

# Momsfritagelse for undervisning

## En analyse af gældende ret i nationalt og EU-retligt perspektiv

af CHRISTINA BISGAARD STOLDT og CECILIE WITT

*Denne afhandling omhandler momsfrigtagelse for undervisning. Det er undersøgt, hvorvidt den danske momsfrigtagelse i § 13, stk. 1, nr. 3 er i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j). Fokus i afhandlingen har været på den del af bestemmelsen som vedrører skole- og universitetsundervisning, skolemæssig undervisning samt privattimer. Afhandlingen diskuterer og uddyber de usikkerhedsmomenter, der er ved momsfrigtagelsen for undervisning. Derudover forholdes der kritisk til Skattestyrelsens udkast til Styresignal. Slutteligt indeholder afhandlingen en perspektivering til politiske kompenserende tiltag.*

### Indholdsfortegnelse

<b>1. Indledning .....</b>	<b>2</b>
1.1. Emne og struktur.....	4
1.2. Afgrænsning.....	5
1.3. Afhandlingens metode .....	6
<b>2. Retskilder .....</b>	<b>7</b>
2.1. EU-retskilder.....	7
2.2. Nationale retskilder.....	9
2.3. Samspejlet mellem EU-ret og national ret.....	10
<b>3. Generelt om momsfrigtagelser .....</b>	<b>11</b>
<b>4. Analyse af momsfrigtagelsen for undervisning.....</b>	<b>13</b>
4.1. Det retlige grundlag .....	14
4.2. Skole- og universitetsundervisning.....	15
4.2.1. Skoler og universiteter .....	16
4.2.2. Undervisning.....	17
4.2.3. Sammenfatning .....	23
4.3. Skolemæssig undervisning.....	24
4.3.1. National praksis i forhold til gældende ret .....	26
4.3.2. Anvendelsen af forarbejderne i national praksis .....	28
4.3.3. Andre relevante bestemmelser .....	30
4.3.4. Sammenfatning .....	33

4.4. Privattimer .....	34
4.4.1. Begrebet skole- og universitetsundervisning i forbindelse med privattimer .....	35
4.4.2. Sammenfatning .....	39
<b>5. Politiske kompenserende tiltag.....</b>	<b>40</b>
5.1. Nedsat momsats.....	42
5.2. Skattefradrag.....	44
5.3. Tilskud .....	45
5.4. Sammenfatning .....	46
<b>6. Konklusion .....</b>	<b>46</b>
<b>7. Litteraturliste.....</b>	<b>48</b>

## Abstract

This thesis aims to analyse and clarify applicable law concerning the VAT exemption for education provided in the Danish VAT Act (momsloven) § 13, para. 1, no. 3, as the precise extent of the exemption has not been clarified. In recent years, three new cases from the European Court of Justice have contributed to the understanding of the concept of education. Therefore, this thesis examines their influence on the exemption, among other aspects. The thesis focuses on three aspects of the exemption which are school or higher education, other education that fall under the nature of educational tuition, and tuition given privately by teachers and covering school or university education.

To obtain an understanding of the applicable law, this thesis employs a legal dogmatic approach, in which the sources of law are systematised, described, and interpreted. To achieve this, both EU and national law sources are utilized, as they both provide guidance on the applicable law. Momsloven § 13, para. 1, no. 3 is a provision that implements Article 132(1)(i) and (j) of the VAT Directive, establishing the precedence of the EU VAT Directive, and requiring the alignment of momsloven with the EU VAT Directive. Therefore, this thesis also endeavours to ascertain the compliance of the momsloven. Additionally, this thesis seeks to examine whether national practice conform to applicable law.

When interpreting the exemption, it becomes evident that the EU VAT Directive requires the education to be related to school or university. It is found that the term school and universities encompass a common education system across all member states. In Denmark, this includes elementary school, higher education, and adult education. However, activities such as driving schools, dance schools, and surf schools are not considered part of this definition.

Moreover, the thesis discovers that educational activities are characterised by the transfer of knowledge and skills between a teacher and students, as well as the presence of an organisational framework. Additionally, these activities should not be purely recreational. Referring to case C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, para. 26, the European Court of Justice has determined that school or university education encompasses “... *an integrated system for the transfer of knowledge and skills covering a wide and diversified set of subjects, and to the furthering and development of that knowledge and those skills by the pupils and students in the course of their progress and their specialisation in the various constituent stages of that system*”. This indicates that specialised education outside of the common education system cannot be exempted. This presents a challenge for the Danish exemption regarding “other education

that fall under the nature of educational tuition”. It is found that the wording of the Danish exemption aligns with the EU VAT Directive, as it does not introduce anything new to the exemption. However, the interpretation of “other education that falls under the nature of educational tuition” has led to the erroneous exemption of educational activities beyond schooling and individual courses due to established practices based on Danish comments on legislative proposals. This interpretation is deemed incorrect and contradictory to the applicable law. The thesis concludes that tuition in individual courses may fall under the category of “tuition given privately by teachers” if the activities are undertaken at the teacher’s own risk and possess educational characteristics, thereby qualifying for exemption as school or university education.

As certain educational activities seem to become subject to VAT, it leads to increased prices for consumers. Statistics indicate that group fitness instruction will generate additional VAT revenue amounting to 190 million DKK, which translates to a price increase of 20 DKK for a fitness membership. In light of this, the thesis presents three examples of potential political initiatives to offset the impact of the expanded VAT. One option is to introduce reduced VAT rate, but according to the EU VAT Directive, only education related to sports can benefit from such a reduced rate. Other initiatives include tax allowance and employer-funded subsidies.

**In conclusion, there are still some uncertainties surrounding the exemption for education. However, the thesis has provided clarity on these uncertainties, making it more evident what can be considered as applicable law.**

## 1. Indledning

Siden Danmarks første lov om merværdiafgift blev vedtaget i 1967, har udstrækningen af momspligten udviklet sig.<sup>1</sup> En af de mest gennemgribende ændringer skete ved implementeringen af EU’s 6. direktiv, hvorigennem Danmark i stort omfang harmoniserede momslovens sprogbrug og struktur med den bagvedliggende EU-lovgivning.<sup>2</sup>

Det i EU valgte momsbeskatningsgrundlag omfatter et bredt anvendelsesområde, eftersom udgangspunktet er, at alle leverancer af varer og tjenesteydelser er momspligtige.<sup>3</sup> Der forekommer dog en række momsfritagelser. Disse omfatter blandt andet visse leverancer indenfor undervisningsområdet jf. momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra i) og j).<sup>4</sup> Det er ud fra et alment hensyn, at leverancer indenfor undervisningsområdet fritages for moms. Dette ses i momssystemdirektivets kapitel 2, som indeholder undervisningsfritagelserne, hvor overskriften er ”*Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse*”. Når transaktioner bliver fritaget for moms, er det en undtagelse til udgangspunktet. Det er således den overordnede hensigt med momsfritagelsen af undervisning, at befolkningen sikres billigere adgang til undervisningsydelser.<sup>5</sup>

Sondringen mellem momsfritagne og momspligtige leverancer indenfor undervisningsområdet har givet anledning til en række udfordringer. Dette vedrører blandt andet, hvilke le-

---

<sup>1</sup> Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift. Merværdiafgift benævnes fremover som moms.

<sup>2</sup> Jf. Lars Loftager Jørgensen et al.: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 2007, s. 14.

<sup>3</sup> Jf. rådets 1. direktiv (67/227/EØF) af 11. april 1967, præambelens betragtning 10.

<sup>4</sup> Rådets direktiv af 2006/112 af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem. Dette omtales fremover som momssystemdirektivet eller MSD.

<sup>5</sup> Jf. sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, præmis 47.

verancer af undervisningsydelse, der kan momsfrtages. For at blive omfattet af momsfrtagelsen for undervisning er der flere betingelser, der skal være opfyldt. Et af de betingelser er, at der er tale om skoleundervisning eller undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 3.<sup>6</sup> Heri ligger der usikkerhed i, dels hvad der omfattes af begrebet undervisning, og dels hvad der forstås ved skoler og videregående uddannelsesinstitutioner. Da det væsentligste krav er, at der skal være tale om undervisning, er det derfor vigtigt at få fastslået, hvad der forstås ved begrebet undervisning i et momsmæssigt perspektiv.

I den danske momsfrtagelse for undervisning er der en særlig formulering, som går på, at ”anden undervisning, der har karakter af skolemæssig” kan fritages.<sup>7</sup> Dette omfatter således også undervisningsbegrebet, men der ligger en usikkerhed i, hvad der forstås ved »karakter af skolemæssig«. Denne formulering fremgår ikke eksplicit af momssystemdirektivet, hvorfor der også foreligger en usikkerhed i, hvorvidt denne passus i momsloven tilfører leverancer, som ligger udover det, der fremgår af momssystemdirektivet. Derudover fritages også privattimer, hvortil det vil undersøges, hvad der forstås ved privattimer. Herunder hvorvidt privattimer er underlagt samme betingelser som begrebet skole- og universitetsundervisning.

I en dansk kontekst har der, som følge af eksplicite bemærkninger i forarbejderne, været fast praksis for blandt andet at anse enkeltfagsundervisning på aftenskoler i almene fag samt undervisning i legemsøvelser, som værende omfattet af fritagelsen for undervisning.<sup>8</sup> Der er tre nylige sager fra EU-domstolen, som udfordrer den hidtidige nationale praksis, da der heri er overvejelser om karakteren af undervisning, såsom at undervisning skal indgå i en kontekst, hvor der er en bred og varieret mængde af emner.<sup>9</sup> Dette understøttes af Skattestyrelsen, som har igangsat processen om udarbejdelse af et nyt styresignal vedrørende praksisændring inden for området for momsfrtagelsen af undervisning.<sup>10</sup> Dette har givet anledning til at undersøge de områder indenfor undervisningsfritagelsen, som særligt påvirkes af de tre nylige sager, hvorfor netop disse dele af undervisningsfritagelsen er genstand for nærværende afhandling.

Da praksisændringen vil være et indgribende tiltag for de berørte brancher, samt at det vil være forbrugere, der kommer til at stå med regningen i sidste ende, møder det stor modstand. Derfor drøftes udvalgte politiske, kompenserende tiltag for en eventuel udvidelse af momspligten på undervisningsområdet.

For at afdække gældende ret for undervisningsfritagelsen vil der i nærværende afhandling blive inddraget nationale og EU-retlige retskilder. Dette gøres for at vurdere i hvor vid udstrækning, der er overensstemmelse mellem den nationale ret og EU-retten. Der vil i forlængelse heraf blive drøftet, hvorvidt den nationale praksis holder sig indenfor de rammer, EU-reguleringen har opsat. Årsagen til det dobbelte perspektiv skyldes Danmarks medlemskab af EU, som forpligter den nationale ret til at overholde rammerne fra EU-retlige regulering.<sup>11</sup> Ydermere vil der i nærværende afhandling blive inddraget, hvordan Sverige fortolker elementerne i undervisningsfritagelsen. Dette foretages med henblik på at opnå en bredere forståelse for momsfrtagelsen.

## 1.1. Emne og struktur

Formålet med nærværende afhandling er at analysere og fortolke momsfrtagelsen for undervisning i et nationalt og EU-retligt perspektiv med henblik på at afdække gældende ret. Det todelte perspektiv skal ses i relation til Danmarks medlemskab af EU, hvorved Danmark er

<sup>6</sup> LBK nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift. Denne omtales fremover som momsloven eller ML.

<sup>7</sup> Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 3.

<sup>8</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1993-94, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 4390.

<sup>9</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, sag C-47/19, HA og sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics.

<sup>10</sup> Jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrtagelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>11</sup> Jf. Lars Loftager Jørgensen et al.: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 2007, s. 28.

forpligtet til at respektere EU-retlig regulering i den nationale ret. Analysen tager udgangspunkt i den EU-retlige regulering, som anvendes til at definere og afgrænse de rammer, som EU har angivet for momsfrigtagelsen af undervisning.

Kapitel 1 omfatter afhandlingens indledende afsnit, herunder en redegørelse af afhandlingens afgrænsning og metode. Dette vil danne et overordnet billede af baggrunden for det valgte emne og hvilken metode og afgrænsning, der vil blive benyttet for at belyse emnet. Kapitel 2 består af en gennemgang af retskilder inden for merværdiafgiftsretten. Dette indebærer en gennemgang af retskilder fra EU og Danmark samt samspillet herimellem. Dette er for at forklare retskildeværdien mellem disse.

Kapitel 3 fortæller om det generelle formål med momsfrigtagelser samt hvilke fortolkningsprincipper, der er særlig vigtige at have for øje i forbindelse med momsfrigtagelser. I kapitel 4, som er analysen, inddrages den nationale ret, hvortil den danske lovgivning af momsfrigtagelsen for undervisning analyseres med henblik på at afdække i hvilken udstrækning, der er overensstemmelse mellem den EU-retlige og nationale regulering og praksis. For så vidt angår fritagelsesbestemmelserne, foreligger der en vis selvbestemmelse, hvor det er op til medlemslandene at fastlægge de nærmere rammer for bestemmelsen.<sup>12</sup> Dog skal denne selvbestemmelse foretages under hensyn til EU-retlig regulering. Som følge heraf bliver der i nærværende afhandling taget stilling til, om Danmark holder sig indenfor de rammer, EU-retlig regulering har angivet. Det vil blive analyseret i hvilken grad, de tre nylige EU-domme påvirker den nationale praksis. I den forbindelse belyses, hvad der forstås ved skole- og universitetsundervisning, idet det undersøges, hvorledes en leverance kan omfattes af undervisningsfrigtagelsen og hvilke betingelser, der er for fritagelsen. Herefter vil det blive undersøgt, hvorvidt skolemæssig undervisning i ML § 13, stk. 1, nr. 3 tilføjer yderligere til bestemmelsen, end hvad der kan udledes af MSD art. 132, stk. 1, litra i). For det tredje inddrages fritagelsen af privattimer for at belyse, hvorvidt leverancer, som falder uden for skolemæssig undervisning, kan rummes i denne del af bestemmelsen. Derudover vil politiske tiltag som følge af den store modstand mod udvidet momspligt på undervisningsområdet blive undersøgt i kapitel 5. Dette er med henblik på at opridse nogle af de politiske muligheder i den nationale ret for at kompensere for en eventuel udvidelse af momspligten for undervisning.

Til slut findes der en samlet konklusion i kapitel 6, som sammenfatter, hvad der er fundet frem til i analysen i forhold til, hvad gældende ret er.

## 1.2. Afgrænsning

For momsfrigtagelsen af leverancer indenfor undervisningsområdet er der flere forskellige momsmæssige problemstillinger, der er interessante at undersøge. Under hensyn til afhandlingens sammenhæng er det nødvendigt at foretage afgrænsning af omfanget.

Indledningsvist forudsættes det, at læseren har kendskab til moms-systemets grundelementer, hvorfor disse ikke gennemgås nærmere. Afhandlingen er udarbejdet frem til 1. juni 2023, hvorfor der ikke er indarbejdet kilder, der er offentliggjort efter denne dato.

I nærværende afhandling analyseres den gældende ret for momsfrigtagelsen af undervisning. Herunder er det valgt i afhandlingen at fokusere på nogle af de dele af undervisningsfrigtagelsen, som har sammenhæng til hinanden. Til dette valg ligger der et fravalg af området for faglig uddannelse og omskoling.<sup>13</sup> Under faglig uddannelse ligger også begrebet faglig undervisning, som er benævnt i lovbestemmelsen i sammenhæng med skolemæssig undervisning. Da der ligger nogle af de samme betingelser til faglig undervisning som til faglig uddannelse, vurderes det mest relevant at udelade denne del.

---

<sup>12</sup> Jf. Lars Loftager Jørgensen et al.: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 2007, s. 324.

<sup>13</sup> For uddybelse af de ydelser, der betragtes som faglig uddannelse og omskoling efter MSD art. 132, stk. 1, litra i) henvises der til forordning 282/2011 art. 44, som angiver, at ydelserne skal have erhvervsmæssigt sigte.

Derudover foretages der også afgrænsning af emnet vedrørende levering af varer og ydelser med nær tilknytning til undervisningsbegrebet. Dette er et isoleret emne for sig, hvor der først og fremmest er en generel fortolkning på tværs af momsfritagelserne af, hvad der er nær tilknytning.

Der fremgår en betingelse af MSD art. 132, stk. 1, litra i), hvoraf tjenesteydelsen skal leveres af offentligretlige organer og andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat for at være omfattet af fritagelsen. Denne betingelse fremgår ikke eksplicit af ML § 13, stk. 1, nr. 3, hvorfor der kan sættes spørgsmålstegn ved, om dansk ret fritager mere, end direktivet tillader. Betingelsen vedrører både en fortolkning af, hvad der kan betegnes som offentligretlige organer, samt hvad organer med tilsvarende formål indebærer.<sup>14</sup> En fyldestgørende besvarelse af de relaterede problemstillinger kan ikke rummes indenfor omfanget af denne afhandling. Derfor er det ikke noget, som denne afhandling berører, da fokus her i stedet er på arten af den leverede ydelse.

Såfremt det er konstateret, at en leverance er fritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., er der en undtagelse i 3. pkt. vedrørende kursusvirksomhed med gevinst for øje, hvis primære målgruppe er virksomheder og institutioner. Da hovedfokus i afhandlingen er at fastslå, hvad der forstås ved undervisningsbegrebet i et momsmæssigt henseende, vil denne undtagelse ikke blive behandlet nærmere.

Endvidere vil afhandlingen ikke indeholde en udtømmende gennemgang af national praksis indenfor undervisningsområdet. Dermed er det kun national praksis, som vurderes relevant for analysen, som inddrages. Ligeledes vil udfordringer med manglende fradragsret for købsmoms i relation til momsfritagelserne i ML § 13 ikke blive behandlet nærmere.

### 1.3. Afhandlingens metode

Denne afhandling har til formål at beskrive og analysere gældende ret inden for momsfritagelse af undervisning. Derfor gøres der brug af den retsdogmatiske metode. Gennem den retsdogmatiske metode søger afhandlingen at systematisere, beskrive og fortolke retskilder for at nå frem til gældende ret.<sup>15</sup> Grundet den retsdogmatiske tilgang søger afhandlingen ikke at finde en løsning af eventuelle problemer men derimod retstilstanden på et givet område.<sup>16</sup> Derved søger afhandlingen at give en korrekt beskrivelse af hvad, der er gældende ret inden for området også refereret til som de lege lata.<sup>17</sup> Dog vil afhandlingen præcisere, såfremt der opstår en eventuel retlig tvivl, og vil bidrage med nye relevante perspektiver. Det forekommer, da forskellige retskilder ofte karakteriseres ved at være åbent formulerede og derved er fortolkelige.<sup>18</sup> Derfor vil afhandlingen komme med en kritisk bedømmelse vedrørende retskildernes udsagn om gældende ret. Derudover vil afhandlingen bidrage med argumentationer for, hvordan retstilstanden menes at være på området.

Den retsdogmatiske fremstilling indeholder en beskrivelse af EU-domstolens og national praksis indenfor momsfritagelsen af undervisning. Med gældende ret menes først og fremmest EU-retten, herunder både EU-lovgivning og EU-domme. Derudover menes også national

---

<sup>14</sup> Blandt andet har EU-domstolen fastslået, at en definition af organer med tilsvarende formål skal findes i den pågældende medlemsstats nationale ret, hvilket giver medlemsstaterne en skønsbeføjelse jf. sag C-612/20 Happy Education SRL, præmis 31 og de deri nævnte domme. For uddybelse af offentligretlige organer og organer med tilsvarende formål henvises blandt andet til sag C-174/14, Sudaçor, præmis 49 og de deri nævnte domme samt præmis 54, 56 og 61-65. Se herudover sag C-216/97, Gregg, præmis 17, samt sag C-319/12, MDDP, præmis 28 og de deri nævnte domme samt præmis 29-33 og 39. For Skattestyrelsens syn på begreberne henvises der til DJV: D.A.3.2.4, *Andre offentlige institutioner*, 2023.

<sup>15</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 29.

<sup>16</sup> Jf. Carsten Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, 2022, s. 211.

<sup>17</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 32.

<sup>18</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 32.

ret, da national lovgivning bygger på EU-retten og skal være i overensstemmelse hermed. Afhandlingen indeholder visse komparative elementer, da afhandlingen sammenligner EU-retten med national ret, herunder praksis fra domstole og administrative klageorganer.<sup>19</sup> Dog bygger national ret på EU-retten og søger at være direktivkonform, hvorfor analysen ikke kan siges at være en sammenligning af forskellige retssystemer. Derved er der ikke tale om en komparativ analyse i traditionel forstand.<sup>20</sup> I stedet har afhandlingen til formål at afdække, hvorvidt national ret er i overensstemmelse med EU-retten. Da den nationale momslov blev implementeret før momssystemdirektivet, og momssystemdirektivet i et vist omfang giver national lov mulighed for sin egen formulering af direktivet, vil der være områder af national ret, som ikke er enslydende med den bagvedliggende EU-retlige regulering. Dertil vil afhandlingen også inddrage national praksis. Dette gøres for at vurdere, hvorvidt der er tale om en korrekt implementering af gældende ret i praksis.

Afhandlingen søger derudover i et vist omfang at drage paralleller til lovgivning og praksis fra øvrige medlemsstater inden for EU. Der foretages ingen beskrivelse af øvrige medlemsstaters ret eller deres implementering af momssystemdirektivet i denne afhandling, da det primære fokus i afhandlingen er, hvorvidt dansk ret er i overensstemmelse med EU-retten. Til gengæld foretages der en vis komparativ analyse mellem dansk og svensk lovgivning ved i et mindre omfang at analysere og inddrage svensk lovgivning.

## 2. Retskilder

Retskilder kan karakteriseres ved at have en normativ karakter, hvorved forstås retskilder, hvis formål er at styre og påvirke adfærd.<sup>21</sup> Retskilder indgår i den juridiske argumentation og påvirker dennes resultat.<sup>22</sup> Der er intet fast hierarki mellem disse på tværs af retsområder, hvorfor det er forskelligt i forhold til de konkrete retsområder, hvilke retskilder, der vægtes højest.<sup>23</sup> Det relevante retsområde for momsfrigørelse er merværdiafgiftsretten.

### 2.1. EU-retskilder

EU-rettens grundlag ligger i traktater, som medlemsstaterne har indgået, og EU-retten stiller herved krav til, hvordan medlemsstaterne håndterer de forskellige retsakter.<sup>24</sup> Det skyldes, at ikke al EU-ret skal gennemføres i national ret, men kan alligevel have direkte virkning, hvorfor det er vigtigt at adressere EU-rettens betydning.<sup>25</sup>

EU-retten opdeles mellem primær og sekundær EU-ret.<sup>26</sup> Ofte benævnes traktaterne som den primære ret, mens forordninger, direktiver og afgørelser benævnes afledt eller sekundær ret. Opdelingen har den betydning, at sekundær EU-ret skal være i overensstemmelse med primær EU-ret og derved også fortolkes konformt med aftaler indgået af EU.<sup>27</sup>

I dag fremgår det af Traktaten om Den Europæiske Union (TEU) art. 1, stk. 3 og Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) art. 1, stk. 2, at disse traktater er EU's grundlag.<sup>28</sup> Bestemmelserne i traktaterne skal ikke gennemføres i national ret, men har

---

<sup>19</sup> Jf. Henrik Stensgaard: *Fradragsret for merværdiafgift*, 2004, s. 21.

<sup>20</sup> Jf. Carsten Munk-Hansen: *Retsvidenskabsteori*, 2022, s. 78.

<sup>21</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 183.

<sup>22</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 186.

<sup>23</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 186.

<sup>24</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 39.

<sup>25</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 39.

<sup>26</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 163.

<sup>27</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 163.

<sup>28</sup> Dette er også yderligere fastsat i sag 294/83, *Les Verts*, præmis 2, hvoraf EU-domstolen udtalte, at EUF-traktaten udgør EU's forfatning.

grundet EU-retten direkte virkning i national ret.<sup>29</sup> Det betyder, at EU-retten stiller krav til, at EU's 27 medlemsstater, herunder Danmark, følger, hvad der fremgår heri.<sup>30</sup>

Ifølge TEUF art. 288, stk. 2 er forordninger almen gyldige og bindende for hver medlemsstat.<sup>31</sup> Forordninger har til hensigt at skabe identisk lovgivning på tværs af alle medlemsstaterne. Det er ikke noget krav, at medlemsstaterne skal foretage gennemførelsesforanstaltninger for, at forordninger er en del af gældende ret.<sup>32</sup> Forordningerne giver sjældent medlemsstaterne mulighed for selv at viderefølge på reglerne.

Modsætningsvis skal EU's direktiver implementeres i national ret for at være gældende i den enkelte medlemsstats nationale ret. Momssystemdirektivet er en sammenfatning af rådets 6. direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 og rådets 1. momsdirektiv 67/227/EØF af 11. april 1967, hvorfor afgørelser, der lægger det 6. direktiv til grund, stadig er gældende.<sup>33</sup> Det betyder, at disse afgørelser har samme retskildeværdi, som afgørelser, der er truffet med henvisning til momssystemdirektivet.

I TEUF art. 288, stk. 3 står der: ”*Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen*”. På baggrund af direktivformen gøres det muligt for medlemsstaterne at indarbejde disse i national lovgivning på en måde, hvorpå nationale lovgivningstraditioner kan opretholdes.<sup>34</sup> Der er dog opsat nogle grundlæggende betingelser, som medlemsstaterne skal opfylde ved implementeringen af et direktiv.<sup>35</sup> På denne måde giver direktiver mulighed for at harmonisere medlemsstaternes retsstilling til hinanden fremfor at skabe en identisk retsstilling herimellem. Såfremt medlemsstaterne ikke implementerer direktiverne eller ikke implementerer dem korrekt, skaber det tvivl ved direktivernes umiddelbare anvendelighed, da direktiverne netop skal være implementeret i national ret, før at de har virkning i national ret.<sup>36</sup>

EU-domstolen udleder sin status af de grundlæggende EU-traktater. Jf. TEUF art. 267 har EU-domstolen kompetence til at besvare præjudicielle spørgsmål vedrørende traktatfortolkning samt gyldighed og fortolkning af unionsretlige regler. Disse præjudicielle spørgsmål opstår i forbindelse med, at det enkelte medlemsland skal afgøre en national sag, hvoraf medlemslandet har spørgsmål til national rets anvendelse af unionsretlige regler.<sup>37</sup> Det er kun de spørgsmål, som forelægges EU-domstolen, som EU-domstolen tager stilling til. Det er her vigtigt at bemærke, at EU-domstolen ikke træffer afgørelser ved præjudicielle spørgsmål men har til formål at komme med fortolkningsbidrag i forhold til fortolkningen af direktivet.<sup>38</sup> Det overlades derimod til de nationale domstole at træffe afgørelser på baggrund af EU-domstolens

---

<sup>29</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 39.

<sup>30</sup> Jf. Folketinget: *Oversigt*, 2020.

<sup>31</sup> Den senest gældende er forordning nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem.

<sup>32</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 104.

<sup>33</sup> Jf. Momssystemdirektivet præambel, 1. og 2. betragtning.

<sup>34</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 106.

<sup>35</sup> I denne retning: Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 107.

<sup>36</sup> I denne retning: Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 174, hvoraf det oplyses, at EU-domstolen i diverse afgørelser har argumenteret for at til trods for, at direktivet ikke har været implementeret i national ret, så skulle det ikke indebære, at direktivets forpligtelser ikke gjaldt for medlemslandet. I så fald kunne medlemslandene ellers være passive og nøjes med at håndhæve national ret. Jf. f.eks. sag 148/78, Ratti, præmis 22-24.

<sup>37</sup> I denne retning: Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 239.

<sup>38</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 239.

præjudicielle svar.<sup>39</sup> Derved er domstolsafgørelser en vigtig retskilde ved analysering af gældende ret og pålægges en præjudikatsværdi, hvilket benyttes om domme, som senere får betydning ved afgørelse af nye domstolsafgørelser.<sup>40</sup>

Ifølge TEUF art. 288, stk. 4 er en afgørelse bindende i alle enkeltheder. Der skal tages en konkret vurdering af, hvorvidt en afgørelse har betydning i national ret. Det skyldes, at det jf. TEUF art. 288, stk. 4, 2. pkt. fremgår, at når en afgørelse angiver, hvem den er rettet til, så er den kun bindende for disse. Hvis en afgørelse har en privat som adressat, har afgørelsen direkte virkning, ligesom det har national virkning, hvis en afgørelse retter sig til en medlemsstat.<sup>41</sup>

Ved fortolkning af unionsretlige regler i praksis spiller de dertilhørende forarbejder ikke ingen særlig stor rolle. Dette er der flere grunde til. En af grundene er, at forarbejderne til traktaterne ikke er offentligt tilgængelige, og en anden grund er, at udgangspunktet er, at man skal kunne træffe afgørelse om gældende ret baseret på lovgivningens ordlyd.<sup>42</sup>

Ved EU-domstolens afgørelser bistår generaladvokater ved at fremsætte forslag til afgørelse af domme. En sådan generaladvokat har samme retlige status som EU-domstolens dommere, men EU-domstolen forpligter sig ikke til at følge generaladvokatens forslag.<sup>43</sup> I de tilfælde, hvor generaladvokatens forslag til afgørelse ikke følges af EU-domstolen, er dennes retskildeværdi begrænset. Dog bidrager generaladvokatens forslag til forståelse af, hvilke retninger, afgørelsen kunne falde mod. Det kan derfor vurderes, at i de tilfælde, hvor en afgørelse fra EU-domstolen henviser til generaladvokatens udtalelser, pålægges disse større retskildeværdi.

## 2.2. Nationale retskilder

Grundloven er den øverste retskilde i Danmark.<sup>44</sup> Det gælder jf. grundloven § 43, at "*Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*".<sup>45</sup> Dette omfatter også indirekte skatter, herunder moms, og betyder at love, bekendtgørelser mv. ikke må fastsætte noget, der er modstridende med grundloven.

I Danmark findes momsloven. Den første danske momslov kom i 1967, og siden er der kommet en hel del ændringer til den momslov, der kendes i dag.<sup>46</sup> I 1978, hvor EF vedtog det såkaldte 6. momsdirektiv, skete der en større reform af momsloven, da direktivet blev implementeret i momsloven.<sup>47</sup> Momsloven er en implementering af momssystemdirektivet, og derved skal momsloven være udtømmende. Da direktiver giver medlemsstaterne mulighed for selv at bestemme form og midler for gennemførelsen, gør det, at nogle vendinger fra den oprindelige momslov har kunne bibeholdes. Lovgivningen er den vigtigste retskilde i Danmark.

---

<sup>39</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 239.

<sup>40</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 141.

<sup>41</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 111.

<sup>42</sup> I denne retning: Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 118.

<sup>43</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 94.

<sup>44</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 161.

<sup>45</sup> Lov nr. 169 af 5. juni 1953 Danmarks Riges Grundlov.

<sup>46</sup> Jf. Karina Kim Egholm Elgaard et al.: *Momsloven 50 år*, 2017, s. 39 samt Folketinget: *Hvad er en lovbekendtgørelse?*, 2023, hvori det fremgår, at denne tager udgangspunkt i en lov, som oprindeligt er behandlet i Folketinget, men som i dag er skrevet sammen med alle ændringer.

<sup>47</sup> Jf. Karina Kim Egholm Elgaard et al.: *Momsloven 50 år*, 2017, s. 41. Jf. Folketinget: *Hvornår kom EF til at hedde EU?*, 2022 hvoraf det fremgår, at EF (Det Europæiske Fællesskab) i forbindelse med Maastricht-traktaten blev omdøbt til EU (Den Europæiske Union) i 1993.

Momsloven suppleres af bekendtgørelser, herunder særligt moms bekendtgørelsen.<sup>48</sup> Også moms bekendtgørelsen er et udtryk for implementeringen af direktiverne. Bekendtgørelser er de bindende administrative retsfor skrifter, som uddyber og præciserer lovens regler. Disse har samme virkning som en lov.<sup>49</sup>

I forbindelse med udstedelse af momsloven og de ændringer, der har været til lov bekendtgørelsen, laves der forarbejder, som er bemærkninger til lovforslag.<sup>50</sup> Forarbejderne udgør motiverne bag lovene og bidrager til forståelse af, hvorfor en konkret retsfor skrift er udformet, som den er, men forarbejderne er ikke bindende for domstolene.<sup>51</sup> I modsætning til forarbejderne til unionsretlige regler kan forarbejderne til national ret tillægges en vis værdi i forbindelse med fortolkningen og bliver også i en vis udstrækning anvendt af de danske domstole som retskilde.<sup>52</sup>

Siden 2007 har strukturen i domstolssystemet været således, at alle sager principielt starter i byretterne som første instans, hvorefter sagen kan ankes til landsretterne som anden instans.<sup>53</sup> Det har den betydning, at kun sager med tredjeinstansbevilling fra Procesbevillingsnævnet kan blive anket til Højesteret.<sup>54</sup> På denne måde har Højesteret siden 2007 nærmere haft rolle som præjudikatsdomstol, hvoraf domme med præjudikatsværdi påvirker fremtidige afgørelser.<sup>55</sup> Dog vil afgørelser i byretten og landsretten også kunne benyttes som præjudikater. Domstolens placering i domstolshierarkiet har betydning for, hvilken styrke dens domme har som præjudikater og derved også hvilken retskildeværdi, dommene har.<sup>56</sup>

Administrativ praksis dannes på baggrund af afgørelser og bindende svar fra SKAT.<sup>57</sup> Administrativ praksis indarbejdes i den juridiske vejledning af Skatteforvaltningen, i styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis.<sup>58</sup> Den juridiske vejledning udarbejdes halvårligt og er Skatteforvaltningens udtryk for gældende ret. Den juridiske vejledning er bindende for skattemyndighederne men ikke i forhold til domstolene.<sup>59</sup> Administrative afgørelser er ikke endelige, da de kan indbringes for domstolene, hvorfor de administrative afgørelser ikke tillægges den samme retskildemæssige værdi som retspraksis fra domstolene.

### 2.3. Samspillet mellem EU-ret og national ret

På baggrund af praksis fra EU-domstolen kan det udledes, at EU-retten har forrang over for national ret, og at EU-reglerne skal anvendes ved nationale domstole.<sup>60</sup> Det er her fastslået, at EU-rettens forrang gælder alle nationale retsakter og har til formål at sikre, at befolkningen på tværs af EU er lige stillet, hvad angår EU-retten.<sup>61</sup> Da momsloven er en implementering af

<sup>48</sup> Bekendtgørelse nr. 2246 af 30. november 2021.

<sup>49</sup> Jf. Folketinget: *Bekendtgørelse*, 2023.

<sup>50</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 189.

<sup>51</sup> Jf. Peter Blume: *Retssystemet og juridisk metode*, 2020, s. 189.

<sup>52</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 69.

<sup>53</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 142.

<sup>54</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 142.

<sup>55</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 142 og heri nævnte reference.

<sup>56</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 147.

<sup>57</sup> Der refereres her både til Skatteforvaltningen, Skatterådet, Skatteankestyrelsen, Skatteankenævnene og Landskatteretten. For uddybning om forvaltningens organisation se i øvrigt Jane Bolander et al.: *Lærebog om indkomstskat*, 2021, kap. 3.2.

<sup>58</sup> Jf. DJV: A.A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis, 2023.

<sup>59</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 77.

<sup>60</sup> Jf. blandt andet sag 6/64, Costa mod ENEL, sag 11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH mod Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel og sag 106/77, Det italienske finansministerium mod S.p.a. Simmenthal.

<sup>61</sup> Jf. EUR Lex: *EU-rettens forrang (præcedens)*, 2022.

momssystemdirektivet, skal man som udgangspunkt gøre brug af momsloven, når man i Danmark skal afgøre, hvad der er gældende ret. I nogle situationer kan det dog skabe fortolkningsmæssige problemer, da momssystemdirektivet i dansk ret kan være implementeret ved en anden ordlyd.

Der er en pligt til nationalt at have en direktivkonform fortolkning.<sup>62</sup> Det betyder, at hvis en bestemmelse i momsloven afviger fra den bagvedliggende bestemmelse i direktivet, vil myndighederne være forpligtet til at fortolke momsloven direktivkonformt.<sup>63</sup> Derfor er en direktivkonform fortolkning kun muligt, hvis fortolkningsresultatet ikke er i åbenbar strid med momslovens ordlyd, hvilket er op til den nationale dommer at afgøre.<sup>64</sup>

I tilfælde hvor implementeringen af direktivet er forkert, eller der er forskelle mellem momsloven og EU-direktiverne, kan virksomheder påberåbe sig det, der stiller virksomheden bedst.<sup>65</sup> Det er således muligt at påberåbe sig direktivet, hvis direktivet er umiddelbart anvendeligt, hvilket betyder, at direktivet har en klar, præcis og ubetinget beskrivelse.<sup>66</sup> Dette er af særlig interesse, hvor direktivet stiller virksomhederne bedre end momsloven. Det gælder dog, at hvis direktivet ikke er umiddelbart anvendeligt, så er det dermed op til medlemsstaterne at definere hvilke transaktioner, der er omfattet. Det vil i sådanne tilfælde ikke være muligt at påberåbe sig direktivet.<sup>67</sup>

Derudover gælder det, at momssystemdirektivet ikke kan pålægge virksomheder forpligtelser, som ligger udover det, som fremgår i momsloven.<sup>68</sup> Derfor har virksomheder også mulighed for at støtte sig op ad momsloven i tilfælde, hvor momsloven stiller virksomhederne bedre end momssystemdirektivet. I denne situation vil momsloven skulle ændres, således der bliver overensstemmelse med direktivet. Ellers kan der være tale om et traktatsbrudsspørgsmål.<sup>69</sup>

Af ovenstående kan det derved udledes, at såfremt der forekommer fortolkningsmæssige uligheder mellem momsloven og momssystemdirektivet, skal disse uligheder søges løst ved brug af direktivet og EU-domstolens sager.

### 3. Generelt om momsfritagelser

Udgangspunktet er, at alle transaktioner er afgiftspligtige, såfremt de er gennemført af en afgiftspligtig person, hvor der sker levering mod vederlag i indlandet. Dermed er det en flerleds-afgift, hvor det kun er det endelige forbrug, der beskattes, da der er fradragsret på de øvrige dele i omsætningskæden, som ikke endeligt forbruges.<sup>70</sup> Der er dog også undtagelserne til udgangspunktet.

---

<sup>62</sup> Jf. sag 14/83, von Colson, præmis 26.

<sup>63</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 164.

<sup>64</sup> Jf. Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 164.

<sup>65</sup> Jf. Dennis Ramsdahl Jensen: *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 30.

<sup>66</sup> Jf. sag C-592/15, British Film Institute, præmis 13.

<sup>67</sup> Så således sag C-592/15, British Film Institute, som mente, at de leverede en kulturel ydelse, men da direktivet ikke var umiddelbart anvendeligt i og med, at de lagde op til, at det var op til medlemsstaterne selv at definere nærmere, hvad "visse kulturelle ydelser" indebærer, så kunne direktivet ikke påberåbes, jf. sagens præmis 28.

<sup>68</sup> Jf. Dennis Ramsdahl Jensen: *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 31.

<sup>69</sup> Jf. Dennis Ramsdahl Jensen: *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 31. For mere om traktatbrudsspørgsmål henvises til Karsten Engsig Sørensen & Jens Hartig Danielsen: *EU-retten*, 2019, s. 215-216.

<sup>70</sup> Jf. DJV: *D.A.1.2 Teori*, 2023.

Der findes to slags momsfratagelser, herunder ML § 13 og §§ 34-36. Momsfratagelserne i §§ 34-36 fritager som udgangspunkt en række konkrete leverancer i forbindelse med momspligtig virksomhed. Bestemmelserne er fastsat på baggrund af MSD art. 138-166.<sup>71</sup> Leverancer, der er omfattet herunder, bevarer fradragsretten og bliver dermed helt fritaget for momsbelastning.<sup>72</sup> I modsætning hertil er der fratagelserne efter ML § 13, som er fastlagt ud fra de bagvedliggende bestemmelser i MSD art. 131-136.<sup>73</sup> Leverancerne omfattet af ML § 13 adskiller sig ved, at der ikke er fradragsret for købsmoms. Det betyder, at disse transaktioner bliver momsbelastet gennem de øvrige transaktioner i omsætningskæden, hvilket går imod udgangspunktet om, at det kun er det endelige forbrug, der skal beskattes. Det er ML § 13, der er omdrejningspunktet i nærværende afhandling.

Begrundelsen for denne slags momsfratagelser fremgår direkte af momssystemdirektivets kapitel 2 ”*Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse*”, som indeholder en liste over de varer og tjenesteydelser, der kan momsfratages. Denne liste i momssystemdirektivet er udtømmende, hvilket betyder, at det ikke er alle aktiviteter, som udføres i almen interesse, der bliver fritaget, men kun dem som er opregnet og nøje beskrevet i bestemmelserne.<sup>74</sup> Begrundelserne for momsfratagelser vedrører generelt tre årsager. Transaktioner, der er fritaget af sociale hensyn, omfatter blandt andet sundhedspleje og udlejning af fast ejendom til beboelse.<sup>75</sup> Ved at afgiftsfratage disse transaktioner er det muligt at gøre momsen mere progressiv.<sup>76</sup> Den anden begrundelse for at afgiftsfratage kan være af den årsag, at transaktionerne er svære at indpasse i momssystemet. Eksempler herpå er finansielle transaktioner og fast ejendom.<sup>77</sup> Derudover kommer de almene hensyn, som heriblandt omfatter sport, undervisning og kulturelle aktiviteter. Der kan være forskellige grunde til, at de omfattede transaktioner anses som et alment hensyn, men intentionen bag fratagelsen er den samme for alle de omfattede ydelser, nemlig at sikre adgangen her til ved at billiggøre ydelserne.<sup>78</sup>

Afgiftsfratagelserne er en undtagelse til momssystemdirektivets hovedregel om, at alle transaktioner er afgiftspligtige. Som konsekvens heraf har EU-domstolen fastlagt, at fratagelsesbestemmelserne skal fortolkes indskrænkende.<sup>79</sup> Dette medfører, at anvendelsesområdet ikke kan udvides ud over bestemmelsens ordlyd og omvendt heller ikke kan begrænses til at omfavne mindre end bestemmelsens ordlyd.<sup>80</sup> Dog skal denne generelle fortolkningsregel an-

---

<sup>71</sup> Jf. DJV: *D.A.10.4 Baggrundsviden om momsfratagelserne i ML §§ 34-36*, 2023.

<sup>72</sup> Leverancer herom sker i praksis til nulsats, da de herved bevarer retten til fradrag. For yderligere henvises der til Henrik Stensgaard: *Fradragsret for merværdiafgift*, 2004, s. 73-74 samt Ad van Doesum et al.: *Fundamentals of EU VAT LAW*, 2016, s. 263.

<sup>73</sup> Jf. DJV: *D.A.5.24 Baggrundsviden om momsfratagelserne i ML § 13*, 2023.

<sup>74</sup> Jf. sag C-612/20 Happy Education SRL, præmis 26 samt sag C-434/05, Horizon College, præmis 14 og de deri nævnte afgørelser.

<sup>75</sup> Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 1 og nr. 8.

<sup>76</sup> Moms er en degressiv skat. Selvom momsprocenten er den samme uanset indkomst, så er forbrugskvoten i gennemsnit større ved lavindkomst husholdninger, hvorfor betalt moms ift. indkomst er større. Jf. Henrik Stensgaard: *Fradragsret for merværdiafgift*, 2004, s. 74 samt Ben Terra: *Sales taxation: the case of value added tax in the European Community*, 1988, s. 41.

<sup>77</sup> Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 og nr. 11. For finansielle transaktioner er det svært at opgøre afgiftsgrundlaget. Fast ejendom forbruges ikke som sådan, da det holder i mange år. Disse slags transaktioner er momsfrataget. Der er dog modifikationer hertil. For yderligere henvises der til Henrik Stensgaard: *Fradragsret for merværdiafgift*, 2004, s. 76-80 samt Ad van Doesum et al.: *Fundamentals of EU VAT LAW*, 2016, s. 288-298 samt s. 301-303.

<sup>78</sup> Jf. C-174/00, Kennemer Golf and Country Club, præmis 19, angående organer, der handler i almen interesse. Heraf fremgår det, at bestemmelserne har ”... til formål at sikre en mere favorabel momsmæssig behandling af visse organer, hvis aktiviteter tjener andre formål end kommercielle.”

<sup>79</sup> Jf. sag C-287/00 Kommissionen mod Tyskland, præmis 43, sag C-434/05 Horizon College, præmis 16 samt sag C-445/05 Werner Haderer, præmis 18.

<sup>80</sup> Jf. Peter Höffner: *Momsfratagelse: Nationale krav til udbydere*, 2006, s. 90.

vendes med forbehold for formålet med fritagelsen. Det betyder, at fortolkningen af visse begreber i bestemmelserne ikke skal fortolkes så indskrænkende, at formålet med fritagelsen ikke kan efterleves.<sup>81</sup>

Ved EU-domstolen er det fastslået, at fritagelserne i momssystemdirektivet skal anses som selvstændige fællesskabsretlige begreber. Det betyder, at begreberne i fritagelserne skal fortolkes enslydende i alle medlemsstater, hvorved der opnås et ensartet beskatningsgrundlag.<sup>82</sup> Dog er der visse elementer i fritagelserne, som lægger op til, at medlemslandene kan definere visse begreber i national ret.<sup>83</sup> Udover at den nationale ret ikke må tilsidesætte formålet, skal der også tages højde for neutralitetsprincippet, hvilket kan anses som et indbygget dilemma i momssystemdirektivet i forhold til, hvorvidt neutralitetsprincippet eller formålet med afgiftsfritagelserne vægter højest i fortolkningen.<sup>84</sup>

Momssystemdirektivet er bygget op om en grundlæggende struktur om afgiftsneutralitet, hvorfor dette er et vigtigt fortolkningsprincip.<sup>85</sup> Dog er afgiftsfritagelserne medvirkende til at skævvride den grundlæggende struktur i momssystemet, da momssystemdirektivet dermed ikke kan anses som neutral i forhold til de dispositioner og valg, der skal foretages.<sup>86</sup> Der er risiko for tilsidesættelse af neutralitetsprincippet i relation til afgiftsfritagelserne, da hvert medlemsland har visse skønsbeføjelser ved implementeringen af afgiftsfritagelserne i den nationale ret, hvilket gør det vanskeligt at harmonisere og afgrænse på ensartet vis i hele EU.<sup>87</sup>

#### 4. Analyse af momsfrigtagelsen for undervisning

Ved begrebet undervisning kan man på en kortfattet måde referere til, hvad der behandles i afgiftsfritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 3 og MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j). Med den simple formulering 'undervisning' kan det dog være svært at gennemskue, hvad der indeholdes heri. Hovedformålet med den kommende analyse er derfor at fastlægge, hvad der forstås ved begrebet undervisning i momsmæssig henseende i henhold til gældende ret indenfor momsfrigtagelsen for undervisning.

Umiddelbart er der hverken i lovgivningen eller praksis angivet et klart anvendelsesområde for fritagelsen af undervisning i ML § 13, stk. 1, nr. 3. I loven beskrives det, hvad fritagelsen omfatter i brede termer, og dertil er der både national og EU-praksis, der er med til at fastsætte retningslinjer for fritagelsen. Som det indledningsvist er redegjort for, er der usikkerheder i forhold til, hvad der omfattes af undervisningsfrigtagelsen. Derfor vil dette kapitel redegøre, analysere og vurdere de usikkerhedsmomenter, som fritagelsen giver anledning til.

Indledningsvist analyseres begrebet »skole- og universitetsundervisning«, som fremgår af MSD art. 132, stk. 1, litra i). Dette er et begreb, som relaterer sig til de øvrige dele af momsfrigtagelsen, som gennemgås i nærværende afhandling. Det er således væsentligt først og fremmest at opnå en forståelse for dette begreb. Dernæst gennemgås »skolemæssig undervisning«, som er en formulering, der kun fremgår af den nationale momsfrigtagelse i ML § 13, stk. 1, nr. 3. Dette er med henblik på at analysere, hvorvidt den nationale praksis er i overensstemmelse

<sup>81</sup> Jf. sag C-445/05 Werner Haderer, præmis 24 samt sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, præmis 47.

<sup>82</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 15 og sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 17 og de deri nævnte afgørelser.

<sup>83</sup> Jf. Ad van Doesum et al.: *Fundamentals of EU VAT LAW*, 2016, s. 266.

<sup>84</sup> Neutralitetsprincippet kan udledes af MSD art. 1, stk. 2 og bygger på, at uanset hvor mange led en given transaktion gennemløber, så er det først ved det endelige forbrug, der skal ske belastning. Derfor kommer momsen til at fremstå neutral for afgiftspligtige, da disse kan fradage sin indgående moms. I denne retning: Dennis Ramsdahl Jensen: *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 50-55 samt Peter Høffner: *Momsfrigtagelse: Nationale krav til udbydere*, 2006, s. 52.

<sup>85</sup> Jf. Dennis Ramsdahl Jensen: *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 55.

<sup>86</sup> Jf. Dennis Ramsdahl Jensen: *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 53.

<sup>87</sup> Jf. Ad van Doesum et al.: *Fundamentals of EU VAT LAW*, 2016, s. 266.

med direktivet. Slutteligt analyseres momsfrigtagelsen af privattimer, hvor der er særlig fokus på, hvordan begrebet »skole- og universitetsundervisning« relaterer sig til bestemmelsen. Dermed er det overordnede formål at beskrive gældende ret for disse dele af momsfrigtagelsen for undervisning. I denne forbindelse vurderes det i hvilket omfang, der er overensstemmelse mellem national og EU-ret samt retspraksis.

#### 4.1. Det retlige grundlag

Lovgrundlaget for momsfrigtagelsen af undervisning kan findes i ML § 13, stk. 1, nr. 3. Bestemmelsen er opdelt i tre punktummer. Ved det første punktum reguleres hvilke undervisningsydelser, der kan indeholdes i momsfrigtagelsen. De opdeles i fire led og er som følger:

1. Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner
2. Faglig uddannelse, herunder omskoling
3. Anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning
4. Levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil

Det andet punktum i bestemmelsen indeholder »privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau«. Denne formulering er ny i momsloven, da den først blev implementeret i 2022.<sup>88</sup> Der har dog altid været praksis herfor, da det har fremgået af lovbemærkningerne til momsloven fra 1978.<sup>89</sup>

Det tredje punktum indeholder en modifikation for kursusvirksomheder, hvilket kan anses som en undtagelse til første punktum. Modifikationen består af tre kumulative krav: ”*Fritagelsen efter 1. pkt. omfatter ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv.*”.<sup>90</sup> Det betyder, at hvis der er en aktivitet, som er omfattet af første punktum, så falder den ud af fritagelsesbestemmelsen igen, såfremt den opfylder de tre kumulative krav til undtagelsen. Dermed er man tilbage til udgangspunktet om, at der skal ske beskatning af alle varer og tjenesteydelser efter momslovens almindelige regler. Der vil ikke blive gået yderligere i dybden med modifikationen, da der jf. afsnit 1.2 er afgrænset herfor. Det er dog relevant at vide, den eksisterer, eftersom den som sagt kan blive anset som en undtagelse til første punktum.

Som tidligere nævnt er momsloven forpligtet til at være i overensstemmelse med moms-systemdirektivet, hvorfor det er relevant at se på ordlyden af bestemmelserne heri. I moms-systemdirektivet findes de tilsvarende bestemmelser for fritagelse af undervisning i MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j). Det fremgår af litra i), at følgende undervisningsaktiviteter er fritaget for afgift:

1. Uddannelse af børn og unge
2. Skole- og universitetsundervisning
3. Faglig uddannelse eller omskoling
4. Levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil.

Momssystemdirektivets omfang af fritagne undervisningsydelser er umiddelbart lignende den tilsvarende formulering i momsloven. Der er dog forskelle i ordlyden af de to bestemmelser, eftersom momsloven fritager undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, hvor momssystemdirektivet fritager universitetsundervisning. Dermed virker det til, at den danske ordlyd er bredere end direktivets formulering, hvilket går imod fortolkningsreglen til fritagelserne om, at de skal fortolkes indskrænkende. Hvorvidt momslovens formulering kan vurderes at gøre plads til yderligere fritagelse i sammenligning med direktivet, behandles i afsnit 4.2. På

<sup>88</sup> Jf. Lov nr. 904 af 21. juni 2021 om ændring af momsloven.

<sup>89</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1977-78, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 1597.

<sup>90</sup> Jf. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, 3. pkt.

samme måde har momsloven også en anden formulering vedrørende undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, hvilket umiddelbart synes bredere henset til, der ikke er en lignende formulering i direktivet. Behandlingen af denne formulering er i afsnit 4.3. Derudover kan det også bemærkes, at momssystemdirektivet fritager uddannelse af børn og unge, hvilket ikke er en formulering, der fremgår i momsloven. Dog er der også nogle formuleringer, som er enslydende i de to bestemmelser herunder faglig uddannelse samt varer og ydelser i nær tilknytning.<sup>91</sup>

I MSD art. 132, stk. 1, litra i) fremgår der, udover oplystningen af hvilke ydelser, der er omfattet, også en anden betingelse for at blive afgiftsfritaget. Heri fremgår det, at ydelsen skal ”... præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål”.<sup>92</sup> Dermed kan det forstås, at i henhold til førnævnte kan der ikke ske afgiftsfritagelse, såfremt virksomheden ikke er et offentligretligt organ eller tilsvarende, eftersom man ellers skulle fortolke bestemmelsen udvidende, hvilket som tidligere nævnt er imod fortolkningsreglen for fritagelser. Denne formulering med offentligretlige organer er ikke noget, der fremgår eksplicit af momsloven. Men ved ændringen af momsloven i 1994 fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at momsloven vil tage højde for den umiddelbart mere snævre formulering i direktivet ved at indføre formuleringen om kursusvirksomheder.<sup>93</sup> Det kan dog diskuteres, om denne implementering er nok til, at momsloven kan fortolkes lige så snævert som momssystemdirektivet.<sup>94</sup>

I MSD art. 132, stk. 1, litra j) fritages ”Privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau”. Denne formulering er direkte gengivet i momsloven, hvorfor der ikke umiddelbart er tegn på udfordringer med afgrænsning eller fortolkning i forhold til implementeringen i momslovens ordlyd. Privattimer er nærmere behandlet i afsnit 4.4.

Generelt kan det siges, at momsloven i højere grad lægger vægt på undervisningens karakter og faglige indhold, hvor der i direktivet lægges mere vægt på virksomhedens status.<sup>95</sup> Derudover kan det konstateres, at ML § 13, stk. 1, nr. 3 ikke er formuleret identisk med MSD art. 132, stk. 1, litra i). Implementeringen af momssystemdirektivet i momsloven er sket ved omskrivningsmetoden fremfor henvisningsmetoden, eftersom der herved er mulighed for at tilpasse direktivet både sprogligt og strukturelt til den danske lovgivning.<sup>96</sup> Ulempen er, at der er en risiko for, der opstår tvivl om, hvorvidt direktivet er korrekt gennemført i den nationale lovgivning. Som tidligere nævnt skal fritagelserne dog ses som selvstændige fællesskabsretlige begreber. Dermed er det også uden indflydelse, at der eksisterer forskellige sproglige versioner af momssystemdirektivet i medlemsstaterne, når momssystemdirektivet oversættes, så længe fortolkningen er ens.

## 4.2. Skole- og universitetsundervisning

Der fremgår ikke nogen nærmere definition af »skole- og universitetsundervisning« direkte i lovene, hvorfor det undersøges, hvorvidt momslovens ordlyd og fortolkning er i overensstemmelse med gældende ret.<sup>97</sup> Det undersøges, hvad der forstås ved begrebet skole- og universitetsundervisning ved først at kigge på, hvad der forstås ved skoler og universiteter, og derefter hvad der forstås ved undervisning. Dette er med henblik på at beskrive gældende ret.

<sup>91</sup> Der bliver ikke gået nærmere i dybden med emnerne faglig uddannelse og nær tilknytning jf. afsnit 1.3. om afgrænsning.

<sup>92</sup> Jf. Momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra i).

<sup>93</sup> Jf. Folketingsstidende Tillæg A, Folketingsåret 1993-94, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 4390.

<sup>94</sup> Jf. afsnit 1.2 om afgrænsning gennemgås denne diskussion ikke nærmere.

<sup>95</sup> Jf. Søren Engers Pedersen et al.: *Moms 2 Fritagelser og lønsum*, 2016, s. 144.

<sup>96</sup> Jf. Lars Loftager Jørgensen et al.: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 2007, s. 28.

<sup>97</sup> Jf. bl.a. sag C-445/06, Werner Haderer, præmis 22, og sag C-449/17 A & G Fahrschul-Akademie, præmis 20.

#### 4.2.1. Skoler og universiteter

Det bemærkes først og fremmest, at momsloven bruger betegnelsen skole og videregående uddannelser, mens momssystemdirektivet bruger betegnelsen skole og universiteter. Det er derfor interessant at se på, hvad der forstås hermed, da videregående uddannelser kan dække over andet end bare universiteter.

EU-domstolen har tidligere udtalt, 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>98</sup> Det bunder i et ønske om, at bestemmelsen skal anvendes ens på tværs af medlemsstaterne.<sup>99</sup> Derfor kan momsfrigtagelse af transaktioner ikke afhænge af, hvorvidt det opfylder forudsætninger, som er kendetegnet ved det individuelle uddannelsessystem i en medlemsstat.<sup>100</sup> EU-domstolen henviser til generaladvokatens forslag til afgørelse.<sup>101</sup> Heraf udtaler han, at tjenesteydelser, der ikke kan rummes indenfor dette uddannelsessystem, ikke kan være omfattet af bestemmelsen.<sup>102</sup> Ved vurdering af hvad, der kan rummes indenfor dette uddannelsessystem, henviser generaladvokaten til, at formuleringen fra momssystemdirektivet dækker over en uddannelse, der er almen og omfattende.<sup>103</sup> Det vil sige uddannelse, som er tilgængelig for alle og dækker et bredt vidensområde. Generaladvokaten henviser i samme præmis til et system bestående af flere trin, hvilket kan opdeles i grundskole, videregående skole og universitet. Derudover er det almene uddannelsessystem kendetegnet ved, at det bliver reguleret af omfattende lovregler.<sup>104</sup>

Det danske uddannelsessystem er kendetegnet ved et ordinært og et parallelt uddannelsessystem. I det ordinære uddannelsessystem indgår blandt andet folkeskoler, ungdomsuddannelser, herunder gymnasiale og erhvervsfaglige uddannelser, og videregående uddannelser. Det parallelle uddannelsessystem vedrører voksen- og efteruddannelser såsom HF på VUC og diplomuddannelser.<sup>105</sup> Forståelsen af skoler og universiteter må dog ikke gøres kategorisk, hvilket betyder, at noget ikke må fremstå som indiskutabelt.<sup>106</sup> Med dette kan der menes, at hvis fortolkningen af skoler og universiteter gøres for strengt, fratages fritagelsen af skoler og universiteter sin virkning, hvilket ikke har været hensigten.<sup>107</sup> Dermed kan der i den nationale ret fritages skoler, som er omfattet af det danske uddannelsessystem.<sup>108</sup> Det skyldes, at de stadig synes at rummes i det uddannelsessystem, som EU definerer som fælles. Derudover suppleres uddannelsessystemet af privat- og friskoler, hvorfor sådanne skoler også må være omfattet af

---

<sup>98</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25. Dette understøttes også af sag C-445/06, Werner Haderer, præmis 25 og deri nævnte dom.

<sup>99</sup> Jf. sag C-445/06, Werner Haderer, præmis 17.

<sup>100</sup> Jf. sag C-445/06, Werner Haderer, præmis 25 og heri nævnte dom.

<sup>101</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25, der henviser til generaladvokatens bemærkninger til afgørelse i sagen, punkt 13-17.

<sup>102</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25, og heri nævnte reference til generaladvokatens bemærkning til afgørelse i sagen, punkt 17.

<sup>103</sup> Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 13. Ved afgørelse af sagen lagde EU-domstolen vægt på denne udtalelse af generaladvokaten, hvoraf domstolen oplyser, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« tog sigte på en bestemt type uddannelsessystem. Generaladvokaten oplyser, at denne almenhed giver et bredt omfang af viden og færdigheder, således man både privat og erhvervsmæssigt kan indgå positivt i samfundet.

<sup>104</sup> Se nærmere herom i forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 14.

<sup>105</sup> Jf. Børne- og undervisningsministeriet: *Overblik over uddannelsessystem*, 2023.

<sup>106</sup> Se yderligere herom i forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 38.

<sup>107</sup> Jf. sag C-445/06, Werner Haderer, præmis 17 og de deri nævnte domme.

<sup>108</sup> Se således også DJV: *D.5.3.4 Hovedregel: Momsfrigtagelse for undervisning*, 2023.

begreberne skoler og universiteter, såfremt disse private skoler kan rummes inden for rammerne af skolesystemet.<sup>109</sup> Eksempler på tjenesteydelser, som ikke kan omfattes af begrebet skoler og universiteter, er f.eks. køre-, danse- og rideskoler, da disse ikke rummes af et fælles skolesystem, hvilket også fremgik af forarbejderne til lovbemærkningerne til momsloven fra 1978.<sup>110</sup>

Det indgår derudover i momssystemdirektivets bestemmelse, at uddannelse af børn og unge også er fritaget. Dette indgår ikke direkte i den danske ordlyd. Direktivet definerer ikke nærmere, hvad uddannelse af børn og unge omfatter. Det kan dog vurderes, at uddannelse af børn og unge er indeholdt i fortolkningen af den danske bestemmelse, da uddannelse af børn og unge må antages at være noget, som foregår i skoler eller på videregående uddannelser. Uddannelse af børn og unge synes ikke at tilføje yderligere til bestemmelsen, end hvad der allerede omfattes i den danske ordlyd.

I Sverige omfatter uddannelsessystemet både grundskole, gymnasiale og universitetsuddannelser samt voksenuddannelser, hvis uddannelsen tilrettelægges af det offentlige eller af en almen uddannelsesudbyder, der er anerkendt til uddannelse.<sup>111</sup> I forlængelse heraf fritager Sverige uddannelse, der giver ret til studiestøtte.<sup>112</sup> I Danmark giver flere uddannelser ret til Statens Uddannelsesstøtte (SU), hvorfor fortolkningen af gældende ret er sammenfaldende i de to lande. Dette er dog betinget af, at den svenske og danske regering giver studiestøtte til de samme uddannelser. I Sverige er uddannelse kun momsfrigatet, såfremt uddannelsen er af almen interesse, hvilket er i lighed med Danmarks forståelse af gældende ret.<sup>113</sup>

Baseret på overstående vurderes momslovens ordlyd og den danske fortolkning af skoler og universiteter at være i overensstemmelse med gældende ret og derved også direktivkonform.

#### 4.2.2. Undervisning

I dette afsnit vil det blive undersøgt, hvad der forstås ved begrebet undervisning i en moms-mæssig henseende samt hvilke betingelser, der tillægges undervisning for at kunne blive momsfrigatet. Disse betingelser skal ses i sammenhæng med forrige afsnit, hvoraf det er uddybet, hvad der skal forstås ved skoler og universiteter, når fritagelsen af skole- og universitetsundervisning skal vurderes.

En særlig vigtig del ved forståelsen af undervisning er, at der sker en overførsel af viden og kompetencer.<sup>114</sup> Undervisningen skal dog også omfatte et forhold mellem undervisere og studerende samt den pågældende institutions organisatoriske ramme.<sup>115</sup> Den organisatoriske ramme kan karakteriseres som helheden af dens faciliteter herunder dens opbygning og arbejdsopgaver samt uddannelsespolitikker.<sup>116</sup> Derfor opstår der problemer, når en skole stiller en lærer midlertidigt til rådighed for et andet offentligt organ, da dette ikke er en del af

---

<sup>109</sup> Dette understøttes også af forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 15, som EU-domstolen i sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 25 henviser til. Generaladvokaten begrundede det med, at det er for at undgå konkurrence mellem offentlige institutioner og private udbydere samt for at undgå forhøjede udgifter på disse tjenesteydelser. Det understøttes derudover også af Skattestyrelsen, jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrigatelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>110</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1977-78, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 1597 og DJV: *D.A.5.3.4. Hovedregel: Momsfrigatelse for undervisning*, 2023.

<sup>111</sup> Jf. Merværdesskattelag kap. 3, § 8, nr. 1 (den svenske momslov).

<sup>112</sup> Jf. Merværdesskattelag kap. 3, § 8, nr. 2.

<sup>113</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om skattefrihetens omfattning för utbildning*, 2023.

<sup>114</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 18.

<sup>115</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 20.

<sup>116</sup> Dette understøttes også af generaladvokaten i sit forslag til afgørelse i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 49.

den organisatoriske ramme. I sagen om Horizon College fastslog EU-domstolen, at udtrykket i MSD art. 132, stk. 1, litra i) ikke omfatter såkaldte tilrådighedsstillinger, hvor en undervisningsinstitution stiller en lærer midlertidigt til rådighed for et andet offentligt organ.<sup>117</sup> Det begrundes af EU-domstolen med, at den givne kontrakt mellem Horizon College, den modtagende institution og den pågældende lærer højst har til formål at lette undervisningen hos den modtagende institution, selvom der er tale om overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende.<sup>118</sup> Derfor er der nærmere tale om tilrådighedsstilling af personale og ikke undervisning.<sup>119</sup> I nærværende sag blev der blandt andet lagt vægt på, at det var den modtagende institution, som skulle definere den pågældende lærers opgave og varighed samtidig med, at det også var den modtagende institution, som skulle forsikre underviseren i perioden.<sup>120</sup> Dette følger dansk praksis også, hvoraf en underleverandørs leverance af undervisningsydelser vurderes som en tilrådighedsstilling af arbejdskraft og derfor momspligtig.<sup>121</sup> I stedet kan sådanne tilrådighedsstillinger i princippet udgøre undervisning med nær tilknytning.<sup>122</sup>

Det bemærkes, at undervisningsbegrebet ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksaminer med henblik på opnåelse af en kvalifikation og ej heller begrænset til undervisning, som muliggør udøvelse af et erhverv.<sup>123</sup> Der er herudover fokus på at udvikle elevernes kundskaber gennem undervisning i skoler eller på universiteter, så længe aktiviteterne ikke udelukkende er af rent rekreativ karakter.<sup>124</sup> Når der henvises til undervisning i skoler eller på universiteter, menes der ikke de fysiske rammer, herunder hvorvidt undervisningen foregår i et klasselokale på en skole eller et universitet. Det er blandt andet ikke afgørende, at en undervisning gives i et voksenundervisningscenter.<sup>125</sup> Det skal i stedet ses som en reference til det almene uddannelsessystem. Det betyder, at en virksomhed, som ikke udøves inden for rammerne af det almene uddannelsessystem, ikke kan omfattes af fritagelsen, til trods for at aktiviteterne ikke er udelukkende rekreative.<sup>126</sup> Herved er der en sammenhæng til definitionen af skoler og universiteter, som beskrevet i afsnit 4.2.1.

Skattestyrelsen har i 2022 udtalt, at betingelsen om rent rekreativ er ny i dansk praksis som følge af afgørelsen mod A & G Fahrschul-Akademie.<sup>127</sup> Af den juridiske vejledning fremgår rent rekreativ dog allerede som et krav for momsfrigivelse af undervisning, hvorfor det må formodes, at der allerede er taget højde for dette element i dansk praksis.<sup>128</sup> Der kan derfor

---

<sup>117</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 19 og 22.

<sup>118</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 19 og 22.

<sup>119</sup> Dette understøttes også af generaladvokatens forslag til afgørelse i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 44 og 49.

<sup>120</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 21.

<sup>121</sup> Jf. SKM2010.851.LSR. Dette understøttes også af Skatteverket: *Rättslig vägledning om uthyrning av personal, t.ex. lärare*, 2023, hvoraf den svenske skattestyrelse oplyser, at udlejning af personale ikke er en uddannelsesstjeneste, der kan fritages for moms.

<sup>122</sup> Denne afhandling går ikke nærmere i dybden med nær tilknytning. For nærmere uddybning heraf se blandt andet sag C-434/05, Horizon College, præmis 25-46.

<sup>123</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 26.

<sup>124</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 26. Se således også C-473/08, Eulitz, præmis 29, samt C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 22.

<sup>125</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 34.

<sup>126</sup> Se således også generaladvokatens bemærkning til afgørelse i sag C-449/17, punkt 35, som EU-domstolen henviser til i sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 23.

<sup>127</sup> Jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrigivelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>128</sup> Jf. DJV: *D.A.5.3.4 Hovedregel: Momsfrigivelse for undervisning*, 2023.

spekuleres i, hvad det betyder, at rent rekreativ er en ny betingelse. Det kan være, at Skattestyrelsen tolker betingelsen strengere eller anderledes nu. En tredje mulighed er, at Skattestyrelsen har fået en bredere forståelse af, hvad der forstås ved rent rekreativt.

EU-domstolen definerer ikke eksplicit, hvad rent rekreativ karakter indebærer. Ved betegnelsen rekreativ kan det dog forstås som aktiviteter, der alene vedrører fritid og fritidsaktiviteter, hvorfor disse må udelades af bestemmelsen.<sup>129</sup> Sagen mod Werner Haderer handler om, hvorvidt en freelance-medarbejder, som blandt andet udbød keramikkursus ved et voksenundervisningscenter, kunne blive moms fritaget.<sup>130</sup> Sådanne kurser er ikke helt unormale i europæiske skoler. Ses der på danske skoler, har eleverne også fag såsom håndarbejde og billedkunst, hvoraf man lærer kreative kundskaber. Det vurderes, at undervisning, der udbydes i skoler eller på universiteter, skal kunne være omfattet af undervisningsfritagelsen. Sådant undervisning er i dens kontekst ikke rent rekreativ, fordi de er en del af de obligatoriske fag i skolesystemet og er en undervisning af elevernes grundlæggende færdigheder til at kunne indgå i samfundet. Dette understøttes også af generaladvokaten, der finder det rimeligt, at denne undervisning er fritaget.<sup>131</sup>

Det kan dertil diskuteres, om undervisning på efterskoler kan anses for rent rekreative. For eksempel en idrætsefterskole, som bærer præg af et rekreativt udgangspunkt, da det er af elevernes fritidsinteresse. Da en efterskole svarer til almindelig skoleundervisning, som udbydes i 8. til 10. klasse i folkeskolen og udbydes inden for uddannelsessystemet, er efterskolens forløb dog ikke udelukkende rent rekreativ.<sup>132</sup> Samtidig er idrætsundervisning en del af de obligatoriske fag i det almene uddannelsessystem på folkeskoler, hvorfor det vurderes, at idrætsundervisning udbudt i skoler fortsat kan være fritaget.<sup>133</sup> Øvrige eksempler på undervisningsydelse, hvoraf der kan opstå tvivl om, hvorvidt det kan karakteriseres som rent rekreativ, er musik samt andre kreative undervisningsaktiviteter.

Det kan diskuteres, hvorvidt undervisning i billedkunst og håndarbejde er af rent rekreativ karakter. Der kan være flere forskellige årsager til at deltage i en sådan undervisning. Det kan være, at man har en hobby inden for området, således man deltager i disse kreative undervisningsfag, fordi man godt kunne tænke sig at blive bedre til det i sin fritid. Modsat kan det også være som følge af sit arbejde, at man tager kurset for at udvikle sig. Der kan også perspektiveres til musikundervisning, som både udbydes til børn og voksne af forskellige årsager i skoler. En sådan undervisning kan udbydes til flere forskellige, herunder blandt andet voksne med musik som fritidsinteresse, voksne, som ønsker at gøre karriere ud af det samt børn, der går til undervisningen efter skolegang, fordi de synes det er sjovt. I det tilfælde, hvor undervisningen er rettet mod personer, som har musik som fritidsinteresse eller retter sig mod børn, er sådanne undervisninger momspligtige.<sup>134</sup> Særligt fordi det kan antages, at børn kun har et rekreativt sigte. Børn har endnu ikke taget stilling til, hvorvidt der skal gøres karriere ud af det.

Rent rekreativt er således forskelligt afhængigt af konteksten. Det bliver dog problematisk, hvis man først skal til at spørge, hvad aftagerens formål er. I praksis kan det være svært at

---

<sup>129</sup> Se således også DJV: *D.A.5.3.4 Hovedregel: Momsfritagelse for undervisning*, 2023, hvoraf det fremgår, at "aktiviteter af rekreativ karakter defineres som aktiviteter, der giver mulighed for hvile og afslapning, og som vedrører fritid og fritidsaktiviteter, især i naturen".

<sup>130</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 5. I sagens præmis 23 udtaler domstolen, at sådanne kurser udelukkende tager sigte på fritidsaktiviteter, hvilket bekræfter forståelsen af betegnelsen rent rekreativ.

<sup>131</sup> Jf. Forslag til afgørelse af generaladvokat E. Sharpston i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 89.

<sup>132</sup> Dette understøttes også af Skattestyrelsen jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>133</sup> Skattestyrelsen har samme opfattelse jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>134</sup> Jf. SKM2016.236.SR.

vide, hvilket formål, aftageren har med undervisningen. Det synes derfor umiddelbart svært at opsætte en klar grænse for, hvornår der er tale om undervisning af rent rekreativ karakter.

#### 4.2.2.1. Nye fortolkningsbidrag

De senere år har EU-domstolen haft tre nye sager, som bidrager til fortolkningen af undervisningsbegrebet.<sup>135</sup> EU-domstolen påpeger, at undervisningsbegrebet henviser til ”... *et integreret system til overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner, samt uddybning og udvikling af elevernes viden og færdigheder, efterhånden som de skrider fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system*”.<sup>136</sup> Af dette bliver allerede gældende ret præciseret til også at stille krav om, at undervisningen blandt andet skal vedrøre en bred og varieret mængde af emner. Der henvises til et integreret system inden for de forskellige dele af dette system, hvoraf der henvises til uddannelsessystemet.<sup>137</sup> Det betyder, at dette fortolkningsbidrag skal ses som en uddybning af hvad, der kendetegner undervisning i skoler og på universiteter. Derfor kan specialiseret undervisning, som ligger uden for uddannelsessystemet, ikke omfattes af begrebet.<sup>138</sup> Sagen vedrørende A & G Fahrschul-Akademie omhandler en køreskole, der tilbyder undervisning til kørekort i kategori B (alm. personbil) og C1 (større bil/lille lastbil).<sup>139</sup> Undervisningen omfatter både praktisk og teoretisk viden, hvilket er nødvendigt for at kunne opnå kørekortet. Formålet med en sådan undervisning er ikke udelukkende rekreativt, da kørekort også kan opfylde erhvervsmæssigt behov.<sup>140</sup> En køreskoleundervisning, som præsenteret i sagen mod A & G Fahrschul-Akademie, vurderes ikke at være overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner samt uddybning og udvikling heraf. Undervisning i at køre udgør ikke en del af det almene uddannelsessystem, men er specialiseret undervisning, som giver specialiserede færdigheder til at kunne køre et køretøj. Derfor er køreskoleundervisning ikke omfattet af undervisningsbegrebet og er momspligtig.<sup>141</sup>

Eftersom EU-domstolen henviser til, at der skal ske en udvikling af viden og færdigheder, efterhånden som man skrider fremad og specialiserer sig, indebærer det også et krav om progressivitet i undervisningen.<sup>142</sup> Det medfører, at der er en stigende læringskurve og derved et klart billede af en elev, som har udviklet sig fra påbegyndelse til afslutning af undervisningsydelsen. Dette kan opfyldes ved, at der i starten af undervisningen er tale om lettere udfordrende opgaver, hvorefter niveauet bliver øget i forbindelse med undervisningens forløb.

Sagen vedrørende Dubrovin & Tröger – Aquatics omhandler en tysk svømmeskole, der tilbyder undervisning indenfor svømmefærdigheder og -teknikker på forskellige niveauer.<sup>143</sup> Af denne grund er svømmeskolen af den opfattelse, at deres tjenesteydelser skal være momsfritaget. Imens vil de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder have moms på ydelserne.<sup>144</sup> Derfor anlagde Dubrovin & Tröger – Aquatics sag ved den tyske domstol. Den tyske domstol var umiddelbart enig med Dubrovin & Tröger – Aquatics, da de grundlæggende færdigheder, som

---

<sup>135</sup> De tre nyere sager er sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics og sag C-47/19, HA.

<sup>136</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26.

<sup>137</sup> Jf. ordlyden i sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26, hvoraf der står ”*Dermed henviser...*”, som reference til præmis 25, hvor det bestemte uddannelsessystem bliver forklaret.

<sup>138</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 28-30.

<sup>139</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 2.

<sup>140</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 28.

<sup>141</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 29.

<sup>142</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26. Dette er også fastslået i sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, præmis 28 samt SKM2018.379.SR.

<sup>143</sup> Jf. sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, præmis 6.

<sup>144</sup> Jf. sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, præmis 7.

man med svømning bliver i besiddelse af, er af almen interesse.<sup>145</sup> Sagen blev dog udsat og forelagt EU-domstolen, som et præjudicielt spørgsmål. EU-domstolen lagde vægt på, at selvom svømmeundervisning er med til at sikre personers sikkerhed og fysiske integritet, så kan det ikke være omfattet af begrebet undervisningsbegrebet, til trods for, at det forfølger et formål af almen interesse.<sup>146</sup> Det skyldes, at specialiseret undervisning, der tilbydes på ad hoc-basis, ikke er overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner samt udvikling heraf.<sup>147</sup> Derfor kan undervisningsbegrebet ikke omfatte svømmeundervisning givet af en svømmeskole. Ad hoc er kendetegnet ved noget, der løbende eller pludseligt opstår, og som udføres med et specifikt formål. Svømmeundervisning foretages for at lære at svømme, hvilket må siges at være et specifikt formål. Sådanne svømmeundervisninger adskiller sig fra svømning i skoler, da svømning i skoler indgår som en del af elevernes idrætsudøvelse og derved som en bred og varieret mængde af emner.<sup>148</sup>

Grundet kravet om, at der ikke må være tale om specialiseret undervisning, kan undervisning, der omfatter afgrænsede emner, ikke være omfattet af fritagelsen. Det er ej heller i alle tilfælde tilstrækkeligt, at undervisningen knytter sig til et samlet undervisningsforløb. Dette var tilfældet i sagen mod en surferskole, som udbyder surfundervisning som en del af en skoles undervisningsprogram med mulighed for også at indgå i karaktergivningen.<sup>149</sup> Surfundervisningen omfatter både undervisning indenfor praktiske og teoretiske kundskaber heraf. Selvom undervisningen kunne indgå i undervisningsprogrammet, er selve surfundervisningen fortsat smalt tilrettelagt, hvilket ikke svarer til uddybning og udvikling af viden og færdigheder af en bred og varieret mængde af emner. Derfor er surfundervisning udbudt af en surfskole, hvor undervisningen indgår i et undervisningsprogram, en specialiseret undervisning, der ikke er momsfrataget.<sup>150</sup>

Ifølge EU-domstolen omfatter begrebet skole- og universitetsundervisning således virksomhed, der adskiller sig ved dens beskaffenhed og af den sammenhæng, hvori den foregår.<sup>151</sup> Beskaffenhed betyder helheden af de grundlæggende egenskaber, som karakteriserer et begreb. I forbindelse med begrebet skole- og universitetsundervisning kan beskaffenheden referere til, hvorvidt den pågældende undervisning vedrører en bred og varieret mængde af emner.<sup>152</sup> Sammenhængen, hvori virksomheden foregår, skal forstås som en reference til forholdet mellem underviser og elev samt den pågældende institutions organisatoriske ramme.<sup>153</sup> Det er hermed uden betydning, om udbyderen af det pågældende fag også udbyder andre fag, eller om den pågældende elev følger øvrige fag.<sup>154</sup> Dette kan derfor få betydning for de enkeltfag, som skoler og universiteter udbyder, da det ikke er specificeret, hvorvidt disse kan indeholdes i bestemmelsen. Skattestyrelsen udtaler, at med disse tre nyere domme forventes det at få konsekvenser for fag såsom dansk, matematik og lignende, som udbydes som enkeltstående fag.<sup>155</sup> Hvis der kigges på de tre nyere domme, står det klart, at henholdsvis køre-, svømme- og surfskoler ikke

---

<sup>145</sup> Jf. sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquastics, præmis 10.

<sup>146</sup> I sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquastics, præmis 31-32.

<sup>147</sup> Jf. sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquastics, præmis 31-32.

<sup>148</sup> Jf. EMU: *Svømning*, 2023.

<sup>149</sup> Jf. sag C-47/19 HA, præmis 6.

<sup>150</sup> Jf. sag C-47/19 HA, præmis 33 og den deri nævnte praksis.

<sup>151</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 24, sag C-49/19, HA, præmis 28 og sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics Dom, præmis 26 og den heri nævnte retspraksis.

<sup>152</sup> Dette synspunkt deler Skattestyrelsen også jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>153</sup> Jf. sag C-434/05, Horizon College, præmis 20.

<sup>154</sup> Dette understøttes også af sag C-47/19, HA, hvoraf det var uden betydning, at surfundervisning i øvrigt indgik i et fag, som var omfattet af et uddannelsesforløb.

<sup>155</sup> Jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning*, 2022.

er en del af skoler og universiteter, som rummes inden for uddannelsessystemet. Det kan således betvivles, om Skattestyrelsens vurdering af, at disse domme skal få konsekvenser for fag såsom dansk og matematik, som rummes i skoler og universiteter, pålægger de tre domme en udvidende betydning. Det er uklart, om et fag som dansk, som udbydes som en del af uddannelsessystemet, skal anses lige så specialiseret, selvom undervisningen består af undervisningen indenfor grammatik, analytiske kundskaber, læsning og meget mere. Undervisning indenfor skolesystemet er alt andet lige ikke opbygget på samme måde, som de tre sagers undervisning. Der kræves derfor en bedre forståelse af, hvad bred og varieret mængde af emner egentligt omfatter.

Kigges der på ordvalget af de nye fortolkningsbidrag af præmis 26 i sagen mod A & G Fahrschul-Akademie, henvises der til en bred og varieret mængde af emner og altså ikke en bred og varieret mængde af fag. De forskellige sproglige formuleringer af domstolens præmis 26 i sagen mod A & G Fahrschul-Akademie henviser på engelsk til "subjects", mens der på tysk og svensk henvises til henholdsvis "Stoffen" og "ämnen". Subjects og ämnen dækker både over emner og fag, mens Stoffen henviser til stof. Ordene emne og stof dækker alt andet lige et bredere område end fag gør. Som følge af direktivkonform fortolkning har de sproglige variationer ingen betydning, hvorfor de sproglige formuleringer ikke hjælper på fortolkningen. Der mangler derfor stadig en afklaring på, hvorvidt en bred og varieret mængde af emner skal forstås så vidt, at det skal afhænge af fagets indhold eller den kontekst, hvori den indgår.

Såfremt den nye betingelse skal forstås således, at det har betydning for enkeltstående fag uanset dens indhold, må dette derved have den konsekvens, at institutioners enkeltfagsundervisning ikke vil kunne være momsfrataget fremadrettet. Dette synes umiddelbart at stride imod hensigten med fritagelsen. Det vil få den konsekvens, at det vil ramme aktiviteter, der udbydes af aktører inden for det ordinære uddannelsessystem, men også de aktører, som supplerer det ordinære uddannelsessystem. Det blev uddybet i afsnit 4.2.2, at HF er en del af det danske uddannelsessystem, men spørgsmålet bliver så, hvorvidt enkeltfag udbudt på HF fortsat kan fritages, når der ikke er tale om en bred og varieret mængde af emner. Den samme problematik opstår blandt andet ved universiteternes sommerskolefag, som udbydes til studerende, som tager dette valgfrie fag som en del af sit uddannelsesforløb. Med reference til sagen mod HA, hvoraf surfundervisning ikke var fritaget, selvom det indgik i det primære undervisningsforløb, kan der sås tvivl om, hvorvidt sommerskolefag til studerende vil være momsfrataget, fordi der ikke skal tages højde for, om det indgår i et undervisningsforløb i øvrigt.

Det fremgår dog af hørings svaret til Skattestyrelsens udkast til styresignal fra Børne- og undervisningsministeriet, at Skattestyrelsen over for Styrelsen for Undervisning og Kvalitet har oplyst "*... at udbud af enkeltfag inden for en række lovområder fortsat vil være omfattet af momsfratagelsen for skole- og universitetsundervisning, fordi undervisningen udbydes som en del af det nationale lovregulerede uddannelsessystem. Det vurderer styrelsen også er i overensstemmelse med EU-lovgivers hensigt med momsfratagelsen for skole- og universitetsundervisning*".<sup>156</sup> Denne udtalelse synes umiddelbart mere lempelig, end hvad Skattestyrelsen formulerer i udkastet til styresignalet, hvoraf de ikke mener, at der skal lægges fokus på, hvorvidt det indgår som en del af det nationale uddannelsessystem. Derudover synes denne formulering at være mere i overensstemmelse med bestemmelsens hensigt om at fritage skole- og universitetsundervisning. Denne opfattelse af gældende ret synes at stemme overens hermed. Det betyder, at HF-enkeltfag, VUC, sommerskolefag på universiteter og øvrige, som udbyder enkeltstående fag inden for uddannelsessystemet, fortsat vil være fritaget for moms. Til gengæld må det få konsekvenser for virksomheder, som supplerer uddannelsessystemets undervisninger,

---

<sup>156</sup> Jf. Høringsvar fra Børne- og undervisningsministeriet vedrørende udkast til styresignal, sagsnummer 21-1229043.

hvis deres undervisning ikke er en bred og varieret mængde af emner, som kan rummes inden for uddannelsessystemet.

#### 4.2.3. Sammenfatning

Momsfritagelsen af skole- og universitetsundervisning i MSD art. 132, stk. 1, litra i) er implementeret ved en anden ordlyd i ML § 13, stk. 1, nr. 3. Skole- og universitetsundervisning er ikke defineret direkte i lovene, hvorfor der på baggrund af øvrige retskilder kan udledes, at begrebet er kendetegnet ved et integreret system. Dette er karakteriseret ved ”... *overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner, samt uddybning og udvikling af elevernes viden og færdigheder, efterhånden som de skrider fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system*”.<sup>157</sup>

Hermed omfatter begrebet et integreret system, som kan rummes indenfor uddannelsessystemet. Det har været EU's hensigt, at fritagelsen tog sigte mod et uddannelsessystem, som var ens på tværs af medlemsstaterne. I Danmark består dette blandt andet både af folkeskoler, gymnasier, efterskoler og privatskoler. Til gengæld er skoler såsom køre-, svømme- og danseskoler ikke skoler i bestemmelsens forstand.

Det er væsentligt for skole- og universitetsundervisning, at der sker en overførsel af viden og kompetencer. Det indebærer, at undervisningen kan karakteriseres ved et forhold mellem en lærer og elev men også kan rummes inden for den organisatoriske ramme. Derudover er undervisningsbegrebet ikke begrænset til undervisning, der leder til eksamen og ej heller muliggør et erhverv. Et vigtigt element af skole- og universitetsundervisning er derudover, at undervisningen ikke må være rent rekreativ, hvilket betyder, at det ikke udelukkende må vedrøre fritid og fritidsaktiviteter. En nærmere afgrænsning af, hvorvidt specifikke fag er rent rekreative, afhænger af den sammenhæng, hvori den indgår.

Grundet tre nye sager for EU-domstolen er der kommet nye fortolkningsbidrag om, at der blandt andet skal være tale om en bred og varieret mængde af emner. Dette betyder, at specialiseret undervisning ikke kan være omfattet af skole- og universitetsundervisning. Det samme gælder undervisning, der foregår på ad hoc-basis, da sådan undervisning også er specialiseret undervisning. EU-domstolen har henvist til, at køre-, surf- og svømmeundervisning ikke kan omfattes af bestemmelsen, da disse undervisningstyper vedrører en specialiseret undervisning. Dette er uagtet om undervisningen indgår i et undervisningsforløb. Derudover skal det integrerede system bidrage til elevernes udvikling inden for denne viden og færdighed i takt med, at eleverne skrider fremad og specialiserer sig. Ved dette er der indforstået et krav om progressivitet i undervisningen.

Efter ovenstående gennemgang af gældende ret tyder det på, at enkeltstående undervisning, der kan rummes inden for rammerne af skolesystemet, som omfattes inden for begrebet skole- og universitetsundervisning, fortsat vil være fritaget. Dette gør, at blandt andet enkeltfagsundervisning på HF fortsat vil være fritaget. Det kan derfor konkluderes, at den danske formulering af »skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner« er i overensstemmelse med momssystemdirektivets »skole- og universitetsundervisning«. Begrebet er dog de senere år blevet defineret yderligere som følge af de nyere domme, hvorfor gældende ret indenfor undervisningsområdet er blevet indskrænket.

---

<sup>157</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26.

### 4.3. Skolemæssig undervisning

I ML § 13, stk. 1, nr. 3 fremgår ”... *anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning...*”.<sup>158</sup> Denne formulering fremgår ikke af momslovens bestemmelse, da der ikke er en lignende vending i MSD art. 132, stk. 1, litra i) eller j). For at vurdere om momslovens bestemmelse er i overensstemmelse med momslovens bestemmelse, ses der nærmere på, hvad der forstås ved lovens ordlyd og fortolkning af skolemæssig undervisning.

Undervisning, der har karakter af skolemæssig, vedrører skole- og universitetsundervisning, da undervisningen stadig skal være skolemæssig. Ordet ’mæssig’ udtrykker, at det skal vedrøre eller høre til en sammenhæng, som her er skole. Hverken momsloven eller momslovens bestemmelse opregner konkrete eksempler på undervisningsaktiviteter, der kan momsfritages. Som følge af princippet om direktivkonform fortolkning skal undervisning, der har karakter af skolemæssig undervisning, fortolkes med henblik på fortolkningen af de bagvedliggende fritagelsesbestemmelser. Ud fra den betragtning kan det konkluderes, at ordlyden vedrørende skolemæssig undervisning ikke tilføjer noget særskilt, som gør, at momslovens bestemmelse fortolkes udvidende. Ved formuleringen i momsloven vurderes ordlyden heraf at være i overensstemmelse med momslovens bestemmelse, eftersom formuleringen af undervisningsfritagelsen i momsloven ikke trækker i en anden retning end direktivets formulering.<sup>159</sup> Det faktum, at der er en ekstra passus i momsloven vedrørende skolemæssig undervisning, som ikke kan findes i direktivet, gør ikke, at ordlyden af loven ikke kan fortolkes direktivkonformt. Derimod er den nærmere fortolkning af undervisningsfritagelsen op til Skattestyrelsen og i sidste instans, domstolene. Denne fortolkning og afgrænsning af begreberne er afgørende for, om der er direktivkonformitet.

Ordlyden i den nationale lovbestemmelse stammer fra momsloven fra 1978, hvilket er inden indtrædelsen i det daværende EF.<sup>160</sup> I bemærkningerne til lovforslaget i 1978 fremgår det, at udover egentlig skoleundervisning fritages også undervisning givet af oplysningsforbund, hvilket omfatter aktiviteter som kurser, foredrag og lignende, som kan anses som skolemæssig undervisning.<sup>161</sup> Indtil 1994, hvor momsloven blev ændret, fremgik det i den daværende momslov § 2, stk. 3, litra c, at ”*Undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning anses for uddannelse af denne karakter*”.<sup>162</sup> Ved ændringen blev denne formulering fjernet fra lovbestemmelserne, men i bemærkningerne til lovforslaget fremgår det, at aftenskoleundervisning og lignende vil være fritaget på samme måde som tidligere. Der vil således fortsat være fritagelser for de aktiviteter, som hidtil har været nævnt direkte i loven.<sup>163</sup> Derved kommer den særlige danske ordlyd i bestemmelsen fra forarbejderne til forhenværende momslov, som beskriver hvilke aktiviteter, skolemæssig undervisning dækker over.

Indledningsvist kræves det, at skolemæssig undervisning har samme karakter, som den undervisning, der forvaltes på momsfritagne skoler eller videregående uddannelser.<sup>164</sup> Denne betingelse kommer af, at skolemæssig undervisning medtager undervisning udenfor egentlige

---

<sup>158</sup> Faglig undervisning adskiller sig fra skolemæssig undervisning ved, at der tillægges et yderligere krav om, at aktiviteten skal have et erhvervmæssigt sigte ved faglig undervisning, jf. SKM2013.48.LSR samt SKM2014.836.SR. Der er i afhandlingen afgrænset fra faglig undervisning, som hører under faglig uddannelse jf. afsnit 1.2 om afgrænsning.

<sup>159</sup> Skattestyrelsen har ligeledes vurderet, at ordlyden af undervisningsfritagelsen er klart i overensstemmelse med momslovens bestemmelse jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling): B 10 - endeligt svar på spørgsmål 18*, 2023.

<sup>160</sup> Lovbekendtgørelse nr. 305 af 26. maj 1978 om almindelig omsætningsafgift.

<sup>161</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1977-78, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 1597.

<sup>162</sup> Lovbekendtgørelse nr. 305 af 26. maj 1978 om almindelig omsætningsafgift.

<sup>163</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1993-94, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 4390.

<sup>164</sup> Jf. DJV: *D.A.5.3.4 Hovedregel: Momsfritagelse for undervisning*, 2023 samt SKM2013.48.LSR.

skoleforløb.<sup>165</sup> Dermed skal skolemæssig undervisning fortolkes på samme måde som undervisning på skole og videregående uddannelser, som er gennemgået i afsnit 4.2. Eftersom undervisning skal være på niveau med momsfrigitagne skoler, gælder der et krav om, at underviseren har kompetencer til at foretage undervisning på samme niveau og dermed har relevant uddannelse eller erhvervmæssig baggrund.<sup>166</sup>

I den nationale praksis kan det ses, at der lægges vægt på, at der skal være et væsentligt element af reel undervisning.<sup>167</sup> Ved fortolkningen, af hvad der omfatter et væsentligt element af reel undervisning, lægges der vægt på, hvorvidt undervisningen er af en vis intensitet, samt om undervisningen foretages af en underviser ud fra et på forhånd fastlagt program.<sup>168</sup> Derudover lægger myndighederne ved skolemæssig undervisning vægt på, hvorvidt undervisningen er godkendt som tilskudsberettiget virksomhed under folkeoplysningsloven.<sup>169</sup> Det er dog ikke et ufravigeligt krav.<sup>170</sup>

I forhold til kravene til skolemæssig undervisning er det ikke tilstrækkeligt, at undervisningen ligner de fysiske rammer, der anvendes på momsfrigitagne skoler og universiteter. De fysiske rammer omfatter eksempelvis undervisning i et klasselokale eller på en skole, men også omstændigheder såsom skoleskema, eksamensbevis og lignende er heller ikke afgørende for fortolkningen af, om aktiviteten er indeholdt i begrebet undervisning.<sup>171</sup> Det er i overensstemmelse med EU-retten, da der som tidligere nævnt ikke lægges vægt på stedet for undervisning ved bedømmelse af afgiftsfritagelse.<sup>172</sup>

Det er derimod indholdet af undervisningen, som er afgørende for, hvorvidt undervisningen kan anses som skolemæssig.<sup>173</sup> For at undervisningen kan betragtes som værende skolemæssig, skal der undervises i et fag eller et nærmere afgrænset emne.<sup>174</sup> I forhold til hvorvidt der undervises i et nærmere afgrænset emne, gælder det blandt andet for undervisning i legemsøvelser, at det ikke må blive for afgrænset, da specifikke sportsgrene ikke kan fritages under undervisningsfritagelsen. Dette gælder blandt andet sportsgrene såsom golf, ridning og klatring.<sup>175</sup>

Derudover lægges der vægt på, at det er traditionelle skolefag.<sup>176</sup> Dog er der over tid sket en udvikling af de traditionelle fag særligt på området for undervisning i legemsøvelser. Oprindeligt omfattede begrebet fag som gymnastik, helsesport, yoga, dans mv., men sidenhen er begrebet blevet udvidet således, at det i dag indeholder flere undervisningsformer såsom spinning, aerobic og lignende.<sup>177</sup> De seneste tilføjelser til begrebet inkluderer personlig træning, kostvejledning og holdtræning i et trampolincenter.<sup>178</sup> Således kan det diskuteres, hvorvidt praksis er kommet for langt væk fra begrebet skolemæssig undervisning, da de førnævnte aktiviteter ikke umiddelbart virker som traditionelle skolefag.

De førnævnte aktiviteter, der fremgår af forarbejder til momsloven fra 1994, er ikke en udtømmende liste, men det er eksempler på aktiviteter, der anses for skolemæssig. Derfor kan

---

<sup>165</sup> Jf. SKM2018.379.SR.

<sup>166</sup> Jf. SKM2016.236.SR og SKM2018.379.SR.

<sup>167</sup> Jf. SKM2001.121.VLR, SKM2008.313.BR samt SKM2008.843.HR (tidligere instans: SKM2007.576.ØLR).

<sup>168</sup> Jf. SKM2009.662.LSR.

<sup>169</sup> Jf. SKM2008.522.LSR samt SKM2013.48.LSR.

<sup>170</sup> Jf. SKM2016.236.SR.

<sup>171</sup> Jf. SKM2008.313.BR.

<sup>172</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 34, hvor undervisning på voksenundervisningscenter ikke er afgørende for afgiftsfritagelse.

<sup>173</sup> Jf. SKM2008.313.BR samt SKM2001.223.TSS.

<sup>174</sup> Jf. DJV: *D.A.5.3.4 Hovedregel: Momsfritagelse for undervisning*, 2023.

<sup>175</sup> Jf. Tfs 1996, 127.

<sup>176</sup> Undervisning i madlavning betragtes ikke som et skolefag, derudover fremgik husgerning ikke af den tidligere momslovs § 2, stk. 3, litra c, jf. SKM2008.522.LSR.

<sup>177</sup> Jf. SKM2001.121.VLR.

<sup>178</sup> Jf. SKM2018.379.SR og SKM2018.470.SR.

undervisning i andre aktiviteter eller fag også momsfrtages, så længe undervisningen stadig opfylder kravene for, hvad der forstås ved skolemæssig undervisning. Da oplystningen af aktiviteter bliver nævnt på lige fod i forarbejderne, skal det derfor forstås således, at der er samme vilkår og betingelser for, at aktiviteterne kan momsfrtages som skolemæssig undervisning. Dermed stilles der samme betingelser for eksempelvis undervisning i musik, som der gør for undervisning i sprog, legemsøvelser osv., hvorved der ikke kan tillægges eller gives efter for nogen af betingelserne for undervisningen.

#### 4.3.1. National praksis i forhold til gældende ret

Den seneste praksis fra EU-domstolen inddrages for at kunne vurdere, om den aktuelle, nationale praksis er i overensstemmelse med gældende ret. Skolemæssig undervisning skal være på niveau med skole- og universitetsundervisning, hvorfor det skal leve op til betingelserne herfor. Som diskuteret i afsnit 4.2.2.1 har de nye EU-domme omtalt nye fortolkningsbidrag til forståelsen af, hvad skole- og universitetsundervisning indebærer. Blandt andet peger dommene på, at aktiviteten skal være mere end bare specialiseret undervisning i et enkeltstående fag, eftersom der skal være en bred og varieret mængde af emner, som der er på almindelige skoler som folkeskoler, gymnasier og universiteter.<sup>179</sup> Det er særligt denne betingelse, som udfordrer meget af den nationale praksis, der fritages i henhold til skolemæssig undervisning.

Det kan ses i bemærkningerne til loven, at eksemplerne på skolemæssig undervisning omtales som aftenskoleundervisning og lignende.<sup>180</sup> Aftenskoleundervisning varetages blandt andet af oplysningsforbundene. Forarbejderne fra momsloven fra 1978 havde til hensigt at fritage undervisning af oplysningsforbund.<sup>181</sup> Aftenskoler udbyder en lang række forskellige fagtyper.<sup>182</sup> Dermed er der også et særligt fokus på aftenskoleundervisning, da skolemæssig undervisning i høj grad bliver sammenholdt med aftenskoleundervisning, hvilket også ses i afgørelser.<sup>183</sup> Dette kan også ses ved, at Skatterådet har givet bindende svar om, at mindfulness er momsfrtaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 3 med henvisning til, at en aftenskole havde et fag i 'Body & Mind'.<sup>184</sup> Dette er på trods af, at byretten samt Skatterådet tidligere har indstillet til, at personlig udvikling ikke kan fritages i medfør af skolemæssig undervisning.<sup>185</sup> Når Skatterådet fritager mindfulness med henvisning til en aftenskole, indikerer det, at der lægges stor vægt på fagudvalget hos aftenskoler. Dog kan det overvejes, om den nationale praksis er i overensstemmelse med gældende ret og dermed overholder kravet om direktivkonform fortolkning, når der eksempelvis fritages aftenskoleundervisning samt andre forskellige aktiviteter såsom undervisning i legemsøvelser, musik og tegning.

Ved aftenskoler tilmelder man sig oftest et enkelt fag. Dermed anses det fag, man følger, som specialiseret undervisning. Selvom aftenskolen udbyder en række forskellige fag, er det ikke nok til at opfylde betingelsen om bred og varieret mængde af emner, eftersom det skal være selve undervisningen, der gives til eleverne, som skal være en bred og varieret mængde

---

<sup>179</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26, sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquastics, præmis 31-32 samt sag C-47/19 HA, præmis 33.

<sup>180</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1993-94, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 4390. Eksemplerne henviser til: "Undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning anses for uddannelse af denne karakter" jf. LBK nr. 204 af 10. maj 1978, § 2, stk. 3, litra c).

<sup>181</sup> Jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1977-78, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 1597.

<sup>182</sup> Jf. UddannelsesGuiden: *Fritidsundervisning*, 2023.

<sup>183</sup> Jf. SKM2008.522.LSR, hvor et japansk madlavningskursus ikke kunne sidestilles med aftenskolevirksomhed og SKM.2013.48.LSR, hvor undervisning i tegning og maling ikke kan momsfrtages, da der ikke er tale om aftenskoleundervisning.

<sup>184</sup> Jf. SKM2018.506.SR.

<sup>185</sup> Jf. SKM2008.313.BR samt SKM2008.1031.SR. Afgørelserne peger i øvrigt også på, at personlig udvikling heller ikke kan anses som faglig.

af emner.<sup>186</sup> Det betyder, at det ikke er nok, at organisationen bag undervisning har en bred og varieret mængde af emner, som de udbyder. Eleverne skal booke sig ind på noget undervisning, som i sig selv kan anses som en bred og varieret mængde af emner. Det kan så overvejes, at hvis der er variationer af underemner til et specifikt fag, om dette er tilstrækkeligt for at leve op til betingelsen om en bred og varieret mængde af emner. Dette kan eksempelvis være undervisning i musik, hvor der undervises i noder, forskellige instrumenter, stemmetræning og lignende. Det vurderes dog ikke at være tilstrækkeligt for at opfylde betingelsen, da det stadig fremstår som specialiseret undervisning.

Det afhænger af konteksten i forhold til, hvorvidt undervisning i sprog, musik, legemsøvelser og lignende enkeltstående fag kan betragtes som skolemæssig undervisning. Betingelsen om en bred og varieret mængde af emner betyder, at disse fag ikke kan omfattes af fritagelsen, hvis fagene står alene og dermed udbydes som enkeltfag udenfor egentlige skoleforløb. Hvorimod det stadig vil være muligt at blive omfattet af undervisningsfritagelsen, hvis det indgår i en kontekst med flere emner, der er tilsvarende undervisning indenfor uddannelsessystemet.

Eksempelvis vil undervisning i sprog udenfor uddannelsessystemet ikke være fritaget, såfremt der undervises i et enkelt fag, såsom eksempelvis undervisning i spansk, da undervisningen i sig selv ikke lever op til betingelsen om en bred og varieret mængde af emner. Hvorimod sprogundervisning i et undervisningsforløb fortsat vil kunne fritages, så længe det indgår i en bred og varieret mængde af emner. Det kan eksempelvis være et forløb, der inkluderer undervisning i sproget tysk, Tysklands historie, tegning af tysk arkitektur samt tysk musikkultur. Dermed har man flere fag, dog med et omdrejningspunkt. EU-domstolen angiver ikke, hvor bred og varieret mængden af emner skal være. I eksemplet indgår der fire fag såsom sprog, historie, tegning og musik, hvilket kan anses som varierende samt en forholdsvis bred mængde af emner. Denne slags forløb kunne forestilles at indeholdes i sprogrejser til diverse lande, hvor man, udover at lære et sprog, også ønsker at lære mere om landets kultur og historie. Da emnerne for sig kan anses som særskilte fag, vurderes det at adskille sig fra variationer af underemner, såsom eksemplet med musik. Momssystemdirektivet tilsigter det ordinære skolesystem, hvorfor ovennævnte forløb skal foregå indenfor rammerne af skolesystemet for at kunne fritages.<sup>187</sup>

Den svenske momsvejledning angiver, at undervisning til personlige formål er momspligtige, hvilket denne slags sprogforløb kan antages at være. Der er dog en undtagelse til dette. Såfremt undervisningen finder sted indenfor rammerne af en i øvrigt momsfritaget uddannelse, kan undervisningen momsfritages.<sup>188</sup> Dermed kan det forstås, at hvis en skole udbyder dette forløb sideløbende med sit normale skoleforløb vil det kunne momsfritages. Såfremt sprogundervisningen er erhvervsrelateret, vil det ikke været momsfritaget som følge af 3. pkt. i ML § 13, stk. 1, nr. 3 vedrørende kursusvirksomhed.<sup>189</sup>

På tilsvarende vis kan undervisning i legemsøvelser i sig selv ikke leve op til betingelsen om en bred og varieret mængde af emner. Til eksempel kan det være holdundervisning i spinning i et motionscenter men også stemmetræning, som Skatterådet anser som undervisning i legemsøvelser.<sup>190</sup> Hvis undervisningen i legemsøvelser derimod indgår i en bred og varieret

---

<sup>186</sup> Der henvises til afsnit 4.2.2.1 om nye fortolkningsbidrag, hvori betingelsen uddybes.

<sup>187</sup> Jf. C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, præmis 27. Denne betingelse er nærmere gennemgået i afsnit 4.2.1 om skoler og universiteter.

<sup>188</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om begreppet utbildning - Personligt ändamål*, 2023.

<sup>189</sup> Dette fremgår også af forarbejderne til lovforslaget i 1994, hvor formuleringen vedrørende kursusvirksomhed blev indført, jf. Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1993-94, Bemærkninger til lovforslaget, spalte 4390.

<sup>190</sup> Jf. SKM2016.107.SR, som i øvrigt beretter, at udover undervisning i legemsøvelser peger Skatterådet også på, at stemmetræning indeholder elementer af musikundervisning.

mængde af emner, er det muligt, at aktiviteten kan fritages. Der er dog stadig krav om traditionelle skolefag, hvorfor det derfor må anses som undervisning i legemsøvelser, som man også ville kunne finde i det traditionelle skolesystem. Dermed vil eksempelvis personlig træning og trampolinspring ikke kunne indeholdes, da det ikke er emner, som der undervises i på skoler og videregående uddannelsesinstitutioner.<sup>191</sup>

De øvrige eksempler på skolemæssig undervisning, som er nævnt i forarbejderne, vil også anses som specialiseret undervisning, såfremt de udbydes som enkeltfag og vil derfor heller ikke kunne fritages som følge af gældende ret. Dette gælder håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning. Dog er det som sagt ikke en udtømmende liste af fag, der fremgik af forarbejderne, hvorfor lignende fag, som på samme måde udbydes som enkeltstående fag, ikke vil kunne fritages. Traditionelle skolefag på niveau med skole- og universitetsundervisning, som ellers opfylder de øvrige betingelser til skolemæssig undervisning, vil dog fortsat kunne fritages, såfremt de indgår i en kontekst, hvor de kan betragtes som en del af en bred og varieret mængde af emner. Sidstnævnte betingelse er den primære årsag til, at den nationale praksis bliver udfordret i forhold til gældende ret. Dog er der også øvrige betingelser såsom, at undervisningen ikke må være af rent rekreativ karakter, hvilket kan diskuteres i forhold til fag på aftenskoler, legemsøvelser og lignende aktiviteter, der i sig selv ikke kan fritages.

Imidlertid hvis nogle af de emner, som kan synes rekreative, kombineres sammen med øvrige traditionelle skolefag, så vil det kunne diskuteres, hvorvidt dette forløb i denne sammenhæng kan fritages. I det foregående eksempel med sprogskolen vil undervisningen i sprog og historie være traditionelle skolefag, hvorimod emnerne vedr. tegning og musik afhænger af udformningen af undervisningen. Når man kombinerer disse fag til et forløb, så er spørgsmålet, om konteksten er nok til, at hele forløbet ikke anses som rent rekreativt. I så fald er det ikke nok, at undervisningen vedrører en bred og varieret mængde af emner.

Skolemæssig undervisning skal leve op til alle betingelserne for undervisning på skoler og videregående uddannelser, hvilket er udfordrende for de mange enkeltfag, der har været praksis for at fritage. Ud fra bestemmelsen i momssystemdirektivet kan det udledes, at enkeltstående undervisning udenfor rammerne af skolesystemet ikke kan momsfrtages grundet princippet om direktivkonform fortolkning samt princippet om streng fortolkning. Derudover er der heller ikke praksis fra domstolene, som kan give det fortolkningsmæssige bidrag, som gør, at enkeltstående undervisning alligevel kan omfattes af momsfrtagelsen. Tværtimod har de tre nyere EU-afgørelser fremlagt fortolkningsbidrag af begrebet undervisning, der angiver, at specialiseret undervisning ikke kan fritages. Det kan derfor konkluderes, at national praksis ikke er i overensstemmelse med momssystemdirektivet, da der ikke er direktivkonform fortolkning som følge af, at den nationale praksis fortolker undervisningsfritagelsen mere udvidende end i EU-retten.

#### **4.3.2. Anvendelsen af forarbejderne i national praksis**

Ved fritagelsen for skolemæssig undervisning bygger meget af fortolkningen heraf på forarbejderne til momsloven fra 1978 og 1994.<sup>192</sup> Dette er ikke usædvanligt, da den nationale praksis har historik for at anvende forarbejderne til fortolkning, hvorfor forarbejderne indenfor den danske retstradition får tillagt en vis retskildeværdi.<sup>193</sup> Dog er det, som i forrige afsnit, konkluderet, at den nationale praksis ikke er i overensstemmelse med gældende ret, hvorfor der opstår

---

<sup>191</sup> Jf. SKM2018.379.SR vedrørende momsfrtagelse for undervisning i trampolincenter samt SKM2018.470.SR vedrørende momsfrtagelse af undervisning i individuel personlig træning.

<sup>192</sup> Myndighederne henviser til forarbejderne i deres begrundelse. Dette ses blandt andet i følgende afgørelser: SKM2018.470.SR, SKM2018.379.SR, SKM2016.107.SR samt SKM2016.236.SR.

<sup>193</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 83. Der henvises til afsnit 2.2 om nationale retskilder, hvor retskildeværdien af forarbejderne også er beskrevet.

en udfordring vedrørende den retskildemæssige værdi af forarbejderne i national praksis i forhold til EU-retten.

For så vidt angår fritagelsen af skolemæssig undervisning har domstolene anerkendt forskellige slags aktiviteter under undervisningsbegrebet med henvisning til forarbejderne.<sup>194</sup> Der er heller ikke noget i vejen med at henvise til forarbejderne, såfremt forarbejderne er med til at underbygge en bestemt fortolkning af loven. Dog har Vestre Landsret i 2001 henvist til forarbejderne på en anderledes måde, hvor det i deres begrundelse og resultat fremgår, at ”*Af bestemmelsens tilblivelseshistorie fremgår, at undtagelsen for afgiftpligt ikke kun omfatter undervisning, der har karakter af egentlig skolemæssig eller faglig uddannelse, men også for eksempel undervisning i sprog, musik og legemsøvelser*”.<sup>195</sup> Hvis man tager dette for pålydende, så kan citatet fortolkes således, at domstolen mener, at der er lagt noget til ud over lovens ordlyd. Eftersom man med dette citat adskiller skolemæssig eller faglig uddannelse fra undervisning i sprog, musik og legemsøvelser, kan det forstås således, at undervisning i sprog, musik og legemsøvelser ikke omfattes af passussen »undervisning, der har karakter af egentlig skolemæssig eller faglig uddannelse«. Dermed kan man diskutere, hvorvidt disse ydelser overhovedet kan fortolkes ud fra ordlyden i momsloven, da Vestre Landsret mener, at undervisning i musik og lignende ligger udover begrebet skolemæssig undervisning.

Det er problematisk, at den anden højeste domstol i Danmark udtrykker, at der er noget, der ikke gælder ifølge loven men som følge af forarbejderne. Med landsrettens retorik udvides lovtæksten, hvilket indikerer, at man kan lovgive i forarbejderne. Dette går imod retstraditionen i Danmark, hvor alt lovgivning skal vedtages af Folketinget eller ministerierne.<sup>196</sup> Derfor kan det ikke anses som reel lovgivning, men det er udtryk for, at de danske domstole tillægger forarbejderne en høj retskildeværdi.

En sådan mulig udlægning af retsstillingen, hvor landsretten selv lægger noget til, er ikke gyldigt, eftersom de med citatet fortolker ordlyden af loven udvidende, da anvendelsesområdet udvides udover lovens ordlyd. Dette er imod den generelle fortolkningsregel ved fritagelsesbestemmelserne, hvilket er, at fritagelser skal fortolkes indskrænkende.<sup>197</sup>

Derfor kan det overvejes, hvorvidt der er konsensus mellem de danske domstole og EU-retten i forhold til forarbejdernes retskildeværdi, når det kommer til en konflikt om direktivkonform fortolkning. Citatet tyder på, at de danske domstole tillægger forarbejderne en større værdi end bare værende et fortolkningsbidrag. Der er intet, der tyder på, at EU-retten tillægger hverken egne eller nationale forarbejder en særlig høj retskildeværdi.<sup>198</sup> Da direktivet angiver, hvordan medlemsstaternes lovgivning skal fortolkes, vil de nationale forarbejder ikke kunne tillægges retskildeværdi.<sup>199</sup> Det er ikke et muligt resultat, at man i Danmark ser forarbejderne som noget andet end EU og tillægger dem en højere værdi end EU-retten. Dette ville i givet fald være et traktatbrud, hvorfor der er en konflikt om direktivkonform fortolkning. Eftersom det er direktivet, der er styrende for, hvordan medlemsstaterne skal fortolke lovgivning, kan de nationale forarbejder ikke tillægges en betydelig retskildeværdi, da EU-retten har forrang over den nationale ret.<sup>200</sup> Derfor kan undervisningsvirksomheder ikke støtte ret til forarbejderne til momsloven, hvis fortolkningen heraf er i strid med gældende ret.

---

<sup>194</sup> Jf. SKM2001.121.VLR og SKM2007.576.ØLR, hvor Højesteret har stadfæstet denne dom, jf. SKM2008.843.HR.

<sup>195</sup> Jf. SKM2001.121.VLR, som omhandler undervisning i legemsøvelser.

<sup>196</sup> Dette er nærmere gennemgået i afsnit 2.2 om nationale retskilder.

<sup>197</sup> Jf. sag C-287/00 Kommissionen mod Tyskland, præmis 43, sag C-434/05 Horizon College, præmis 16 samt sag C-445/05 Werner Haderer, præmis 18.

<sup>198</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 107.

<sup>199</sup> Jf. Christina D. Tvarnø & Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 2017, s. 141.

<sup>200</sup> Der henvises til afsnit 2.2 om nationale retskilder for yderligere uddykning heraf.

Det er med afsæt i forarbejderne, at den nationale praksis ikke har fortolket loven direktivkonformt og dermed i strid med gældende ret. Årsagen til fortolkningen ligger i, at forarbejderne har peget den danske praksis i en anden retning end den gældende ret. Det kan konkluderes, at forarbejderne ingen værdi har, når de er i strid med gældende ret. Som beskrevet tidligere er det ikke ordlyden i loven, der er i strid med gældende ret, men derimod fortolkningen af loven. For at komme ud af problemet med forarbejderne, er det ikke en ændring af lovgivningen, der skal til. Det er derimod en ændring af praksis, hvilket Danmark har pligt til at foretage, eftersom Danmark er forpligtet til at indrette sig efter EU-lovgivningen, herunder EU-domstolens praksis.<sup>201</sup>

#### 4.3.3. Andre relevante bestemmelser

Som konsekvens af at det er konstateret, at der ikke er direktivkonform fortolkning i forbindelse med nogle af de aktiviteter, der fritages under begrebet skolemæssig undervisning, kan det overvejes, om der er nogle andre relevante bestemmelser for de aktiviteter, der står til at ryge ud af fritagelsen af undervisning, således de kan fortsætte med at være momsfrataget.

Eksempelvis vil aftenskoler, der oftest udbyder undervisning i enkeltstående fag, ikke kunne fritages som følge af gældende ret. Dette er til trods for, at aftenskoleundervisning er en af de aktiviteter, som forarbejderne har sigtet mod at fritage. I stedet er det relevant at se på, om aktiviteten kan fritages på anden vis end gennem fritagelsen for undervisning. Skattestyrelsen peger på, at aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter kan omfattes af fritagelsen for kultur, eftersom de har udsendt en præcisering af udkastet til styresignal vedrørende undervisning, hvori de uddyber konsekvenserne for blandt andet aftenskoler.<sup>202</sup>

Fritagelsen for kultur, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 6, har til formål at momsfratage store dele af det kulturelle område. Det kan dog diskuteres, hvorvidt aftenskoler kan omfattes af fritagelsen for kultur. Førnævnte bestemmelse har hjemmel i MSD art. 132, stk. 1, litra n), men denne bestemmelse har ikke direkte virkning.<sup>203</sup> Således er det op til Danmark at definere omfanget af fritagelsen for kulturelle ydelser. I ML § 13, stk. 1, nr. 6 fremgår det i 1. pkt., at "*Kulturelle aktiviteter, herunder biblioteker, museer, zoologiske haver og lign.*" fritages fra momspligten, hvorimod det i 2. pkt. fremgår, at "*Fritagelsen omfatter dog ikke radio- og fjernsynsudsendelser, biograf- og teaterforestillinger, koncerter og lign.*" Dermed kan det overvejes, hvorvidt aftenskolen kan anses som en kulturel aktivitet, som hører under 1. pkt., eller om det er mere tilsvarende de aktiviteter, der oplystes, som ikke omfattes under fritagelsen. Ved ordlyden af 1. pkt. fritages aktiviteter lignende dem, der oplystes. Derved kan det diskuteres, om aftenskoler er lignende de oplyste aktiviteter. Det kan ikke relateres til zoologiske haver, da der ingen sammenhæng er hertil. Dertil er det også svært at sammenligne museer med aftenskoler, selvom de også begge har til formål at formidle - dog indenfor forskellige felter.<sup>204</sup> Det kan derimod sammenlignes med biblioteker, som blandt andet også har et oplysende, uddannende og kulturelt formål i forbindelse med at gøre befolkningen mere oplyst.<sup>205</sup> Dermed kan aftenskoler være tilsvarende de oplyste aktiviteter i ML § 13, stk. 1, nr. 6. Modsætningsvist kan

---

<sup>201</sup> Processen vedrørende praksisændring ved offentliggørelse af et styresignal er igangsat d. 7. juli 2022, jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>202</sup> Jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Præcisering - Momsfritagelse af aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter*, 2022.

<sup>203</sup> Jf. sag C-592/15, British Film Institute. Der henvises til afsnit 2.3 om samspillet mellem EU-ret og national ret for yderligere forklaring heraf.

<sup>204</sup> Jf. Kulturministeriet: *Museer*, 2020.

<sup>205</sup> Lovbekendtgørelse nr. 100 af 30. januar 2013 om biblioteksvirksomhed, § 1, stk. 1.

aftenskoler og lignende ikke sammenlignes med de oplyste aktiviteter i undtagelsen til fritagelse, der fremgår i 2. pkt., da disse er af mere forlystelsesbetonet karakter.<sup>206</sup> Selvom man deltager på aftenskoler for sin egen interesses skyld, kan det ikke anses som værende af forlystelsesbetonet karakter, hvilket betragtes som noget kun for fornøjelsens skyld.

Et af argumenterne for, at aftenskoler kan anses som en kulturel aktivitet, er, at det er folkeoplysende undervisning.<sup>207</sup> Årsagen til, at folkeoplysende undervisning kan anses som en kulturel aktivitet under kulturfritagelsen, er, at deres historie, formål og samfundsmæssige betydning medfører, at folkeoplysende undervisning kan betragtes som en del af dansk kultur. Dette bygger blandt andet på, at folkeoplysningens formål er at fremme demokratiforståelse og aktivt medborgerskab.<sup>208</sup> Derudover kommer det ideologiske udspring fra grundtvigianismen.<sup>209</sup> Endvidere kan folkeoplysende undervisning få tilskud jf. Folkeoplysningsloven, hvilket i øvrigt hører under Kulturministeriet.<sup>210</sup> På tilsvarende vis anser Sverige ligeledes folkeoplysende undervisning som kulturelle ydelser, der er momsfrataget.<sup>211</sup>

Begrundelsen for, at en aktivitet grundet sin udøvelse, historie og traditioner kan anses som en kulturel ydelse, handler om, hvorvidt den kan ses som et bidrag til den sociale og kulturelle arv, hvorved den udgør en del af den pågældende medlemsstats kultur.<sup>212</sup> I sagen vedrørende British Film Institute blev det fastslået, at det er op til hver medlemsstat at afgøre hvilke kulturelle ydelser, der skal momsfratages.<sup>213</sup> I bemærkninger til lovforslaget til 6. moms-system-direktiv lægges der op til, at folkeoplysende undervisning kan fritages, eftersom det fremgår, at medlemsstaterne fritager "... aktiviteter, som har almen interesse af social, kulturel eller uddannelsesmæssig karakter, og som udøves af: enten offentlige foretagender, eller foretagende uden økonomisk sigte, eller private almennyttige foretagender".<sup>214</sup> Dette lovforslag blev dog droppet til fordel for den førnævnte ordlyd, eftersom medlemslande ikke kunne blive enige om oplystningen af kulturelle ydelser, hvorfor hver medlemsstat nu selv skal definere, hvad visse kulturelle ydelser er. Endvidere begrundes EU-domstolen, at beslutningen om de skønmæssige beføjelser vedrørende kulturelle ydelser sker på grund af de mange forskelligartede nationale traditioner og kulturarv.<sup>215</sup> I forarbejderne fremgår det direkte, at aktiviteter med uddannelsesmæssig karakter bør fritages, hvilket undervisning på aftenskoler kan betragtes at have.

Derudover vil aftenskoler, som er berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven, skulle leve op til de betingelser, der stilles jf. folkeoplysningsloven, hvilket blandt andet indebærer, at man ikke må have gevinst for øje.<sup>216</sup> Derved opfylder aftenskoler betingelserne i det oprindelige lovforslag, som kan ses i bemærkningerne til lovforslaget.<sup>217</sup> Det fremgår ikke i ordlyden

---

<sup>206</sup> Dennis Ramsdahl Jensen & Henrik Stensgaard: *Momskommentaren, afsnit 3.11.6.2 "Radio- og fjernsynsudsendelser, biograf- og teaterforestillinger, koncerter og lignende"*, 2012.

<sup>207</sup> Skattestyrelsen har samme standpunkt i deres udkast til styresignal, jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Præcisering - Momsfritagelse af aftenskoler, dagshøjskoler og folkeuniversiteter*, 2022.

<sup>208</sup> Jf. DFS: *Hvad er Folkeoplysning?*, 2020.

<sup>209</sup> Jf. Fora: *Folkeoplysningens historie i rids*, 2023.

<sup>210</sup> Jf. Kulturministeriet: *Folkeoplysning*, 2020.

<sup>211</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om folkbildning som tillhandahålls av studieförbund*, 2023.

<sup>212</sup> Jf. sag C-90/16, The English Bridge Union, præmis 28.

<sup>213</sup> Jf. sag C-592/15, British Film Institute, præmis 14 og 20.

<sup>214</sup> Jf. Kommissionen for de europæiske fællesskaber: *Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter*, 1973, s. 61.

<sup>215</sup> Jf. sag C-592/15, British Film Institute, præmis 22.

<sup>216</sup> Jf. Lovbekendtgørelse nr. 1115 af 31. august 2018 om støtte til folkeoplysende voksenundervisning, frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde og dagshøjskoler samt Folkeuniversitet, § 4. Denne betegnes fremover som folkeoplysningsloven.

<sup>217</sup> Jf. Kommissionen for de europæiske fællesskaber: *Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter*, 1973, s. 61.

af ML § 13, stk. 1, nr. 6 eller af praksis vedrørende kulturelle ydelser, at der stilles krav om, at aktiviteterne eller organerne bag de kulturelle ydelser skal være tilskudsberettiget efter folkeoplysningsloven. Årsagen til, at dette bliver inddraget, er med henvisning til, at folkeoplysningen i sig selv er en del af den kulturelle arv i Danmark. For at alle aktiviteter ikke kan kalde sig folkeoplysende og dermed en kulturel aktivitet, vil vurderingen være, at kun aktiviteter, der opfylder definitionen af at være folkeoplysende forening, vil kunne momsfrtages.<sup>218</sup> Disse faktorer er medvirkende til, at der kan argumenteres for, at aftenskoler kan indeholdes i fritagelser for kulturelle ydelser.

Tillige kan det overvejes, om der er flere aktiviteter, der ligesom aftenskoler og lignende kan rykkes over i fritagelsen for kultur fremfor undervisning. Den afgørende faktor er, at aktiviteten i betragtning af sin udøvelse, historie og tradition er en del af den sociale og kulturelle arv i Danmark.<sup>219</sup> I forbindelse med udkastet til styresignalet er der stillet spørgsmål til, hvorvidt danseskoler på samme måde som aftenskoler kan fritages som en kulturel aktivitet i stedet. I et høringssvar henvises der til, at De Danske Danseskolers historie strækker sig tilbage til 1800-tallet.<sup>220</sup> Danseskoler hører dog ikke under folkeoplysningsloven og dermed ikke under Kulturministeriet. Med henblik på dette adskiller historien, kulturen og traditionerne for danseskoler sig ikke væsentlig fra øvrige fritidsaktiviteter såsom undervisning i musik, tegning og lignende. På denne baggrund kan undervisningen på danseskoler ikke fritages som kulturelle ydelser.<sup>221</sup> Dans minder derimod mere om undervisning i legemsøvelser. For undervisning, der falder under dette begreb, vil det være mere nærliggende at diskutere, hvorvidt disse aktiviteter kan omfattes af fritagelsen for sport, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 5.

Sport er karakteriseret ved, at aktiviteten skal indeholde et ikke ubetydelig fysisk element.<sup>222</sup> En væsentlig betingelse til sportsfritagelsen er dog, at man ikke må have gevinst for øje. Dette udtryk kan fortolkes således, at gevinst for øje omhandler udlodning til ejerne, hvorimod systematisk tilstræbelse i at skabe overskud ikke i sig selv udgør gevinst for øje, så længe overskuddet anvendes til udførelsen af sine ydelser.<sup>223</sup> Derfor vil det være problematisk for mange af de virksomheder, som har undervisning i legemsøvelser at blive indeholdt i momsfritagelsen for sport. Dette indebærer blandt andet virksomheder, der driver motionscentre med holdundervisning, danseskoler og lignende, som primært har et kommercielt formål. Dog kan foreninger, der eksempelvis har dansehold, svømmeundervisning eller lignende sportslige aktiviteter, høre under sportsfritagelsen. Derved kan nogle af de aktiviteter, der indebærer specialiseret undervisning, blive indeholdt i fritagelse for sport, såfremt organisationen bag ikke har gevinst for øje.

Derudover kan det overvejes, om momsfritagelsen i den danske praksis vedrørende skolemæssig undervisning kan opretholdes med hjemmel i MSD art. 371. Denne bestemmelse giver tilladelse til, at medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 har fritaget transaktioner, der fremgår af momssystemdirektivets bilag X, del B, fortsat kan fritage undervisningsaktiviteterne på de betingelser, der var gældende i medlemsstaterne på samme tidspunkt. Som tidligere beskrevet så omfattede fritagelsen for undervisning i den daværende momslov fra 1978 en opstilling af flere undervisningsaktiviteter. Dog fremgår der ikke noget med undervisning, uddannelse, legemsøvelser eller lignende begreber i momssystemdirektivets bilag X, del B, hvor man kunne indfortolke nogle af de førnævnte ydelser.

---

<sup>218</sup> Definitionen af folkeoplysende fremgår af folkeoplysningslovens § 4 for aftenskoler, §45a for dagshøjskoler og § 46 for folkeuniversiteter.

<sup>219</sup> Jf. sag C-90/16, *The English Bridge Union*, præmis 28.

<sup>220</sup> Jf. Høringssvar fra De Danske Danseskoler vedrørende udkast til styresignal, sagsnummer 21-1229043.

<sup>221</sup> Denne vurdering understøttes af Skattestyrelsen jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling): B 10 - endeligt svar på spørgsmål 14*, 2023.

<sup>222</sup> Jf. Sag C-90/16, *The English Bridge Union Limited*, præmis 19.

<sup>223</sup> Jf. sag C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club*, præmis 35.

Den ovenstående gennemgang er ikke en udtømmende liste over de fritagelsesmuligheder, der er for aktiviteter, der ikke kan indeholdes i undervisningsfritagelsen jf. gældende ret. I forhold til anvendelsen af kulturfritagelsen vurderes det mest nærliggende, at det kun er folkeoplysende undervisning, der kan omfattes herunder. Det vurderes, at undervisningsydelse, der er berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven, er indenfor rammerne af medlemsstaternes skønsbeføjelse i forhold til MSD art. 132, stk. 1, litra n). Dette indebærer blandt andet, at aktøren, der udbyder den folkeoplysende undervisning, skal opfylde betingelserne for at blive anset som en folkeoplysende forening jf. folkeoplysningsloven. Således kan aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter, som opfylder henholdsvis folkeoplysningslovens § 4, § 45a og § 46, fritages som følge af kulturfritagelsen. Dermed er der større fokus på selve udbyderen end ydelsen.

#### 4.3.4. Sammenfatning

Fritagelsen af skolemæssig undervisning er med henblik på ordlyden ikke i strid med det underliggende lovgrundlag i momssystemdirektivet. Begrundelsen herfor er, at momslovens ordlyd ligger op ad momssystemdirektivets fritagelsesbestemmelse. Derfor er der ikke tvivl om, at den nationale fritagelsesbestemmelse skal fortolkes i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i momssystemdirektivet samt praksis fra EU-domstolen.

I momsloven fra 1978 fremgik der af undervisningsfritagelsen en opstilling af konkrete eksempler på skolemæssig undervisning. Denne formulering er videreført i forarbejderne til momsloven fra 1994, hvor opstillingen blev fjernet fra lovbestemmelsen, men det fremgår, at eksemplerne fortsat skal fritages på samme måde som tidligere. Domstolene har sidenhen anerkendt forskellige aktiviteter, der skal momsfrtages, hvor de har henvist til forarbejderne som blandt andet nævner undervisning i musik, håndarbejde og legemsøvelser, men derudover også aftenskoleundervisning.<sup>224</sup>

Ved fortolkningen af hvad der omfattes af skolemæssig undervisning, er det en betingelse, at der skal være et væsentligt element af reel undervisning. Derudover skal undervisningen være i traditionelle skolefag, og indholdet af undervisningen skal kunne anses som værende et fag eller et afgrænset emne. Sidstnævnte er direkte modstridigt med EU-retten, som har fastslået, at undervisningsydelse skal være mere end specialiseret undervisning i enkeltstående fag, da der er krav om en bred og varieret mængde af emner. Dette kan anses som en betingelse, da skolemæssig undervisning skal have samme karakter, som undervisning på momsfrtagne skoler. Eftersom skolemæssig undervisning skal opfylde betingelserne til undervisningsbegrebet, er det imod gældende ret, når de undervisningseksempler, der fremgår af lovbemærkningerne til den danske momslov, fritages i den nationale praksis.

Dermed kan det ses, at der i den nationale praksis tillægges indholdet i forarbejderne en høj retskildeværdi. Desuagtet er det momssystemdirektivet, der er styrende for, hvordan medlemsstaterne skal fortolke lovgivning, hvorfor de nationale forarbejder ikke kan tillægges en betydelig retskildeværdi, da EU-retten har forrang over den nationale ret. Derfor kan undervisningsvirksomheder ikke støtte ret til forarbejderne til momsloven, hvis fortolkningen heraf er i strid med EU-retten.

Som følge af at den nationale praksis om fritagelse af enkeltfagsundervisning udenfor rammerne af skolesystemet er imod gældende ret, har det været nærliggende at undersøge, hvorvidt nogle af disse aktiviteter kan omfattes af øvrige momsfrtagelser. Praksis for at fritage undervisning i legemsøvelser såsom motionscentres holdundervisning vil have svært ved at finde hjemmel til momsfrtagelse i medfør af ML § 13, stk. 1, nr. 5 vedrørende sport, eftersom bestemmelsen er betinget af, at man ikke må have gevinst for øje. Det er derimod mere oplagt,

---

<sup>224</sup> Jf. SKM2001.121.VLR og SKM2007.576.ØLR, hvor Højesteret har stadfæstet denne dom, jf. SKM2008.843.HR.

at fritagelsen af aftenskoleundervisning kan omfattes af fritagelsen for kultur jf. ML § 13, stk. 1, nr. 6. Det vurderes, at betingelsen herfor er, at folkeoplysende undervisning på aftenskoler, daghøjskoler og folkeuniversiteter kan fritages. Dette er tilfældet, såfremt de er berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven, eftersom folkeoplysende undervisning kan anses som en del af dansk kultur, som følge af folkeoplysningens historie, formål og traditioner i Danmark.

Det kan dermed konkluderes, at den nationale praksis har en udvidende fortolkning af, hvilke ydelser, der kan fritages som skolemæssig undervisning, hvilket i strid med gældende ret. Dette betyder, at der ikke er direktivkonform fortolkning af ML § 13, stk. 1, nr. 3. Der er begrænsede muligheder for at opretholde momsfrigørelse af de aktiviteter, der står til at ryge ud af momslovens undervisningsfrigørelse. Der er således ikke en forkert implementering af lovens ordlyd, men derimod forkert fortolkning af lovens ordlyd, som resulterer i, at den nationale praksis ikke er i overensstemmelse med gældende ret.

#### 4.4. Privattimer

Formuleringen »Privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau« blev tilføjet til ML § 13, stk. 1, nr. 3 i 2022, hvilket er den samme formulering som i MSD art. 132, stk. 1, litra j). Selvom implementeringen af ordlyden er ny i det danske lovgrundlag, har der dog altid været praksis for at fritage privattimer.<sup>225</sup> Bestemmelsen i MSD art. 132, stk. 1, litra j) har i henhold til national praksis hidtil været indfortolket i den forhenværende momsfrigørelse af undervisning i ML § 13, stk. 1, nr. 3.<sup>226</sup>

I momssystemdirektivet fremgår momsfrigørelsen af privattimer i en særskilt bestemmelse jf. MSD art. 132, stk. 1, litra j). Således er den adskilt fra bestemmelsen vedrørende skole- og universitetsundervisning. I betragtning heraf er det interessant at se på, hvorledes de tre nylige EU-domme har indvirkning på de betingelser, der er til privattimer på skole- eller universitetsniveau. Der ses nærmere på privattimer for at undersøge, om det kan være relevant i den kontekst for nogle af de aktiviteter, som ellers ikke vil være omfattet af skoleundervisning, fordi det kun er enkeltstående fag. Således undersøges det, hvorvidt det, der i den nationale praksis falder ud af skolemæssig undervisning, kan blive fanget af bestemmelsen om privattimer.

Indledningsvist gennemgås de betingelser, der er specifikke til bestemmelsen for at kunne være omfattet af privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau. Der fremgår ikke en definition af dette i bestemmelsen, hvorfor det er op til fortolkningen af øvrige retskilder at udlede betingelserne til bestemmelsen.<sup>227</sup>

For nærmere at definere hvad der ligger i bestemmelsen vedrørende privattimer, indrages sagen vedrørende Werner Haderer, som gav lektiehjælp i form af sin status som freelance-medarbejder. Det, der kendetegner privattimer, er, om timerne gives for egen regning og risiko, således de udøver deres virksomhed 'privat'.<sup>228</sup> Der skal således foretages en konkret vurdering af momenterne i sagen i forhold til, om underviseren handler for egen regning og risiko. Dette kan eksempelvis være momenter såsom, hvorvidt privattimerne gives fra egne lokaler med eget udstyr herunder både ejet eller leaset. Werner Haderer foretog sin undervisning på voksenundervisningscentre, som var administreret af delstaten Berlin, og derved var det ikke for egen regning og risiko.<sup>229</sup> I sagen om Werner Haderer var der både momenter, der talte for og imod, at han handlede for egen regning og risiko. Blandt andet talte det for, at han

<sup>225</sup> Jf. Folketingstidende, Tillæg A, Folketingsåret 2021-22, Bemærkninger til lovforslaget, afsnit 2.6.1 og 2.6.2.

<sup>226</sup> Jf. den forhenværende momslov, lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift.

<sup>227</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 22, C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 28.

<sup>228</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 30.

<sup>229</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 34.

ikke havde ret til løn, såfremt timen blev aflyst eller i tilfælde af forfald.<sup>230</sup> Derimod havde han indgået aftale med delstaten Berlin, hvorfra han modtog løn på timebasis samt pension- og sygeforsikringstillæg og fastsat feriegodtgørelse, som dog på trods af dette ikke anses som et ansættelsesforhold i tysk forstand.<sup>231</sup> Dette forhold peger i retning af, at han ikke var eksponeret for risiko eller handlede under eget ansvar. Den svenske momsvejledning har listet en række betingelser for, at undervisningen kan siges at være under eget ansvar. Det er nogle af de samme ovenstående momenter, men den svenske momsvejledning uddyber, at underviseren selv skal bestemme til hvilke elever, undervisningen gives, og hvornår den foretages.<sup>232</sup>

Sagen vedrørende Thomas Eulitz, hvor der blev givet efteruddannelseskurser vedrørende brandsikring, indeholder overvejelser, der er relevante for fortolkningen af bestemmelsen vedrørende privattimer. Heri fastlægges det, at selvom man som underviser selvstændigt udøver økonomisk virksomhed og dermed ikke er bundet af et ansættelsesretligt forhold, er det ikke tilstrækkeligt for at opfylde definitionen af at have givet privattimer som underviser.<sup>233</sup> Således kan personer, der er selskabsdeltagere i et selskab, som i egenskab af en underviser leverer undervisningsydelser, som udbydes af tredjemand, ikke betragtes som privattimer efter MSD art. 132, stk. 1, litra j).<sup>234</sup> Det kan dermed udledes, at der er betingelse om at have status som underviser, hvilket kun kan tilkomme fysiske personer.<sup>235</sup>

Derudover gælder det også, at undervisningen gerne må gives til flere personer på en gang, hvorfor privattimer ikke skal fortolkes som et krav om en-til-en undervisning.<sup>236</sup> Der er ikke krav om et direkte kontraktforhold mellem modtagerne af privattimerne og underviseren.<sup>237</sup> Kontraktforhold i forbindelse med privattimer kan eksempelvis være elevers forældre. Således kan forældre købe privattimer til deres børn.

#### **4.4.1. Begrebet skole- og universitetsundervisning i forbindelse med privattimer**

Begrebet skole- og universitetsundervisning er omdrejningspunktet for diskussionen af, hvad der omfattes af bestemmelsen vedrørende privattimer. Afsnittet omhandler, hvorvidt undervisning, der gives som privattimer, tillægges de samme betingelser som begrebet skole- og universitetsundervisning, der fremgår af MSD art. 132, stk. 1, litra i).

Først og fremmest kan det konstateres, at der i ordlyden af MSD art. 132, stk. 1, litra j) ikke fremgår begrebet skole- og universitetsundervisning. Derfor handler det om, hvorvidt dette begreb kan indfortolkes i formuleringen privattimer på skole- og universitetsniveau. Dermed omhandler dette også, hvorvidt litra i) og j) skal ses i sammenhæng, eller om de skal fortolkes som to adskilte bestemmelser. For så vidt angår bestemmelsens tilblivelseshistorie, har der ikke været nedskrevne kommentarer, hvilket kan skyldes, at bestemmelsen vedrørende privattimer er indsat i direktivet relativt sent i processen. Dermed er det besværligt at udlede, hvad EU oprindeligt havde påtænkt, formålet med bestemmelsen skulle være.<sup>238</sup>

---

<sup>230</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 33.

<sup>231</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 34.

<sup>232</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om erkända utbildningsanordnare*, 2023.

<sup>233</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 48.

<sup>234</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 55.

<sup>235</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 19, hvori det er angivet, at virksomheden ikke blev udøvet af en juridisk person, men en selskabsdeltager som i egenskab af diplomingeniør leverede undervisningsydelsen. Det fremgik endvidere af konklusionens pkt. 2, at personen Thomas Eulitz leverede ydelsen. Det samme standpunkt er også angivet i forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 55.

<sup>236</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 31 samt SKM2016.236.SR.

<sup>237</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 32.

<sup>238</sup> Jf. Forslag til afgørelse fra generaladvokat E. Sharpston i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 60, hvori der henvises til Ben Terra og Julie Kajus: *A guide to the Sixth VAT directive*, 1991, s. 604-605.

Generaladvokaten har givet udtryk for, at litra j) skal fortolkes ud fra den selvstændige ordlyd og dermed ikke som et underordnet led til litra i).<sup>239</sup> Denne opfattelse er på baggrund af, at man ellers kunne have tilføjet noget om privattimer i litra i). Dette er der ikke gjort, og der er i øvrigt stor forskel på ordlyden af litra i) og j) med henblik på, at litra j) ikke i ordlyden indeholder faglig uddannelse, omskoling og nært tilknyttede ydelser. Dette tyder på, at litra j) skal ses som en snæver undtagelse om, at alle undervisningsydelser, der ikke kan omfattes af litra i), er momspligtige.<sup>240</sup> Selvom ordlyden af litra j) ikke er enslydende med litra i), så har EU-domstolen fastslået, at privattimer i faglig undervisning også kan fritages i medfør af litra j) på trods af, at det ikke fremgår direkte af ordlyden i bestemmelsen.<sup>241</sup>

Dog peger generaladvokaten på, at litra i) og j) er udarbejdet for, at de tilsammen indeholder alle undervisningsaktiviteter, der kan fritages, men hvor der i bestemmelserne skelnes mellem juridiske personer i litra i) og fysiske personer i litra j).<sup>242</sup> Denne udtalelse kunne dermed fortolkes således, at skole- og universitetsundervisning skal tages i betragtning i bestemmelsen om privattimer, da de to bestemmelser kun adskiller sig i forhold til den, der leverer ydelsen. Det kan derimod også fortolkes således, at litra j) bidrager selvstændig med undervisningsaktiviteter, der skal fritages og dermed ikke er i direkte sammenhæng med den undervisning, der fremgår af litra i). Det kan dermed ikke udledes af generaladvokaternes udtalelser, hvorvidt konklusionen er, at bestemmelsen vedrørende privattimer skal indeholde betingelserne til skole- og universitetsundervisning.

I sagen med Thomas Eulitz fremgår det af præmis 21, at ordlyden af MSD art. 132, stk. 1, litra j) ikke direkte retter sig mod »skole- eller universitetsundervisning« men i stedet et beslægtet begreb, der betegnes som 'sådan undervisning'. Dertil uddybes det, at det skal forstås som »timer, der vedrører skole- eller universitetsundervisning«. Ved denne overvejelse kan det tolkes, at undervisning i privattimer skal adskilles fra begrebet skole- og universitetsundervisning, således der ikke lægges samme betingelser til privattimer, der vedrører skole- eller universitetsundervisning. Det fremgår i præmis 23, hvorvidt litra j) skal fortolkes således, om virksomheden i sagen kan udgøre »timer på skole- eller universitetsniveau« i relation til denne bestemmelses forstand.<sup>243</sup> Dermed bruger de ordlyden, som fremgår direkte af litra j), og adskiller sig dermed fra begrebet skole- og universitetsundervisning, der fremgår af litra i). Dette peger således i retning af, at der ikke er samme betingelser i bestemmelsen om privattimer, men i stedet at timerne skal vedrøre undervisning på skoler og universiteter og dermed være på niveau med den undervisning, der gives i skoler og universiteter.

I samme dom henviser EU-domstolen i præmis 29 til, at udtrykket skole- eller universitetsundervisning indgår i begrebet »timer på skole- eller universitetsniveau«, hvortil de henviser til nogle af de betingelser, der er til skole- og universitetsundervisning, herunder at undervisning har til hensigt at udvikle elevens evner, så længe aktiviteterne ikke er af rent rekreativ karakter.<sup>244</sup> Det kan således fortolkes, at begrebet skole- eller universitetsundervisning og de heri tilknyttede betingelser skal indfortolkes under ordlyden af »timer på skole- eller universitetsniveau«. Dog fremgår det af præmis 32, at litra j) imidlertid ikke direkte omfatter skole- eller universitetsundervisning. Det skal derved forstås således, at ydelser kan være omfattet af privattimer, hvis det udgør overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elev indenfor rammerne af uddannelsessystemet.<sup>245</sup> Dette peger i retning af, at nogle af de

---

<sup>239</sup> Jf. Forslag til afgørelse fra generaladvokat E. Sharpston i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 61.

<sup>240</sup> Jf. Forslag til afgørelse fra generaladvokat E. Sharpston i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 61.

<sup>241</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 35.

<sup>242</sup> Jf. Forslag til afgørelse fra generaladvokat E. Sharpston i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 47. Det samme er påpeget i forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 52.

<sup>243</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 23.

<sup>244</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 29, hvori der henvises til sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 26.

<sup>245</sup> Jf. sag C-473/08, Thomas Eulitz, præmis 32 og 33.

betingelser, der er for skole- og universitetsundervisning, også er betingelser for privattimer. Det relaterer sig dog mere til, hvad der er af betingelser til begrebet undervisning, hvorfor det ikke nødvendigvis skal forstås som om, at de samme betingelser for skole- og universitetsundervisning skal indfortolkes i privattimer.

Af ovenstående kan det foreløbigt udledes, at der i forhold til fortolkningen af undervisning ifølge litra j) er et vist overlap med begrebet skole- og universitetsundervisning, som fremgår i litra i). Det står dog ikke klart, at det i enhver henseende skal anses som det samme begreb og dermed tillægges nøjagtigt de samme betingelser.

I forbindelse med tre nylige EU-domme bliver der i dommene konsekvent henvist til begrebet »skole og universitetsundervisning« i MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j).<sup>246</sup> Således henvises der i de tre domme til betingelserne for skole- og universitetsundervisning, hvori der refereres til både MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j). Det kan heraf fortolkes således, at der stilles samme betingelser for undervisning omfattet af både litra i) og j), da disse betingelser skal opfyldes for, at privattimer kan momsfrtages. Dette fremgår også direkte af generaladvokatens forslag til afgørelse, som siger, at ”... *begrebet skole- og universitetsundervisning i artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 fortolkes på nøjagtig samme måde som samme begreb i samme stykkes litra i)*”.<sup>247</sup> Denne formulering fremgår ikke eksplicit af dommen vedrørende A & G Fahrschul-Akademie, men i stedet referer dommen til ”*Begrebet »skole- og universitetsundervisning« i artikel 132, stk. 1, litra i) og j)...*”, hvilket må antages at betyde det samme, dvs. at skole- og universitetsundervisning skal fortolkes på samme måde i både litra i) og j). Denne opfattelse fremgår også af Skattestyrelsens udkast til styresignal.<sup>248</sup>

Denne fortolkning kan dog undre i og med, at begrebet skole- og universitetsundervisning ikke fremgår direkte af ordlyden i litra j). Den umiddelbare fortolkning af ordlyden i litra j) peger i retning af, at det, der kan omfattes af bestemmelsen, er undervisning på skole- og universitetsniveau, der gives som privattimer af en privat underviser. Dermed vil undervisning, der foregår på skoler og universiteter eksempelvis matematik, kunne fritages, hvis en privatunderviser giver privattimer i faget matematik. Hvis alle betingelser til skole- og universitetsundervisning skal indfortolkes i privattimer, indebærer dette blandt andet også betingelsen om en bred og varieret mængde af emner. Denne betingelse siger noget om karakteren af den undervisning, der gives på skoler- og universiteter. Det står derimod ikke klart, om betingelsen følger med, når der i stedet gives privattimer på skole- og universitetsniveau.

Når de tre EU-domme refererer til begrebet skole- og universitetsundervisning i både MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j), kan det overvejes, om det i stedet skal fortolkes, som at undervisningen skal relatere sig til undervisningen på skoler og universiteter, og dermed at privattimer skal bestå af de fag, der på skoler og universiteter indgår i en bred og varieret mængde. I ordlyden af litra j) står der skole- og universitetsniveau, hvorved det ikke kan udledes, at den enkelte undervisningstime i sig selv skal indeholde en bred og varieret mængde af emner.

I generaladvokatens forslag til afgørelse uddybes det, at bestemmelsen i MSD art. 132, stk. 1, litra j) skal ses som et supplement til momsfrigtagelsen i litra i).<sup>249</sup> Til dette skal det forstås, at momsfrigtaget skole- og universitetsundervisning principielt foretages af de dertil

---

<sup>246</sup> Jf. sag C-449/17 A & G Fahrschul-Akademie, punkt 13, 15, 16, 20, 24, 27, 28, 30, sag C-373/19, Dubrovin & Tröger - Aquatics, punkt 18, 19, 23, 26, 29, 32, 33, samt sag C-47/19, HA, punkt 17, 20, 24, 28, 31, 34.

<sup>247</sup> Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 51.

<sup>248</sup> Jf. Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrigtagelse af skoleundervisning*, 2022.

<sup>249</sup> Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 49.

indrettede organer, som oftest eksempelvis vil være skoler og universiteter.<sup>250</sup> Under forudsætning heraf skal det fortolkes således, at momsfrigitte privattimer sigter mod supplerende undervisning, som vedrører samme indhold på skoler og universiteter udenfor den pågældende skoles ordinære undervisningsprogram, som gives af bestemte undervisere til bestemte elever.<sup>251</sup> Generaladvokaten anfører, at det eksempelvis kan være undervisning, som foretages i hjemmet grundet helbredsmæssige eller øvrige årsager, der gør, at uddannelsen ikke færdiggøres under de ordinære forhold, dvs. skolen. Det bemærkes af generaladvokaten, at denne undervisningsydelse ikke vil være momsfrigitte i medfør af MSD art. 132, stk. 1, litra i), da undervisningen i så fald ikke gives af tilsvarende offentligretlige organer. Da der ikke stilles samme betingelse i bestemmelsen for litra j) om, at privattimer skal gives af offentligretlige organer eller tilsvarende organer, kan undervisningen derfor omfattes af litra j). Således vil anvendelsen af momsfrigitelsen af privattimer være ret begrænset, da denne form for 'hjemmeundervisning' i skoleforløb ikke er udbredt i Danmark. Dette anerkender Skattestyrelsen også.<sup>252</sup>

Hvis man kigger på den type undervisning, som er omhandlet i sagen vedrørende Werner Haderer, tyder det på, at der ikke er krav om, at privattimer i sig selv skal vedrøre en bred og varieret mængde af emner. Werner Haderers undervisning bestod af lektiehjælp samt et keramik- og drejekursus.<sup>253</sup> I præmis 23 fremgår det, at Finanzamt har givet udtryk for, at keramikkurset ikke er omfattet, da det sigter udelukkende på fritidsaktiviteter, samt at det ikke er et kursus, som normalt afholdes på skoler og universiteter.<sup>254</sup> Derimod nævner hverken Finanzamt eller EU-domstolen noget om, at lektiehjælp ikke kan fritages, hvilket derfor kan betragtes som om, at denne form for undervisning ikke er udelukket af litra j). EU-domstolen henviser dog til, at den forelæggende ret, hvis det er nødvendigt, bør tage stilling til, om de aktiviteter, som sagen vedrører, kan omfattes af undervisning på skole- og universitetsniveau.<sup>255</sup> I sagen uddybes det ikke yderligere, hvad denne form for lektiehjælp består af; om det er i enkelte fag eller i flere fag til den samme elev.

Det er meget væsentligt, at generaladvokaten i sit forslag til afgørelse meget eksplicit udtrykker, at der skal lægges nøjagtig samme fortolkning til begrebet i både litra i) og j), og at EU-domstolen konsekvent henviser til begrebet »skole- og universitetsundervisning«, som angivet i MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j). Af disse kilder kan det konstateres, at begrebet skole- og universitetsundervisning skal fortolkes ens, men det fremgår ikke eksplicit af disse kilder, at betingelserne for skole- og universitetsundervisning skal indfortolkes i begrebet privattimer. Det kan derfor overvejes, at selvom begrebet skole- og universitetsundervisning skal fortolkes på samme måde i litra i) og j), så betyder det ikke, at den enkelte privattime isoleret set skal indeholde en bred og varieret mængde af emner. Ved at fortolke det lige så strengt som Skattestyrelsen, udvandes bestemmelsen, således hele det praktiske område for frigitelsen elimineres. Konsekvensen ved den strenge fortolkning er, at enkeltfagsundervisning også udelukkes fra momsfrigitelsen af privattimer. Dermed er det ikke muligt at inkludere aktiviteter under privattimer, som i den nationale praksis har været frigitte som en del af fortolkningen af skolemæssig undervisning. Det kan eksempelvis være personlig træning, som ellers antages at kunne opfylde flere af de betingelser, der specifikt er til privattimer, men det kan derimod ikke opfylde alle betingelserne til »skole- og universitetsundervisning«, hvorfor det ikke kan momsfrigitte.

---

<sup>250</sup> Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 49.

<sup>251</sup> Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokaten M. Szpunar i sag C-449/17, punkt 49.

<sup>252</sup> Skattestyrelsen: *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfrigitelse af skoleundervisning, 2022.*

<sup>253</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 5.

<sup>254</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 23.

<sup>255</sup> Jf. sag C-445/05, Werner Haderer, præmis 27.

Ydermere vil den nationale praksis for privattimer, som den ser ud i dag, være i strid med gældende ret, såfremt alle betingelserne fra skole- og universitetsundervisning skal indfortolkes i privattimer. Det skyldes, at de nyere fortolkningsbidrag fra de tre EU-domme endnu ikke er indarbejdet i den nationale praksis. Således vil eksempelvis lektiehjælp i enkeltstående fag, privattimer i musik eller sprog ikke længere kunne fritages i medfør af ML § 13, stk. 1, nr. 3. I Tyskland er der dog på nuværende tidspunkt samme praksis for at momsfritage privatundervisning i enkeltfag.<sup>256</sup> Siden de tre nylige EU-domme har hverken de tyske skattemyndigheder eller de tyske domstole ændret praksis for momsfritaget undervisning.<sup>257</sup> Derudover har de tyske skattemyndigheder på baggrund af de tre nylige EU-domme ikke planer om at ændre lovgivningen indenfor undervisningsområdet.<sup>258</sup> Dette er interessant, eftersom de tre nylige EU-domme stammer fra Tyskland. Denne opfattelse er således modstridende med Skattestyrelsen, hvilket kan indikere, at Skattestyrelsen har en særlig indskrænkende fortolkning, da den igangsatte praksisændring er omfattende indenfor undervisningsområdet. Begreberne i momsfritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor fritagelsen skal fortolkes enslydende i alle medlemsstater, så der opnås et ensartet beskatningsgrundlag. Derfor er det ikke muligt, at både de tyske og danske skattemyndigheder har ret i deres opfattelse.

Det står dermed uklart, hvordan bestemmelsen om privattimer skal fortolkes. Såfremt den tyske fortolkning er korrekt, åbner det op for muligheden om at fritage enkeltstående undervisning, som i den nationale praksis falder udenfor begrebet skolemæssig undervisning. Således vil det være muligt at fritage undervisning i musik, håndarbejde og sprog, såfremt undervisningen gives af en underviser som privattimer på skole- eller universitetsniveau. Derimod vil personlig træning stadig ikke kunne omfattes, da det lægges til grund, at undervisningen skal bestå af fag, som indgår i forløb på skoler og universiteter. Selvom der undervises i idræt, vurderes det, at personlig træning har et mere individuelt udgangspunkt og er dermed mere af rekreativ karakter. Idrætsundervisning indeholder flere elementer herunder også en teknisk tilgang til idræt i modsætning til personlig træning. Dermed er der en betingelse om, at privattimerne skal være i fag, som indgår i forløb på skoler og universiteter.

Det vil således være mest nærliggende, hvis bestemmelsen om privattimer ikke skal indfortolke alle betingelserne fra »skole- og universitetsundervisning«. Derimod skal bestemmelsen opfylde betingelser til begrebet undervisning. Den enkelte privattime kan bestå af enkeltstående undervisning, såfremt undervisningen foregår på skole- eller universitetsniveau. Dette indebærer også, at typen af undervisning skal være at finde på skoler og universiteter.

#### 4.4.2. Sammenfatning

Det kan konkluderes, at der er tvivl om fortolkningen af bestemmelsen vedrørende privattimer. Mere specifikt omhandler usikkerheden, hvorvidt begrebet »skole- og universitetsundervisning« fra MSD art. 132, stk. 1, litra i) skal indfortolkes i undervisning, der er givet som privattimer jf. MSD art. 132, stk. 1, litra j). Begrebet er behandlet i relation til bestemmelsen for privattimer i flere EU-domme, samt flere generaladvokater har givet udtryk for deres opfattelse af fortolkningen. Disse retskilder angiver dog ikke et entydigt svar på, hvorvidt begrebet skal indfortolkes i bestemmelsen vedrørende privattimer, således betingelserne for begrebet »skole og universitetsundervisning« også skal indfortolkes i MSD art. 132, stk. 1, litra j).

---

<sup>256</sup> Jf. Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 16. juni 2011, 6 K 165/10, præmis 56, hvoraf det fremgår at en selvstændig underviser, der giver privatundervisning til elever med læse-, stave- eller regnevanskeligheder kan momsfrtages. Yderligere afgørelser vedrørende momsfritagelse af privatundervisning i enkeltfag: Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 9. maj, 2016, 2 K 75/15, Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 15. juni 2015, 4 K 19/15 samt Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 19. december 2011, 5 K 370/11.

<sup>257</sup> Jf. Deloitte: *Private tutoring under German VAT rules for Mentor Danmark ApS*, 2022.

<sup>258</sup> Jf. Deloitte: *Private tutoring under German VAT rules for Mentor Danmark ApS*, 2022.

Dog bliver der i den tyske praksis fritaget privatundervisning i enkeltfag. Endvidere har de tyske skattemyndigheder ikke planer om at ændre praksis, som følge af de tre nylige EU-domme.<sup>259</sup> Såfremt den tyske opfattelse er korrekt, og dermed at bestemmelsen vedrørende privattimer ikke skal tolkes lige så strengt, som Skattestyrelsen lægger op til, så vil det være muligt at fritage undervisning af enkeltstående fag herunder, som ellers ikke kan omfattes af MSD art. 132, stk. 1, litra i). Dette er under forudsætning af, at betingelserne, der er specifikke for MSD art. 132, stk. 1, litra j), kan opfyldes. Dette indebærer i al væsentlighed, at undervisningen foretages for egen regning og risiko, og dermed at underviseren har det altovervejende ansvar.

Hvis Skattestyrelsens vurdering om, at betingelserne for skole- og universitetsundervisning ligeledes skal indfortolkes i momsfrigagelsen for privattimer, så vil anvendelsen af bestemmelsen være begrænset. Det vil eksempelvis være privattimer til et eller flere børn i folkeskolefag, der foregår i et almindeligt hjem som erstatning for folkeskoleundervisning i en folkeskole. Denne slags hjemmeundervisning er dog ikke udbredt i Danmark.

I sådanne situationer med usikkerhed om fortolkning er det vigtigt at have det generelle fortolkningsprincip for momsfrigagelser for øje. Til momsfrigagelser gælder det, at disse skal fortolkes indskrænkende, da de er en undtagelse til hovedreglen. Dog gælder det, at fritagelserne ikke skal fortolkes så indskrænkende, at formålet med fritagelsen går tabt. Fritagelsen i MSD art. 132, stk. 1, litra j) er indsat i direktivet på et relativt sent tidspunkt. I den forbindelse har der ikke været nogen forudgående nedskrevne kommentarer om bestemmelsen. Dermed er det besværligt at finde en påviselig tilblivelseshistorie og dermed udlede, hvad EU har påtænkt, at formålet med bestemmelsen skulle være.<sup>260</sup> Dermed er der stadig usikkerhed ved fortolkningen af privattimer.

Den mest nærliggende fortolkning vil være, at alle betingelserne til skole- og universitetsundervisning ikke skal fortolkes ind i bestemmelsen om privattimer, men at det derimod fortæller noget om karakteren af den undervisning, som kan omfattes under privattimer. Det betyder således, at det kun er fag, som er omfattet af forløb på skoler og universiteter, der kan fritages, da disse er karakteriseret ved et integreret system, hvor overførslen af viden indeholder en bred og varieret mængde af emner. Dermed vil mange af de undervisningsydelse, der ikke kan fritages som skolemæssig undervisning, i stedet fritages som privattimer, såfremt betingelser herfor er opfyldt. Det vil således eksempelvis være privattimer i musik givet af en underviser, som foretager undervisningen for egen regning og risiko. Derudover skal undervisningen være på skole- eller universitetsniveau, hvor underviseren skal have de fornødne kompetencer samt tilrettelægge undervisningen, så den svarer til musikundervisning givet på skole- eller universitetsniveau.

## 5. Politiske kompenserende tiltag

Fremover kan undervisning i enkeltfag såsom musik, håndarbejde eller holdtimer i fitness blive momspligtigt.<sup>261</sup> Dette møder dog stor modstand fra befolkningen, som har indsamlet de nødvendige 50.000 underskrifter til et borgerforslag mod momspligt på undervisning.<sup>262</sup>

Konsekvenserne ved udvidelsen af momspligten er, at det bliver dyrere for forbrugerne, hvorfor det forventes, at færre vil prioritere undervisning i legemsøvelser. Dette medfører

---

<sup>259</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, sag C-47/19, HA og sag C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics.

<sup>260</sup> Jf. Forslag til afgørelse fra generaladvokat E. Sharpston i sagerne C-434/05 og C-445/05, punkt 60, hvori der henvises til Ben Terra og Julie Kajus: *A guide to the Sixth VAT directive*, 1991, s. 604-605.

<sup>261</sup> Dette er uddybet i afsnit 4.3.1. om national praksis i forhold til gældende ret.

<sup>262</sup> Jf. Søren Pors Grundahl, TV Syd: *Borgerforslag startet af mand fra Tønder kommer i Folketinget*, 2023.

større ulighed for sundheden samt påvirker den generelle folkesundhed, hvilket har samfundsøkonomiske konsekvenser såsom udgifter til livsstilssygdomme.<sup>263</sup> Dette er også et stort fokusområde, hvilket både kan ses i debatten i medierne om udkastet til styresignal vedrørende momsfrigtagelsen af undervisning herunder de mange modtagne hørings svar, men også behandlingen af borgerforslaget mod momspligt på undervisning.<sup>264</sup>

Den udvidede momspligt indebærer blandt andet momspligt på holdundervisning i fitness. Skattestyrelsen forventer, at størstedelen af merprovenuet vil komme herfra.<sup>265</sup> Et skøn over merprovenuet vedrørende holdundervisning i fitness forventes at være på 190 mio. kr., hvor skønnet efter tilbageløb og adfærd vil udgøre 140 mio. kr. (2023-niveau).<sup>266</sup> Det skal dog bemærkes, at skønnet er behæftet med betydelig usikkerhed. Derudover vil den udvidede momspligt berøre mange andre aktiviteter end lige fitness, hvorfor merprovenuet alt andet lige forventes at være højere. Hvis man sammenholder dette merprovenu med det samlede provenu for momsen, som alene udgør 250 mia. kr. i 2021, så har den udvidede momspligt på undervisning ikke den store effekt på totalniveau.<sup>267</sup> Således bidrager den udvidede momspligt til statsbudgettet, da momsen vil indbringe flere penge til statskassen.

I forhold til hvor stor effekt den udvidede momspligt vil have for forbrugerne, så vil den i de fleste tilfælde resultere i en prisstigning på 25 %. Dog vil eksempelvis fitnessabonnementer, som giver adgang til holdundervisning og selvstændig træning ikke stige med 25 % som følge af momspligten. Dette sker som følge af, at det kun er holdundervisning, der for nuværende er momsfritaget og dermed kun denne del, der bliver påvirket af ændringen. Skattestyrelsen har beregnet, hvad konsekvenserne for prisen på fitnessabonnementet bliver som følge af den udvidede momspligt. Ud fra deres forudsætninger vil et fitnessabonnement inkl. holdtræning stige med 20 kr.<sup>268</sup> Det vil således være en relativ lille prisforskydning, der sker på fitnessabonnementer. Det kan også diskuteres, hvor stor effekten af momspligten på fitness vil have på folkesundheden, da forbrugerne har mulighed for at gå til forenings sport, som stadig er momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 5.

Skatteministeren har dog givet udtryk for, at det ikke er regeringens ønske at udvide momspligten for undervisning.<sup>269</sup> I den forbindelse har flere politikere også givet udtryk for, at de ønsker at gøre noget ved det.<sup>270</sup> Danmark er dog forpligtet til at følge EU-lovgivningen, hvorfor det ikke er muligt at beslutte, at denne type undervisning ikke skal pålægges moms. I stedet har politikerne nogle alternative muligheder for at kompensere for den udvidede momspligt, som medfører dyrere undervisningsaktiviteterne for forbrugerne. Indenfor skattesystemet er der ikke umiddelbart nogen oplagte tiltag, der kan indeholde lempelser målrettet området for undervisning, hvor momspligten udvides. Det kan blandt andet tilskrives, at momspligten afhænger af flere faktorer, herunder både arten, indholdet og udbyderen af undervisning samt konteksten, som undervisningen udbydes under. Der findes mange forskellige slags tiltag, som politikerne kan vedtage som kompenserende tiltag. I nærværende afhandling gennemgås tre

---

<sup>263</sup> Jf. Dansk Fitness & Helse Organisation: *Bilag 9: Konsekvenser af ændring vedrørende momsfrigtagelse for undervisning i legemsøvelser*, 2023.

<sup>264</sup> Jf. Skatteudvalget: *1. behandling den 21.02.2023 af B 10 Forslag til folketingsbeslutning om ikke at indføre momspligt på undervisning (borgerforslag)*, 2023 samt Skattestyrelsen: *Oversigt over høringsforslag*, 2022.

<sup>265</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 4*, 2023.

<sup>266</sup> Beregningen tager også højde for fradrag på købsmoms samt at der ej længere skal betales lønsumsafgift jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 4*, 2023.

<sup>267</sup> Jf. Danmarks Statistik: *Skatter og afgifter*, 2022, s. 13.

<sup>268</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 11*, 2023.

<sup>269</sup> Jf. Skatteudvalget: *1. behandling den 21.02.2023 af B 10 Forslag til folketingsbeslutning om ikke at indføre momspligt på undervisning (borgerforslag)*, 2023.

<sup>270</sup> Jf. Skatteudvalget: *1. behandling den 21.02.2023 af B 10 Forslag til folketingsbeslutning om ikke at indføre momspligt på undervisning (borgerforslag)*, 2023.

forskellige slags tiltag, hvor det drøftes, hvad man skal være særligt opmærksom på ved valget af netop disse tre tiltag.

### 5.1. Nedsat momssats

En af de muligheder, der er for at kompensere for den udvidede momspligt, er at indføre nedsat momssats på undervisningsaktiviteter. Differentierede momssatser er et emne, som er diskuteret af flere omgange på det politiske plan.<sup>271</sup> Herunder har der været ønsker om eksempelvis nedsat moms på fødevarer, bøger samt hotel- og restaurationsydelser. Dog har det danske momssystem været kendetegnet ved at have enhedsmoms, hvor der kun er én momssats på 25 %. Enhedsmoms er neutral, hvorimod differentieret moms ændrer branche- og forbrugssammensætningen, som ikke forventes at give samfundsøkonomiske nettogevinster.<sup>272</sup> Ved indførelsen af differentierede momssatser vil det således være en markant ændring af det danske momssystem, hvilket giver anledning til væsentlige overvejelser.

Differentieret moms er defineret ved at forskellige grupper af varer og ydelser pålægges forskellige momssatser, hvilket betyder, at nogle varer og ydelser vil blive pålagt en lavere momssats end den normale sats, som i Danmark er på 25 %. I det danske momssystem findes der allerede i dag få varer, hvor der er en nedsat momssats, hvilket i praksis sker til nulsats.<sup>273</sup> For de undervisningsaktiviteter, som ikke længere vil kunne omfattes af momsfritagelsen for undervisning, er det således en overvejelse, om de i stedet kan pålægges en nedsat momssats for, at effekten af den udvidede momspligt bliver mindre.

En af de udfordringer, der er ved at skulle indføre nedsatte momssatser på nogle af disse undervisningsydelser, er, at differentierede momssatser også skal være i overensstemmelse med momssystemdirektivet. I EU-retten er der regler for, hvor meget momssatsen må nedsættes. Udgangspunktet er, at normalsatsen ikke må være under 15 % jf. MSD art. 97. Derudover skal nedsatte satser mindst være på 5 % jf. MSD art. 98, stk. 1. Der er krav om, at de varer og ydelser, der skal pålægges nedsat momssats, skal fremgå af momssystemdirektivets bilag III.

Det er således muligt at indføre nedsat moms på eksempelvis undervisning i sport, jf. momssystemdirektivets bilag III, punkt 13. Det er derimod ikke muligt at nedsætte momssatsen på eksempelvis undervisning på musikskoler, da dette ikke fremgår af bilag III. I bilag III er der ikke et punkt, der specifikt vedrører undervisning, hvilket indikerer, at momssystemdirektivet ikke tillader andre undervisningsaktiviteter end sport at blive pålagt en nedsat momssats. Såfremt nedsat momssats for andre undervisningsaktiviteter såsom eksempelvis dans, musik eller håndarbejde skal kunne være i overensstemmelse med momssystemdirektivet, skal undervisningen kunne argumenteres at vedrøre øvrige emner, der fremgår af listen i bilag III. Blandt andet har Skatteministeriet undersøgt, at undervisning på private danseskoler er pålagt normalsats i de adspurgte medlemslande.<sup>274</sup> Der er ikke foretaget undersøgelser for undervisning indenfor eksempelvis håndarbejdsfag, men det kan overvejes, om det vil være muligt at føre det under punkt 7 om kultur i momssystemdirektivets bilag III. I så fald skal der kunne argumenteres for, at håndværksfaget har en særlig status i den kulturelle arv i Danmark. Det vurderes ikke til at være en farbar løsning. Således vil det være mest nærliggende at arbejde ud fra, at det kun er undervisning i sport, som kan pålægges en nedsat momssats. Sverige arbejder med

---

<sup>271</sup> Jf. Skatteudvalget: *1. behandling den 21.02.2023 af B 10 Forslag til folketingsbeslutning om ikke at indføre momspligt på undervisning (borgerforslag)*, 2023.

<sup>272</sup> Jf. Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005, s. 21.

<sup>273</sup> Jf. Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005, s. 5. Aviser har en nulmomssats, hvor momssatsen for kunst reelt er 5 procent. Denne slags moms gennemgås ikke yderligere. For yderligere henvises der til Henrik Stensgaard: *Fradragsret for merværdiafgift*, 2004, s. 73-74 samt Ad van Doesum et al.: *Fundamentals of EU VAT LAW*, 2016, s. 263.

<sup>274</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - supplerende svar på spørgsmål 21*, 2023.

tre momssatser på henholdsvis 25 %, 12 % og 6 %. Herunder har sportsydelser en momssats på 6 %.<sup>275</sup>

I denne forbindelse opstår der dermed afgrænsningsproblemer, da det skal uddybes, hvilken slags undervisning, der skal pålægges en nedsat moms. Såfremt en undervisningsform kan momsfrtages, er der risiko for sneboldeffekt, således at hvis undervisning i motion kan fritages, så kan undervisning i dans, hvor der også er bevægelse, også fritages, hvilket leder til, at undervisning i musik, hvor man eksempelvis øver finmotorik, også bør fritages. Det kræver således en udtømmende og detaljeret liste over, de undervisningsformer, der kan pålægges nedsat momssats.

Det har også sin pris, da der også er omkostninger ved at indføre lavere momssatser. Det medfører blandt andet større administration for både virksomhederne og Skattestyrelsen, som skal holde styr på, hvordan området er afgrænset og ikke mindst den kontrol, der skal føres i den anledning. Da det danske system på nuværende tidspunkt er bygget op om én momssats på alle varer og ydelser, giver det også tekniske udfordringer, da det alt andet lige kræver en opdatering af den tekniske del af momssystemet. Det giver ligeledes ekstraarbejde for virksomheder, som skal lave særskilt momsregnskab for de ydelser, der er omfattet af de differentierede momssatser. Omkostningerne vedrørende den administrative byrde er på samfundsniveau højere i Sverige end Danmark, hvilket primært skyldes, at de håndterer tre forskellige momssatser.<sup>276</sup>

Yderligere er der et problem i forhold til, at man ikke kan vide sig sikker på, at differentierede momssatser i alle henseender er løsningen på at holde prisen på undervisningsydelsen nede. Det skyldes, at lavere momssatser ikke nødvendigvis medfører lavere priser på ydelserne. De øgede administrationsomkostninger vil højst sandsynlig blive overvæltet til forbrugerprisen. Det kan også antages, at undervisningsydelser i et vist omfang kan betragtes som relativ uelastisk efterspørgsel, således prisændringer ikke medfører større ændringer i efterspørgslen. Efterspørgslen er ikke nødvendigvis betinget af det økonomiske aspekt men skyldes også hvilke interesser, job, tid og overskud, som forbrugeren har.

Derudover vil indførslen af en nedsat momssats på sportsundervisning også medføre et provenutab som følge af, at momssatsen bliver reduceret. Det følger ikke almindelig sædvane, at der i forbindelse med praksisændringer disponeres finansiering til nye tiltag. Dette er også tilfældet, hvor praksisændringen medfører et øget merprovenu, som det er tilfældet med udvidelsen af momsplichten på undervisningsområdet. Et tiltag som differentierede momssatser kræver en betydelig finansiering. Dog vil nedsat momssats på undervisning i sport have en begrænset effekt, da momssystemet generelt ikke er et egnet instrument til at fremme forbruget af ydelser, som det er formålet her.<sup>277</sup> Billigere adgang til undervisning i sport vil have en positiv effekt på folkesundheden, da det er forventningen, at flere vil dyrke mere motion.

Danmark er det eneste EU-land udover Slovakiet, som ikke har indført differentierede momssatser.<sup>278</sup> Således indikerer det, at de øvrige medlemslande finder differentierede momssatser fordelagtige. I forbindelse med gennemførslen af momssystemdirektivet har der været særlige regler, om hvorvidt medlemslande har kunne fortsætte med differentierede momssatser.<sup>279</sup> Dette betyder også, at Danmark ikke kan indføre differentieret moms på en lige så udbredt mængde af varegrupper, som det kan ses i øvrige EU-lande. Derudover skal det bemærkes, at EU-kommissionen har tilkendegivet afvikling af momsdifferentiering.<sup>280</sup> Således vil det være et stort arbejde at indføre nedsat momssats på sportsundervisning i Danmark, hvis det

---

<sup>275</sup> Jf. Skatteverket: *Momssatser och undantag från moms*, 2023.

<sup>276</sup> Jf. Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005, s. 21.

<sup>277</sup> Jf. Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005, s. 23.

<sup>278</sup> Jf. Your Europe: *Momsregler og momssatser*, 2022.

<sup>279</sup> Jf. Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005, s. 24.

<sup>280</sup> Jf. Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005, s. 25.

viser sig, at EU inden for en relativ kort tidsramme vil underlægge medlemsstaterne en restriktiv lovgivning vedrørende nedsatte momsatsar.

## 5.2. Skattefradrag

En anden af de muligheder, som politikerne kan indføre som et kompenserende tiltag for den udvidede momspligt på undervisningsområdet, er at vedtage et skattefradrag. Det er særligt den udvidede momspligt på undervisning i legemsøvelser, der argumenteres for, der vil have sundhedsmæssige konsekvenser, hvilket påvirker samfundsøkonomien. Det er derfor dette område for undervisning i legemsøvelser, der tages udgangspunkt i med forslaget om et skattefradrag.

Ved indførelsen af et personligt skattefradrag for udgifter til eksempelvis fitnessabonnementer er det muligt at afbøde konsekvenserne af den udvidede momspligt. Det kunne i praksis fungere på samme måde som et medlemskab af en fagforening, således medlemskabet bliver registreret af virksomheden, som sørger for at indberette korrekt til skattevæsenet.<sup>281</sup> Dette forslag går dog imod det grundlæggende skatteretlige princip om, at der kun kan opnås fradrag for udgifter relateret til indkomsterhvervelsen.<sup>282</sup> I udgangspunktet vil det være begrænset, hvorledes udgifter til fitnessabonnementer er en del af indkomsterhvervelsen.

Dog har politikerne førhen indført det såkaldte håndværkerfradrag, som dækker over service- og håndværksydelser i hjemmet, hvilket kunne være fradragsberettiget under visse betingelser. Dette fradrag er afskaffet i 2022, men i 11 år var det muligt at få fradrag for denne slags ydelser, som ikke kan siges at være forbundet med indkomsterhvervelsen.<sup>283</sup> Det er dermed muligt for politikerne at indføre fradrag, der ellers går imod det grundlæggende skatteretlige princip for fradrag.

Der er dog også administrative udfordringer i forbindelse med indførelsen af sådan et fradrag. Således kan det overvejes, hvorvidt det er fitnesscentre, der skal stå med administrationsbyrden. Hvis ikke de bliver pålagt indberetningspligt, så vil det være Skatteforvaltningen, der ender med administrationsbyrden for at sikre korrekt angivelse af fradraget. Muligheden for misbrug af fradrag vil dermed være sænket, såfremt fitnesscentre bliver pålagt en indberetningspligt. Dermed skal de indberette indbetalinger for medlemskab for hver enkelt kunde i kalenderåret.

En anden problemstilling i forhold til et eventuel fradrag for fitnessmedlemskab er, hvorvidt der skal være et beløbsmæssigt loft for fradraget. Eksempelvis var beløbsgrænsen for håndværkerydelser i 2022 på 12.900 kr.<sup>284</sup> Hvis fradraget ikke begrænses beløbsmæssigt, kan det være muligt, at det fører til meget høje fradrag. Et almindeligt fitnessabonnement med holdundervisning koster omtrent 2.500 kr. årligt i 2023.<sup>285</sup> Det vil derfor være naturligt, at skattefradraget ligger i det niveau.

Ydermere vil det være nødvendigt at definere og afgrænse, hvad der omfattes af fitnessmedlemskaber. Der findes både ordinære, fysiske træningscentre, men også reformer, crossfit og yoga centre. Derudover findes der også online fitnessabonnementer. Det vil således være nødvendigt med afklaring om, hvad der skal omfattes af et eventuelt fradrag til fitnessabonnementer. Såfremt der indføres et fradrag på 2.500 kr. for fitnessmedlemskaber, har Skattestyrelsen beregnet, at det vil medføre et mindreprovenu i omegnen af 450 mio. kr., hvor det efter tilbageløb og adfærd skønnes at udgøre 350 mio. kr. (2023-niveau).<sup>286</sup> Beregningen er dog

---

<sup>281</sup> Jf. DJV: *C.A.4.3.1.3 Fagforeningskontingent og arbejdsløshedsforsikring*, 2023.

<sup>282</sup> Jf. Jane Bolander et al.: *Lærebog om indkomstskat*, 2021, s. 67.

<sup>283</sup> Jf. DJV: *C.A.4.3.6 Servicefradrag og håndværkerfradrag*, 2022.

<sup>284</sup> Jf. DJV: *C.A.4.3.6 Servicefradrag og håndværkerfradrag*, 2022.

<sup>285</sup> Jf. Fitness World: *Medlemskab*, 2023.

<sup>286</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2021-22 SAU Alm. Del - endeligt svar på spørgsmål 771*, 2022.

behæftet med stor usikkerhed. Det bemærkes, at indførslen af dette fradrag vil medføre et mindreprovenu, der er større end det merprovenu, som den udvidede momspligt forventes at indbringe.

I ovenstående afsnit er forslaget om fradrag gennemgået med udgangspunkt i fitnessabonnementer, men ved indførslen af sådan et fradrag kan flere aktiviteter blive forbigået. Ellers vil det resultere i et omfattende fradrag, der skal indføres. Dette indebærer blandt andet aktiviteter som undervisning i musik, håndarbejde og lignende aktiviteter, der også vil blive momspligtige, når de undervises som enkeltfag. Som det er forklaret tidligere, er der sundhedsmæssige konsekvenser ved, at undervisning i legemsøvelser bliver dyrere som følge af momspligten, hvorimod der på de øvrige aktiviteter ikke er samme vidtrækkende samfundsmæssige konsekvenser.

### 5.3. Tilskud

En anden mulighed, som politikerne har, er at give tilskud til undervisningsaktiviteterne. Der findes mange former for tilskud. I nærværende afhandling er der valgt at kigge nærmere på et skattefrit, arbejdsgiverbetalt tilskud. Denne form for tilskud findes i mange varianter i de øvrige EU-medlemslande.<sup>287</sup> Tilskuddet i EU-landene er dog målrettet motions- og sundhedsfremmende aktiviteter. Dermed er eksempelvis undervisning i musik, håndarbejde og lignende aktiviteter ikke omfattet af tilskuddet. På samme måde vil det være mest nærliggende, at hvis et lignende tilskud skulle indføres i Danmark, så vil det også være målrettet motion- og sundhedsfremmende aktiviteter. Disse aktiviteter vil i den gængse opfattelse omfatte aktiviteter, der i væsentlig grad indeholder et bevægelselement. Tilskuddet vil i det tilfælde kunne omfatte momspligtige aktiviteter, som holdundervisning i fitness, såsom spinning, aerobic og lignende, eller undervisning i sportsgrene af kommercielle virksomheder. Det vil derimod være sværere at skulle yde tilskud til eksempelvis undervisning i håndarbejde, selvom der kan argumenteres for, at det er godt for den psykiske sundhed at have fritidsinteresser og et fællesskab med andre ligesindede. Med denne argumentation kan undervisning i mere eller mindre alle slags emner indeholdes i sådan et tilskud. Ved indførslen af et skattefrit tilskud kræver det således en klar afgrænsning af, hvad der kan omfattes.

I forhold til udformningen af denne form for tilskud er det nærliggende at se på, hvordan Sveriges ordning med deres Friskvårdsbidrag er udformet, og hvilke betingelser, der er pålagt. Det er et skattefrit personalegode, som den ansatte kun kan bruge på motions- eller sundhedsfremmende aktiviteter.<sup>288</sup> Det omfatter en bred vifte af sundhedsfremmende aktiviteter, såsom eksempelvis fitnessabonnement, skiliftkort, kostvejledning eller massagebehandlinger.<sup>289</sup> Der er en beløbsgrænse på 5.000 SEK årligt, hvor aktiviteter uden et motionselement, såsom kostvejledning er begrænset til 1.000 SEK per gang.<sup>290</sup> Udover traditionelle motionsaktiviteter såsom fitness, svømning og diverse sportsgrene er det også muligt at bruge tilskuddet på aktiviteter, som bærer mere præg af en fritidsaktivitet, så længe aktiviteten indeholder et motionselement. Det kan således være danseskoler. I praksis fungerer det sådan, at kvitteringen sendes til arbejdsgiveren, som udbetaler beløbet til medarbejderen. Derudover er det arbejdsgiveren, der vælger, om de vil tilbyde deres ansatte dette tilskud. Det er dog en betingelse, at alle ansatte tilbydes tilskuddet på samme vilkår og beløb.<sup>291</sup>

Det svenske Friskvårdsbidrag er et tilskud, som på mange måder minder om et tilskud, der allerede findes for de danske arbejdsgivere. Der findes et tilskud til mindre personalegoder,

<sup>287</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - supplerende svar på spørgsmål 8*, 2023.

<sup>288</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om Friskvårdsbidrag*, 2023.

<sup>289</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om Friskvårdsbidrag*, 2023.

<sup>290</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om Friskvårdsbidrag*, 2023.

<sup>291</sup> Jf. Skatteverket: *Rättslig vägledning om Friskvårdsbidrag*, 2023.

såsom julegaver, som er skattefrit, så længe de ikke overstiger beløbsgrænsen på 1.300 kr. pr. år (2023-niveau).<sup>292</sup> Derudover kan de som led i almindelig personalepleje stille goder uden væsentlig økonomisk værdi til rådighed på arbejdspladsen skattefrit.<sup>293</sup> Således er det skatte-teknisk muligt at indføre en lignende ordning som den svenske, da det danske skattesystem allerede har lignende ordninger dog med andre betingelser. Som reglerne er nu, vil arbejdsgivers betaling af fitnessmedlemskab blive skattepligtig for de ansatte, da det anses som en privat omkostning.

De ovenstående slags tilskud indberettes ikke til skattemyndighederne, da det er skattefrit. Ligeledes vil en lignende ordning som Friskvårdsbidrag ej heller skulle indberettes til Skattemyndigheder, hvorfor det er virksomhederne, der har den administrative byrde ved at kontrollere, at der udbetales korrekt. Skattemyndighederne har derved svært ved at føre kontrol med, at de udbetalte beløb vedrører de rette aktiviteter, og at tilskuddet ikke misbruges. Hvis der i Danmark indføres en lignende ordning, som det svenske Friskvårdsbidrag med en beløbsgrænse på 5.000 kr., vil det medføre et mindreprovenu efter tilbageløb på over 1 mia. kr. ifølge Skattestyrelsens beregninger.<sup>294</sup> Skønnet er dog behæftet med væsentlig usikkerhed. Skattestyrelsen har dog også beregnet, at hvis der indføres et tilskud, som giver skattefrihed for arbejdsgiverbetalt fitnessabonnementer op til 5.000 kr., så vil mindreprovenuet efter tilbageløb i stedet være i omegnen af 250 mio. kr.<sup>295</sup>

#### 5.4. Sammenfatning

Det handler således om, hvorvidt politikerne vil prioritere penge fra statsbudgettet til besparelser på undervisningsområdet. I denne situation, hvor der kommer et merprovenu som følge af udvidet momspligt på et område, som politikerne ellers ønsker, skal have bedre vilkår, har de mulighed for at bruge merprovenuet til finansiering af et nyt kompenserende tiltag, så nettoeffekten af prisstigningen i praksis ikke bliver stor.

For tiltaget med en nedsat momssats er det kun aktuelt for undervisning i sport, da direktivet ikke tillader, at andre typer af undervisning har en nedsat sats, jf. momssystemdirektivets bilag III. Derimod foreligger der ikke nogen lovgivningsmæssige begrænsninger for et skattefradrag eller et arbejdsgiverbetalt tilskud i forhold til hvilke undervisningsaktiviteter, der kan omfattes herunder. Det skal dog bemærkes, at politikerne har mange forskellige muligheder for at støtte undervisningsaktiviteterne, og i nærværende afhandling er der kun behandlet tre typer af tiltag. Det kan således ikke isoleret konkluderes ud fra ovenstående, hvad politikerne bør gøre. Det handler derimod i højere grad om, hvad politikerne ønsker at gøre.

### 6. Konklusion

Denne afhandlings hovedformål har været at belyse, hvad der er gældende ret indenfor momsfritagelsen for undervisning. I denne forbindelse har afhandlingen endvidere haft til formål at afdække og undersøge de usikkerheder, der i afhandlingen har været vurderet, er forbundet med undervisningsfritagelsen. Afhandlingen har yderligere haft til formål at vurdere, om der er overensstemmelse mellem national og EU-ret, og hvorvidt den nationale praksis holder sig indenfor de rammer, EU-retten har opsat.

Fritagelsen for undervisning kan findes i ML § 13, stk. 1, nr. 3, hvor den bagvedliggende bestemmelse kan findes i MSD art. 132, stk. 1, litra i) og j). Da momsloven er en implementering af momssystemdirektivet, er begge retskilder udtryk for gældende ret.

---

<sup>292</sup> Jf. DJV: *C.A.5.1.4 Bagatelgrænsen for mindre personalegoder*, 2023.

<sup>293</sup> Jf. DJV: *C.A.5.1.5 Personaleplejefritagelsen*, 2023.

<sup>294</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 7*, 2023.

<sup>295</sup> Jf. Skatteministeriet: *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 7*, 2023.

Det kan konkluderes, at der ligger en del betingelser for at blive omfattet af begrebet skole- og universitetsundervisning. Dels skal man være en del af det uddannelsessystem, som er fælles på tværs af EU for at kunne betegnes som skole eller universitet. For Danmark svarer det til både det ordinære og parallelle uddannelsessystem, således det både omfatter folkeskoler, ungdoms- og videregående uddannelser samt voksen- og efteruddannelser. Dermed er køre-, ride-, surf-, danse-, og svømmeskoler ikke omfattet af fritagelsen.

Herudover er undervisningsbegrebet kendetegnet ved overførsel af viden og kompetencer men skal også indeholde et forhold mellem underviser og studerende samt den pågældende institutions organisatoriske ramme. Der er ingen krav om, at undervisningen skal lede til eksaminer med henblik på at opnå en kvalifikation eller som muliggør udøvelse af et erhverv. Til gengæld må undervisningen ikke være rent rekreativ, hvorfor undervisning, der udelukkende vedrører fritidsaktiviteter, ikke kan omfattes. Hvornår undervisning er rent rekreativt afhænger af konteksten.

På baggrund af tre nye sager fra EU-domstolen, navnlig vedrørende A & G Fahrschul-Akademie, Dubrovin & Tröger og HA, er der kommet nye fortolkningsbidrag til undervisningsbegrebet. Med disse sager har EU-domstolen forsøgt at præcisere, hvad der kan karakteriseres ved skole- og universitetsundervisning. Denne slags undervisning er kendetegnet ved et integreret system, hvoraf der sker overførsel af viden og kompetencer angående en bred og varieret mængde af emner, hvor elevernes viden og kompetencer udvikles, når de trinvis bevæger sig fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system.<sup>296</sup> Disse nye fortolkningsbidrag indebærer blandt andet, at specialiseret undervisning ikke kan fritages, eftersom det ikke vedrører en bred og varieret mængde af emner.

De nye fortolkningsbidrag udfordrer dog den nationale praksis vedrørende skolemæssig undervisning. Skolemæssig undervisning er et begreb, der kun fremgår af momsloven. Det kan dog konkluderes, at ordlyden i momsloven er i overensstemmelse med momssystemdirektivet, da denne passus ikke tilføjer noget nyt til momsfrigagelsen. Som følge af direktivkonform fortolkning skal skolemæssig undervisning fortolkes med afsæt i momssystemdirektivets bestemmelse, hvorfor der gælder de samme betingelser til skolemæssig undervisning, som for skole- og universitetsundervisning.

Ved den hidtidige fortolkning af begrebet skolemæssig undervisning har det været forstået, at undervisning udenfor egentlige skoleforløb samt undervisning i enkeltfag kan fritages. Denne fortolkning har baggrund i forarbejderne til forhenværende momslove, hvori der har fremgået konkrete eksempler på skolemæssig undervisning, som blandt andet omfatter undervisning i legemsøvelser men også aftenskoleundervisning. De danske domstole har i flere sager lagt vægt på formuleringen i forarbejderne i deres beslutning vedrørende momsfrigagelse af undervisningsaktiviteter. Det er dog problematisk, at der i den nationale ret bliver tillagt en særlig retskildeværdi af forarbejderne, eftersom denne praksis er udtryk for en udvidende fortolkning af direktivet og følger dermed ikke direktivkonform fortolkning. Det er således i strid med gældende ret, da de nyere EU-domme blandt andet har fastslået, at undervisning skal vedrøre en bred og varieret mængde af emner, hvorfor det skal forstås således, at specialiseret undervisning ikke kan fritages. Da EU-retten har forrang over national ret, kan man ikke støtte ret til forarbejderne, da denne er i direkte strid med, hvad der kan udledes fra EU-retten. Derfor falder eksempelvis specialiseret undervisning på aftenskoler ud af bestemmelsen. Til gengæld er det muligt, at aftenskoleundervisning kan omfattes af momsfrigagelsen for kultur jf. ML § 13, stk. 1, nr. 6, såfremt aftenskolen er berettiget til tilskud efter folkeoplysningsloven. Begrundelsen herfor er, at folkeoplysende undervisning kan betragtes som en del af den danske kultur.

---

<sup>296</sup> Jf. sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, præmis 26.

Som følge af at der er undervisning, som hidtil har været fritaget som skolemæssig undervisning, der nu ikke kan omfattes heri, er det i afhandlingen undersøgt, hvorvidt undervisningen, så kan indgå som privattimer. Der er dog usikkerhed i forhold til, om bestemmelsen vedrørende privattimer skal tillægges de samme betingelser som for skole- og universitetsundervisning. Af EU-dommene samt generaladvokaternes forslag til afgørelse angives ikke et entydigt svar. Tyskland fritager fortsat privatundervisning i enkeltfag, hvorimod Skattestyrelsen er af den opfattelse af de nye EU-domme resulterer i, at privattimer skal opfylde betingelserne for skole- og universitetsundervisning. Henset til ordlyden af MSD art. 132, stk.1, litra j) vil den mest nærliggende fortolkning være, at betingelserne til skole- og universitetsundervisning ikke skal tillægges privattimer, men at det derimod kun fortæller noget om karakteren af den undervisning, der kan omfattes under bestemmelsen for privattimer. Det kan dermed konkluderes, at der er mulighed for, at de enkeltstående undervisningsaktiviteter, der falder ud af skolemæssig undervisning, kan fritages under privattimer, såfremt de opfylder kravene om, at undervisningen skal foretages for egen regning og risiko, samt at undervisningen har karakter af den undervisning, der fritages under skole- og universitetsundervisning.

Afhandlingen har efterfølgende set på, hvilke politiske tiltag, der kan indføres for at kompensere for den udvidede momspligt på eksempelvis de ydelser, der falder ud af skolemæssig undervisning. Det kan først og fremmest konkluderes, at den udvidede momspligt vil medføre øgede omkostninger for forbrugerne. Da politikerne har givet udtryk for, at de ikke ønsker at udvide momspligten på undervisning, men er nødsaget til det grundet EU-regulering, har de i stedet nogle alternative politiske tiltag, de kan indføre. I afhandlingen er tre tiltag drøftet. Det er en mulighed at indføre nedsat momssats på undervisning i sport, hvilket dog i praksis medfører en stor administrationsbyrde for både Skatteministeriet samt virksomhederne. Derimod er det ikke muligt at indføre nedsat momssats på øvrige undervisningsaktiviteter, da det kræver, at ydelsen fremgår af momssystemdirektivets bilag III. Der er dog ingen lovgivningsmæssige begrænsninger for tiltagene vedrørende skattefradrag eller et arbejdsgiverbetalt tilskud. Der findes dog et grundlæggende skatteretligt princip om, at udgifterne skal relatere sig til indkomsterhvervelsen, hvilket kan diskuteres for undervisningsydelser. I sidste ende er det dog op til politikerne at bestemme, hvilke tiltag, de ønsker at prioritere finansiering til. Det vil i så fald være symbolpolitik, da den udvidede momspligt vil have en begrænset effekt på eksempelvis folkesundheden.

Afhandlingen kan konkludere, at der ligger usikkerheder angående momsfrigørelsen for undervisning. Disse usikkerheder er dog belyst gennem afhandlingen, hvoraf de er drøftet, således det er tydeligere, hvad der anses som gældende ret.

## 7. Litteraturliste

### Bøger

Bolander, Jane, Madsen, Liselotte, Laursen, Anders Nørgaard og Langhave, Inge: *"Lærebog om indkomstskat"*, 19. udgave, Djøf Forlag, 2021

Blume, Peter: *"Retssystemet og juridisk metode"*, 4. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2020

Doesum, Ad van, Kesteren, Herman van og Norden, Gert-Jan van: *"Fundamentals of EU VAT LAW"*, 1. udgave, Kluwer Law International, 2016

Elgaard, Karina Kim Egholm, Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik: *"Momsloven 50 år - festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov"*, 1. udgave, Ex Tuto Publishing A/S, 2017

Høffner, Peter: ”Momsfritagelse - nationale krav til udbydere”, Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus, 2006

Jensen, Dennis Ramsdahl: ”Merværdiafgiftspligten”, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

Jørgensen, Lars Loftager, Pedersen, Børge Aagaard og Rasmussen, Lars: ”Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger”, 5. udgave, Forlaget Thomson A/S, 2007

Munk-Hansen, Carsten: ”Retsvidenskabsteori”, 3. udgave, Djøf Forlag, 2022

Pedersen, Søren Engers, Andersen, Merete og Danielsen, Linda-Sophia: ”Moms 2 Fritagelser og lønsum”, 4. udgave, Karnov Group, 2016

Stensgaard, Henrik: ”Fradragsret for merværdiafgift”, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

Sørensen, Karsten Engsig og Danielsen, Jens Hartig: ”EU-retten”, 7. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2019

Terra, Ben: ”Sales taxation: the case of value added tax in the European Community”, Series on international taxation, no. 8, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988

Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth: ”Retskilder og retsteorier”, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2008

### **Publikationer**

Danmarks Statistik: *Skatter og afgifter Oversigt 2022*, 2022

<https://www.dst.dk/Site/Dst/Udgivelser/GetPubFile.aspx?id=44688&sid=skat2022>

Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik: *Momskommentaren*, kapitel 3, forlaget Magnus Informatik, København, 2012

Skatteministeriet: *Differentieret moms*, 2005

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/%C3%B8vrige-publikationer/ska%CF%84-juni-2005/differentieret-moms/>

Skattestyrelsen: Den Juridiske Vejledning 2023-1, D.A. Moms:

D.A.1.2 Teori, version 3.10

D.A.3.2.4 Andre offentlige institutioner, version 3.10

D.A.5.3.4 Hovedregel: Momsfritagelse for undervisning, version 3.10

D.A.5.24 Baggrundsviden om momsfritagelserne i ML § 13, version 3.10

D.A.10.4 Baggrundsviden om momsfritagelserne i ML §§ 34-46, version 3.10

Skattestyrelsen: Den juridiske vejledning 2023-1, A.A. Processuelle regler for Skatteforvaltningens opgaver:

A.A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis, version 3.10

Skattestyrelsen: Den juridiske vejledning 2023-1, C.A. Personbeskatning:  
C.A.4.3.1.3 Fagforeningskontingent og arbejdsløshedsforsikring  
C.A.5.1.4 Bagatelgrænsen for mindre personalegoder  
C.A.5.1.5 Personaleplejefritagelsen

Skattestyrelsen: Den juridiske vejledning 2022-2, C.A. Personbeskatning:  
C.A.4.3.6 Servicefradrag og håndværkerfradrag

### Udtalelser fra generaladvokaten

Generaladvokaten E. Sharpston, forslag til afgørelse i sagerne C-434/05 og C-445/05  
Generaladvokaten M. Szpunar, forslag til afgørelse i sag C-449/17

### Traktater, direktiver, forordninger, love mv.

- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (*momssystemdirektivet*)
- Rådets 6. direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag
- Rådets 1. direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om det fælles merværdiafgiftssystem
- Forordning nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv (*momsforordningen*)
- Lov nr. 904 af 21. juni 2022 om ændring af momsloven
- Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift (*momsloven*)
- Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift
- Lovbekendtgørelse nr. 305 af 26. maj 1978 om almindelig omsætningsafgift
- Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift
- Lovbekendtgørelse nr. 100 af 30. januar 2013 om biblioteksvirksomhed (*biblioteksloven*)
- Lovbekendtgørelse nr. 1115 af 31. august 2018 om støtte til folkeoplysende voksenundervisning, frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde og daghøjskoler samt om Folkeuniversitetet (*folkeoplysningsloven*)
- Lov nr. 169 af 5. juni 1953 Danmarks Riges Grundlov (*grundloven*)
- Bekendtgørelse nr. 2246 af 30. november 2021 om merværdiafgift (*momsbekendtgørelsen*)
- Mervärdeskattelag (1994:200) t.o.m SFS 2023:80 (*svensk momslov*)
- Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 2021-22, Bemærkninger til lovforslaget om ændring af momsloven, lovforslag nr. L 106
- Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1993-94, Bemærkninger til lovforslaget om ændring af momsloven, lovforslag nr. L 124
- Folketingstidende Tillæg A, Folketingsåret 1977-78, Bemærkninger til lovforslaget om ændring af merværdiafgiftsloven
- Kommissionen for de europæiske fællesskaber: *Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter*, 1973  
[https://www.eu.dk/samling/19731/kommissionsforslag/KOM\(1973\)0950/forslag/1185258/2151078.pdf](https://www.eu.dk/samling/19731/kommissionsforslag/KOM(1973)0950/forslag/1185258/2151078.pdf)

### **Afgørelser fra EU-domstolen**

Sag C-612/20	Happy Education mod Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca og Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj
Sag C-47/19	HA mod Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst
Sag C-373/19	Dubrovin & Tröger GbR – Aquastics mod Finanzamt München Abteilung III
Sag C-449/17	A & G Fahrschul-Akademie GmbH mod Finanzamt Wolfenbüttel
Sag C-90/16	The English Bridge Union Limited mod Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
Sag C-592/15	British Film Institute mod Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
Sag C-174/14	Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA mod Fazenda Pública
Sag C-319/12	Minister Finansów mod MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa
Sag C-473/08	Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz mod Finanzamt Dresden I
Sag C-434/05	Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) mod Staatssecretaris van Financiën
Sag C-445/05	Werner Haderer mod Finanzamt Wilmersdorf
Sag C-174/00	Kennemer Golf & Country Club mod Staatssecretaris van Financiën
Sag C-287/00	Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Forbundsrepublikken Tyskland
Sag C-216/97	Jennifer Gregg og Mervyn Gregg mod Commissioners of Custom & Excise
Sag 294/83	Miljøpartiet "Les Verts" mod Europa-Parlamentet
Sag 14/83	Sabine von Colson og Elisabeth Kamann mod Land Nordrhein-Westfalen
Sag 148/78	Anklagemyndigheden mod Tullio Ratti
Sag 106/77	Det italienske Finansministerium mod S.p.a Simmenthal
Sag 11/70	Internationale Handelsgesellschaft mbH mod Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel
Sag 6/64	Flaminio Costa mod ENEL

### **Nationale domme, afgørelser, kendelser mv.**

<b>Højesteret:</b>	<b>Landsskatteretten:</b>	
SKM2008.843.HR	SKM2013.48.LSR	SKM2016.107.SR
	SKM2010.851.LSR	SKM2014.836.SR
<b>Vestre Landsret:</b>	SKM2009.662.LSR	SKM2008.1031.SR
SKM2001.121.VLR	SKM2008.522.LSR	
<b>Østre Landsret:</b>	<b>Skatterådet:</b>	<b>Told- og Skattestyrelsen</b>
SKM2007.576.ØLR	SKM2018.470.SR	SKM2001.223.TSS
	SKM2018.506.SR	
<b>Byretterne:</b>	SKM2018.379.SR	<b>Afgørelser fra TfS:</b>
SKM2008.313.BR	SKM2016.236.SR	TfS 1996, 127.

### **Tyske domme:**

Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 9. maj, 2016, 2 K 75/15  
Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 15. juni 2015, 4 K 19/15  
Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 19. december 2011, 5 K 370/11  
Bundesfinanzhof, afgørelse fra d. 16. juni 2011, 6 K 165/10

## Internetkilder

Børne- og undervisningsministeriet (2023): *Overblik over uddannelsessystemet*. Lokaliseret den 20. april 2023 på <https://www.uvm.dk/uddannelsessystemet/overblik-over-det-danske-uddannelsessystem>

Dansk Fitness & Helse Organisation (2023): *Bilag 9: Konsekvenser af ændring vedrørende momsfrigørelse for undervisning i legemsøvelser*. Lokaliseret den 15. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/bilag/9/2669947.pdf>

Deloitte (2022): *Private tutoring under German VAT rules for Mentor Danmark ApS*. Lokaliseret den 13. maj 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009>

DFS (2020): *Hvad er Folkeoplysning?* Lokaliseret den 27. april 2023 på <https://dfs.dk/folkeoplysning/hvad-er-folkeoplysning/>

EUR Lex (2022): *EU-rettens forrang (præcedens)*. Lokaliseret den 26. april 2023 på [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=LEGISSUM:primacy\\_of\\_eu\\_law](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=LEGISSUM:primacy_of_eu_law)

EMU (2023): *Svømning*. Lokaliseret den 13. maj 2023 på <https://emu.dk/grundskole/idraet/svoemning?b=t5-t18>

Fitness World (2023): *Medlemskab*. Lokaliseret den 13. maj 2023 på <https://www.fitness-world.com/dk2/core-og-hold-medlemskab>

Fora (2023): *Folkeoplysningens historie i rids*. Lokaliseret den 27. april 2023 på <https://fora.dk/om-fora/folkeoplysning/folkeoplysningens-historie-i-rids/>

Folketinget (2020): *Oversigt*. Lokaliseret den 30. marts 2023 på <https://www.eu.dk/da/fakta-og-tal/medlemslande/medlemslande>

Folketinget (2023): *Hvad er en lovbekendtgørelse?* Lokaliseret den 2. maj 2023 på [https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov\\_hvad-er-en-lovbekendtgørelse](https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov_hvad-er-en-lovbekendtgørelse)

Folketinget (2023): *Bekendtgørelse*. Lokaliseret den 2. maj 2023 på <https://www.ft.dk/da/leksikon/Bekendtgørelse>

Folketinget (2022): *Hvornår kom EF til at hedde EU?* Lokaliseret den 4. maj 2023 på <https://www.eu.dk/da/faq/alle-faqs/hvornaar-kom-ef-til-at-hedde-eu>

Høringssvar fra Børne- og undervisningsministeriet vedrørende udkast til styresignal, sagsnummer 21-1229043. Lokaliseret den 2. maj 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009>

Høringssvar fra De Danske Danseskoler vedrørende udkast til styresignal, sagsnummer 21-1229043. Lokaliseret den 10. maj 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009>

Kulturministeriet (2020): *Museer*. Lokaliseret den 27. april 2023 på <https://kum.dk/kulturomraader/kulturarv-og-institutioner/museer>

Kulturministeriet (2020): *Folkeoplysning*. Lokaliseret den 4. maj 2023 på <https://kum.dk/kulturomraader/uddannelse-og-folkeoplysning/folkeoplysning>

Skatteverket (2023): *Rättslig vägledning om folkbildning som tillhandahålls av studieförbund*. Lokaliseret den 5. maj 2023 på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.5/339556.html>

Skatteverket (2023): *Rättslig vägledning om begreppet utbildning*. Lokaliseret den 10. maj 2023 på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/322535.html>

Skatteverket (2023): *Rättslig vägledning om erkända utbildningsanordnare*. Lokaliseret den 10. maj 2023 på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/322534.html>

Skatteverket (2023): *Rättslig vägledning om uthyrning av personal, t.ex. lärare*. Lokaliseret den 10. maj 2023 på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.1/322535.html#h-Uthyrning-av-personal-tex-larare>

Skatteverket (2023): *Rättslig vägledning om skattefrihetens omfattning för utbildning*. Lokaliseret den 15. maj 2023 på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/322533.html>

Skatteverket (2023): *Rättslig vägledning om Friskvårdsbidrag*. Lokaliseret den 16. maj 2023 på <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/386278.html>

Skatteverket (2023): *Momssatser och undantag från moms*. Lokaliseret den 16. maj 2023 på <https://www.skatteverket.se/foretag/moms/saljavarorochtjanster/momssatserochundantagfrantomoms.4.58d555751259e4d66168000409.html>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 4*. Lokaliseret den 1. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/4/svar/1930079/2660697.pdf>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 7*. Lokaliseret den 7. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/7/svar/1935881/2670795.pdf>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - supplerende svar på spørgsmål 8*. Lokaliseret den 7. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/8/svar/1953100/2698916.pdf>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - endeligt svar på spørgsmål 11*. Lokaliseret den 8. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/11/svar/1935628/2670307.pdf>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling): B 10 - endeligt svar på spørgsmål 14*. Lokaliseret den 10. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/14/svar/1953174/2699161.pdf>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling), B 10 - endeligt svar på spørgsmål 18*. Lokaliseret den 2. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/18/svar/1945530/2685958.pdf>

Skatteministeriet (2023): *Skatteudvalget 2022-23 (2. samling) B 10 - supplerende svar på spørgsmål 21*. Lokaliseret den 7. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/21/svar/1955595/2703423.pdf>

Skatteministeriet (2022): *Skatteudvalget 2021-22 SAU Alm. Del - endeligt svar på spørgsmål 771*. Lokaliseret den 3. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/spm/5/svar/1930220/2660972.pdf>

Skattestyrelsen (2022), *Udkast til styresignal - Praksisændring - Genoptagelse - Momsfritagelse af skoleundervisning*. Lokaliseret den 31. marts 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=2351009>

Skattestyrelsen (2022), *Udkast til styresignal - Præcisering - Momsfritagelse af aftenskoler, dagshøjskoler og folkeuniversiteter*. Lokaliseret den 27. april 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=2351011>

Skattestyrelsen (2022): *Oversigt over høringsforslag*. Lokaliseret den 23. april 2023 på <https://skat.dk/data.aspx?oid=77061&x=2351009>

Skatteudvalget (2023): *1. behandling den 21.02.2023 af B 10 Forslag til folketingsbeslutning om ikke at indføre momspligt på undervisning (borgerforslag)*. Lokaliseret den 13. maj 2023 på <https://www.ft.dk/samling/20222/beslutningsforslag/B10/BEH1-26/forhandling.htm>

Søren Pors Grundahl (2023), TV Syd: *Borgerforslag startet af mand fra Tønder kommer i Folketinget*. Lokaliseret den 15. april 2023 på <https://www.tvsyd.dk/toender/borgerforslag-startet-af-mand-fra-toender-kommer-i-folketinget>

UddannelsesGuiden (2023): *Fritidsundervisning*. Lokaliseret den 8. maj 2023 på <https://www.ug.dk/efteruddannelse/fritidsundervisning>

Your Europe (2022): *Momsregler og momssatser*. Lokaliseret den 16. maj 2023 på [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_da.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_da.htm)