold
- 3) Underviseren har relevant uddannelses- og/eller erhvervmæssig erfaring i det der undervises i
- 4) Undervisningen skal være i et fag eller afgrænset emne
- 5) Niveaue af undervisningen skal være på samme niveau som tilsvarende fag på skoler eller universiteter
- 6) Der skal foreligge en plan for undervisningen, som udtrykker en gradvist stigende faglighed/udfordring
- 7) Der skal foreligge et væsentligt element af undervisning<sup>79</sup>

Første betingelser betyder i sin enkelthed, at der skal være en underviser eller lignende og en elev. Det er ikke et krav, at der skal være tale om et fysisk "forhold", men blot, at der skal være en mulighed for dialog imellem lærer og elev. Dette betyder, at også fjernundervisning og lignende er omfattet af fritagelsen.<sup>80</sup>

Ifølge den fjerde betingelse, skal undervisningen være i et fag eller afgrænset emne, før det kan være omfattet af "skolemæssig undervisning". Det er ikke nærmere specificeret i praksis, hvad der menes med "fag eller afgrænset emne", men ud fra en ordlydsfortolkning, må det betyde, at der skal undervises i et specifikt fag som matematik eller et nærmere afgrænset område, som eksempelvis computerskrivning.

Angående sjette betingelse, kræves det, at der er en plan for undervisningen og, der deri er en gradvis niveaustigning. Heri ligger der, at formålet med undervisningen skal være at udvikle kundskaber og evner hos eleverne. Dette betyder ikke, at der kræves en reel udvikling hos eleverne, hvorfor det ikke har betydning om eleven dukker op til en eller alle

---

<sup>79</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>80</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1



lektioner. Der skal dermed bare foreligge en mulighed for denne udvikling af elevens kundskaber og evner indenfor de enkelte fag.<sup>81</sup>

Syvende betingelse kræver at der foreligger et væsentligt element af undervisning, før denne er opfyldt. Dette betyder, at der skal være en lærer, instruktør eller lignende til stede og undervise en væsentlig del af tiden. Dette ses i SKM 2001.121 VLR, som omhandlede, hvorvidt et motionscenter kunne momsfrtages efter § 13, stk. 1, nr. 3, da nye kunder i forbindelse med medlemskabet fik introduktion til faciliteterne og udarbejdet et træningsprogram, hvorefter der var en instruktør til stede, der kunne yde sporadisk instruktion, hvis nødvendigt. Landsretten fandt, at der ikke var tale om en tilstrækkeligt, væsentlig del af reel undervisning (instruktion) til, at aktiviteten kunne henføres under fritagelsen.

Hvis alle ovenstående betingelser er opfyldt, kan undervisningen karakteriseres for skolemæssig.<sup>82</sup>

Som yderligere vurderingsmoment, kan det inkluderes, hvorvidt den pågældende undervisning er berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven, eller om udbyderen kan sammenlignes med en folkeoplysende forening, jf. SKM 2008.522 LSR og SKM 2013.48 LSR. Disse er dog ikke afgørende for sagens udfald.

Dette kan eksempelvis ses i afgørelsen SKM2016.236.SR, hvor ene-klaverundervisning, undervist af en pianist og uddannet cand.mag. i musik kunne omfattes af momsfrtagelsen, som skolemæssig undervisning, til trods for, at denne ikke var berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven. Yderligere, er det relevant at stadfæste, at lektiehjælp ligeledes kan henføres under fritagelsen, så længe denne ydes af en underviser med tilsvarende uddannelsesmæssig baggrund, som en underviser på den specifikke uddannelsesinstitution, samt hjælpen relaterer sig til et fag på en momsfrtaget skole eller universitet.<sup>83</sup>

Det kan derfor udledes, at undervisningen skal opfylde de samme betingelser, som nævnt i afsnittet 3.2.1 om skoleundervisning og de syv betingelser, der er fastlagt ovenfor, før der er tale om "skolemæssig undervisning". Herudover er det en betingelse, at den undervisning som gives, skal være anerkendt af de danske myndigheder.

---

<sup>81</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>82</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>83</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1

### 3.2.3 Undervisning i sprog, musik, legemsøvelser mv.

Undervisning i sprog, musik og legemsøvelser er specifikke undervisningsformer, der normalt fritages efter betingelserne om “skolemæssig undervisning”.

Fritagelsen af disse fremgik direkte af ordlyden af momsloven fra 1978 frem til ændringen i 1994, at undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning (ikke en udtømmende liste) var fritaget for moms, jf. § 2, stk. 3, litra c (§ 13, stk. 1, nr. 3 i den nugældende momslov).<sup>84</sup> Ændringen i 1994, hvor disse blev fjernet fra bestemmelsens ordlyd, havde ikke nogen materiel ændring, da det ikke ændrede på, at disse stadig var fritaget for moms.<sup>85</sup>

Det er ikke alt undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning der er fritaget. Af bemærkningerne til loven fremgår det, at undervisningen i dette skal have karakter af aftenskole eller lignende, hvilket betyder, at undervisningen skal rumme et fagligt niveau, der svarer til aftenskoleundervisning – herunder også undervisning på musikskoler, erhvervsskoler mv.<sup>86</sup> <sup>87</sup> Derudover, skal undervisningen opfylde de førnævnte betingelser for skolemæssig undervisning, før det kan føres under fritagelsen, hvorfor også andre fag end de nævnte kan henføres under fritagelsen.

Det fremgår yderligere af praksis, at momsfrigtagelsen fortsat skal fortolkes strengt, da det er undtagelse til de generelle regler om merværdiafgift. Dette kan ses i SKM 2013.48 LSR, hvor en kunstners undervisning i tegning og maling ikke var omfattet af fritagelsen. Her fastlagde Landsskatteretten, at undervisning ikke opfyldte de betingelser, der er fastlagt i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i). Grunden til det var, at kunsternes undervisning til privatpersoner ikke i særlig grad havde til hensigt, at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte. Hertil havde Landsskatteretten også fastlagt, at da undervisningen ikke var anerkendt af Danmark som et organ, der havde leverede godkendte uddannelsesydelser, så kunne undervisningen ikke fritages.<sup>88</sup> Landsskatteretten fandt derfor ikke undervisningen omfattet af fritagelsen, da denne ikke opfyldte to betingelser. Den første betingelse var, at tegning og maling ikke kunne ses som værende bibringende eller vedligeholdende af kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte. Den anden betingelse var, at undervisningen skulle være præsteret af et offentligt organ, eller

---

<sup>84</sup> Lov nr. 204 af 10. Maj 1978

<sup>85</sup> Bemærkninger til lovforslaget Lov om ændring af merværdiafgiftsloven

<sup>86</sup> Bemærkninger til lovforslaget Lov om ændring af merværdiafgiftsloven

<sup>87</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>88</sup> SKM 2013.48 LSR

andre anerkendt organer som havde tilsvarende formål. Da disse betingelser ikke var opfyldt, vurderede Landsskatteretten derfor ikke, at betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, og momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) var opfyldt.

I forhold til undervisning i musik, sprog og legemsøvelser m.v., så fremgår det af ovenstående, at disse kan være omfattet af momsfritagelsen undervisning, hvis de har samme faglige niveau som eksempelvis aftenskoler. Herudover skal undervisningen have til formål, at erhverve eller bibeholde kundskaber med erhvervmæssig sigte. Den sidste betingelse er så, at undervisningen skal være anerkendt af de danske myndigheder.

### *3.2.3.1 Særligt om undervisning i legemsøvelser*

Undervisning i legemsøvelser er som nævnt fritaget efter momsfritagelsen af undervisning, som "skolemæssig undervisning". Det er vigtigt at nævne, at det ikke er udøvelsen af legemsøvelser der er fritaget, men derimod selve undervisningen heri. Legemsøvelser omfatter gymnastik, samt styrketræning, hvilket blandt andet kan eksemplificeres som fitness, yoga, dans, afspænding med videre.<sup>89</sup>

Undervisning i legemsøvelser er speciel i forhold til nogle af de andre typer undervisning, der er fritaget efter bestemmelsen, da den bevæger sig tæt op ad fritagelsen af sport efter § 13, stk. 1, nr. 5. Til at distingvere mellem de to fritagelser, kigges der på om der er tale om fysisk træning i en bredere forstand, eller om det er mere specifikke sportsgrene. Før ydelsen er fritaget efter undervisningsfritagelsen, skal det være gymnastik til almen styrkelse af legemet, som eksempelvis yoga eller styrketræning. Derimod er sportsgrene som ridning, golf eller tennis ikke omfattet af undervisningsfritagelsen. Ydermere, skal der være et vist element af undervisning.<sup>90</sup>

### *3.2.4 Almen interesse*

Ideen bag momsfritagelserne var fra EU-lovgivers side at give nogen varer og ydelser en konkurrencemæssig fordel i samfundet, ved at lade disse være momsfritaget.<sup>91</sup> I den forbindelse har EU valgt, at visse ydelser og varer skal være momsfritaget, da disse er af almen interesse. Dette er også tilfældet med undervisning med almen interesse. Der er derfor nogen former for undervisning, der kan fritages for moms, hvis disse vurderes at være af almen

---

<sup>89</sup> Betænkninger til Lov nr. 204 af 10. maj 1978

<sup>90</sup> Den juridiske vejledning D.A.5.3.4, version 3,1

<sup>91</sup> Sag C-107/84, Kommissionen mod Tyskland, præmis 5

interesse. I vurderingen heraf fremgår det af praksis, at ikke alle former for virksomheder er af almen interesse, men ”(...) *alene sådanne blandt disse, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde.*”<sup>92</sup> Der menes hermed, at det kun er få typer af ydelser, der kan ses som værende af almen interesse, da ydelsen ville skulle opfylde nogle særlige betingelser for at være i almen interesse. I praksis ses det at eksempelvis at være postvæsen-virksomhed.<sup>93</sup>

### 3.2.5 Faglig uddannelse, herunder omskoling

Faglig uddannelse, herunder omskoling, er ligeledes fritaget direkte efter ordlyden af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. og momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i). Der kan af praksis opstilles to betingelser, som skal være opfyldt, før der er tale om momsfrigatet faglig uddannelse eller omskoling:

- 1) Undervisningen går ud på at bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte, og
- 2) undervisningen ikke har karakter af konsulentbistand.

#### 3.2.5.1 Undervisning, med sigte på bibringing eller vedligeholdelse af kundskaber, alene med erhvervsmæssigt sigte

Første betingelser er udvundet i Momsnævnets afgørelse Mn 788/82 og Rådets gennemførselsforordning nr. 282/2011.<sup>94</sup> <sup>95</sup> Som det fremgår af ovenstående, så er det en betingelse, at den faglige undervisning har til formål at tilføje nye kundskaber eller vedligeholde og ajourføre allerede eksisterende kundskaber med et erhvervsmæssigt formål. Med kompetencegivende undervisning menes der faglige grunduddannelser og andre kompetencegivende uddannelser, der, når disse er bestået, kan anvendes til erhvervsmæssig brug. Det fremgår hertil af, ovenstående, at varigheden af den faglige uddannelse eller omskolingen ikke har relevans, i vurderingen af, om uddannelsesaktiviteten er omfattet af momsfrigatelsen. Hvorvidt der er tale om en sådan uddannelse, må bero på en konkret vurdering.

Denne konkrete vurdering kan tydeligt ses i SKM 2001.264 TS, der er sammenlignelig med EU-afgørelsen med C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie.<sup>96</sup> Her

---

<sup>92</sup> Sag C-107/84, Kommissionen mod Tyskland, præmis 17

<sup>93</sup> Sag C-107/84, Kommissionen mod Tyskland

<sup>94</sup> Mn 788/82

<sup>95</sup> Rådets gennemførselsforordning, art. 44

<sup>96</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie

meddeles der af Told- og Skattestyrelsen (I dag, "Skattestyrelsen), efter henvendelse, om den momsmæssige behandling af køreundervisning i en intern meddelelse. På baggrund af dette kan følgende hovedpræmisser udledes af meddelelsen.

Køreundervisning anses ikke for "skolemæssig undervisning", hvorfor det derimod skal kunne kategoriseres som "faglig undervisning" efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., før det kan fritages for moms. Nærmere udtaler Told- og Skattestyrelsen, at undervisningen skal gå ud på at "(...) bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte",<sup>97</sup> før det kan kategoriseres som "faglig undervisning". Af denne grund er køreskoleundervisning til kategori B (almindelig bil) og B/E (almindelig bil med stort påhængskøretøj) ikke omfattet af momsfrigtagelsen, da dette ikke anses for værende erhvervet alene med erhvervsmæssigt sigte. Undervisningen til disse typer kørekort vil uomtvisteligt også have et privat sigte. Der bliver af meddelelsen oplyst følgende typer køreundervisning, der er omfattet af fritagelsen:

*"1) Undervisning i forbindelse med kørekort til lastbil over 3 500 kg totalvægt (Kategori C).*

*2) Undervisning, der foregår i almindelig personbil som indledning til undervisning i lastbil/stor personbil, når eleven i forvejen har kørekort til almindelig personbil.*

*3) Undervisning i forbindelse med kørekort til stor personbil (personbil med over 8 siddepladser foruden førerens plads) (Kategori D).*

*4) Undervisning i forbindelse med kørekort til påhængskøretøjer over 750 kg, når eleven i forvejen har eller samtidig erhverver kørekort til lastbil over 3 500 kg eller stor personbil.*

*5) Undervisning i forbindelse med kørekort til traktor.*

*6) Undervisning i forbindelse med erhvervelse af kørekort til erhvervsmæssig personbefordring."<sup>98</sup>*

Fælles for ovenstående omfattede typer kørekort, er, at de alle har et erhvervsmæssigt sigte. Det skal bemærkes, at undladelsen af undervisning til stort påhængskøretøj fraviges, hvis "(...) eleven i forvejen har eller samtidigt erhverver kørekort til lastbil over 3.500 kg eller stor

---

<sup>97</sup> SKM 2001.264 TS

<sup>98</sup> SKM 2001.264 TS

*personbil*”.<sup>99</sup> Dvs. hvis kørekortet til stort påhængskøretøj tages under sådanne forhold, at det skal anvendes erhvervsmæssigt, vil det kunne fritages alligevel.

Udover ovenstående, uddyber meddelelsen ligeledes, hvorfor køreundervisning i de momsfrataget tilfælde ikke anses for kursusvirksomhed. Udgangspunktet er, at kursusvirksomhed ikke er omfattet af momsfrigtagelsen af undervisning, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt. Told- og Skattestyrelsen meddeler, at kompetencegivende uddannelser ikke kan anses for værende kursusvirksomhed. Kompetencegivende uddannelser omfatter bl.a. “ (...) *faglige grunduddannelser og andre kompetencegivende uddannelser, der har til formål efter bestået eksamen mv. at kvalificere eleven til at udøve et bestemt erhverv.*”<sup>100</sup> Som det fremgår, er kompetencegivende uddannelser, uddannelser, der direkte eller på sigt (efter yderligere kompetencegivende uddannelse) giver adgang til at udøve et erhverv. Yderligere, kan følgende momenter indgå i vurderingen af, hvorvidt en uddannelse kan anses for værende kompetencegivende:

*“1) Er det ved lov eller på anden måde en betingelse for at kunne udøve et bestemt erhverv, at den pågældende uddannelse er bestået.*

*2) Vil eleven efter gennemførelse af uddannelsen i henhold til uddannelseslovgivningen blive anset for kvalificeret til at udøve et bestemt erhverv.*

*3) Vil eleven efter gennemførelse af uddannelsen ved administrationen af anden lovgivning end uddannelseslovgivningen blive anset for kvalificeret til at udøve et bestemt erhverv.*

*4) Vil eleven efter gennemførelsen af uddannelsen af en relevant brancheorganisation eller efter branchekutyme blive anset for kvalificeret til at udøve et bestemt erhverv.*

*5) Er der tale om en offentligt anerkendt uddannelse.*

*6) Berettiger den pågældende uddannelse til SU.*

*7) Er der tale om en uddannelse med adgangsbetingelser og eksamen.”<sup>101</sup>*

I relation til dette begrundes Told- og Skattestyrelsen fritagelsen af undervisning til kørekort C, C/E, D og/eller D/E og kørekort erhvervsmæssig befordring (taxa og bus/stor bil) med, at

---

<sup>99</sup> SKM 2001.264 TS

<sup>100</sup> SKM 2001.264 TS

<sup>101</sup> SKM 2001.264 TS

dette er kompetencegivende undervisning. Dette gøres der, fordi “(...) køreprøver afholdes af politiet henholdsvis Statens Bilinspektion (...), at kravene til indholdet af køreundervisningen fastsættes af Færdselsstyrelsen, og at køreundervisning alene må foretages af godkendte kørelærere (...), at indehavere af de omhandlede kørekort i større eller mindre omfang kan virke som chauffør uden yderligere uddannelseskrav.”<sup>102</sup> Som det tydeligt fremgår, skal der bestås en prøve (eksamen) efter der er blevet undervist af godkendte kørelærere, hvorefter det er muligt at bruge uddannelsen erhvervsmæssigt, som eksempelvis chauffør, hvorfor det har det tilstrækkelige erhvervsmæssige sigte.

Det kan på baggrund af ovenstående analyse af hovedpræmisserne fra Told- og Skattestyrelsens meddelelse konkluderes, at køreundervisning til kørekort C, C/E, D og/eller D/E og kørekort erhvervsmæssig befordring (taxa og bus/stor bil) er momsfrataget, da det kan kategoriseres som faglig undervisning og kompetencegivende uddannelse. Dette skyldes hovedsageligt, at undervisning til disse typer kørekort har det tilstrækkelige erhvervsmæssige sigte. Det fremgår derfor af praksis, at faglig undervisning godt må være undervisning i specialiseret emner, der er direkte knyttet til et givet erhverv.

Som det fremgår af vurderingsmomenterne, vil der enten skulle være tale om en uddannelse, der offentligt er kendt som sådan, eller en uddannelse, der giver direkte adgang til et erhverv eller branche. Ydermere, er uddannelser der primært har til formål at kvalificere eleverne til en anden kompetencegivende uddannelse også kompetencegivende uddannelser.

Det kan på baggrund af ovenstående analyse af hovedpræmisserne fra Told- og Skattestyrelsens meddelelse konkluderes, at køreundervisning til kørekort C, C/E, D og/eller D/E og kørekort erhvervsmæssig befordring (taxa og bus/stor bil) er momsfrataget, da det kan kategoriseres som faglig undervisning og kompetencegivende uddannelse. Dette skyldes hovedsageligt, at undervisning til disse typer kørekort har det tilstrækkelige erhvervsmæssige sigte.

Yderligere, kan det tilføjes, at undervisning, der har til hensigt at skulle anvendes erhvervsmæssigt, men som ikke er direkte tilknytning til et erhverv eller professionen, ikke har det tilstrækkeligt erhvervsmæssige sigte. Dette ses bl.a. i afgørelsen SKM 2008.1031 SR, hvor undervisning i selvudvikling og sociale kompetencer ikke blev anset for faglig uddannelse og dermed ikke momsfrataget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. Der blev lagt vægt på at

---

<sup>102</sup> SKM 2001.264 TS

der ikke var tale om skolemæssig undervisning, faglig uddannelse eller undervisning med et erhvervmæssigt sigte, men derimod almindelig virksomheds- og personalerådgivning.<sup>103</sup>

Endvidere er det en betingelse i praksis, at undervisningen har faktisk karakter af faglig eller skoleundervisning. Det fremgår af SKM 2008.313 BR, der omhandlede hvorvidt et kursus, der skulle udvikle kursisternes sociale kompetencer og lære dem at nedbryde uhensigtsmæssige mønstre, danne netværk og tage ansvar for deres eget liv, kunne være omfattet af momsfrigtagelsen § 13, stk. 1, nr. 3. Her fastslog retten, at kurset ikke var omfattet af momsfrigtagelsen, da fritagelsen skulle fortolkes snævert, hvorfor det ikke var nok, at tjenesteydelse havde karakter af anden skolemæssig og faglig undervisning ved at de fysiske rammer, der blev brugt indikeret, at der var tale om undervisning. De rammer, der blev benyttet i kurset, var blandet andet skoleskemaer og klasseundervisning, men dette var altså ikke nok til at tjenesteydelsen kunne ses som faglig eller skolemæssig undervisning.<sup>104</sup>

Efter ovenstående kan det udledes, at før den første betingelse kan være opfyldt, skal undervisningen have til formål direkte at kunne lede til et erhverv eller profession. Det vil hermed sige, at formålet med uddannelsen skal være at bibringe eller vedligeholde kompetencer, der primært har en relation til et givet erhverv.

### *3.2.5.2 Karakter er konsulentbistand*

Anden betingelse for at faglig uddannelse og omskoling kan føres under fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, er, at den undervisning, der tilbydes, ikke må have karakter af konsulentbistand. Årsagen til dette er, at sådan erhvervmæssig aktivitet vil være undtaget fra fritagelsen efter 2. pkt. (3. pkt. i den nuværende momslov). Dette kan eksempelvis ses i SKM 2008.1031 SR. Sagen omhandler hvorvidt en selvstændig socialrådgiver og coach, der blandet andet tilbyder undervisning i sociale- og personalemæssige ydelser. Virksomhedens kunder er primært kommuner, men tilbyder også sine ydelser til private virksomheder.<sup>105</sup> Spørgsmålet er derefter, om virksomhedens ydelser er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, hvorfor virksomheden ikke vil være momspligtig.

Skatterådet fastlægger for det første i sagen, at konsulentbistand eller undervisning i form af kvalificering af kommunale medarbejdere, der udøver socialt arbejde, skal kvalificeres som kursusvirksomhed. Da denne konsulentbistand blev drevet med gevinst for øje, kunne den ikke momsfrigtages efter § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., jf. § 13, stk. 1, nr. 3, 2.pkt.

---

<sup>103</sup> SKM 2008.1031 SR

<sup>104</sup> SKM 2008.313 BR

<sup>105</sup> SKM2008.1031.SR



(I dag 3. pkt.) Yderligere konkluderer Skatterådet, at coaching/undervisning i personaletrivsel og samarbejde, der ikke vedrører medarbejderens faglige kompetencer, skal kategoriseres, som kursus i selvudvikling og udvikling af sociale kompetencer. Det følger af fast, dansk praksis, at dette ikke er fritaget efter § 13, stk. 1, nr. 3. Der lægges vægt på, at denne type kursusvirksomhed ikke er skolemæssig, faglig eller har det nødvendige erhvervmæssige sigte. Derimod vil der nærmere være tale om almindelig personale- eller virksomhedsrådgivning, hvilket ikke er fritaget efter bestemmelsen.

Faglig uddannelse og omskoling, er hermed betinget af, at undervisning har et erhvervmæssigt sigte, hvormed meningen med undervisningen er at vedligeholde eller bibringe nye egenskaber eller kompetencer. En anden betingelse er også, at undervisningen ikke må ses som værende konsulentmæssig undervisning, hvorfor der ikke må være tale om kursusvirksomhed med gevinst for øje tilbudt til private virksomheder eller institutioner.

### 3.2.6 Levering af undervisning kombineret med andre momsfrataget ydelser

Som det allerede er nævnt ovenfor i afsnit 3.2.3.1 kan to eller flere momsfratagelser godt lægge sig tæt op ad hinanden. I dette tilfælde er det relevant at få defineret, hvilken af fritagelserne, der finder anvendelse. Dette opnås ved at få defineret, hvilken af ydelserne der er hovedydelsen og hvilken der er biydelsen. Biydelse kan ikke i sig selv anses for en selvstændig ydelse, hvorfor denne ikke kan fritages for moms, men vil blive fritaget under samme fritagelse som hovedydelsen. Dette ses bl.a. i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., hvor det tillige blev konkluderet, at en ydelse skal karakteriseres som en biydelse, hvis denne 1) “(...) ikke for kunderne udgør et mål i sig selv (...)”, men 2) “(...) et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (...)”.<sup>106</sup> I relation til momsfratagelsen af undervisning, vil det uomtvisteligt være undervisningsdelen, der skal være hovedydelsen i for at fritagelsen af undervisning finder anvendelse. Det fremgår dog hertil af afgørelsen, at udgangspunktet for alle ydelser er, at disse skal anses som værende uafhængige og selvstændige ydelser, der skal leveres separat.<sup>107</sup> Hertil fremgår det af EU-afgørelsen, at hvis to ydelser hører sammen, men der fra køberens side, er et ønske om at købe ydelserne særskilt, så vil ydelserne skulle momsfrataget særskilt.<sup>108</sup> I forhold til levering af undervisning sammenholdt med en anden momsfrataget ydelse, skal ydelserne kun behandles samlet under momsfratagelsen af undervisning, hvis undervisning er hovedydelsen, og den anden ydelse ikke

---

<sup>106</sup> Sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., præmis 30

<sup>107</sup> Sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., præmis 29

<sup>108</sup> Sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd., præmis 31

kan stå alene som en hovedydelse, men i stedet er en biydelse til hovedydelsen. Denne sondring kan også ses i EU-afgørelsen Horizon College, hvor tilrådighedsstillelse af en underviser skulle ses som biydelse til modtagerens hovedydelse, der var undervisningen i sig selv. Her fastlagde EU-Domstolen, at tilrådighedsstillelsen af underviseren ikke kunne anses som omfattet af momsfrigtagelsen i sig selv, da dette kun var en sekundærydelse og ikke en hovedydelse.<sup>109</sup>

I forhold til undervisning er det særligt relevant i forhold til friskoler og efterskoler, at vurderer, hvilken ydelse der er hovedydelsen, da disse institutioner i visse tilfælde tilbyder undervisning såvel som social forsyning. Her fremgår det af SKM 2003.279 VLR, at en friskole og to efterskoler skulle ses som fritaget under momsfrigtagelsen undervisning, da dette blev vurderet som hovedydelsen, da den privatretlige organisation primært havde elever gående, der var der af uddannelsesmæssige årsager og ikke grundet sociale hensyn.<sup>110</sup>

### **3.3 Delkonklusion på retsstillingen frem til den 13. marts 2019**

Det kan efter ovenstående konkluderes, at undervisning i momsmæssig forstand, kan inddeles i fire hovedgrupper, skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, skolemæssig undervisning og levering af undervisning kombineret med andre fritaget ydelser. Det kan ligeledes konkluderes, at disse undervisningsformer har hver deres betingelser for at være omfattet af en af momsfrigtagelsen af undervisning i momsloven § 13, stk. 1, nr. 3.

Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, har de betingelser, at undervisningen enten skal have et erhvervmæssigt sigte, eller være med til at sikre elevens udvikling af sin almene kundskaber og færdigheder, så længe undervisningen ikke er udelukkende af rekreativ karakter. At undervisningen ikke må være af rent rekreativ karakter, ses som almen betingelse om alle undervisningsformerne, hvilket vil sige, at undervisningen skal have et fagligt eller alment formål.

Hvad angår skolemæssig undervisning, så kan det udledes, at der er syv betingelser, der alle skal være opfyldt, inden undervisningen kan ses som værende skolemæssig undervisning. Her er en af den væsentlige betingelser, at der er et lære-elevforhold, hvormed der menes, at der skal kunne være dialog mellem eleven og underviseren. Herudover skal der være tale om undervisning, som gradvist stiger i niveau, så der sker en udvikling i

---

<sup>109</sup> Sag C-434/05, Horizon College, præmis 28 og 29

<sup>110</sup> SKM 2003.279 VLR

undervisningen. Inden skolemæssig undervisning kan være omfattet af momsfrigtagelsen, er det også et krav, at denne tilbydes af et offentligt organ, eller et andet anerkendt organ. I forhold til undervisning i musik, sprog og legemsøvelser med flere, så må denne form for undervisning også kunne være omfattet af momsfrigtagelsen, hvis undervisningen har fagligt niveau.

Faglig uddannelse, herunder omskoling har den betingelse, at undervisningen skal have et direkte erhvervmæssigt sigte, hvormed der menes, at undervisningen skal, fører til kompetencer, der primært sigter mod en erhvervmæssig aktivitet, såsom lastbilskørekort. Desuden må undervisningen ikke have karakter af konsulentbistand, da det fremgår af praksis, at denne type ydelse er kursusvirksomhed drevet med gevinst for øje og dermed ikke omfattet af bestemmelsen.

Hvad angår levering af undervisning kombineret med andre fritaget ydelser, så fastlægges det, at ydelser opdeles i hoved- og biydelser, hvortil der kun kan gives momsfradrag for hovedydelsen. I relation til undervisning er det derfor relevant at vurdere, hvilken type ydelse undervisning er i en givet transaktion, da undervisning skal være hovedydelsen, hvis denne skal momsfrigtages under momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j).

## **Kapitel 4 – Analyse af EU-praksis**

### **4.1 EU Praksis (De tre afgørelser)**

I dette kapitel vil de tre EU-afgørelser, C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie C-47/19, HA og C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, blive analyseret med det formål at fastlægge, hvilken retsstilling EU-Domstolen når frem til i afgørelserne. Der vil i kapitlet først blive lavet referater af de tre afgørelses faktum, hvorefter hovedpræmisserne vil blive redegjort for. Dernæst vil der blive foretaget en dybdegående analyse af hovedpræmisserne. Den dybdegående analyse vil fungere som afsæt til specialets Kapitel 4, der vil indeholde en komparativ analyse af gældende ret inden og efter afgørelserne.

### **4.2 Domsreferat og hovedpræmisses af C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie**

Sagen, C-449/17, A & G Fahrschul Akademie, omhandlede køreskolen A & G, der underviste elever i at køre bil gennem teori og praktisk køreundervisning til bilkategorierne B og C1, der er større personbiler.<sup>111</sup> Selskabet argumenterede for, at deres undervisning var omfattet af momsfratagelserne angående undervisning i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j). For at få afklaret dette spørgsmål stillede de tyske myndigheder en række præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen, angående om køreskoleundervisning til erhvervelse af kørekort til kategori B og C1 er omfattet af begrebet skole- og universitetsundervisning.<sup>112</sup>

Til afklaring af dette spørgsmål, fastlægger EU-Domstolen først, at undervisning i direktivets art. 132, stk. 1, litra i) og j), også kan benyttes af virksomheder, der tilbyder en tjenesteydelse, som er af almen interesse. Dette omfatter dog ikke alle former for erhvervsvirksomhed med almene interesser, men udelukkende de i praksis nævnte former, jf. C-699/15.<sup>113</sup>

Videre bliver der af EU-Domstolen statueret, at der ikke af EU-lovgivning eller af praksis fra EU-Domstolen findes nogen klar definition på, hvad skole- og universitetsundervisning er.<sup>114</sup> Dog bliver der i afgørelsen præciseret, hvilke præmisses der skal vurderes, for at kunne anses som omfattet af begrebet "skole- og universitetsundervisning".

---

<sup>111</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 7

<sup>112</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 15

<sup>113</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 17

<sup>114</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 20

Første præcisering er, at *"(...) overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og studerende (...)"* er en væsentlig del i vurderingen af, hvorvidt der er tale om skole- og universitetsundervisning.<sup>115</sup> Anden præcisering er, at *"(...) begrebet »skole- og universitetsundervisning« (...) ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksamener med henblik på opnåelse af en kvalifikation, eller som gør det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv (...)." <sup>116</sup> Ifølge EU-Domstolen, er det dermed ikke et krav, at slutmålet er udførsel af et erhverv, før der er tale om skole- og universitetsundervisning. Hertil tilføjer EU-Domstolen, at begrebet omfatter *"(...) aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle elevernes eller de studerendes kundskaber eller evner, forudsat at disse aktiviteter ikke er af rent rekreativ karakter (...)." <sup>117</sup> Det er hermed tilstrækkeligt, at undervisning på skoler og universiteter udelukkende har til formål at udvikle evner eller kundskaber hos eleverne. Dette værende forudsat, at den undervisning der gives, ikke er af rent rekreativ karakter.**

I afgørelsen og i generaladvokatens forslag til afgørelsen bliver der taget stilling til begrebet *"aktiviteter af rent rekreativ karakter"*. I forslaget til afgørelsen konstaterer generaladvokaten, at undervisningen godt kan indeholde rekreative dele. Det må blot ikke være af rent rekreativ karakter og yderligere skal undervisningen foregå i en skole eller på et universitet.<sup>118119</sup>

Til begrebet "skole- og universitetsundervisning" tilføjer generaladvokaten i sit forslag til afgørelsen, hvilket er direkte videreført i afgørelsen, at *" (...) EU-lovgiver med dette begreb tog sigte på en bestemt type uddannelsessystem, som er fælles i alle medlemsstaterne uafhængigt af de særlige kendetegn ved hvert nationalt system (...)." <sup>120</sup> De bliver med andre ord statueret, at "skole- og universitetsundervisning" er tiltænkt undervisning foregående i et fælles uddannelsessystem. Dette bliver uddybet af EU-Domstolen med, at de skal være en del af et *"(...) integreret system til overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som elevernes og de studerendes uddybning og udvikling af denne viden og disse færdigheder, efterhånden som de skrider fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system." <sup>121</sup> Det er dermed ikke nok, at undervisningen foregår i det førnævnte "fælles uddannelsessystem", men den samlede undervisning skal også**

---

<sup>115</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 21

<sup>116</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22

<sup>117</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22

<sup>118</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 23

<sup>119</sup> Forslag til afgørelse af Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 35

<sup>120</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25

<sup>121</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26

være opbygget af undervisning i en bred og varieret mængde af emner. Det er dog tilladt, at undervisningen bliver gradvist mere specialiseret indenfor disse emner, som elevernes/de studerendes viden og færdigheder bliver mere og mere udviklet.

I forhold til privattimer, så udtaler generaladvokaten, at begreberne ”skole- og universitetsundervisning og privattimer givet af undervisere på skole- og universitetsniveau” i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j), skal fortolkes på ”(...) *nøjagtig samme måde (...)*”.<sup>122</sup> Heraf kan det dermed udledes, at betingelserne for at være omfattet af fritagelsen i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra j), er de samme som dem, der forekommer af begrebet skole- og universitetsundervisning i litra i). Der kan hermed ikke opstilles nogen forskel mellem disse to, da dette ellers vil kunne bryde med neutralitetsprincippet. I forhold til hvad der ses som værende udøvelse af privattimer, så udtaler generaladvokaten desuden, privattimer kun kan udøves af en underviser, i form af en fysisk person, hvormed der menes, at juridiske personer ikke kan tilbyde privattimer, da juridiske person vil være omfattet af litra i) i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1.<sup>123</sup> Der skal dermed være tale om undervisning udført af en lære eller underviser, der tilbyder tjenesteydelsen af egen drift og med egen risiko, før undervisningen kan være omfattet af fritagelsen i momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra j).

Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål konkluderes dermed endeligt med, at køreundervisning til kørekort B og C1 ikke er omfattet af begrebet ”skole- og universitetsundervisning”, hvorfor det ikke kan fritages efter momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j).

### **4.3 Domsreferat og hovedpræmisser af C-47/19, HA**

Hovedsagen omhandlede en virksomhed, som drev to surf- og sejlerskoler i Tyskland. Virksomhedens indtægter stammede primært fra salg af surf- og sejlerkurser til kursister, samt udlejning og salg af surfing-udstyr. Nogle af surf- og sejlerkurserne blev afholdt for skoler eller universiteter, hvor kurset var en del af elevernes eller de studerendes idrætsprogram. Der blev gennem kurserne også ydet faglig uddannelse af idrætslærere. Denne faglige uddannelse kunne

---

<sup>122</sup> Forslag til afgørelse af Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 51

<sup>123</sup> Forslag til afgørelse af Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 53 og 54

indgå i elevernes eller de studerendes karakterblad. Udgifterne til disse kurser blev i visse tilfælde afholdt af skolen eller universitetet.<sup>124</sup>

HA anså sine kurser for omfattet af den tyske Merværdiafgiftslov § 4, stk. 1, nr. 21, som omhandler momsfrigtagelse af undervisning, der ydes af private skoler og andre almene eller erhvervsrettede institutioner, der direkte tjener skole- og uddannelses formål.<sup>125</sup> Dette blev midlertidigt anfægtet af de tyske skattemyndigheder, da HA skulle kunne fremvise en skattefrigtagelsesattest udstedt af den kompetente myndighed i Tyskland, i relation til den leverede ydelse, i form af undervisning i surfing eller sejlads. Denne skattefrigtagelsesattest udstedes med baggrund i, at private udbydere kan levere momsfrigtaget ydelser såfremt disse vurderes, som værende af erhvervsforberedende karakter, eller at de forbereder eleverne eller de studerende på en eksamen, der skal aflægges af en offentligretlig juridisk person jf. Umsatzsteuergesetz § 4, stk. 1, nr. 21.

Ovenstående forelagte sag førte til, at Finanzgericht Hamburg udsatte sagen, og forelagde to præjudicielle spørgsmål, med relevans for dette speciale, for EU-Domstolen. Det første spørgsmål omhandler, hvorvidt surf- og sejlundervisning er omfattet af momsfrigtagelsen i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j), og om det er tilstrækkeligt, hvis disse kurser udbydes på mindst én skole eller et universitet. Hernæst skulle det fastlægges, om det var nødvendigt at surf- og sejlerkurset indgik i bedømmelsen af elevernes karakter, eller om det ansås tilstrækkeligt, hvis kursuset er en del af en skole- eller universitetsbegivenhed, såsom en klassetur.

Domstolen beskriver i præmisserne rammerne for momsfrigtagelsen af "skole- og universitetsundervisning" i overensstemmelse med dom C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, som er analyseret i dette speciales afsnit 4.2. Domstolen fastlægger i denne sag at begrebet "skole- og universitetsundervisning" omfatter aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle de enkelte elevers- eller de studerendes kundskaber eller evner, forudsat, at disse aktiviteter ikke er af rent rekreativ karakter.<sup>126</sup> Med dette menes, at den leveret ydelse ikke må være en ren fritidsaktivitet, men skal være rettet mod en udvikling indenfor et fag i relation til en erhvervsmæssig uddannelse. Det fremgår af de faktiske forhold i sagen, at HA leverede surf- og sejlerkurser til eleverne, som en del af deres idrætsprogram, og dette derfor må anses som ikke udelukkende, at være af rent rekreativ

---

<sup>124</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 6

<sup>125</sup> Umsatzsteuergesetz (UStG), § 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

<sup>126</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 27

karakter. Betingelsen om ikke udelukkende rent rekreativ karakter, må derfor anses som værende overholdt.<sup>127</sup>

Derudover henviser praksis til, at der skal foreligge et integreret system, hvor, der sker overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner, som videreføres fra lærer til elev.<sup>128</sup> Dette skal føre til en uddybning og udvikling af elevens eller den studerendes viden og færdigheder efterhånden, som de skrider frem og specialiserer eleven inden for de forskellige dele af et skole-/uddannelsessystem.<sup>129</sup>

Ud fra ovenstående betragtning skulle det derfor fastlægges, hvorvidt surf- og sejlerkursus er en del af et integreret uddannelsessystem, som kan fritage de i hovedsagen leveret ydelser for moms jf. momssystemdirektivet artikel 132, stk. 1 litra i) og j).

Til denne specifikke sag kommer EU-Domstolen frem til, at selvom surf- og sejlundervisningen omfattede formidling af forskellige praktiske og teoretiske kundskaber hos eleven, så anses undervisningen som værende specialiseret undervisning, som ikke vedrørte en bred og varieret mængde af emner. Det er derfor ikke nok, at undervisningen tilbyder en bred og varieret mængde af emner inden for et specifikt emne. Modsætningsvis skal der derfor tilbydes undervisning, som udvikler elevens færdigheder og evner indenfor et bredere omfang af emner, der ikke har direkte sammenhæng, og dermed ikke kan anses som specificeret til et konkret emne. Begrebet "skole- og universitetsundervisning", som omhandlet i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) og j), skal derfor fortolkes således, at det ikke omfatter surf- og sejlundervisning for skoler eller universiteter gennemført af surf- og sejlerskoler, hvor en sådan undervisning er en del af idrætsprogrammet eller uddannelsen af idrætslærere og kan indgå i karaktergivningen.

De to præjudicielle spørgsmål må derfor besvares således, at selvom denne form for undervisning, kan foregå som et led i det samlede uddannelsesforløb, kan denne ydelse ikke anses som en del af et etableret uddannelsessystem, idet ydelsen ikke vedrører en bred og varieret mængde af emner, men nærmere en specialiseret del af et enkelt fag.

---

<sup>127</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 26

<sup>128</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 30

<sup>129</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 30



## 4.4 Domsreferat og hovedpræmisser af C-373/19, Dubrovin & Tröger

### Aquatics

Det skulle i nærværende sag afklares, om svømmeundervisning på ad hoc-basis, der tilbydes af en privatretlig virksomhed i forbindelse med skoleundervisning, kan ses som omfattet af begrebet ”skole- og universitetsundervisning” i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j).<sup>130</sup>

Afgørelsen omhandler indledningsvist om, hvorvidt svømmeundervisning er omfattet af begrebet ”Skole- og universitetsundervisning”.<sup>131</sup> Det fremgår af momssystemdirektivet art. 132, at visse virksomheder kan være omfattet af momsfrigørelsen, hvis deres tilbudte ydelser er af almen interesse. Det fremgår af praksis, at ikke alle virksomheder kan ses som omfattet af almen interesse i forhold til bestemmelsen. Det er derfor spørgsmålet, om svømmeundervisning skal ses som værende i almen interesse, og dermed ses som omfattet af ”skole- og universitetsundervisnings”-begrebet.<sup>132</sup> Inden der kan foretages en analyse heraf, så fremgår det, af praksis, at det er nødvendigt at have et fælles regelsæt på området angående, hvilke aktiviteter, der er fritaget.<sup>133</sup> EU-Domstolen fastlægger derfor, at det kun er en begrænset type virksomheder, der kan være omfattet af fritagelserne, da det ellers vil være muligt at forvride markedet og herved bryde med neutralitetsprincippet. Dette bliver også bekræftet ved, at fritagelserne herunder fritagelsen om undervisning skal fortolkes strengt, hvorfor en udvidende fortolkning ikke er mulig. Modsætningsvis fastlægger EU-Domstolen, at den strenge fortolkning og anvendelsen heraf ikke skal resultere i, at fritagelserne mister sine virkninger.<sup>134</sup>

Herefter fremhæver EU-Domstolen, at ” (...) overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende er en særlig vigtig del af undervisningen (...)”, hvilket svømmeundervisning i den konkrete sag er omfattet af, da virksomheden på ad hoc-basis tilbyder fysisk undervisning i svømning, som del af deres undervisning, hvorfor virksomheden herved opfylder en af de væsentlige betingelser for at være omfattet af momsfrigørelsen.<sup>135</sup>

Desuden fastlægger EU-Domstolen, at det ikke er et krav, at undervisning arbejder henimod eksamen, der giver kvalifikationer som, gør det muligt at komme ind på en

---

<sup>130</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 19

<sup>131</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 18

<sup>132</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 20

<sup>133</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 21

<sup>134</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 22

<sup>135</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 24

uddannelse, der leder til udøvelsen af et erhverv. Dette værende så længe aktiviteten ikke udelukkende er af rekreativ karakter.<sup>136</sup>

Der åbnes derfor op for, at svømmeundervisning godt kan anses som ” (...) *Skole- og universitetsundervisning* (...)” i momssystemdirektivets art. 132 stk. 1, litra i) og j).<sup>137</sup> Da svømmeundervisning ikke har nogen erhvervsmæssig relation, men har mere karakter af almen interesse i form af almindelig dannelse og læren om grundlæggende færdigheder. Det følger hertil af EU-afgørelsen C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, at begrebet ”skole- og universitetsundervisning” i momssystemdirektivet art. 132 stk. 1, litra i) og j)’s forstand, nærmere skal fortolkes som traditionel skoleundervisning, der er en del af det offentlige undervisningssystem, som er foreneligt med alle medlemslandes undervisningssektorer. Spørgsmålet må herefter være, om svømmeundervisning skal anses som værende omfattet af traditionel undervisning.<sup>138</sup> Hertil afgør EU-Domstolen ” (...) *svømmeundervisning* (...) *har stor betydning og forfølger et formål af almen interesse, udgør den ikke desto mindre en specialiseret undervisning, der tilbydes på ad hoc-basis, og som ikke i sig selv kan sidestilles med overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som uddybning og udvikling heraf, hvilket kendetegner skole- og universitetsundervisning* (...)”.<sup>139</sup> EU-Domstolen fastlægger altså, at selvom svømmeundervisning må ses som at have almen interesse, så skal det ikke ses om værende omfattet af momsfratagelsen af undervisning i momssystemdirektivet art. 132 stk. 1, litra i) og j), da svømmeundervisning ikke kan sidestilles med overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner, der kan føre til evner der uddybes eller videreudvikles, hvilket ellers kendetegner skole- og universitetsundervisning.

Det må derfor fastlægges, at momsfratagelsen omhandlende undervisning ikke dækker over undervisning, der er af almen interesse, som eksempelvis svømmeundervisning, hvis undervisningen ikke kan vurderes at være en del af et etableret undervisningssystem, samt tilbyder videreformidling af viden og færdigheder i en bred og varieret mængde af emner, eller den videre fordybelse heraf.

---

<sup>136</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 25

<sup>137</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 18

<sup>138</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 31

<sup>139</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 31

#### **4.5 Dybdegående analyse af hovedpræmisserne fra ovenstående tre afsnit**

I nærværende afsnit, vil hovedpræmisserne, der er udledt af de tre EU-domstolsafgørelser i ovenstående afsnit, blive analyseret. Formålet med dette er at udlede, hvilken retsstilling EU-Domstolen fastlægger i de tre afgørelser forlængelse af ovenstående afsnit vedrørende sagerne C-449/17, C-47/19 og C-373/19 vil hovedpræmisserne omhandlende momsfristagelsens undervisning i dette afsnit blive analyseret. Analysen af disse vil lede over i en komparativ analyse og diskussion af praksis før og efter de tre ovenstående afgørelser.

#### 4.5.1 Skole- og universitetsundervisning

Det skal i nærværende afsnit analyseres, hvad der menes med begrebet i ”skole- og universitetsundervisning” i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j). ”Skole- og universitetsundervisnings” -begrebet bliver i alle tre afgørelser behandlet, som den grundlæggende betingelse for, at en ydelse kan fritages efter bestemmelsen. Underlæggende til dette begreb bliver der opstillet en række præmisser for, hvad der kan omfattes som ”skole- og universitetsundervisning”. Disse vil derfor blive behandlet særskilt i deres egne afsnit nedenfor. Der gælder dog nogle generelle fortolkningspræmisser for skole og universitetsundervisning i direktivets forstand, der kan udledes af de tre afgørelser, hvilke vil blive gennemgået i nærværende afsnit.

For det første, kan det konkluderes, at ”skole- og universitetsundervisning” ikke bliver konkret defineret i momssystemdirektivet.<sup>140</sup> Det betyder, at fortolkning af begrebet ”skole- og universitetsundervisning” skal udledes af praksis. Praksis må derfor ses som den væsentligste faktor for definitionen af begrebet ”skole- og universitetsundervisning”, da dette er den eneste kilde, der kan bruges til fortolkning heraf.

Den næste generelle betingelse, som EU-Domstolen tager stilling til i de tre afgørelser er, hvorvidt begrebet ”skole- og universitetsundervisning” kun skal omfatte undervisning, der leder til en eksamen, der sikrer, at de studerende opnår kvalifikationer, der leder hen mod udøvelsen af et erhverv. Hertil udtaler EU-Domstolen ”(...) at begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i direktiv 2006/112 ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksamener med henblik på opnåelse af en kvalifikation, eller som gør det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv, men omfatter aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle elevernes eller de studerendes kundskaber eller evner (...)”,<sup>141</sup> EU-Domstolen ligger derfor op til, at ”skole- og universitetsundervisning” skal fortolkes betydelige bredere end undervisning, der leder til eksamen, men at fritagelsen også skal omfattet undervisning, der udvikler elevens kundskaber og evner. Momsfritagelsen omfatter der også undervisning i bredere forstand, hvorfor undervisning, der ses som almennyttig for elevens udvikling og læring.

Ud fra ovenstående kan der udledes to præsimmer, der er generelt gældende for begrebet ”skole- og universitetsundervisning”. Den første præmis er, at der ikke foreligger nogen definition på skole- og universitetsundervisning, hvorfor fortolkning heraf, skal udledes

---

<sup>140</sup> Rådets direktiv af 2006/112

<sup>141</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22

af praksis fra EU-Domstolen. Den anden præmis er, at undervisningen ikke behøver at lede til eksamen eller andre kvalifikationer, der har et erhvervmæssigt sigte, men at undervisning også kan omfatte udvikling af elevens almene kundskaber og færdigheder.

#### 4.5.2 Bred og varieret mængde af emner

Fælles for alle tre ovennævnte afgørelser er, at de opstiller som betingelse for at undervisning kan omfattes af begrebet ”skole- og universitetsundervisning”, skal denne være i en ”bred og varieret mængde af emner”.

Alle tre afgørelser indeholder undervisning i et hovedemne med supplerende underemner, der knytter sig til hovedemnet. Sag C-449/17, A&G Fahrschul-Akademie, leverede undervisning både i form af teoriundervisning og praktisk køreundervisning, som menes nødvendige for erhvervelsen af kørekort til køretøjerne i kategori B og C1.<sup>142</sup>

Ligeledes omfattede undervisningen i sag C-47/19, HA, som hovedemne surf- og sejlundervisning for både skoleelever og universitetsstuderende som en del af deres idrætsprogram. Herudover blev dette hovedemne suppleret af underemner som f.eks. undervisning i at håndtere nødsituationer og at sikre personers sikkerhed og fysiske integritet.<sup>143</sup>

Endelig omfattede undervisningen i sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, som hovedemne undervisning på forskellige niveauer an på elevens svømmeevner med henblik på tilegnelse af basale svømmefærdigheder. Dette hovedemne blev suppleret af specifikke svømmeteknikker der ville gøre hovedemnet mere effektivt.<sup>144</sup>

Trods at der i alle tre afgørelser ikke kun bliver undervist i et specifikt hovedemne, men dette hovedemne suppleres af et eller flere underemner, så kan disse ydelser ikke anses som værende omfattet af bestemmelsen vedrørende undervisning. Dette begrundes af EU-Domstolen med, at undervisningen i alle ovenstående tre afgørelser udgjorde for specifikke emner, og ansås derfor som værende for specialiseret undervisning, som ikke i sig selv kunne sidestilles med overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner.<sup>145 146 147</sup> Den specifikke fortolkning af betingelsen “bred og varieret

---

<sup>142</sup> Sag C-449/17, A&G Fahrschul, præmis 9

<sup>143</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 5

<sup>144</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 6

<sup>145</sup> Sag C-449/17, A&G Fahrschul, præmis 29

<sup>146</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 33

<sup>147</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 31

mængde af emner” defineres ikke specifikt i afgørelserne, men der kan ud fra en negativ afgrænsning udledes tre præmisser, der kan indgå i denne fortolkning.

Den første præmis, der kan udledes, ses i A & G Fahrschul-Akademie. Heraf fremgår det, at forskelligartet praktisk og teoretisk undervisning i køreundervisning til kørekort B og C1 ikke er anset som overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner.<sup>148</sup> Det må af dette konkluderes, at selvom undervisningen omhandler forskellige emner, som teori og praktik, er dette ikke tilstrækkeligt bredt og varieret, da det foregår indenfor et afgrænset felt, som køreundervisning er.

Den anden præmis kan udledes af HA, hvor kurser i surfing og sejlads, som del af idrætslektioner på skoler og universiteter samt idrætslæreruddannelsen, ikke ansås for undervisning i en bred og varieret mængde af emner.<sup>149</sup> Heraf kan der udledes en præmis om, at undervisning i et fag, der er led i en uddannelse, ligeledes ikke er undervisning i en bred og varieret mængde af emner, hvis faget undervises af en tredjemand. Dette gør sig ligeledes gældende, selvom faget er obligatorisk for uddannelsen, samt der gives karakter herfor.

Den tredje og sidste præmis, udledes af afgørelsen, Dubrovin & Tröger Aquatics. I afgørelsen blev det afgjort, at svømmeundervisning, der tilbydes af en svømmeskole på ad hoc basis, ikke er omfattet af begrebet ”bred og varieret mængde af emner”, da dette anses som værende specialiseret.<sup>150</sup> Der kan deraf udledes en præmis om, at undervisning, der foregår på ad hoc basis per definition, er specialiseret undervisning, som dermed ikke kan være i en bred og varieret mængde af emner.

Det må derudover vurderes ud fra betingelsens ordlyd, at der skal foreligge en form for undervisning i flere forskellige emner, som ikke har en direkte sammenhæng, og dermed ikke kan anses som specificeret til et konkret emne. Dette er også gældende selvom der ydes undervisning i flere forskellige emner, hvis disse emner kan anses som underemner der supplerer det specifikke hovedemne.

Ovenstående præmisser er, som nævnt ovenfor udvundet ved en negativ afgrænsning af begrebet ”bred og varieret mængde af emner”. Da EU-Domstolen ikke specifikt definerer begrebet i afgørelserne, er det op til de enkelte medlemslande at fortolke begrebet i national ret indenfor disse præmisser.

Betingelsen “bred og varieret mængde af emner” må derfor forstås således, at der skal ske undervisning i flere forskellige fag, som ikke har en direkte relation til hinanden, og

---

<sup>148</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie

<sup>149</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 34

<sup>150</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger, Aquatics, præmis 31

dermed ligne et forløb som ses i det ordinære uddannelsessystem, herunder eksempelvis folkeskoler, gymnasier og universiteter. Yderligere kan det konkluderes, at undervisning der tilbydes af tredjemand som led i en uddannelse, samt undervisning, der ydes på ad hoc basis anses for specialiseret og dermed ikke opfylde betingelsen om ”bred og varieret mængde af emner”.

#### 4.5.3 Uddybning og udvikling af elevens viden og færdigheder indenfor et uddannelsessystem

I de ovenstående tre domme lægger EU-Domstolen også vægt på, at der skal ske en uddybning og udvikling af elevernes viden og færdigheder, som de skrider fremad og specialiserer sig inden for dele af uddannelsessystemet, når vurderingen af, hvorvidt den leverede undervisning er omfattet af begrebet ”skole- og universitetsundervisning”. Denne ordlyd omhandler indiskutabelt uddannelsessystemer som folkeskoler, gymnasier og universiteter, men kan være en relevant sondring at aflægge, når spørgsmålet om hvorvidt privattimer og kurser er omfattet af momsfratagelsen.<sup>151</sup> Dette vil blive nærmere analyseret, i afsnit 4.5.4 om offentligt uddannelsesorgan eller organisations med tilsvarende formål, nedenfor.

I forhold til uddybningen og udviklingen af elevernes viden og færdigheder, så bliver denne præmis udelukkende nævnt, men ikke yderligere uddybet i afgørelserne. Derfor må analysen af dette bygges på en ordlydsfortolkning. Ud fra en ordlydsfortolkning, skal der i undervisningen være integreret og planlagt en læringskurve for de studerende eller eleverne, i takt med de specialiserer sig indenfor dele af uddannelsessystemet.<sup>152 153 154</sup>

Som tilføjelse til ovenstående fremgår det dog af C-373/19 i relation til dette, at undervisningen ikke må være på ad hoc-basis. Grunden til det er, at undervisning i så fald ikke stemmer overens med kriteriet om, at undervisningen skal udføres ud fra et planlagt forløb, da undervisningen i så fald er til et bestemt formål, hvormed undervisningen ikke kan ses som værende vedrørende en bred varieret mængde af emner.<sup>155</sup> Undervisning på ad hoc-basis kan derfor ikke per definition være omfattet af momsfratagelsen, da der er tale om mere ustruktureret undervisning på et specialiseret emne.

---

<sup>151</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25

<sup>152</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrshule-Akademie, præmis 26

<sup>153</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 28

<sup>154</sup> Sag C-49/17, HA, præmis 30

<sup>155</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 26

Opsummerende skal undervisning således gives inden for rammerne af et skolesystem, hvor der på forhånd er fastlagt et undervisningsforløb, som omfatter en bred og varieret mængde af emner.

#### 4.5.4 Offentligt uddannelsesorgan eller andre anerkendte organer med tilsvarende formål

Det fremgår af momssystemdirektivet art. 132, stk. 1 litra i) at uddannelse ” (...) som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål (...)” kan fritages for moms.<sup>156</sup> I nærværende afsnit vil betydning af dette blive analyseret i henhold til de tre EU-Domstolsafgørelser C-449/17, C-47/19 og C-373/19. I forhold til de tre afgørelser, bliver der i alle rejst spørgsmålet om, hvorvidt de kan karakteriseres som et ”organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål”,<sup>157 158 159</sup> da disse ikke kan anses for værende et offentligretligt organ. EU-Domstolen tager dog ikke konkret stilling til dette i nogen af afgørelserne. Derimod bliver dette behandlet af generaladvokaten i A & G Fahrschul-Akademie.

Hertil fremgår det af C-449/17, at EU-lovgiverne med begrebet ”skole- og universitetsbegrebet” tog sigte på en bestemt type uddannelsessystem, der som ikke varierer nævneværdigt mellem de forskellige medlemsstater.<sup>160</sup> I den forbindelse henviser EU-Domstolen til generaladvokatens bemærkninger til, hvad der efter dennes vurdering skal forstås som ”skole- og universitetsundervisning“. Ifølge generaladvokatens forslag til afgørelse i C-449/17, fremgår det, at begrebet ”skole- og universitetsundervisning” kun omfatter uddannelsessystemer, der er tilgængelige for alle og som i mange EU-medlemsstater er frit tilgængeligt. I forlængelse heraf uddyber generaladvokaten, at meningen med bestemmelsen er, at denne eksempelvis skal omfatte grundskole, videregående uddannelser og universitet, da disse uddannelsesorganer giver ” (...) almenheden en bred basis af viden og færdigheder, som giver den mulighed for at indgå positivt i det moderne samfund på såvel privat som erhvervsmæssigt plan (...)”.<sup>161</sup> Generaladvokaten udtaler yderligere om det førnævnte ”fælles uddannelsessystem”, at det omfatter almene skoleuddannelser eller videregående uddannelser, som for eksempel en universitetsuddannelse, der ydes af et offentligt organ i den enkelte medlemsstat.

---

<sup>156</sup> Rådets direktiv af 2006/112

<sup>157</sup> Sag C-49/17, HA, præmis 3

<sup>158</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs

<sup>159</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrshule-Akademie, præmis 3

<sup>160</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25

<sup>161</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 13



Tillige udtaler generaladvokaten at private virksomheder, der har det samme almennyttige formål, kan være omfattet af dette. Denne private virksomhed vil i så fald skulle være anerkendt af medlemsstaten, som havende et tilsvarende formål som det offentlige organ, hvis denne skal være omfattet af begrebet skole- og universitetsundervisning i momssystemdirektivet art. 13, stk. 1, litra i) og j).<sup>162</sup> Generaladvokaten ligger hermed op til en snæver definition af begrebet skole- og universitetsundervisning, da det hermed kun vil være traditionel undervisning, der vil være omfattet af begrebet skole- og universitetsundervisning. Til trods for det fastslår generaladvokaten nødvendigheden af at udvide rækkevidden af ”skole- og universitetssystem”, da det fremgår af generaladvokatens forslag til afgørelse, at også privatskoler, eller andre private organisationer, der har tilsvarende formål også skal være omfattet af momsfrigagelsen, da det ellers vil bryde med neutralitetsprincippet, hvis offentlige institutioner var momsfrigaget, men privatskoler ikke var det.<sup>163</sup> Det betyder dermed at rækkevidden af begrebet ”skole- og universitetsundervisning“, skal forstås således, at den også dækker over privatretlige virksomheder, der kan levere en tilsvarende ydelse som et offentligt organ. Fortolkningen af begrebet ”skole- og universitetsundervisning“, må derfor på baggrund af afgørelserne udvides en smule, hvormed der menes, at det også skal indeholde private virksomheder, hvis disse opfylder ovenstående betingelser.

Det kan diskuteres, hvilken præjudikatværdi generaladvokatens udtalelse har, da udtalelsen hverken binder EU-Domstolen eller medlemslandene. I den henseende må det vurderes, at EU-Domstolen har taget generaladvokatens synspunkter til betragtning i deres afgørelse, da de henviser generaladvokatens forslag til afgørelse i deres vurdering af, om køreskoleundervisning skal være omfattet af begrebet ”skole- og universitetsundervisning” og ligger generaladvokatens betragtninger til grund for, at køreskoleundervisning ikke er omfattet af momsfrigagelsen undervisning.<sup>164</sup> Det må derfor vurderes, at generaladvokatens fortolkning af begrebet skole- og universitetsundervisning synes at have præjudikatværdi. Dette understøttes af de to andre EU-Domstols afgørelser C-373/19 og C-47/19, hvori der i begge tilfælde henviser til den fortolkning af begrebet skole- og universitetsundervisning, der bliver fastsat i C-449/17.<sup>165</sup> <sup>166</sup> Det kan derfor, ud fra de tre afgørelser fastlægges, at begrebet skole- og universitetsundervisning i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i) og j) skal fortolkes således, den omfatter traditionel skole- og universitetsundervisning, der afholdes af et offentligt

---

<sup>162</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 15

<sup>163</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 15

<sup>164</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25-30

<sup>165</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 31

<sup>166</sup> Sag C-47/19, Ha, præmis 26

organ, eller et andet organ, der har tilsvarende formål, og er ankerendt af den givende medlemsstat.

Det må hermed konkluderes ud fra ovenstående, at private organer, kan ses som havende et tilsvarende formål, hvis deres ydelse kan direkte udskiftes med undervisning ydet af et offentligt organ af skole- og universitetsmæssig karakter. Det kan endvidere fastlægges, at anden undervisning derfor ikke kan ses som omfattet af begrebet anerkendt tilsvarende formål, hvorfor denne type undervisning ikke vil være omfattet af momsfrigtagelsen.

#### 4.5.5 Rent rekreativ karakter

I forbindelse med ovenstående afsnit 4.5.2 og 4.5.3, omhandlende undervisning i bred og varieret mængde af emner og uddybning og udvikling af den enkelte elevs evner og færdigheder indenfor uddannelsessystemet, ligger EU-Domstolen til grund, at det er forudsat at denne undervisning ikke må være af rent rekreativ karakter.<sup>167</sup> EU-Domstolen går ikke dybere ned i definitionen af begrebet ”rent rekreativ karakter”, men ud fra en ordlydsfortolkning og almindelig sproglig forståelse, sammenholdt med sag C-445/05, er hensynet bag begrebet, at undervisningen ikke udelukkende må være indenfor en fritidsinteresse, der ikke giver nogen uddannelsesmæssig værdi.<sup>168</sup> Begrebet må derfor fortolkes således, at det omfatter undervisning som vedrører fritidsaktiviteter, som ikke har relevans for uddannelse med henblik på arbejdsmarkedet, eller kan resultere i kompetencer og færdigheder indenfor et område, der retter sig mod erhvervslivet. Som eksempel på undervisning som efter en konkret vurdering skal anses for værende af rent rekreativ karakter, kan der nævnes undervisning i familieaktiviteter og friluftsliv med videre, der vedrører fritiden. Dette skal dog holdes op imod fortolkningen af 6. momsdirektivs formål, idet aktiviteter på for eksempelvis en idræts-efterskole kan anses for at indeholde rekreative dele. Idræts-efterskoler har i modsætning til almindelige skole- og uddannelsesinstitutioner fokus på et særligt fagområde inden for sport og fritid, hvilket burde resultere i, at sådan efterskoler ikke vil kunne momsfritages for deres levering af undervisningsydelsen. Selvom der forelægger et fokus indenfor et konkret fagområde på en idrætsefterskole, som har kan anses som værende af rekreativ karakter, understreger Børne- og Undervisningsministeriet, at de særlige fagområder på en idrætsefterskole aldrig må være på bekostning af kravet om, at

---

<sup>167</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschule-Akademie, præmis 22

<sup>168</sup> Forslag til afgørelse C-445/05, Werner Haderer, præmis 89

undervisningen skal have bred almen karakter eller kravet om, at undervisningen skal stemme overens med, hvad der almindeligvis kræves i folkeskolen.<sup>169</sup>

Det må derfor stå klart, at undervisning på en idrætsefterskole er momsfrataget, idet disse forløb ikke er af rent rekreativ karakter, men kun til dels indeholder et rekreativt element, og derudover har den almene skoleundervisning som førsteprioritet.

#### 4.5.6 Overførsel af viden og kompetencer fra underviser til studerende

I nærværende afsnit skal det udledes, hvilken mulig betydning de tre EU-Domstolsafgørelser C-449/17, C-47/19 og C-373/19 har på forståelsen og fortolkningen af begrebet "overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og den studerende", i relation til, undervisning i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i).

EU-Domstolen fremhæver i alle tre afgørelser, at "*(...) overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende er en særlig vigtig del af undervisningen (...).*"<sup>170</sup> Det søges derfor i den forbindelse undersøgt, hvad der særligt skal lægges vægt på ved behandlingen af dette begreb. I alle de tre afgørelser, fremgår det af de faktiske omstændigheder, at der er et lære-elevforhold, men at EU-Domstolen ikke vurderer deres ydelser, som omfattet af momsfratagelsen af den grund. Det må der fortolkes således, at videreformidling af viden og kompetencer fra en underviser til de studerende, skal ses som et element i en samlet helhedsbetragtning af, om undervisning kan ses som momsfrataget. I forhold til begrebets argumentationsværdi, kan det modsætningsvis udledes af de tre ovenstående afgørelser, at den ikke er særligt høj, da EU-Domstolen ikke tillægger dette faktiske forhold særlig stor betydning i deres vurdering af, om hvorvidt tjenesteydelserne skal ses som momsfrataget. Dette kan ses ved, at EU-Domstolen ikke nærmere behandler dette forhold i deres afgørelser, selvom det fremgår som en "særlig vigtig del af undervisning", men blot nævner, at det er et vurderingselement. Dette er på trods af, at de i flere af dommene skriver, at der er tale om overførsel af teoretisk og praksis viden og færdigheder mellem de studerende og underviseren.<sup>171 172</sup> Det samme er tilfældet i generaladvokatens forslag til afgørelserne, hvor sontringen heller ikke tillægges nogen værdi, da denne ikke er nævnes. Det må derfor betyde, at argumentationsværdien af dette forhold ikke ønskes mere diskuteret i praksis, hvormed retsstillingen må ligge fast på området.

---

<sup>169</sup> Børne- og undervisningsministeriet – Om efterskoler

<sup>170</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 24

<sup>171</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 28

<sup>172</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 33

Det kan derfor efter ovenstående vurdering udledes, at det faktiske forhold, at der overføres viden fra en underviser til de studerende, ikke tillægges nævneværdig værdi i praksis. Dette er tilfældet, selvom det ud fra en ordlydsmæssig fortolkning af EU-Domstolens præmisser burde ses som et yderst vigtigt element i vurderingen af, om en given tjenesteydelse kan ses som værende omfattet af momsfrigtagelsen undervisning. Hermed kan det udledes, at lærer- elevforhold kun kan ses som værende en lille del af den samlede vurdering af, om undervisningen er momsfrigtaget.

#### 4.6.7 Undervisning med almen interesse

I nærværende afsnit vil det blive analyseret, hvilke præmisser der gør sig gældende for begrebet "almen interesse" efter EU-Domstolens afgørelserne C-449/17, C-47/19 og C-373/19, da undervisning kan være momsfrigtaget herefter.

Denne sondring vurderes EU-Domstolen at være enig i, da det fremgår af alle tre domme.<sup>173 174 175</sup> I C-449/17, fremgår det af afgørelsen, at virksomheder af almen interesse kan være omfattet, men kun alene dem, der er fastlagt nærmere i retspraksis.<sup>176</sup> Her finder EU-Domstolen ikke at køreskoleundervisning kan ses som værende af almen interesse, selvom der ydes vejledning og undervisning i håndtering af nødsituationer i forbindelse med fysiske sikkerhed.<sup>177</sup> Grunden til det er ifølge afgørelsen, at undervisningen henvender sig til et specialiseret område, hvorfor det ikke kan ses som værende af almen interesse. Hvis man herefter analyserer om svømmeundervisning kan anses som havende almen interesse, så fremgår det af EU-Domstolens afgørelse C-373/19, at der " (...) foreligger en kvalificeret almen interesse, og at denne omstændighed gør det muligt med henblik på den fritagelse, som er fastsat i artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112, at sondre mellem denne undervisning og andre former for undervisning såsom den køreskoleundervisning, der varetages af en køreskole (...)".<sup>178</sup> EU-Domstolen må hermed mene, at svømmeundervisning er af mere almen interesse end undervisning i nødsituationer i forbindelse med kørsel og derfor mere til gavn for alle i samfundet, da det er en almennyttig egenskab at tilegne sig. EU-Domstolen bekræfter dette ved at forklare, at svømmeundervisning har stor betydning og følger et formål af almen interesse.<sup>179</sup> EU-Domstolen erkender derfor, at svømmeundervisning er af almen interesse. EU-Domstolen

---

<sup>173</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 17

<sup>174</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 13

<sup>175</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 21

<sup>176</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 17

<sup>177</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 32

<sup>178</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 30

<sup>179</sup> Sag C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 31

fastholder dog, at svømmeundervisning ikke kan anses som omfattet af momsfritagelsen, da undervisningen ikke kan ses som overførsel af viden og færdigheder vedrørende end bred mængde emner. Det må derfor betyde, at selvom der fra EU-Domstolens side konstateres, at der er tale om en almen interesse, så betyder det ikke, at svømmeundervisningen er omfattet af fritagelsen. Denne praksis må derfor betyde, at alene fordi en undervisningsform kan ses som værende af almen interesse, så betyder det ikke, at aktiviteterne kan ses som omfattet af momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i). De samme sondringer kan udledes af C-47/19, hvoraf det også fremgår, at undervisning kan ses som havende almen interesse.<sup>180</sup> Her kommer EU-Domstolen også frem til, at der er tale om for specialiseret undervisning til, at det kan have almen interesse, hvor denne afgørelse stemmer overens med C-449/17.

Det må derfor kunne udledes af ovenstående afgørelser, at undervisning af almen interesse kan momsfrtages efter momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i). Det fremgår hertil, at det ikke er nok for undervisningen i sig selv, at af almen interesse, hvilket kan udledes af C-373/19. Det må derfor ses som vurderingselement i en samlet vurdering af, om en enkelt undervisningsform kan ses som momsfrtaget.

#### **4.6 Delkonklusion**

Det kan af ovenstående dybdegående analyse af de tre EU-afgørelser C-449/17, C-47/19 og C-373/19, at inden der kan være tale om ”skole- og universitetsundervisning” i momsmæssig forstand, så skal undervisningen vedrørende en bred og varieret mængde af emner, hvori der skal ske en uddybning og udvikling af elevernes og de studerendes viden og færdigheder, som de skrider fremad og specialiserer sig indenfor uddannelsessystemet. Det vil altså sige, at der skal være tale om undervisning i mere traditionel forstand, hvilket vil sige, at der er tale om et fælles europæisk undervisningssystem, der næsten er ens i alle EU-lande. Det betyder derfor også undervisning ikke må ses som værende for specialiseret eller på ad hoc-basis. Herefter fremgår det af ovenstående at denne type undervisning også kan tilbyde af privatretlige organisation, hvis denne undervisning er anerkendt, af en offentlige myndighed og tilbyder en tilsvarende undervisning. Undervisningen kan også blive fritaget, hvis undervisningen vurderes, af være af almen interesse. Det fremgår dog hertil i C-373/19, at selvom undervisningen ses som værende i almen interesse, så er undervisningen ikke nødvendigvis momsfrtaget. Det samme kan konkluderes angående de faktiske forhold, at der videreformidles viden og kompetencer fra en underviser til de studerende. Her er det ikke

---

<sup>180</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 21

nødvendigvis nok, at dette er tilfældet, men skal mere ses som vurderingsmoment. Det kan desuden udledes af de tre afgørelser, at undervisningen ikke må være af rent rekreativ karakter, hvormed der menes, at undervisningen ikke må være ren fritidsaktivitet, hvilket vil sige at undervisningen skal kunne lede til en erhvervsmæssig aktivitet.

## **Kapitel 5 - Komparativ analyse**

### **5.1 Skoleundervisninger og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner**

Dette afsnit tilsigter at sammenligne gældende ret angående begrebet "skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelser" før og efter de tre EU-afgørelser. Som det fremgik af afsnit 3.2.1, var udgangspunktet, at begrebet omfattede det man vil forstå som undervisning givet i det ordinære uddannelsessystem, herunder folkeskole, ungdomsuddannelser og videregående uddannelser. Undervisning på privatskoler, efterskoler og friskoler var tillige omfattet.<sup>181</sup> Derudover var undervisning i sprog, musik, legemsøvelser med flere også omfattet af begrebet. På baggrund af de tre nye EU-afgørelser vil dette udgangspunkt (gældende ret) dog skulle ændres. Dette skyldes, at EU-afgørelserne opstiller en række nye præmisser for begrebet "skole- og universitetsundervisning".

Af de tre afgørelser bliver der opstillet betingelser for begrebet "skole- og universitetsundervisning", der går igen i alle tre afgørelser. Disse vurderes også for værende de betingelser, der får den største påvirkning på gældende ret og vil fremover refereres til som "hovedbetingelser". For første fremgår det af alle tre afgørelser, at undervisningen ikke må være specialiseret i en afgrænset række emner, men skal være en overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner.<sup>182</sup> <sup>183</sup> For det andet skal undervisningen lede mod en progressiv udvikling i elevernes viden og færdigheder i forbindelse med, at de specialiserer sig indenfor uddannelsessystemet.<sup>184</sup> I relation til disse to betingelser bliver der opstillet tre betingelser, der anses for værende mindre betydningsfulde,

---

<sup>181</sup> SKM 2003.279 VLR

<sup>182</sup> Sag C-449/17, præmis 29

<sup>183</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26, C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 28, C-47/19, HA, præmis 30

<sup>184</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26, C-373/19, Dubrovon & Tröger Aquatiucs, præmis 28 og C-47/19, HA, præmis 30

men som stadig vil kunne påvirke gældende ret. For det første kan specialiseret undervisning ikke anses for værende undervisning i en ”bred og varieret mængde af emner”, selvom det indgår som undervisning på en uddannelsesinstitution.<sup>185</sup> For det andet overholder undervisning, der gives på ad hoc-basis, per definition, ikke betingelsen for overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som uddybning og udvikling heraf.<sup>186</sup> For det tredje må undervisningen ligeledes ikke være af rent rekreativ karakter.<sup>187</sup> De to første betingelser, angående ”en bred og varieret mængde emner” og at undervisningen ikke må vedrøre ”specialiseret undervisning”, er nye i forhold til gældende ret før de tre EU-afgørelser, og overordnet set, vurderes det, at disse får indvirkning på retsstillingen vedrørende momsfratagelsen af undervisning.

I forhold til tidligere gældende ret, så formodes det ikke, at disse nye betingelser vil resultere i væsentlige ændringer i gældende ret angående traditionel undervisning på uddannelser i det førnævnte ordinære uddannelsessystemer. Dette skyldes, at det må forventes, at disse opfylder hovedbetingelsen for ikke-specialiseret undervisning vedrørende en bred og varieret mængde emner såvel som uddybning og udvikling heraf. Dette bakkes op af generaladvokatens udtalelse om at disse ordinære uddannelsessystemer, er dem, lovgiver har haft til formål at fritage for moms, da de indgår i det tidligere nævnte ”bestemte type uddannelsessystem”.<sup>188</sup> <sup>189</sup> Ligeledes vil uddannelsesinstitutioner og organisationer, private som offentlige, fortsat kunne være omfattet af fritagelsen, hvis de opfylder de to hovedbetingelser, jf. afsnit 4.5.4 (om offentligt retlige organer). Af denne grund vil privatskoler, friskoler og efterskoler fortsat være omfattet af fritagelsen, ligesom de var ifølge daværende gældende ret. Modsat vil alle de beskrevet institutioner og organer kunne blive pålagt moms på undervisning, hvis disse har karakter af enkeltfag og dermed per definition er specialiseret, da det anses for værende på ad hoc-basis. Dette er ligeledes gældende selvom der hovedsageligt udbydes momsfrataget undervisning på institutionen/organisationen.

Som det fremgår af afsnit 3.2.1 og 3.2.4 var undervisning i uddannelsesmæssige aktiviteter, der har almen interesse og ikke er af rent rekreativ karakter fritaget for moms ifølge daværende gældende ret. Denne retsstilling er der som udgangspunkt ikke ændret på, da denne type uddannelse stadig kan karakteriseres som ”skole- og universitetsundervisning”.<sup>190</sup> Det er dog væsentligt at nævne, at de to hovedbetingelser stadig skal være overholdt, da disse har

---

<sup>185</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 34

<sup>186</sup> Sag C-373/19, Dubrovnik & Tröger Aquatics, præmis 31

<sup>187</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22 og 24

<sup>188</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 13

<sup>189</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25

<sup>190</sup> Sag C-373/19, Dubrovnik & Tröger Aquatics, præmis 30

forrang for betingelsen om almen interesse.<sup>191</sup> Af denne grund vil eksempelvis svømmeundervisning, som tidligere har været fritaget for moms efter national ret, ikke længere være fritaget.<sup>192</sup>

Som det er nævnt i opstillingen af nye betingelser, som er udsprunget af de tre nye EU-afgørelser, er undervisning af rent rekreativ karakter ikke fritaget efter momsfrigtagelsen af undervisning. Dette er som sådan ikke en ny retsstilling, da dette allerede gjorde sig gældende inden de nye afgørelser, jf. afsnit 3.2.1. Der er derimod tale om en præcisering af begrebet “rent rekreativ karakter”. I praksis vil dette kunne påvirke eksempelvis højskoler, såfremt disses undervisning overholder hovedbetingelserne. I dette tilfælde, vil det være relevant at vurdere, om det specifikke undervisningsforløb er af rent rekreativ karakter. Som det nævnes i afsnit 4.5.5, formodes det ikke, at denne præcisering vil få betydning for efterskoler med specialiseringer som eksempelvis sport. Undervisningen på sådanne institutioner vil unægtelig indeholde rekreative elementer, men grundet kravene til mængden af undervisning der kan momsfrigtages, vil der ikke være tale om rent rekreativ karakter.

Yderligere, fremgår det af afsnit 3.2.1, at det ifølge daværende gældende ret ikke var et krav, at undervisningen var med henblik på at udvikle kompetencer, der skulle lede mod en endelig eksamen. Denne retsstilling bibeholdes ifølge alle tre nye afgørelser, hvorfor dette ikke leder til en ændring af gældende ret.<sup>193</sup>

Det sidste område, angående “skoleundervisning og universitetsundervisning”, hvor det skal vurderes, hvorvidt de tre nye afgørelser påvirker denne form for undervisning, er angående privattimer. Som det følger af afsnit 3.2.1 var dette i forvejen fritaget for moms efter fritagelsen af skoleundervisning og universitetsundervisning, så længe de opfyldte de øvrige betingelser. Dette var også gældende selvom det ikke direkte fremgik af momslovens ordlyd før 2022. På baggrund af de nye EU-afgørelser vil privattimer skulle opfylde samme betingelser, som andre undervisningsudbydere nævnt i nærværende afsnit, om bred og varieret mængde af emner, samt der skal være en fastlagt progressiv udvikling hos eleverne gennem undervisningen.<sup>194</sup> Dette forventes at begrænse det praktiske anvendelsesområde væsentligt for fritagelsen af privattimer i Danmark. Dette skyldes, at anvendelsesområdet efter de nye afgørelser hovedsageligt vil

---

<sup>191</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 31

<sup>192</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 33

<sup>193</sup> Afsnit 4.5.1 om skole og universitetsundervisning

<sup>194</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 26, 31 og 33



dække privattimer, hvor en lærer eksempelvis hyres til at undervise én eller flere elever i en folkeskoleklasse og undervisningen følger et uddannelsesforløb, der direkte kan erstatte et tilsvarende forløb udbudt af en folkeskole.<sup>195</sup>

På baggrund af ovenstående kan det dermed konkluderes, at de nye EU-afgørelser vil ændre på retsstillingen angående visse dele af “folkeskoleundervisning og universitetsundervisning”. Afgørelserne opstiller en række nye betingelser, som i praksis vil indskrænke anvendelsesområdet af fritagelsen. Væsentligst er betingelsen om, at undervisningen ikke må være specialiseret, men skal foregå i en bred og varieret mængde af emner, samt at undervisningen skal følge et forløb der leder til en progressiv udvikling hos eleverne eller de studerende. Dette forventes i det væsentligste ikke at påvirke traditionel undervisning på ordinære uddannelsesinstitutioner i praksis. Det samme gør sig gældende på privat- og efterskoler. Derimod vil dele af højskoleundervisning ikke længere kunne fritages, da det er for specialiseret. Ligeledes forventes det, at anvendelsen af fritagelsen af privattimer af skole- og universitetsundervisning vil blive indskrænket væsentligt i Danmark på baggrund af afgørelserne.

## 5.2 Faglig uddannelse, herunder omskoling

For at fastlægge betydningen af EU-afgørelserne C-449/17, C-47/19 og C-373/19 i forhold til dansk ret med fokus på faglig undervisning og omskoling, er det relevant at se på, om afgørelserne har nogen betydning i forhold til den tidligere praksis. Dette gøres ved at gennemgå de enkelte betingelser for faglig undervisning og omskoling fra afsnit 3.2.5 og sætte i relation til afgørelserne.

Den første betingelse er, at undervisningen skal bibringe eller vedligeholde kundskaber alene med erhvervsmæssigt sigte. I forhold til de tre afgørelser, så behandler ingen af dem problemstillingen direkte, da de hovedsageligt behandler begrebet ”skole- og universitetsundervisning”. Afgørelserne tager dog alligevel indirekte stilling til faglig undervisning og omskoling, hvilket for eksempel kan ses i C-449/19.<sup>196</sup> Her bliver det kort diskuteret, om køreskoleundervisning har et erhvervsmæssigt sigte, da det fremgår af EU-Domstolens afgørelse, at erhvervelse af et kørekort kan have et erhvervsmæssigt behov.<sup>197</sup> Som bekendt vurderer EU-Domstolen, at køreskoleundervisning til kørekort B og C1 ikke kan ses

---

<sup>195</sup> Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning, afsnit 8

<sup>196</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22

<sup>197</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 28

som værende omfattet af momsfratagelsen, hvorfor denne heller ikke har erhvervmæssig karakter. Dette stemmer overens med nuværende gældende dansk praksis, hvilket kan ses i SKM 2001.264 TS, hvor Told- og Skattestyrelsen ligeledes vurderede, at køreskoleundervisning til kategori B (almindelig bil) og B/E (almindelig bil med stort påhængskøretøj) ikke kunne omfattes af momsfratagelsen, da dette ikke kunne anses for værende alene med erhvervmæssigt sigte.<sup>198</sup> Der må derfor vurderes at være en fælles overensstemmelse i praksis om, at køreskoleundervisning til almindelig bil, almindelig bil med stort påhængskøretøj og lille lastbil ikke kan fritages som faglig undervisning, da dette ikke ses som havende et ”direkte” erhvervmæssigt sigte. Dette må vurderes at være gældende også selvom, der klart kan være en erhvervmæssig fordel ved at have et kørekort, og det dermed har en vis form for erhvervmæssig karakter.

Den spanske regering er af den opfattelse, at netop køreskoleundervisning skal ses som værende faglig undervisning, da de finder erhvervelsen af et kørekort uundværlig for at udøve visse erhverv.<sup>199</sup> Dette er utvivlsomt imod den nuværende praksis. Generaladvokaten argumenterer også imod denne fortolkning af ”faglig undervisning”, da dette vil betyde, at næsten alle former for undervisning vil kunne ses som faglig, da der vil være en vis grad af relation til et erhverv.<sup>200</sup> I forhold til fortolkningen af begrebet ”faglig undervisning”, lægger generaladvokaten op til at dette omfatter uddannelser, *”(…) som fører til erhvervelse af kundskaber og færdigheder, der udelukkende eller overvejende anvendes til erhvervmæssige formål, eller en undervisning, som er specielt rettet mod personer, der ønsker at erhverve bestemte færdigheder til erhvervsformål, der kan anses for faglig uddannelse (…)*<sup>201</sup>. Generaladvokaten mener hermed uddannelse, der direkte har relation til et givende erhverv, som fx lastbilskørekort, idet et sådan kørekort udelukkende kan findes anvendeligt erhvervmæssigt. Faglig undervisning skal derfor ifølge generaladvokaten i sag C-449/17, kun omfatte undervisning, der har et direkte erhvervmæssigt sigte.

I forhold til dansk praksis må der dermed vurderes ikke at være nogen reel forskel mellem fortolkningen af begrebet faglig undervisning i relation til den første betingelse, da undervisningen skal have et klart erhvervmæssigt sigte. Om undervisningen så er for at tilegne sig nye kompetencer eller for at bibeholde allerede tilegnet kompetencer, er ikke relevant så længe undervisningen har et direkte erhvervmæssigt sigte.

---

<sup>198</sup> SKM 2001.264 TS

<sup>199</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 39

<sup>200</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 42

<sup>201</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 42

En anden betingelse i forhold til faglig undervisning er, at undervisningen skal være godkendt af en offentlig myndig. Det kan ses ved at køreskoler skal godkendes af en offentlig myndighed inden deres undervisning kan momsfrtages.<sup>202</sup> Denne betingelse understøttes også af nyere praksis fra EU-Domstolen i sag C-612/20 Happy Education SRL, hvor det fremgik at undervisning ydet af en privatorganisation skulle være godkendt af de nationale myndigheder, før at de kunne ses som momsfrtaget,<sup>203</sup> samt C-449/17 og C-373/19, der begge fastslår at undervisning omfattet af momsfrtagelsen i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i), skal kunne ses som værende en del af et samlet uddannelsessystem.<sup>204</sup> <sup>205</sup> Det må derfor vurderes, at for at undervisning kan anses som værende faglig undervisning og herigennem omfattet af momsfrtagelsen, så skal denne være godkendt af en offentlig myndighed. I forhold til den nuværende praksis i Danmark, kan det udledes, at EU-Domstolens praksis i specialets hoveddomme ikke påvirker retsstillingen i forhold til denne betingelse. Endvidere kan det også udledes af C-612/20, at EU-Domstolen har fastholdt denne fortolkning af momssystemdirektivet i nyere praksis.

Den tredje betingelse for, at der foreligger faglig undervisning er, at der skal være tale om undervisning med fagligt indhold. Dette fremgår af dansk praksis i SKM 2008.313 BR, hvor det blev fastslået at et kursus, der skulle udvikle kursisternes sociale kompetencer og lære dem at nedbryde uhensigtsmæssige mønstre, danne netværk og tage ansvar for deres eget liv, ikke kunne ses som værende momsfrtaget undervisning, da undervisningen ikke havde en faglig karakter.<sup>206</sup> Denne betingelse hænger fint sammen med, at undervisningen ikke må ses som værende af rent rekreativ karakter, hvilket stemmer overens med de tre hovedafgørelser.<sup>207</sup> <sup>208</sup> <sup>209</sup> Det fremgår derfor af de tre afgørelser, at undervisning skal have et fagligt grundlag, eller med andre ord, at undervisningen skal være rettet mod at *"(...) gøre det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv (...)".*<sup>210</sup> Det må derfor stå klart, at EU-Domstolen anser det som en betingelse for, at undervisningen kan være fritaget, at der er et fagligt indhold, samt at uddannelsen er rettet mod et erhverv.

---

<sup>202</sup> SKM 2001.264 TS

<sup>203</sup> Sag C-612/20, Happy Education SRL, præmis 37

<sup>204</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25

<sup>205</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 27

<sup>206</sup> SKM 2008.313 BR

<sup>207</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22

<sup>208</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, Præmis 25

<sup>209</sup> Sag C-47/19, Ha, præmis 26

<sup>210</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22

Der ses derfor ikke til at være en forskel i fortolkning af, hvad der skal til for at opfylde denne betingelse til faglig undervisning, hvorfor de tre afgørelser ikke vurderes at have påvirket retstillingen i forhold til, hvad der ses som værende undervisning med fagligt indhold.

I de tre afgørelser udledes det, at alle undervisningstyperne er for specialiseret til at kunne være omfattet af begrebet ”skole- og universitetsundervisning”, da der ikke overføres ”(...) viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som uddybning og udvikling heraf (...)”,<sup>211</sup> det betyder derfor, at der fastlægges en betingelse om, at ”skole- og universitetsundervisning” ikke må være specialiseret undervisning. Det fremgår ikke af afgørelserne, at denne betingelse gælder for faglig undervisning, da undervisning indenfor faglig undervisning godt må være specialiseret, jf. afsnit 3.2.5. Dette synes generaladvokaten i sag C-449/17 at være enig i, da den i sit forslag til afgørelse, udtaler at der ikke er tale om faglig undervisning, idet faglig undervisning kun skal omfatte undervisning, der er specielt rettet mod personer, der har erhvervsmæssigt formål.<sup>212</sup> Hermed må der menes, at faglig undervisning herunder omskoling godt må være specialiseret, eller nærmere gerne skal være specialiseret, før det kan ses som værende faglig undervisning. Prædikat værdien af generaladvokatens udtalelse, kan selvfølgelig diskuteres, da EU-Domstolen i de tre afgørelser ikke udtaler sig om denne sondring, men eftersom generaladvokatens udtalelse stemmer overens med den danske fortolkning af faglig undervisning inden afgørelserne, så må det vurderes at stemme overens med EU's fortolkning af begrebet faglig undervisning. Faglig undervisning må derfor gerne være specialiseret.

Det må efter ovenstående samlet vurderes, at fortolkning af begrebet faglig undervisning og omskoling ikke skal fortolkes anderledes på baggrund af de tre EU-Domstolsafgørelser, da betingelserne vurderes at være de samme, som før afgørelserne blev truffet. Hermed må det også vurderes, at de danske myndigheder fortolker begrebet faglig undervisning korrekt i forhold til EU-Domstolens nuværende praksis.

### 5.3 Skolemæssig undervisning

I forhold til om EU-Domstolsafgørelserne C-449/17, C-47/19 og C-373/19 har haft nogen påvirkning på fortolkningen af begrebet ”skolemæssig undervisning” i momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, og dermed ændret praksis indenfor bestemmelsens anvendelsesområde, skal der

---

<sup>211</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 29

<sup>212</sup> Forslag til afgørelse C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, præmis 42

foretages en komparativ analyse af betingelserne for momsfratagelsen af skolemæssig undervisning før de afsagte afgørelser jf. Afsnit 3.2.2, som derefter vil blive sammenholdt med betingelserne i afgørelserne. Denne fremgangsmåde vil belyse, hvorvidt der er sket en praksisændring indenfor begrebet "skolemæssig undervisnings" anvendelsesområde og dermed skabt en ny fortolkning af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3.

### 5.3.1 Betingelser for skolemæssig undervisning

Den første betingelse der gøres gældende, for skolemæssig undervisning kan momsfratages er, at der skal eksistere et lærer-elevforhold. Denne betingelse bliver også gjort gældende i de tre afgørelser, hvor der henvises til, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende er en særlig vigtig del af undervisningen.<sup>213 214 215</sup> Det må derfor anses som værende i overensstemmelse med nuværende praksis, og der sker dermed ikke en ændring af fortolkningen af begrebet "skolemæssig undervisning" under denne betingelse.

Den anden og tredje betingelse der gøres gældende er, at der skal ske undervisning af enkeltpersoner eller hold, af en underviser med relevant uddannelse- og/eller erhvervsmæssig erfaring indenfor det givne fagområde. Disse betingelser berøres ikke i nogen af de tre afgørelser, og det må derfor konkluderes, at disse betingelser ikke har ændret sig indenfor den danske praksis og fortolkning af begrebet "skolemæssig undervisning".

Den fjerde betingelse indenfor den danske fortolkning af begrebet "skolemæssig undervisning" er, at undervisningsydelsen udbydes i et fag eller afgrænset emne. Denne betingelse går direkte mod de tre afgørelses betingelse omhandlende "bred og varieret mængde af emner" jf. Afsnit 3.2.2 og 4.5.2. Der er dermed tale om en praksisændring fra EU-Domstolen, som ændrer den danske fortolkning og retsstilling, og dermed anvendelsesområdet for momsloven § 13, stk. 1, nr. 3. Det næste spørgsmål er nu, hvorvidt denne ændring har nogen reel betydning for visse typer undervisning, der før kunne momsfratages, men nu ikke længere kan, grundet betingelsen om en bred og varieret mængde af emner. Nærmere skal der fokuseres på undervisningsydelser, der efter en konkret vurdering må anses for enkeltfagsundervisning, hvor der i nedstående afsnit 5.3.1.1-5.3.1.3 vil blive gennemgået, hvorvidt disse påvirkes af praksisændringen. Der vil i nedstående underafsnit blive sat fokus på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, undervisning i legemsøvelser og undervisning i afgrænsede emner.

---

<sup>213</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 21

<sup>214</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 24

<sup>215</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 25

Fokusset er lagt på disse udbydere, idet de alle har det tilfælles, at de i modsætning til traditionelle uddannelsesinstitutioner, der leverer undervisning i en bred og varieret mængde af emner, hovedsageligt udbyder undervisning i enkeltfag eller i flere fag i et uafhængigt forløb.

#### *5.3.1.1 Aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter*

Aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter har hidtil, indenfor dansk ret, kunne momsfritage deres undervisningsydelser under henførelse til begrebet “skolemæssig undervisning” i momsloven § 13, stk. 1, nr. 3 jf. afsnit 3.2.2. Undervisningsformen, der ses på disse undervisningsinstitutioner, har typisk været indenfor et enkelt fag eller et afgrænset emne, hvilket betyder, at de efter den nye praksis analyseret i afsnit 4.5.2, vedrørende en bred og varieret mængde af emner, ikke længere kan momsfrtages for deres undervisningsydelser. Undervisningen, der leveres på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, kan med fordel sammenlignes med forholdene analyseret i kapitel 4, vedrørende afgørelserne C-449/17, C-47/19 og C-373/19. Forholdene der henvises til er omhandlende en bred og varieret mængde af emner og ikke rent rekreativ karakter, hvor det i afgørelserne gøres gældende, at disse heller ikke kan opfyldes indenfor aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter.<sup>216 217 218</sup>

Selvom den nye praksisændring ændrer på fortolkningen af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, og dermed fratager ovenstående institutioner muligheden for at blive momsfrtaget i henfør til bestemmelsen om undervisning, betyder dette ikke, at det har nogen reel praktisk betydning. Det skyldes at aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter potentielt efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 6 omhandlende momsfritagelse for kulturelle ydelser, kan dække over den undervisning, der ydes på disse uddannelsesinstitutioner, hvis de overholder betingelserne oplistet i henholdsvis folkeoplysningsloven §§ 4, 45a og 46. Dette betyder, at selvom den nye praksisændring i momsloven § 13, stk. 1, nr. 3 fratager ovennævnte uddannelsesinstitutioner muligheden for momsfritagelse, har de dog stadig muligheden for at kunne momsfrtages, idet disse kan henføres under momsloven § 13, stk. 1, nr. 6 i stedet for.<sup>219</sup>

#### *5.3.1.2 Undervisning i legemsøvelser*

---

<sup>216</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26

<sup>217</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 28

<sup>218</sup> Sag C-47/19, HA, præmis 33

<sup>219</sup> Udkast til styresignal – Præcisering – Momsfritagelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, afsnit. 4. – Ny praksis

Udbud af undervisning i legemsøvelser har hidtil være omfattet af momsfrigtagelsen af undervisning, så længe undervisningen har indeholdt et væsentligt element af undervisning som der eksempelvis bliver henvist til i afgørelsen fra Vestre Landsret, SKM2001.121.VLR,<sup>220</sup> som fastslår at udelukkende instruktioner til brugen af forskellige maskiner i et fitnesscenter ikke kunne anses som tilstrækkelig undervisning.

Foruden betingelsen om “en bred og varieret mængde af emner” omfatter momsloven § 13, stk. 1, nr. 3. i dag bl.a. undervisning i spinning, yoga, pilates, aerobics med flere, såfremt denne undervisning indeholder et væsentligt element af undervisning. Det er derudover uden betydning, hvorvidt undervisningen foregår på hold eller med en personlig træner, så længe betingelserne for skolemæssig undervisning er overholdt.

Det er imidlertid Skattestyrelsens vurdering, at denne momsfrigtagelse heller ikke kan opretholdes efter EU-domstolens afgørelser, idet den udbudte undervisning ikke vedrører en bred og varieret mængde af emner i momsfrigtagelsens forstand.<sup>221</sup> Endvidere må undervisning i legemsøvelser anses for at være af rent rekreativ karakter, da disse alt andet lige har karakter af fritidsaktivitet, og ikke har et erhvervsmæssigt sigte som ydermere heller ikke kan henføre undervisning i legemsøvelser under faglig undervisning jf. afsnit 3.2.5.

#### *5.3.1.3 Undervisning i afgrænsede emner*

EU-Domstolen understreger i deres præmisser til alle tre afgørelser, at den momsfrigtaget undervisningsudbyder både skal adskille sig ved sin egen beskaffenhed som momsfrigtaget ydelse, såvel som ved den sammenhæng hvori undervisningen foregår, for at kunne anses omfattet af momsfrigtagelsen.<sup>222 223 224</sup>

Når EU-Domstolen henviser til undervisningens “egen beskaffenhed”, henvises der efter Skattestyrelsens opfattelse til, at undervisningsydelsen isoleret set selv skal vedrøre en bred og varieret mængde af emner.<sup>225</sup> Det har derfor ud fra fortolkningen af betingelsen ikke nogen

---

<sup>220</sup> SKM2001.121.VLR, linje 39-40

<sup>221</sup> Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrigtagelse af skoleundervisning, afsnit. 8

<sup>222</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 24

<sup>223</sup> Sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatiucs, præmis 26

<sup>224</sup> Sag C-47/19, HA, Præmis 28

<sup>225</sup> Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrigtagelse af skoleundervisning, afsnit. 8 – Ny praksis, ”Betingelsen om progression og specialisering inden for skolesystemet for eleverne”

betydning, om udbyderen udbyder undervisning i en lang række forskellige emner, eller om eleven modtager undervisning fra andre udbydere i en række andre emner sideløbende, som der ellers til sammen kunne skabe en bred og varieret mængde af emner. Denne fortolkning fremhæves specifikt af EU-Domstolen i sag C-47/19, HA og C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, hvor det understreges, at selvom den leverede undervisningsydelse indgik i et uddannelsesforløb på en anden undervisningsinstitution, så kunne ydelsen ikke momsfrtages, idet undervisningen foregik på ad hoc-basis, og dermed var rettet mod et bestemt formål.

For så vidt angår den sammenhæng, "*hvori undervisningen foregår*" henviser EU-Domstolen til præmis 20 i C-434/05, Horizon College, hvor der lægges vægt på de elementer, der vedrører det forhold, som skabes mellem en underviser og de studerende, og de elementer, der udgør den pågældende institutions organisatoriske ramme med henhold til fagenes mængde, opbygning og brede.<sup>226</sup>

At EU-Domstolen henviser til den sammenhæng, hvori undervisningen foregår, kan derfor efter Skattestyrelsens vurdering ikke fortolkes således, at det har betydning, hvilke andre fag institutionen udbyder, eller den studerende i øvrigt følger. Dette må forstås således, at eleven skal modtage undervisning indenfor en bred og varieret mængde af emner indenfor den pågældende institution.<sup>227</sup>

Praksisændringen vil medfør heraf få en væsentlig betydning for uddannelsesinstitutioner, som primært udbyder momsfragne uddannelsesforløb, men som tillige udbyder undervisning i enkeltfag eller fag på ad hoc-basis. Undervisningsydelse, der tilbydes som enkeltfag eller på ad hoc-basis vil i disse tilfælde i sig selv udgøre specialiseret undervisning, som ikke kan omfattes af momsfrtagelsen om skolemæssig undervisning. Det vil derimod kunne bero på en konkret vurdering, hvorvidt undervisningen kan momsfrtages som faglig undervisning i stedet for skolemæssig undervisning, hvis den konkrete undervisning opfylder kriterierne for faglig undervisning jf. Afsnit 3.2.5. Det må derfor konkluderes, at den udledte praksisændring kan have en reel betydning for undervisningsinstitutioner, der underviser i afgrænsede emner på ad hoc-basis, hvis disse ikke har et erhvervsmæssigt sigte der herigennem kan fritage institutionen for moms som faglig undervisning.

Den femte, sjette og syvende betingelse, omhandlende undervisningen skal ske på samme niveau som tilsvarende fag på skoler eller universiteter, hvorved der skal foreligge en plan for undervisningen, som udtrykker en gradvist stigende faglighed/udfordring, og at der

---

<sup>226</sup> Sag C-434/05, Horizon College, præmis 20

<sup>227</sup> Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrtagelse af skoleundervisning, afsnit. 8 – Ny praksis, "*Betingelsen om progression og specialisering inden for skolesystemet for eleverne*"



skal foreligge et væsentligt element af undervisning, gøres alle gældende under præmisserne for momsfrigtagelse af undervisning i de tre afgørelser. Det må derfor anses som værende i overensstemmelse med nuværende praksis, og der sker dermed ikke en ændring af fortolkningen af begrebet “skolemæssig undervisning“ under disse betingelser.

#### **5.4 Levering af undervisning kombineret med andre momsfrataget ydelser**

Angående levering af undervisning kombineret med andre momsfrataget ydelser, var gældende ret før de tre ”nye” afgørelser fra EU-Domstolen, at to hovedydelser skulle fritages under hver sin bestemmelse, men en biydelse til en hovedydelse kunne fritages under hovedydelsens bestemmelse. Af denne grund ville undervisningsdelen skulle være en hovedydelse før den kunne fritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. De tre EU-Domstolsafgørelser ændrer udelukkende på retsstillingen af, hvad der skal anses for værende omfattet af begrebet “undervisning”. Da dette område af gældende ret udelukkende afgør, hvornår undervisning er en hovedydelse, og ikke om der er tale om undervisning, og dermed anses som skridtet efter “undervisningsvurderingen”, ændres gældende ret ikke på dette område.

#### **5.5 Delkonklusion**

Det kan ud fra ovenstående komparative analyse konkluderes, at der gennem EU-Domstolens afgørelser i sagerne C-449/17, C-47/19 og C-373/19 er sket en præcisering gennem en udfyldning af betingelserne, for ”skole- og universitetsundervisning”, hvori momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 skal fortolkes anderledes end før ovenstående afgørelser blev afgjorte.

For begrebet “skole- og universitetsundervisning” er de væsentlige ændringer, indførslen af betingelserne om, undervisningen ikke må være specialiseret, men skal omhandle en bred og varieret mængde af emner, samt at undervisningen skal følge et forløb, der leder til en progression hos eleverne/de studerende. Dette forventes i det væsentligste ikke at påvirke traditionel undervisning på ordinære uddannelsesinstitutioner i praksis. Det samme gør sig gældende på privat- og efterskoler. Derimod vil dele af højskoleundervisning ikke længere kunne fritages efter bestemmelsen, da det anses for specialiseret. Ligeledes forventes det, at anvendelsen af fritagelsen af privattimer af skole- og universitetsundervisning vil blive indskrænket væsentligt.

Fortolkningen af begrebet faglig undervisning og omskoling vil ikke skulle fortolkes anderledes på baggrund af de tre EU-Domstolsafgørelser, da betingelserne vurderes at være de samme, som før afgørelserne blev truffet. Hermed må det også vurderes, at de danske

myndigheder fortolker begrebet faglig undervisning korrekt i forhold til EU-Domstolens nuværende praksis.

Den helt store ændring sker under begrebet "skolemæssig undervisning", hvor det gøres gældende i de tre afgørelser, at undervisningen ikke længere må udbydes i ét fag eller afgrænset emne for at kunne momsfrtages, men skal indeholde en bred og varieret mængde af emner. Dette kommer til at påvirke udbydere af undervisning i blandet andet legemsøvelser og undervisning i afgrænsede emner, der efter praksisændringen ikke længere kan momsfrtage deres undervisningsydelser. Derudover bliver aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter delvist påvirket, hvis disse ikke lever op til kravene i folkeoplysningsloven, og dermed kan fritage deres undervisningsydelser i henhold til momsfrtagelsen om kulturelle ydelser i momsloven § 13, stk. 1, nr. 6.

## **Kapitel 6 - Diskussion**

### **6.1 Den praktisk betydning af ændringerne**

Som konkluderet i ovenstående afsnit, foreligger der en praksisændring indenfor fortolkningen og anvendelsesområdet af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, omhandlende momsfrigtagelse af visse undervisningsydelser. Det kan ud fra ovenstående analyse konkluderes, at især undervisning i legemsøvelser, privattimer og til dels aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter vil blive påvirket af den nye praksisændring, hvor der fra EU-Domstolen bliver lagt særlig vægt på præmissen om, at undervisningen skal ske indenfor en "bred og varieret mængde af emner".

Det næste spørgsmål, der skal diskuteres er, hvorvidt denne nye praksisændring vil skabe en konkurrenceforvridning på markedet for legemsøvelser og foreninger der driver folkeoplysende aktiviteter, og dermed stiller dem ringere i konkurrencen mod aktører, der udbyder lignende ydelser, der er momsfrigtaget. Nærmere skal det diskuteres, hvorvidt den nye praksisændring går imod det overordnede neutralitetsprincip, og dermed strider med baggrunden for momsafgiften.

### **6.2 Aftenskoler, daghøjskoler, folkeuniversiteter og enkeltfag**

Som det kan afledes ovenfor, omfatter momsfrigtagelsen uddannelse ikke længere aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, da deres undervisning ikke kan ses som værende omfattet af begrebet "skole- og universitetsundervisning", da undervisningen ikke vedrører "bred og varieret mængde af emner".<sup>228</sup> Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt der fra lovgivers side fremover vil blive pålagt momsafgift på undervisning på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter. Hertil fremgår det af Skattestyrelsens styresignal af den 07. juli 2022, angående netop aftenskoler med flere, at disse ikke længere ses som omfattet af momsfrigtagelsen undervisning. I stedet for vil aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter kunne være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, hvis disse overholder betingelserne i oplysningsloven.<sup>229</sup>

I forhold til aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, så fremgår det af styresignalet, at disse skal opfylde forskellige betingelser i folkeoplysningsloven §§ 4, 45 a og 46 inden deres undervisning kan momsfrigtages efter fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr.

---

<sup>228</sup> Sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26

<sup>229</sup> Udkast til styresignal – Præcisering - Momsfrigtagelsen af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter

6.<sup>230</sup> Det fremgår hertil af lovteksten, at undervisningsorganisationerne skal opfylde talrige betingelser, for at være berettiget til tilskud fra staten og derved være momsfritaget. En gennemgang af disse anses for værende udenfor specialets emne, hvorfor disse ikke vil blive yderligere behandlet. I stedet er det relevant at diskutere, hvorvidt denne ændring af momsfritagelsens anvendelsesområde har betydning for skolerne i praksis, da alle de nuværende institutioner ikke længere kan opfylde betingelserne i folkeoplysningsloven. Hertil fremgår det af et høringssvar fra Dansk Folkeoplysnings Samråd, at disse er bekymret for, at ikke alle aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter vil kunne opfylde betingelser i folkeoplysningsloven, hvormed de ikke kan fritages for momspligten. Ændringen vil i så fald bryde med neutralitetsprincippet, da nogle institutioner vil få en konkurrencemæssig fordel frem for andre, ved at deres sammenlignelige ydelser ville være fritaget for moms.<sup>231</sup> Det betyder altså, at ændringen potentielt modsætter sig hele ideen med momssystem og neutralitetsprincippet. Tillige kan der argumenteres for, at denne ændring også vil bryde med ligebehandlingsprincippet, da Skattestyrelsen hermed ikke behandler alle faglige institutioner lige, ved at fastlægge, at nogen er momsfritaget, imens andre ikke er, fordi de for eksempelvis ikke har en bestyrelse bestående af fem medlemmer, hvilket er en af betingelserne i folkeoplysningslovens § 4.<sup>232</sup> Det må derfor vurderes, at Skattestyrelsens nuværende udmeldte praksis på baggrund af de tre EU-Domstolsafgørelser, bryder med neutralitetsprincippet, ved at skabe en skævvridning i markedet. Omvendt kan der også argumenteres for, at Skattestyrelsen ”bare” følger EU-Domstolens praksis, hvormed det må være EU-Domstolens intention, at retsstillingen skal være på ovenstående måde, og at der herved vil komme visse u hensigtsmæssige bivirkninger.

Den samme problematik opstår i relation til undervisning i enkeltfag på voksenuddannelsescenter (herefter VUC) og Højere Forberedelseksamen (herefter HF). Det fremgår af ovenstående i kapitel 5, at enkeltfag på HF ikke opfylder betingelser for at kunne ses som værende af en bred og varieret mængde emner. Det vil dermed betyde, at HF, som samlet uddannelse, vil være omfattet af momsfritagelsen, da denne ses som værende en del af det samlet undervisningssystem, hvorimod enkeltfag på selv samme uddannelsesinstitution

---

<sup>230</sup> Udkast til styresignal – Præcisering - Momsfritagelsen af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter

<sup>231</sup> Høringssvar fra Dansk Folkeoplysnings Samråd, DFS, vedrørende ’Udkast til styresignal - Praksisændring – Genoptagelse – Momsfritagelse af skoleundervisning’ (sagsnummer 21-1229043) og ’Udkast til styresignal – Præcisering – Momsfritagelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter’ (sagsnummer 22-0348231)

<sup>232</sup> Høringssvar fra Dansk Folkeoplysnings Samråd, DFS, vedrørende ’Udkast til styresignal - Praksisændring – Genoptagelse – Momsfritagelse af skoleundervisning’ (sagsnummer 21-1229043) og ’Udkast til styresignal – Præcisering – Momsfritagelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter’ (sagsnummer 22-0348231)

ikke vil kunne momsfrtages, da denne undervisning ikke opfylder betingelserne.<sup>233</sup> Denne sondring mellem de to forskellige uddannelser synes mindre gennemtænkt, da undervisningen i begge tilfælde har direkte relation til undervisning i bred og traditionel forstand, da undervisning i enkeltfag på HF, kan give adgang til flere uddannelser i det traditionelle uddannelsessystem.<sup>234</sup> Årsagen til det er, at HF er en forberedende eksamen, som giver den studerende kompetencer, der giver adgang til videregående uddannelser. Der kan derfor argumenteres for, at enkeltfag, skal have samme status som en almen HF-uddannelse, hvorfor enkeltfag også burde momsfrtages. Denne holdning har Pernille Brøndum, der er formand for Danske HF og VUC.<sup>235</sup> Det giver god mening, at enkeltfag, der giver adgang til videregående uddannelser også skal være omfattet af momsfrigørelsen af undervisning, efter begrebet "skolemæssig undervisning", hvis ikke "faglig undervisning", da undervisning i enkeltfag kan have et direkte erhvervsmæssigt sigte.

Modargumentet hertil er, at hele tanken bag enkeltfag er, at undervisningen skal være specialiseret, hvorfor denne ikke kan være omfattet af begrebet "skole- og universitetsundervisning". Hertil skriver Skattestyrelsen, at undervisning i enkeltfag i nogen tilfælde kan ses som omfattet af faglig undervisning, men dette afhænger af en konkret vurdering.<sup>236</sup> Skattestyrelsen erkender hermed i deres styresignal, at visse enkeltfag kan være momsfrtaget. Det kan dog give problemer i forhold til neutralitetsprincippet, hvis Skattestyrelsen skal lave skønsmæssige vurderinger af, om undervisning i enkeltfag kan ses som faglig eller ej, da det kan føre til situationer, hvor Skattestyrelsen kan blive nødsaget til at foretage skøn under regel, da der på nuværende tidspunkt ikke er nogle faste regler på området. Denne situation kan ikke være ønskværdig for de offentlige myndigheder eller juridiske personer, da man hermed ikke kender til retstillingen, hvorfor denne situation må vurderes uholdbar.

Det kan efter ovenstående udledes, at det efter EU-Domstolens tre afgørelser har medført, at der på flere områder bliver stillet spørgsmål til Skattestyrelsens udtalelser. Det virker ikke til at være nogen overensstemmelse mellem, hvilke typer aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, der er fritaget, da disse i nogen tilfælde ville kunne tilbyde den samme ydelse, men ikke være omfattet af de samme momsregler. I forhold til undervisning i enkeltfag, virker det også til, Skattestyrelsen givetvis er ved at fastlægge en praksis, der kan bryde med

---

<sup>233</sup> Udkast til styresignal – Præcisering - Momsfrigørelsen af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter

<sup>234</sup> Høring over udkast til styresignal – Præcisering – Genoptagelse – Momsfrigørelse af skoleundervisning

<sup>235</sup> Høring over udkast til styresignal – Præcisering – Genoptagelse – Momsfrigørelse af skoleundervisning

<sup>236</sup> Udkast til styresignal - Præcisering - Genoptagelse - Momsfrigørelse af skoleundervisning, afsnit. 8

neutralitetsprincippet, ved ikke at have fastlagt klare regler for, hvornår sådanne undervisning kan ses som faglig.

### 6.3 Undervisning i legemsøvelser

Som fastslået ovenfor kan undervisning i legemsøvelser ikke fritages for moms efter den nye praksisændring, idet denne undervisning ikke opfylder præmissen om en “bred og varieret mængde af emner”. Derudover er det også blevet konkluderet, at aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter ikke kan fritages for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3 om undervisning, men derimod fritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, hvis disse kan opfylde betingelserne oplyst i folkeoplysningsloven §§ 4, 45a og 46. Dette kan forudsagde en konkurrenceforvridning, idet aftenskolerne kan udbyde moms fritaget holdundervisning i de samme typer aktiviteter som eksempelvis yogaklubber kan. Vurderingen af hvorvidt der skabes en konkurrenceforvridning ved implementeringen af den nye praksisændring i dansk ret, skal bero på en vurdering af momslovens baggrund, intention og indhold, for dernæst at kunne fastlægge om der foreligger en contra legem-situation.

I et høringssvar fra Dansk Fitness og Helse Organisation påpeger de, at det efter forarbejderne til momsloven og lovens tilblivelseshistorie utvivlsomt var lovgivers intention, at moms fritagelsen skulle omfatte undervisning i legemsøvelser.<sup>237</sup> Dette begrundes blandt andet med Højesterets afgørelse i sagen UfR 2014.914 H, hvor Højesteret fastslog, at ferieloven ikke imod sit indhold kunne fortolkes EU-konformt. Dette blev fastlagt selvom det ikke direkte fremgik af ferielovens ordlyd, men derimod fremgik af forarbejderne til loven, og har været fast praksis gennem mere end 60 år.<sup>238</sup> Sammenlignes dette med momsloven, fremgik det direkte af ordlyden frem til ændringen i 1994, at legemsøvelser var moms fritaget med henvisning til undervisningsfritagelsen.<sup>239</sup> Ændringen i 1994, hvor ordlyden blev fjernet fra bestemmelsen, ændrede ikke på at disse stadig var fritaget for moms i henhold til bestemmelsens bemærkninger.<sup>240</sup> Med dette henviser Dansk Fitness og Helse Organisation til, at Skattestyrelsen kun har bemyndigelse til at anlægge en ny praksis, hvis et fortolkningsresultat, der er i overensstemmelse med EU-retten, kan nås ved anerkendte fortolkningsmetoder i overensstemmelse med dansk ret.<sup>241</sup> Da moms fritagelsen af

---

<sup>237</sup> Høringssvar vedrørende udkast til nyt styresignal om moms fritagelse af skoleundervisning – herunder undervisning i legemsøvelse mv. – sagsnummer 21-1229043, afsnit. A2, underafsnit 9

<sup>238</sup> U 2014.914 H

<sup>239</sup> Lov nr. 204 af 10. Maj 1978 § 2, stk. 3, litra C

<sup>240</sup> Bemærkning til lovforslaget Lov om ændring af merværdiafgiftsloven

<sup>241</sup> Høringssvar vedrørende udkast til nyt styresignal om moms fritagelse af skoleundervisning – herunder undervisning i legemsøvelse mv. – sagsnummer 21-1229043, afsnit. A2, underafsnit 8.

undervisning i legemsøvelser tidligere har fremgået af selve lovens ordlyd frem til 1994, og herefter at fritagelsen fortsat gælder, selvom ordlyden er fjernet fra bestemmelsen jævnfør momslovens bemærkninger, vil en anerkendt fortolkningsmetode, såsom ordlydsfortolkning og formålsfortolkning, ikke vurderes tilstrækkelig til en selvstændig ændring af praksis af Skattestyrelsen. Det må derfor vurderes, at en ændring af praksis, som den i hovedsagen omhandlende, skal ske gennem lovgivningsmagten, og der hermed skal laves en lovændring af momsloven § 13, stk. 1, nr. 3.

Konkluderende vil det være i strid med lovens baggrund, intention og indhold at fortolke imod den nuværende retstilstand. En ændring af praksis indenfor momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, bør derfor ske via lovgivningsmagten.

Derudover kan det diskuteres, hvorvidt praksisændringen kan skabe en konkurrenceforvridning til skade for private undervisningsudbydere af legemsøvelser og dermed være i strid med momssystemdirektivets art. 133, stk. 1, litra d). Der er historisk set blevet ydet en økonomisk statsstøtte på fire til fem milliarder kroner årligt til foreningsdrevne idrætsaktører for at fremme befolkningens idrætsdeltagelse.<sup>242</sup> Denne støtte går kun til de foreningsdrevne idrætsaktører, og dermed kun til den del af befolkningen, der dyrker idræt i foreningsregi. For private aktører af undervisning i legemsøvelser, kan momsfrigagelsen i momsloven § 13, stk. 1, nr. 3 anses som værende en indirekte støtte, som herigennem gør dem konkurrencedygtige mod de offentlige aktører. Fjernes denne indirekte støtte, vil det alt andet lige resultere i, at private udbydere af undervisning i legemsøvelser ikke kan konkurrere med de offentlige aktører af samme art på samme vilkår. En ændring af retstilstanden, hvor undervisningsydelse i legemsøvelser udbudt gennem private undervisningsaktører bliver momspligtigt, vil medføre en skævvridning af markedet.

Det må derfor, ud fra ovenstående diskussion konkluderes, at en ændring af retspraksis, og dermed retstilstanden indenfor momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, vil være stridende mod momssystemdirektivets art. 133, stk. 1, litra d), idet det stiller private udbydere af undervisning i legemsøvelser ringere i konkurrencen mod de offentlige udbydere af samme art, og dermed skabe en konkurrenceforvridning på markedet.

---

<sup>242</sup> Høringssvar vedrørende udkast til nyt styresignal om momsfrigagelse af skoleundervisning – herunder undervisning i legemsøvelse mv. – sagsnummer 21-1229043, afsnit. 3.4

## 6.4 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående diskussion, kan det konkluderes, at Skattestyrelsens høringssvar og forventet fremtidige praksis, har efterladt marked for undervisningsydelser frustreret. Dette ses ved at mange brancheorganisation har ytre, at den nye praksis inden for undervisning på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter medfører uhensigtsmæssige konkurrencemæssige forvridninger i marked, da kun nogen af de ovenstående institutioner vil kunne blive momsfrataget. Dette anses at bryde med neutralitetsprincippet. Den samme problemstilling opstår i relation til undervisning i legemsøvelser, der ikke længere er momsfrataget. Her kan der opstå en situation, hvor en yogaklub skal pålægge moms på deres ydelser, hvorimod en aftenskole, der tilbyder yoga ikke skal, da aftenskolen opfylder betingelserne i folkeoplysningsloven. Styresignalet har hermed medvirket til, at forskellige offentlige udbydere, der sælger samme ydelse ikke konkurrerer på samme markedsvilkår, hvormed der opstår et bryd på neutralitetsprincippet. I forhold til undervisning i enkeltfag, så fremgår det også af den nye praksis, at der ikke er nogen faste rammer for, hvilke enkeltfag, der er omfattet af momsfratagelsen, samt hvilke der ikke er. Dette fører til, at de offentlige myndigheder kommer til at skulle lave nogle uhensigtsmæssige skøn, på baggrund af deres vurdering af, hvad der kan ses som værende med direkte erhvervsmæssigt sigte.



## Kapitel 7 – Konklusion

### 7.1 Konklusion

Dette speciale har haft til formål at definere hvilke ændringer, hvis nogen, afgørelserne C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, C-47/19 - HA og C-373/19 - Dubrovin & Tröger Aquatics har haft på anvendelsen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Det kan konkluderes ud fra analysen af de ovenstående afgørelser, den komparative analyse og diskussionen, at afgørelserne unægtelig har ændre gældende ret inden for fritagelsens anvendelsesområde.

Det kan udledes af specialets Kapitel 4, at EU-Domstolen præciserer begrebet ”skole- og universitetsundervisning”, ved indførelse af uddybende betingelser herfor. For at være omfattet, må undervisningen ikke være specialiseret, men derimod være i en bred og varieret mængde af emner. Yderligere, kan det udledes, at undervisningen skal føre til uddybning og udvikling af elevernes evner og færdigheder indenfor disse emner, i takt med at undervisningen skrider fremad og de specialiserer sig indenfor uddannelsessystemet. I forlængelse af disse betingelser, kan det konkluderes, at undervisning på ad hoc basis per definition er specialiseret undervisning og dermed ikke omfattet af fritagelsen af undervisning under begrebet ”skole- og universitetsundervisning”. Til sidst kan det udledes, at specialiseret undervisning, der indgår i et samlet undervisningsforløb, der udbydes af en tredjepart ligeledes, ikke er omfattet af fritagelsen.

Kapitel 5 i specialet sætter den daværende gældende ret i Kapitel 3 overfor de betingelser, der er udvundet i Kapitel 4 med henblik på at belyse de potentielle ændringer af retstillingen. Først kan det konkluderes, at fortolkningen af momsfrigtagelsen undervisning ændres ved, at anvendelsen af begrebet skole- og universitetsundervisning indskrænkes. Dette ses ved at skole- og universitetsundervisning fremover kun omfatter undervisning, der vedrører en bred og varieret mængde emner. Det har den betydning, at det kun er traditionel undervisning inden for det ordinære uddannelsessystem der fremover er omfattet af dette begreb. Det vil sige, at undervisning, der ikke opfylder betingelsen om “bred og varieret mængde af emner”, som for eksempel undervisning i enkeltfag, ikke kan ses som være omfattet af begrebet skole- og universitetsundervisning. For sådanne undervisning kan være omfattet af momsfrigtagelsen, skal undervisningen have et direkte erhvervmæssigt sigte, hvormed det vil kunne blive momsfrigtaget som faglige undervisning efter den daværende gældende ret.

Det kan desuden konkluderes, at undervisningen også skal lede til forbedringer og udvikling hos den studerendes kompetencer og færdigheder indenfor disse emner i takt med, at undervisningen skrider fremad og eleverne specialiserer sig indenfor emnerne. Der skal derfor være tale om, at undervisningen skal have en form for progression, hvormed det kan forventes, at den enkelte elev vil udvikle sig i takt med, at undervisningsforløbet skrider frem. I praksis har det den betydning, at undervisningen skal bygge på et forud planlagt forløb, hvormed der skal være fastlagt en plan for undervisningen. Konkret har det den betydning, at den enkelte undervisningsansvarlige skal have fastlagt et forløb angående elevens udviklingen inden undervisningen starter, så der er en fastlagt plan for undervisningen som helhed, og dermed fastlagt en udviklingsplan for eleven.

I relation hertil må undervisningen som hovedregel ikke være specialiseret og på ad hoc-basis, som stemmer overens med betingelsen om, at der indenfor undervisningens rammer skal foreligge en uddybning og udvikling indenfor en bred og varieret mængde af emner. Dette betyder at undervisning leveret af en tredjemand i forlængelse af et fag indenfor uddannelsessystemet, ikke kan fritages for moms, da dette vil anses som en separat undervisningsydelse, der blot supplerer det specifikke fag, og dermed strider med betingelsen om en bred og varieret mængde af emner. Undervisning kan dog undtagelsesvis godt momsfrtages, selvom det kan anses som værende specialiseret undervisning, hvis den pågældende undervisning er med direkte erhvervmæssigt sigte, og derfor kan henføres under begrebet "faglig undervisning".

Specialets kapitel 5 og 6 konkluderer yderligere på en række specifikke undervisningsformer, der konkret vil blive påvirket af de ovenstående ændringer. Dette drejer sig for det første om privattimer. Anvendelsesområdet af disse forventes at være yderst begrænset i dansk ret, da scenariet, hvor de opfylder betingelsen om bred og varieret mængde af emner anses for minimalt. For det andet kan det udledes, at undervisning i legemsøvelser fremover ikke kan fritages efter fritagelsen af undervisning, da det ligeledes ikke opfylder betingelsen om bred og varieret mængde af emner. Derudover vil undervisning i legemsøvelser være af "rent rekreativ karakter", efter dette begreb er blevet præciseret efter de nye afgørelser. Det kan til sidst konkluderes, at også aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter bliver ramt af ændringerne. Fritagelsen vil fremover også have en begrænset anvendelse på disse typer undervisningsinstitutioner, da undervisningen sjældent vil være i en bred og varieret mængde af emner efter den nye praksis. Aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter vil dog kunne henføre deres undervisning under momsloven § 13, stk. 1, nr. 6 omhandlende fritagelse for

moms af “kulturelle ydelser”, hvis de kan opfylde betingelserne for at kunne anses som en folkeoplysende skole eller forening jævnfør folkeoplysningsloven §§§ 4, 45a og 46.

I forlængelse af ovenstående, er det også blevet diskuteret, hvorledes implementeringen af den nye praksis udledt af de tre afgørelser, overhovedet kan ske ved en praksisændring fra Skattestyrelsen, eller om dette kræver en lovændring af lovgivningsmagten. I dette tilfælde, kan det, med udgangspunkt i kapitel 5, konkluderes, at det vil være i strid med lovens baggrund, intention og indhold at fortolke imod den nuværende retstilstand. En ændring af praksis indenfor momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, bør derfor ske via lovgivningsmagten. Derudover diskuteres det, hvorvidt en praksisændring eller lovændring vil kunne skabe en markedsfordrejning til ulempe for private udbydere af undervisning indenfor nogle aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, samt undervisning i legemsøvelser. Her kan det overordnet udledes, at ovenstående institutioner vil blive stillet dårligere i konkurrencen mod fritaget institutioner af samme art, hvilket skaber en konkurrenceforvridning. Det nye praksis udledt i kapitel 4 fra EU-Domstolens tre afgørelser, anses derfor at kunne skabe en skævvridning på markedet for undervisning i legemsøvelser og indenfor folkeoplysende institutioner.

På baggrund af ovenstående, kan det generelt konkluderes, at EU-afgørelserne C-449/17 - A & G Fahrschul-Akademie, C-47/19 – HA og C-373/19 - Dubrovin & Tröger Aquatics har ændret gældende ret vedrørende momsfritagelsen af undervisning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Anvendelsesområdet af bestemmelsen vil overordnet set blive indskrænket efter de nye betingelser for anvendelsen. Som det tydeligt fremgår af den øvrige konklusion, vil betingelsen om, at undervisningen skal være i en bred og varieret mængde af emner være den betingelse, der får den største påvirkning på fritagelsen af undervisning og anvendelsen deraf.

## Litteraturliste

### Bøger

Bolander, J., Madsen, L., Laursen, A, N. & Langhave, I. (2019). *Lærebog om indkomst skat* (18. udg.). DJØF forlag.

Evald, J. (2020). *Juridisk teori, metode og videnskab* (2. udg.). DJØF forlag.

Finansministeriet. (1964). *Redegørelse vedrørende merværdiafgift* Finansministeriet Departementet for Told- og Forbrugerafgifter.

Hansen, L, L., Werlauff, E. & Petersen, L, L. (2022). *Den juridiske metode: – en introduktion* (3. udg.). DJØF Forlag.

Jensen, D, R. (2004). *Merværdiafgiftspligten*. Jurist- og økonomiforbundets forlag.

Jepsen, A. (2010). *Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer*. Thomson Reuters Professional A/S.

Munk-Hansen, C. (2017). *Den Juridiske løsning*. Jurist- og økonomiforbundets forlag.

Neergaard, U. & Nielsen, R. (2020). *EU-ret* (8. udg.). Karnov Group.

### Materiale fra EU

#### Afgørelser

C-107/84, Kommissionen mod Tyskland, SKR nr. C-107/84 (1985).

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93363&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7570298>

C-16/93, Tolsma, SKR nr. C-16/93 (1994).

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000467387>

C-174/08, NCC Construction Danmark, SKR nr. C-174/08 (2009).

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000620028>

C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), SKR nr. C-2/95 (1997). [https://eur-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:61995CJ0002&from=da)

[lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:61995CJ0002&from=da](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:61995CJ0002&from=da)

C-255/02, Halifax, SKR nr. C-225/02 (2006). [https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=en)

[content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=en](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=en)

C-268/83, Rompelman, SKR nr. C-268/83 (1985).

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000467293?dq=C-268%2F83%20Rompelman%20>

C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, SKR nr. C-287/00 (2002).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=47434&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8382482>

C-343/05, Horizon College, SKR nr. C-343/05 (2007).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=61000&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8381765>

C-349/96, Card Protection Plan Ltd, SKR nr. C-349/96 (1999).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=D31C5C8D7F67384BF5A7235C5C81BA8E?text=&docid=44443&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1805525>

C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, SKR nr. C-373/19 (2021).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=247861&pageIndex=0&doclang=da&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=190233>

C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingorgaan voor de intercollegiale Toetsing, SKR nr. C-407/07 (2008).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=75781&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8379352>

C-445/05, Werner Haderer, SKR nr. C-445/05 (2007).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=6848D630B0C8AEC28CFF574C413E0DB1?text=&docid=61001&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2588107>

C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, SKR nr. C-449/17 (2019).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211711&pageIndex=0&doclang=da&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3108705>

C-47/19, HA, SKR nr. C-47/19 (2019).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=219021&pageIndex=0&doclang=DE&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=807831>

C-473/08, Eulitz GbR, SKR nr. C-473/08 (2010).  
<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000467967#EUDC2008473>

C-6/64, Costa Enel, SKR nr. C-6/64 (1964). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:61964CJ0006>

C-612/20, Happy Education SRL, SKR nr. C-612/20 (2022). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CJ0612&qid=1677161140556&from=DA>

C-86/99, Freemans plc, SKR nr. C-86/99 (2001).  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-86/99>

#### Forslag til afgørelser

Forslag til afgørelse C-267/00, Commissioners of Customs and Excise mod Zoological Society of London, SKR nr. C-267/00 (2001). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX%3A62000CC0267&qid=1679051221652>

Forslag til afgørelse C-343/05, Horizon College, SKR nr. C-343/05 (2007).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=61805&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8388325>

Forslag til afgørelse C-445/05, Werner Haderer, SKR nr. C-445/05 (2007).  
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=C-445/05&td=ALL>

Forslag til afgørelse C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, SKR nr. C-449/17 (2018).  
<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=ECD554F6679D382740E4AFBCCC720741?text=&docid=206384&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3139309>

## Dansk retspraksis

### Mn788/82

SKM.2001.121.VLR

SKM.2001.264TS

SKM.2003.279VLR

SKM.2008.1031 SR

SKM.2008.1031SR

SKM.2009.501HR

SKM.2013.26SR

SKM.2013.48.LSR

SKM.2013.48LSR

SKM2008.313BR

U.2006.2535H

U.2013.3281H

U.2014.914H

U.2014.914H

## Direktiver og love med flere

### Retskilder fra EU

Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem, SKR nr. (2006/112)

Rådets gennemførelsesforordning om foranstaltninger til gennemførelse af om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning), SKR nr. (282/2011) (2011)

Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, SKR nr. (77/388).

Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, SKR nr. (77/388).

Traktaten om Den Europæiske Union

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

### Danske retskilder

Bemærkninger til lovforslaget Lov om ændring af merværdiafgiftsloven, SKR nr. 3742/1977 (1977).

[https://www.folketingstidende.dk/samling/19771/lovforslag/L98/19771\\_L98\\_som\\_fremsat.pdf](https://www.folketingstidende.dk/samling/19771/lovforslag/L98/19771_L98_som_fremsat.pdf)

Betænkning til Lov nr. 204, SKR nr. 204 (1978).

[https://www.folketingstidende.dk/samling/19771/lovforslag/L98/19771\\_L98\\_betaenkning.pdf](https://www.folketingstidende.dk/samling/19771/lovforslag/L98/19771_L98_betaenkning.pdf)

Forarbejderne til lov nr. 204, LOV nr. 204 (1978).

[https://www.folketingstidende.dk/samling/19771/lovforslag/L98/19771\\_L98\\_betaenkning.pdf](https://www.folketingstidende.dk/samling/19771/lovforslag/L98/19771_L98_betaenkning.pdf)

Lov 2022-06-21 nr. 904 om ændring af momsloven, LOV nr. 904 (2022). Lov 2022-06-21 nr. 904 om ændring af momsloven

Lov nr. 204 om ændring af merværdiafgiftsloven, LOV nr. nr. 204 (1978).

Lov om merværdiafgift, LOV nr. 375 (1994).  
<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1994/375>

Lovbekendtgørelse nr. 1021 om merværdiafgift, LBK nr. nr. 1021 (2019).

Lovforarbejder nr. 106, SKR nr. 106 (2021).  
[https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000907721/preparatory\\_works/L2022904\\_P1?remark=LFF2021-2022\\_1\\_106\\_P1\\_BM](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000907721/preparatory_works/L2022904_P1?remark=LFF2021-2022_1_106_P1_BM)

## Andet

Brustad, M. (2022, 15. september). Høringsvar vedrørende udkast til nyt styresignal om momsfrigørelse af skoleundervisning – herunder undervisning i legemsøvelse mv. – sagsnummer 21-1229043. *Dansk Fitness & Helse Organisation*. Lokaliseret den 12. maj 2023 på  
<https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009#:~:text=H%C3%B8ringssvar%20Dansk%20Fitness%20%26%20Helse%20Organisation.pdf>

Brøndum, P. (2022, 15. september). Høring over udkast til styresignal – Praksisændring – Genoptagelse – Momsfrigørelse af skoleundervisning. *Danske HF & VUC*. Lokaliseret den 10. maj 2023 på  
<https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009#:~:text=H%C3%B8ringssvar%20Danske%20HF%20%26%20VUC.pdf>

Børne- og Undervisningsministeriet. (2023, 16. marts). Om efterskoler. *Børne- og Undervisningsministeriet*. Lokaliseret den 02. maj 2023 på  
<https://www.uvm.dk/efterskoler/om-efterskoler>

Den juridiske vejledning. (s.d.). *Den juridiske vejledning*.  
<https://skat.dk/data.aspx?oid=1921126>

Eskildsen, C, P. (2012, . ). SU 2012, 55 - Det momsretlige neutralitetsprincip. .  
[https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000547815?highlightId=6978279#MI\\_SU\\_2012\\_55](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000547815?highlightId=6978279#MI_SU_2012_55)

*Generelt om momslovgivningen i Danmark og i EU*. (2018, 1. januar). Karnov. Lokaliseret den 12. maj 2023 på  
[https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000803119#ML\\_GENERELT\\_20180102022307\\_1](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000803119#ML_GENERELT_20180102022307_1)



Maier, C, M. (2022, 14. september). Høringssvar fra Dansk Folkeoplysnings Samråd, DFS, vedrørende 'Udkast til styresignal - Praksisændring – Genoptagelse – Momsfritagelse af skoleundervisning' (sagsnummer 21-1229043) og 'Udkast til styresignal – Præcisering – Momsfritagelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter' (sagsnummer 22-0348231). *Dansk Folkeoplysnings Samråd*. Lokaliseret den 10. maj 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009#:~:text=H%C3%B8ringssvar%20Dansk%20Folkeoplysnings%20Samr%C3%A5d.pdf>

*Momsloven med kommentar*. (2020, januar). karnov. Lokaliseret den 12. maj 2023 på <https://pro.karnovgroup.dk/areas/momsloven>

Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning, SKR nr. 21-1229043 (2022). <https://skat.dk/data.aspx?oid=2351009>

Udkast til styresignal - Praksisændring - Momsfritagelse af faglig undervisning, LOV nr. 22-0351652 (2022). <https://skat.dk/data.aspx?oid=2351010>

Udkast til styresignal - Præcisering - Momsfritagelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, SKR nr. 22-0348231 (2022). <https://skat.dk/data.aspx?oid=2351011>

Umsatzsteuergesetz, LOV nr. UStG (1979). [https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/\\_\\_\\_4.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/___4.html)

## Procesafsnit

Vi har gennem vores specialeskrivning har en rigtig god proces, der bedst kan beskrives gennem nedenstående punkter, der er tilpasset vores målsætninger i gruppekontrakten.

### 1. Målsætning (for projektet og for samarbejdet)

Det fremgår af vores samarbejdsaftale, at den overordnet målsætning for specialet er at levere et tilfredsstillende resultat. Måden vi har forsøgt at opnå dette ved, er at give hinanden arbejdsopgaver, der passer til vores personprofiler. Her fremgår det af appen Team Key, at Mathias Høyner er bedst som koordinator, men også har mange kompetencer inden for systematik. Han har derfor særligt fået til opgave at sikre den røde tråd gennem specialet, samt at tilrettelægge specialets struktur. Peter Rosenlund derimod har på baggrund af appens spørgeskema en personlighedsprofil, der har sine styrker indenfor det operationelle, hvorfor han har stået for en større del af skrivearbejdet. Hertil har de to andre gruppemedlemmer været gode til at tilrette hans udført arbejde, udover deres eget skrivearbejde. Mathias Kallehaug har på baggrund af sin personlighedsprofil sin force indenfor ekspansiv problemløsning, hvorfor han hovedsageligt har været den bærende kræft i specialets idefase, hvor han i særdeleshed har været god til at finde løsninger. Denne kompetencer har Mathias Kallehaug jævnligt benyttet gennem specialeskrivningen, når der er opstået problemer. Det er på den måde vi har sikret os, at vi har opnået vores målsætning med specialet, ved at have forskellige personligheder, der alle har forskellige kompetencer.

### 2. Tid, ressourcer og kvalitet

I specialgruppen har alle tre gruppemedlemmer studiejobs ved siden af specialeskrivningen. Det har stillet nogle krav i forhold til planlægning af møder og den generelle arbejdsproces, i forhold til at vi gerne ville mødes to til tre gange om ugen jf. vores gruppekontakt. Vi har i den forbindelse også været gode til at give hinanden lektier for, hvormed vi har sikret, at vi kunne nå vores målsætninger. Vi har derfor gjort meget ud af, altid mindst at planlægge to uger frem i tiden, så vi alle kan finde datoer, der ville passe os. Det har medført, at vi gennem specialet har kunne fordele specialets arbejdsbyrde jævnlgt gennem hele foråret, så arbejdsbyrden ikke har været uforholdsmæssig stor hen mod afleveringsfristen. Dette er lykket, selvom skriveprocessen blev udsat lidt, da to af os fik vores eksamen i Økonomisk kriminalitet og cybercrime udsat, grundet eksaminators sygdom.

I forhold til vores ressourcer, så har vi i gruppen været enige om, at hvis det var nødvendigt at tilføje flere ressourcer så ville vi gøre det. Dette var også tilfældet i specialets sidste uger, hvor vi alle tog fri for arbejde, for at færdiggøre vores speciale og sikre den højest mulige kvalitet.

### 3. HR

I forhold til HR, er vi alle gode venner, der tidligere har skrevet projekter sammen, så vi har hurtigt kunne tilpasse os nogle arbejdsmæssige roller, der har passet os alle fint. Vi har også gennem specialeskrivningen forsøgt at gøre lidt ekstra for at gøre vores skrive dage lidt mere hyggelige, da dette har været med til at holde motivationen oppe.

### 4. Kommunikation

Som skrevet ovenfor, så er vi alle gode venner i gruppen og har derfor følt os trykke med hinanden. Det har også betydet, at vi har kunne tale frit til hinanden og give ris og ros, når dette har været nødvendigt. Efter vores overbevisning har kommunikation derfor været yderst god, hvor der har været plads til en kæk bemærkning, men samtidig har kommunikationen også haft fokus på konstruktiv kritik og seriøsitet.

### 5. Risikostyring

For at sikre, at vores gruppe har nået vores mål, har vi hele tiden fastlagt nogle delmål, som vi har skulle overholde. Herudover har vi i gruppekontrakten fastlagt nogle konsekvenser, hvis et gruppemedlem ikke har overholdt gruppens aftaler. Som skrevet ovenfor, har vi også haft mulighed for at tilføje flere ressourcer til specielt, hvis dette ville blive nødvendigt, for at nå vores mål.

### 6. Samlet planlægning

Samlet set har vi gennem foråret 2023, har haft en rigtig god proces med at skrive speciale. Vi har gennem denne proces kunne overholde vores målsætninger for specialet. Dette er gjort gennem fast planlægning og en villighed til at gå den ekstra meter for at komme frem til det bedst mulige resultat.

## Skærmpoint af anslag

**Ordoptælling**

Statistik:

Sider	79
Ord	24.724
Tegn (uden mellemrum)	149.148
Tegn (med mellemrum)	173.843
Afsnit	333
Linjer	2.201

Medtag fodnoter og slutnoter

Luk