

Den momsretlige behandling af fertilitetsbehandlinger – i et EU- og relationsretligt perspektiv

Janne West Olafsson¹

Resumé: I 2016 tog Landsskatteretten stilling til, at fertilitetsbehandlinger generelt ikke kunne være omfattet af momsfrigtagelsen for sundhedsydelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1. Forklaringen skyldtes, at fertilitetsbehandlingen skulle ske på baggrund af, om der forelå infertilitet hos den kvinde, der modtog behandlingen, hvilket betød, at der som udgangspunkt skulle pålægges moms på fertilitetsbehandlinger for lesbiske par og mandlig infertilitet. I nærværende artikel analyseres Landsskatterettens fortolkning af momsfrigtagelsen med henvisning til EU-Domstolens praksis for at påvise, at fortolkningen er forkert, idet alle fertilitetsbehandlinger bør være omfattet. Artiklen vil endvidere kombinere momsretten og relationsretten, da ovenstående fortolkning er med til at favorisere kernefamilien, hvor partnerskabet er indgået mellem en mand og en kvinde. Denne favorisering er ikke hensigtsmæssig i lyset af det moderne samfund, hvor den traditionelle kernefamilie, partnerskabet mellem mænd og kvinder, ikke længere er det foretrukne valg for alle.

Nøgleord: Momsfrigtagelse, Fertilitetsbehandling, Relationsretten

1. Fuldmægtig, cand.jur., Skatteankestyrelsen, jwo@sanst.dk. Artiklen er udtryk for forfatterens personlige opfattelse og dækker ikke nødvendigvis Skatteankestyrelsens eller Landskatterettens generelle opfattelse og holdninger. Lektor Karina Kim Egholm Elgaard, Københavns Universitet, har været vejleder på specialeafhandlingen og artiklen.

1. Indledning

Det overordnede tema for nærværende artikel er en analyse af den momsretlige behandling af fertilitetsbehandlinger, der er baseret på min specialeafhandling fra 2017.² Artiklens problemstilling er først og fremmest en klassisk komparativ analyse mellem dansk administrativ praksis³ og EU-Domstolens (Domstolens) praksis. Dernæst vil artiklens væsentligste bidrag af samfundsmæssig værdi være fokuseret på det innovative element, der består i at kombinere to juridiske discipliner, relationsretten og momsretten.

De seneste år har Kirsten Ketscher haft fokus på at udvikle de traditionelle juridiske discipliner ved at udvikle og tilføje nye retlige perspektiver, herunder at introducere en inkluderende synsvinkel på relationer, der indtænker den måde, hvorpå mennesker i dag indretter deres liv.⁴ Med afsæt i denne tankegang vil der i artiklen på tilsvarende vis tilføjes et nyt retligt perspektiv, idet kombinationen af relationsretten og momsretten har til hensigt at undersøge, hvilke familieformer dansk administrativ praksis er med til at favorisere i forhold til den momsretlige behandling af fertilitetsbehandlinger, og hvorvidt denne kan siges at være hensigtsmæssig.

Artiklens problemstillinger er derfor opdelt i følgende tre dele:

- 1) Er dansk administrativ praksis for fertilitetsbehandlinger i overensstemmelse med Domstolens praksis?
- 2) Hvilke familieformer er dansk administrativ praksis med til at favorisere i forhold til fertilitetsbehandlinger?
- 3) Er denne favorisering hensigtsmæssig set i lyset af nutidens familieformer?

I 2016 tog Landsskatteretten stilling til, om fertilitetsbehandlinger var omfattet af momsfratagelsen for sundhedsydelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.⁵ Landsskatteretten fandt frem til, at *'[...]såfremt der efter en lægefaglig vurdering er overvejende sandsynlighed for infertilitet hos den kvinde, der modtager behandling mod ufrivillig barnløshed, er ydelsen momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, idet der således vil være tale om behandling med terapeutisk formål af en sundhedsmæssig anomali.'*⁶

Landsskatterettens afgørelse havde dermed den konsekvens, at der i praksis skulle pålægges moms på fertilitetsbehandlinger i følgende tilfælde:

2. Janne West Olafsson, 'Moms-mæssige problemstillinger i forhold til fertilitetsbehandlinger' (Cand.jur. afhandling, Københavns Universitet 2017).
3. På skatteområdet, herunder Skatterådet og Landsskatterettens afgørelser.
4. Kirsten Ketscher, 'Relationsret – en ny retsvidenskabelig optik? Fra ægteskabs- og familieret mod en inkluderende relationsret' [2012] Retfærd, nr. 1/136, 35. årg. 86.
5. Lovbekendtgørelse nr. 760 om merværdiafgift af 21. juni 2016.
6. SKM 2016.210 LSR under "Landsskatterettens afgørelse" 2. sidste afsnit.

- a) Hvis manden er infertil, da behandlingen skal angå den infertile kvinde
- b) Enlige og homoseksuelle der ønsker fertilitetsbehandling uden indikation af infertilitet

Kravet om det terapeutiske formål fremgår hverken af den danske momslovs bestemmelse, den bagvedliggende bestemmelse i momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra b og c⁷ eller de tilhørende forarbejder, men er et krav, der er skabt af Domstolen.

En nærmere analyse af Domstolens praksis af det terapeutiske formål påviser, at dansk administrativ praksis har været meget "begræbtsfast" i forhold til, om og hvorfor *nogle* fertilitetsbehandlinger skulle være omfattet af momsfrigagelsen, da det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert.⁸

Som nævnt består denne artikels væsentligste bidrag i, ud over denne juridisk analyse, den tværfaglige tilgang ved at kombinere to juridiske discipliner, relationsretten og momsretten. Dansk administrativ praksis vil derfor blive undersøgt ud fra et familiesynspunkt, herunder fra et relationsretligt perspektiv.

Med inddragelsen af relationsretten er der for alvor fokus på, om reglerne for momsfri fertilitetsbehandling burde ændres således, at man opnår en retstilstand, der tager sigte på at inkludere samtlige relationer, som der dannes i dag. I en relationsretlig sammenhæng viser det sig, at når det handler om relationsdannelser mellem personer, er behovet for fertilitetsbehandlinger velegnet også i andre sammenhænge, end hvor manden eller kvinden har dårlige kønsceller (*er infertile*).

For enlige, lesbiske, regnbuefamilier og andre alternative familieformer opstår der et behov for en fertilitetsbehandling, dog ikke af medicinske årsager, men ved at man er enlig eller har indgået en relation, der adskiller sig fra den klassiske kernefamilie, hvor manden leverer sæd til kvindens æg.

At dansk administrativ praksis har *infertilitet* som et krav for at opnå momsfri fertilitetsbehandling, har dermed en væsentlig ekskluderende effekt på ovennævnte familieformer, da deres behov for fertilitetsbehandling oftest ikke er det samme som for heteroseksuelle par.

Tværfagligheden bidrager til at give en indsigt i, hvordan den nuværende retstilstand bør forandres, og hvordan regler og praksis kan anskues fra en anden vinkel end blot den "rene juridiske". Der opfordres derfor til, at man har for øje, at regler og fortolkning i den omhandlede situation burde ændres således, at retten generelt havde et mere inkluderende syn på indgåelsen af alternative familie-

- 7. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2006] EU-T L347/1.
- 8. Sag 212/01 *Margaroge Unterpertinger mod Pensionsversicherungsanstalt* [2003] EUD I-13859, præmis 40; Sag 307/01 *Peter d'Ambrumenil og Dispute Resolution Services Ltd mod Commissioners of Customs & Excise* [2003] EUD I-13989, præmis 58.

former, og i stedet lagde vægt på *ufrivillig barnløshed* generelt frem for infertilitet specifikt.

I sin helhed skal det bemærkes, at i juni 2017 blev det meddelt, at der *nationalt* er foretaget en ændring af dansk praksis, så alle fertilitetsbehandlinger er moms-fritaget.⁹ Dog understreges, at Domstolen stadig ikke har taget stilling til spørgsmålet. Fortolkningen af det "terapeutiske formål", særligt med fokus på de retspolitiske betragtninger ved inddragelsen af relationsretten i denne sammenhæng, er derfor stadig relevant, idet det muligvis vil kunne anvendes anderledes fremover og i givet fald på andre retsområder.

1.2. Metodevalg

Den retsdogmatiske metode (de lege lata¹⁰) vil blive anvendt ved den juridiske analyse af, hvorvidt dansk administrativ praksis om fertilitetsbehandlinger er i overensstemmelse med Domstolens praksis, hvor formålet er at systematisere, beskrive,¹¹ fortolke og analysere gældende ret ud fra retskilderne, da retsdogmatikken både skal beskrive og fortolke retten.¹²

Med afsæt i ovenstående analyse af retstilstanden, vil denne analyse indeholde retspolitiske betragtninger. Retspolitik handler om juristens arbejde med eksisterende retsregler.¹³ Betragtningerne tager sigte på om reglerne bør forandres, og om en ny retstilstand derfor bør gælde. Der vil være tale om *de setentia ferenda*, idet det vil rette sig til de retsanvendende myndigheder, og har til formål at få disse til at anvende de omtalte bestemmelser på en anden måde og dermed en diskussion om at foretage en ændring af praksis.¹⁴

2. Momsretten og dens fritagelse inden for sundhedsydelser

Det følger af momssystemets grundlæggende princip, *neutralitetsprincippet*, at momsen skal være neutral. Således fremgår det blandt andet af præamblen til momssystemdirektivet, at for at opnå det mest enkle og mest neutrale momssystem skal momsen opkræves så generelt som muligt jf. præambelens 5. betragtning. Neutralitetsprincippet vil i yderste konsekvens betyde, at alle varer og tjene-

9. Se Skatteministeriets hjemmeside, pressemeddelelse af 28. juni 2017, hvoraf fremgår, at SKAT vil udsende et styresignal der præciserer reglerne.

10. Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode* (1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2011), 66.

11. Blume (n 9), 66.

12. Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, *Retskilder & retsteorier* (1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2014), 30.

13. Mads Bryde Andersen, *Ret & Metode* (1. udg., Gjøellerup 2012), 42.

14. Blume (n 9), 66; Svend Gram Jensen, *Almindelig retslære: en introduktion* (3. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1998), 63.

nesteydelser vil blive pålagt ensartet merværdiafgift, når de forbruges. På denne måde undgår man i videst mulig omfang at påvirke de beslutninger, som henholdsvis forbrugeren og virksomheden vælger.¹⁵

Momsfritagelser er et brud på neutralitetsprincippet i og med, at der vil være nogle ydelser, der er fritaget for moms. Da fritagelse er en undtagelse til udgangspunktet, skal disse derfor fortolkes indskrænkende.¹⁶

2.1. Historisk tilbageblik

Af forarbejderne til momsloven fra 1967¹⁷ fremgår det, at begrebet "tjenesteydelse" blandt andet omfatter lægehjælp, tandlægehjælp og hospitalsydelser.¹⁸ Endvidere fremgår det, at det, der taler for afgiftsfritagelse for læge-, tandlæge- og hospitalsydelser, kan være 'sundhedsmæssige og sociale hensyn'.¹⁹ En afgiftsfritagelse for visse ydelser kan i øvrigt begrundes med, at de pågældende ydelser normalt stilles 'gratis til rådighed af det offentlige'.²⁰

Det skal bemærkes, at Danmark ikke var medlem af det daværende Europæiske Økonomiske Fællesskab (nu EU), men udviklingen fra EU påvirkede i betydeligt omfang merværdiafgiftens indførelse i Danmark.²¹

I 1977 kom den generelle afgiftspligt. Det var først i forbindelse med Rådets sjette direktiv²² (sjette direktiv), at tjenesteydelser blev en generel genstand for afgiftspligten.

Herefter var det kun tjenesteydelser, som udtrykkeligt blev nævnt i loven, der var undtaget fra momspligten, hvorunder sundhedsydelser nu blev nævnt.

Disse afgiftsfritagelser var dengang at finde i sjette direktivs afsnit 10, artikel 13-16, hvoraf artikel 13 omhandlede afgiftsfritagelser i indlandet.²³ Artikel 13, af-

15. Henrik Steensgaard, *Fradragsret for merværdiafgift* (1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004), 50.

16. Sag 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties mod Staatssecretaris van Finaniën* [1989] EUD 01737, præmis 13; Sag 149/97 *The Institute of Motor Industry mod Commissioners of Custom and Excise* [1998] EUD I-07053, præmis 17; Sag 348/98 *Vitor Manuel Mendes Ferreira og Maria Clara Delgado Corria Ferreira mod Companhia de Seguros Mundial Confianca SA* [2000] EUD I-06711, præmis 15.

17. Lov nr. 102 af 31. marts 1967.

18. Betænkning nr. 202 af 1958 om forbrugsbeskatning (herefter Bet 202/1958), 174, 2. spalte, pkt. 40, listet under "d".

19. Bet 202/1958 (n 18), 177, 1. spalte, pkt. 49.

20. Finansministeriet, *Redegørelse vedrørende Merværdiafgift* (1964), 35, pkt. 9.

21. Dennis Ramsdahl Jensen, *Merværdiafgiftspligten* (1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004), 43; Det var blandt andet også derfor, at der ikke var behov for ændringer i Danmarks momslovgivning ved indtrædelsen i EØF i 1972.

22. Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) [1977] EU-T L145/1

23. Artikel 14, 15 og 16 omhandlede henholdsvis afgiftsfritagelser ved indførelse, eksporttransaktion og international udveksling af goder.

snit A, omhandlede som overskriftens ordlyd nævner: *'Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse'*, der var genstand for 17 punkter (litra a-q). Sundhedsydelse var nu eksplicit nævnt som afgiftsfritagelse i litra b-f.

Det er ikke tydeligt, hvorfor de udvalgte tjenesteydelser har været genstand for moms-fritagelse. Dog fremgår det af forarbejderne til sjette direktiv, at der var forskellige årsager ved valget af fritagelse. Særligt for sundhedsydelsers vedkommende fremgår det, at disse i forvejen var *eksisterende* fritagelser blandt majoriteten af medlemsstaternes lovgivninger.²⁴ Der synes derfor ikke som sådan at have været mere dybdegående overvejelser, og det antages, at det derfor var det "lette valg", der ikke behøvede yderligere begrundelse. Dog har Domstolen senere hen statueret, at formålet med momssystemdirektivet art. 132, stk. 1, litra b og c er at nedbringe udgifterne til behandling og gøre behandling mere tilgængelig for borgerne.²⁵

Afslutningsvist kan det konstateres, at sundhedsydelse som udgangspunkt aldrig har været genstand for beskatning af det ønskede generelle afgiftspligtige område.

3. Domstolens praksis om det terapeutiske formål

I sag C-384/98, D. (Rosenmayr), introducerede Domstolen kravet om det terapeutiske formål. Sagen handlede om lægen dr. Rosenmayr, der blev udmeldt af den østrigske ret med henblik på at foretage genetiske undersøgelser i en faderskabssag. Spørgsmålet var, om man kunne anse genetiske undersøgelser til brug for en faderskabssag for at være omfattet af momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra c's ordlyd. Domstolen fastslog følgende:

¹⁸ Det må følgelig nødvendigvis fastslås, at dette begreb "behandling af personer" ikke kan fortolkes således, at det også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder.

¹⁹ Ydelser uden et sådan terapeutisk formål må derfor i betragtning af princippet om, at enhver bestemmelse, der har til formål at indføre en fritagelse for omsætningsafgift, skal fortolkes indskrænkende, udelukkes fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvorfor de er momspligtige.²⁶

24. Commission, 'Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes – Common system of value added tax: Uniform basis of assessment' COM (73) 950, 15.

25. Sag 45/01 *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie mod Finanzamt Gießen* [2003] EUD I-12911, præmis 48; Sag 307/01 (n 7), præmis 58 og 59; Sag 106/05 *L.u.P. GmbH mod Finanzamt Bochum-Mitte* [2006] EUD I-05123, præmis 29; Sag 262/08 *CopyGene A/S mod Skatteministeriet* [2010] EUD I-05053, præmis 30; Sag 366/12 *Finanzamt Dortmund-West mod Klinikum Dortmund gGmbH* [2014] EUD 143, præmis 28.

26. Sag 384/98 *D. mod W.* [2000] EUD I-6795, præmis 18 og 19.

De omhandlede ydelser var derfor momspligtige. I samme retning påpegede generaladvokaten i sit forslag til afgørelse, at hvis man antog at afgiftsfritagelsen gjaldt for *enhver del* af en læges virksomhed, ville man udvide bestemmelsens anvendelsesområde til ydelser, som ikke står i forbindelse med *'personers helbred, og man ville således ubegrundet behandle situationer og interesser ens, der er særdeles forskellige.'*²⁷

I sag C-141/00, Kügler, tilføjede Domstolen et fortolkningsbegreb til ovenstående, hvorefter at det alene er behandling af personer, der foregår uden for et hospital, som led i udøvelse af lægegerning eller dertil knyttede erhverv, der har til henblik at *'forebygge, diagnosticere eller behandle'* som kan være omfattet af moms fritagelsen, jf. dommens præmis 40.

Sag C-307/01, d'Ambrumenil, handlede om en læges sagkyndige vurdering af en sundhedstilstand (lægeattest). Indledningsvist henvistes der i Domstolens præmisser til ovennævnte sager, men tilføjede herefter:

*'Selv om det følger af denne retspraksis, at "behandling af personer" skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særlig snævert (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23).'*²⁸ (min fremhævning)

På denne baggrund tilføjede Domstolen tilfælde, hvor personer var genstand for undersøgelse eller andre profylaktiske lægelige indgreb:

*'Selv i de tilfælde, hvor det viser sig, at personer, der er genstand for undersøgelse eller andre profylaktiske lægelige indgreb ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali, er inddragelsen af disse ydelser under begrebet "behandling af personer" i overensstemmelse med formålet bestående i at nedbringe udgifterne til behandling.'*²⁹ (min fremhævning)

Hertil konkluderede Domstolen dog, at lægelige ydelser, der er udført med et andet formål end at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, ikke skulle være omfattet af moms fritagelsen.³⁰

I forlængelse heraf nævnte Domstolen, at hvis *hovedformålet* ikke er at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en sundhedstilstand, men snarere *at levere en udtalelse* for, at der kan træffes en beslutning, der har retlige virkninger, er den

27. Sag 384/98 D. mod W. [2000] EUD I-6795, Forslag til afgørelse fra GA Antonio Saggio, præmis 16.

28. Sag 212/01 (n 7), præmis 40; Sag 307/01 (n 7), præmis 58.

29. Sag 212/01 (n 7), præmis 40; Sag 307/01 (n 7), præmis 58.

30. Sag 212/01 (n 7), præmis 41.

ikke omfattet af momsfrigagelsen.³¹ Der skal således sondres mellem de forskellige udstedelser af lægeattester med henblik på at fastlægge *hovedformålet*.

Hvis der er tale om attester vedrørende egnethed, der kræves fremlagt for tredjemand som forudgående betingelse for denne persons udøvelse af et særligt erhverv, er *hovedformålet* at give tredjemand det *nødvendige beslutningsgrundlag*, og vedrører således ikke beskyttelsen af menneskers sundhed, trods de indebærer en retlig vurdering af en sundhedstilstand.³² Disse anses derfor som momspligtige.

Omvendt, hvis det vedrører fysisk egnethed, der har til formål at påpege over for tredjemand, at en persons sundhedstilstand indebærer en begrænsning med hensyn til en bestemt virksomhed eller kræver, at disse udføres under særlige omstændigheder, kan *hovedformålet* med denne ydelse anses for at være en beskyttelse af den berørtes sundhed.³³ Disse anses derfor som momsfrie.

Sagen C-156/09, Verigen, handlede bl.a. om, hvorvidt en biotekvirksomheds ydelse egentlig i sig selv udgjorde en lægebehandling. Verigen modtog bruskmateriale udtaget fra en patient. Det var ikke dem, der selv foretog udtagningen. Bruskvævet blev bearbejdet/opdyrket i Verigens laboratorium, hvorefter cellerne i alle tilfælde efterfølgende blev sendt til den behandlende læge eller klinik med henblik på implantation i patienten.³⁴

Domstolen henviste til de generelle principper³⁵ for sjette direktivs art. 13, punkt A, stk. 1, litra c's (nu momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra c) anvendelsesområde for herefter at fastslå, at:³⁶

'Det er i den foreliggende sag ubestridt, at processen, som består i at udtage ledbruskceller fra bruskmateriale med henblik på heraf at isolere celler, der opformeres for at blive reimplanteret i patienten, samlet set har et terapeutisk formål.' (min fremhævning)

Det blev endvidere tilføjet, at det i øvrigt var irrelevant for en tjenesteydelses kategorisering som "behandling af personer", om cellerne reimplanteredes *'i den patient de oprindeligt kom fra eller i en tredjemand.'*³⁷

31. Sag 212/01 (n 7), præmis 42.

32. Sag 307/01 (n 7), præmis 63 og 64.

33. Sag 307/01 (n 7), præmis 65.

34. Sag 156/09 *Finanzamt Leverkusen mod Verigen Transplantation Service International AG* [2010] EUD I-11733, præmis 11.

35. 1) Momsen har et vidt anvendelsesområde (præmis 21), 2) Fritagelserne i art. 13 (nu art. 132) er selvstændige EU-retlige begreber (præmis 22), 3) Fritagelserne skal fortolkes snævert, men ikke så snævert, at de fratages deres virkning (præmis 23), 4) Der skal være tale om et terapeutisk formål, men dette terapeutiske formål skal ikke nødvendigvis forstås særligt snævert (præmis 24).

36. Sag 156/09 (n 33), præmis 25.

37. Sag 156/09 (n 33), præmis 29.

Ovenstående gennemgang illustrerer, at når det af Domstolen anføres, at det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert, er denne fortolkning blevet anvendt til, at fritagelsen omfatter ydelser, der nødvendigvis ikke kunne være omfattet af den forhenværende ordlyd og praksis.

Dog bemærkes, at trods denne udvidelse af ordlyd og praksis, skal ydelsen under alle omstændigheder have et terapeutisk formål, der vedrører den pågældende persons sundhedstilstand. Som anført ovenfor, skal der derfor sondres til ydelseernes hovedformål, idet det i sagens natur er klart, at sundhedsydelser kan have vidt *forskelligartede* hovedformål.

4. Fertilitetsbehandlinger i dansk administrativ praksis

Inden for de seneste år har de danske administrative myndigheder skulle tage stilling til den momsretlige behandling af fertilitetsbehandlinger, hvortil der har været to sager.³⁸ Det er ikke ukendt, at det kan være udfordrende, når der generelt har skulle tages stilling til lovgivningsmæssige forhold omkring fertilitetsbehandlinger.³⁹ Det skal kort bemærkes, at infertilitet som regel er defineret ved manglende graviditet efter ét års regelmæssig ubeskyttet samleje, men at infertilitet også kan defineres ved "uforklarlig barnløshed", hvor man ikke kan finde en årsag til problemet.⁴⁰

Den første sag⁴¹ handlede om en virksomhed, der tilbød behandling mod ufri-villig barnløshed, som rettede sig mod kvinder, der led af barnløshed herunder også enlige og lesbiske.⁴² Idet der var truffet afgørelse omkring levering af donor-sæd, ønskede virksomheden at få bekræftet, at der ikke var sket ændringer ved-rørende selve behandlingsdelen.

Skatterådet konkluderede, at det følger af Domstolens praksis, at der skal være tale om et terapeutisk formål, hvorfor kunstig befrugtning eller insemination kan være omfattet af momsfrigagelsen, hvis behandlingen sker på baggrund af, at der efter en lægefaglig vurdering er overvejende sandsynlighed for infertilitet hos kvinden. Hvis behandlingen sker uden nogen indikation af infertilitet hos den kvinde, der modtager behandlingen, ville ydelserne være momspligtige. Det bin-dende svar blev påklaget til Landsskatteretten.⁴³

Afgørelsen hos Landsskatteretten var imidlertid en helt anden end hos Skatte-rådet. Landsskatteretten fandt nemlig, at *'behandling af barnløse par/kvinder med kunstig befrugtning, jf. § 1, stk. 1, i lov om assisteret reproduktion i forbindelse med be-*

38. SKM 2012.709 SR; SKM 2014.213 LSR samt SKM 2014.548 SR; SKM 2016.210 LSR.

39. West Olafsson (n 1), kapitel 4, pkt. 4.2.

40. *ibid.*

41. SKM 2012.709 SR.

42. SKM 2012.709 SR, under "Beskrivelse af de faktiske forhold".

43. SKM 2014.213 LSR.

handling mv., efter en konkret vurdering falder ind under begrebet "behandling af personer", og er dermed omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1.⁴⁴ Momsfritagelsen var derfor ikke afhængig af, hvorvidt behandlingerne blev udført på kvinder, der ikke selv kunne få børn ad naturlig veje, eller om behandlingerne blev udført på enlige kvinder eller lesbiske par. Landsskatterettens afgørelse betød dermed, at alle behandlinger af ufrivillig barnløshed var momsfrie.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene med påstand om momspligt og med ønske om forelæggelse for Domstolen.⁴⁵ Af procesøkonomiske årsager tog fertilitetsklinikken i den omhandlede sag bekræftende til genmæle⁴⁶, hvorfor der stadig skulle sondres mellem ydelser til fertilitetsbehandlinger.⁴⁷

Under alle omstændigheder synes Landsskatterettens afgørelse at være forkert i henhold til, at momsloven er baseret på EU's momslovgivning og som følge heraf Domstolens praksis, da det er Domstolen, der fortolker direktivet. Begreberne skal underkastes samme fortolkning i alle medlemsstaterne, og uden eksistensen af en sådan fælles begrebsfastlæggelse ville det da også være illusorisk at harmonisere momssystemerne.⁴⁸ Lektor, Ph.d. Jette Thygesen har også kritiseret dette synspunkt.⁴⁹ Det er omvendt ikke klart, om selve indholdet og essensen af afgørelsen er forkert, da der kunne være en formodning om, at fertilitetsbehandlingerne kunne være blevet fritaget alligevel. Men det kan fastslås, at det er det forkerte retsgrundlag, der er lagt til grund for begrundelsen.

I den anden sag⁵⁰ ønskede virksomheden at få bekræftet, om de ydelser virksomheden leverede i form af behandling af uønsket barnløshed, hvor der før eller under behandlingsforløbet blev stillet en diagnose, der bekræftede, at patienten/parret havde en nedsat forplantningsevne (er subfertile), var omfattet af momsfrigtagelsen. Endvidere ønskede virksomheden også at få bekræftet, om behandling, der udførtes med det terapeutiske formål at afhjælpe en uønsket barnløshed (anomali) uanset om de uønskede barnløse (subfertile) var par eller enlige, var omfattet af momsfrigtagelsen.

Skatterådet henviste i det væsentligste til begrundelsen i ovennævnte sag ved Skatterådet, hvorfor momsfrigtagelse fortsat blev nægtet, hvis der ikke forelå overvejende sandsynlighed for infertilitet hos den kvinde, som modtog behand-

44. SKM 2014.213 LSR, under "Spørgsmål 1".

45. Mette Juul, 'Moms og fertilitetsbehandlinger med afsæt i Alf Ross' (*Rule of Laws*, 13. juli 2017) <<http://www.ruleoflaw.dk/moms-og-fertilitetsbehandlinger-med-afsæt-i-alf-ross/>> tilgået 29. november 2017.

46. Juul (n 45).

47. SKM 2014.213 LSR, under "Redaktionelle noter".

48. Henrik Steensgaard, 'Momsfrigtagelse – en kritisk analyse af implementering og praksis' (2005) 11 Skat udland 844.

49. Jette Thygesen 'Momsfrigtagelser ved fertilitetsbehandling' (2014) 15 TfS 1684, 1688.

50. SKM 2014.548 SR.

lingen. Det bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten, der stadfæstede Skatterådets afgørelse.⁵¹

4.1. Analyse af dansk administrativ praksis i forhold til Domstolens fortolkning

Dansk administrativ praksis konkluderer, at hvis der foreligger infertilitet hos den kvinde, der modtager behandlingen mod ufrivillig barnløshed, er ydelsen omfattet af momsfrigtagelsen. Dette begrundes med, at disse kvinder har en sundhedsmæssig anomali i form af infertilitet, og at denne behandling derfor har et terapeutisk formål.

Dansk administrativ praksis følger i princippet derved det klare fortolkningsprincip fra Domstolen om, at ydelsen skal have et "terapeutisk formål", som skal bestå enten i at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt at helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anormaliteter.

Ved første øjekast synes begrundelsen umiddelbart at være korrekt, da der ikke ville være tale om behandling af en sundhedsmæssig anomali i form af infertilitet som behandlinger i de udenforstående tilfælde: a) mandlig infertilitet, samt b) lesbisk og enliges fertilitetsbehandlinger. Men dansk administrativ praksis efterlader dog flere forhold, som der ikke er taget stilling til eller kommenteret på.

4.1.1. Mandlig infertilitet

Nægtelsen af momsfri behandling i tilfælde af mandlig infertilitet begrundes med, at selve infertiliteten skal foreligge hos den kvinde, der skal behandles. Processen består i, at sædceller udtages fra et menneske, hvorefter disse opformes for til sidst at blive indsat i kvindens livmoder. Denne proces må under alle omstændigheder kunne betragtes som værende en *behandling* af en person, som det fremgår af momsfrigtagelsesbestemmelsens ordlyd.

For så vidt angår det *terapeutiske formål*, kan det på den ene side anføres, at selve behandlingen for infertilitet ikke egentlig eksisterer hos den kvinde, der *behandles*, da hun er den raske part. På den anden side er der tale om en eksisterende sundhedsmæssig anomali, da der er konstateret infertilitet hos manden, hvorfor dette kunne anskues som et *parproblem*. Selve fertilitetsbehandlingens formål er at *behandle infertilitet* således, at parret til sidst kan opnå graviditet. Den sundhedsmæssige anomali er dermed til stede, men blot ikke hos det individ, der behandles.

Spørgsmålet bliver dernæst, om det terapeutiske formål skal fortolkes således, at selve sygdommen skal foreligge hos den, der faktisk er syg, og om der kræves denne *sammenhæng*.

51. SKM 2016.210 LSR.

I sag C-156/09, Verigen, var det irrelevant for en tjenesteydelses kategorisering som "behandling af personer", om cellerne reimplanteredes i den patient de oprindeligt kom fra eller i en tredjemand. Det var selve processen, der bestod i operationen af cellerne for derefter at blive reimplanteret i patienten eller en tredjemand, der *samlet set havde et terapeutisk formål*. Denne dom er dermed et eksempel på, at der ikke nødvendigvis behøver at være en *direkte* sammenhæng, når processen samlet set har et terapeutisk formål. Det skal endvidere bemærkes, at det nævnes i en sammenhæng, hvor det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert.

I ovenstående dom var det en forudsætning, at tredjemanden var syg, hvilket dog ikke er tilfældet, når en rask kvinde får behandling for barnløshed, fordi hendes partner er infertil. Men det synes dog ikke usandsynligt, at der kunne anlægges betragtninger om, at selve processen ved mandlig infertilitet *samlet set har et terapeutisk formål*, da man eksempelvis kan overvinde mandlig infertilitet, som nedsat sædkvalitet, ved at isolere mandens gode sædceller for derved at opsætte dem i kvindens livmoder.

4.1.2. Enlige og lesbiske uden indikation af infertilitet

Nægtelsen af momsfri behandling for enlige og lesbiske begrundes med, at der i de fleste tilfælde ikke er nogen tegn på en sundhedsmæssig anomali. Selve processen kan dog forekomme at være den samme i og med, at der er tale om en *behandling* i form af at forene sæd på den ene eller anden måde med den enliges eller lesbiskes æg. Det skal dog bemærkes, at enlige og lesbiske har det samme udgangspunkt for nægtelsen af momsfri behandling som for kvinder i et heteroseksuelt forhold, idet ingen af dem har tegn på en sundhedsmæssig anomali.

Dog står det anderledes til ved vurdering af kravet om det terapeutiske formål for behandling af en sundhedsmæssig anomali. Enlige og lesbiske er nemlig ikke barnløse grundet en medicinsk diagnose som *infertilitet*, men grundet deres personlige forhold og fravalg af mandligt partnerskab.

Dog skal det terapeutiske begreb ikke nødvendigvis forstås særligt snævert, og som nævnt tidligere anførte Domstolen, at det er *i overensstemmelse med formålet om at nedbringe udgifterne til behandling*, at momsfritage ydelser selv i de tilfælde, hvor personen *ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali*.⁵²

Men som det næste punkt tilføjede Domstolen, at ydelser som der er udført med et andet formål end at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, ikke er omfattet. Dog skal man også her være opmærksom på i hvilken sammenhæng, dette nævnes. Havde Domstolen blot antaget ovenstående om, at personer ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali, ville området blive udvidet til at omfatte *alle behandlende ydelser*.

52. Sag 141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH mod Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* [2002] EUD I-06833; Sag 212/01 (n 7); Sag 307/01 (n 7).

I sammenhæng med lægeattester er det derfor rimeligt, at der sondres mellem disses hovedformål, da de i sagens natur kan være vidt forskellige. Dog kunne der argumenteres for, at lægeattester slet ikke var omfattet af begrebet *behandling*, men Domstolen har dog anset selve *inddragelsen* af disse ydelser som behandling af en sundhedsmæssig anomali for alligevel at være omfattet, dog med en sontring til disses *hovedformål*.

Når Domstolen finder frem til, at ydelser der praktisk set udføres på samme måde, men sondrer mellem disses hovedformål, bliver det netop relevant at undersøge fertilitetsbehandlinger i en sådan kontekst. Dette er relevant ud fra betragtningen om, at selvom man som kvinde ikke kan få børn med sin mand, er i et lesbisk forhold eller er enlig, kan der være tale om den præcis samme behandling – praktisk set i forhold til hvordan æg- og sædceller forenes – hvor der endvidere ikke nødvendigvis skal sondres mellem disse fertilitetsbehandlingers hovedformål.

4.2. Fertilitetsbehandlingers hovedformål

Problemet for enlige og lesbiske, som de i hovedsagen omhandlende, handler netop om, at de ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali. Dernæst kan det i sagens natur selvfølgelig blive vanskeligt at argumentere for, at der er tale om *beskyttelse, fastholdelse* eller *reetablering* af en persons sundhedstilstand.

Men spørgsmålet i denne sammenhæng bliver, om det i realiteten er nødvendigt at foretage en sådan vurdering for fertilitetsbehandlingernes vedkommende henset til Domstolens praksis. Domstolen foretager en sontring, idet ydelserne ud fra deres *hovedformål* er forskellige.

Det er derfor nødvendigt at tage stilling til, hvad fertilitetsbehandlingernes hovedformål i realiteten er, og om der nødvendigvis behøver at være en sontringsmæssig betydning set i forhold til ydelsens art.

Man kan anskue fertilitetsbehandlingernes formål på to forskellige måder. På den ene side, som Landsskatteretten også i retning heraf mener, at formålet er at *behandle infertilitet*, og derfor at kravet om det terapeutiske formål skulle være opfyldt. Men hertil skal dog blot bemærkes, at man behandler infertilitet for *at blive gravid*.

Der kan derfor sættes spørgsmålstegn ved, hvor *behandlende* fertilitetsbehandlingen er ved *infertilitet*, idet diagnosen, infertilitet, ikke nødvendigvis bliver stillet på baggrund af en egentlig sygdom. Det vil sige, at selvom lægen ikke kan stille en diagnose og nøjagtig pege på, hvad årsagen egentlig er, bliver man stadig kategoriseret som infertil. Derfor er behandling af infertile en særegen ydelse i sig selv.

Endvidere skal især nævnes, at infertilitet hos kvinder eksempelvis kan bestå i lukkede æggeledere. Men ved en fertilitetsbehandling *behandler* man ikke som sådan *infertiliteten* i form af lukkede æggeledere. Netop fordi den eneste reelle behandlingsmulighed er reagensglasbehandling, hvor ægget befrugtes uden for

livmoderen i et laboratorium, hvorefter det befrugtede æg sættes tilbage i livmoderen til normal udvikling,⁵³ vil kvinden dog *stadig* have lukkede æggeledere, da det er ikke *dette*, der er blevet behandlet.

Disse betragtninger vil endvidere kunne overføres i tilfælde af mandlig infertilitet. Dansk administrativ praksis afskærer momsfritagelse for fertilitetsbehandling ved mandlig infertilitet med den begrundelse, at infertiliteten skal foreligge hos den behandlede kvinde. Man er jo trods alt ikke i tvivl om, at dårlig sædkvalitet betegnes som infertilitet. Det er således selve *behandlingsdelen*, der skal foretages hos kvinden.

Men hertil skal det bemærkes, at havde manden dårlig sædkvalitet, vil fertilitetsbehandlingen under ingen omstændigheder resultere i *bedre* sædkvalitet. Den ville resultere i, at kvindens æg fik mandens sæd mere tilgængeligt for derved nemmere at opnå den ønskede graviditet.

I yderste konsekvens kunne der argumenteres for, at hvis dansk administrativ praksis mener, at der skal være tale om en *behandling af en sundhedsmæssig anomali*, burde ingen af fertilitetsbehandlingerne i princippet være omfattet, da fertilitetsbehandlingen i princippet ikke *behandler infertilitet*. Den kan mere anskues som en ydelse, afhængig af årsagen til barnløshed, der har forskellige måder at forbedre foreningen af et æg og en sædcelle, men selve *infertiliteten* vil dog *stadig* befinde sig hos den "behandlede". Dette er blot for at tydeliggøre, hvor særegen en ydelse der er tale om.

Man bliver ikke pludselig i stand til naturligt at få børn efter en fertilitetsbehandling. Man får derimod foretaget en behandling, der *resulterer* i en graviditet, der ganske vist også er hovedformålet. Som Landsforeningen for ufrivilligt barnløse anførte ved behandlingen af lovændringen i 2007 vedrørende enlige og lesbiske, gennemgået under afsnit 4.2.2, '*infertilitet bliver ikke helbredt af, at vi har fået et barn*'.⁵⁴

På den anden side, kan man se på hvad *hovedformålet egentlig* er. Når man betragter fertilitetsbehandlingen, og hvad der egentlig er formålet med ydelsen, kan der argumenteres for, at formålet er *graviditet*. Både heteroseksuelle par, hvor enten kvinden eller manden lider af infertilitet, lesbiske par og enlige har alle sammen det hovedformål med behandlingen at få et barn.

I forlængelse heraf kunne man endda argumentere for, at når det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert, kunne der anlægges den betragtning, at fertilitetsbehandlinger er ydelser, der samlet set hører under det terapeutiske formål, idet man ønsker at behandle ufrivillig barnløshed? Fordi der netop er tale om så særegne ydelser, der i princippet har det samme *hovedformål – at afhjælpe ufrivillig barnløshed*.

53. 'Kvindelige årsager til barnløshed' (Copenhagen Fertility Center) <<http://www.copenhagenfertilitycenter.com/barnloeshed/kvindelige-arsager.htm>> tilgået 3. april 2018.

54. Henvendelse fra Landsforeningen for ufrivilligt barnløse (LFUB) af 20. marts 2006, bilag 12.

4.3. Sammenfatning vedrørende dansk administrativ praksis

Som udgangspunkt er dansk administrativ praksis i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. Det er et faktum, at det er vanskeligt at argumentere for, at fertilitetsbehandlinger for enlige og lesbiske umiddelbart bør være omfattet af momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra b og c henset til, at behandlingerne ved første øjekast ikke er omfattet af det terapeutiske formåls begreber, forebyggelse, diagnosticering, behandling eller helbredelse af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali, og heller ikke har til formål at helbrede, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand.

Men når det så er sagt, synes dansk administrativ praksis ikke at være i overensstemmelse med Domstolens fortolkning af det *terapeutiske* formål. Domstolen har foretaget sondringer, hvor et hovedformål har måtte vige for en egentlig lægelig ydelse. Det samme ville ikke give mening at gøre for fertilitetsbehandlinger, når hovedformålet for dem alle er det samme – at opnå en graviditet.

Der argumenteres for, at dansk administrativ praksis har anlagt en yderst snæver fortolkning af det terapeutiske formål, når Domstolen gentagne gange anfører, at det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert.

Dansk administrativ praksis vedrørende mandlig infertilitet er dermed ikke i overensstemmelse med gældende ret. For så vidt angår enlige og lesbiske, er det ikke så klart, hvorvidt disse opfylder kravet om det terapeutiske formål. Men når man særligt undersøger fertilitetsbehandlingernes hovedformål, synes denne fortolkning heller ikke at være i overensstemmelse med gældende ret. Hertil bemærkes det, at det tillige ville være i overensstemmelse med formålet om momsfrigtagelsen at nedbringe udgifter til behandling endvidere henset til, at det terapeutiske formål ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert.

Afslutningsvist skal det bemærkes, at specialet endvidere har behandlet spørgsmålet, om hvorvidt fertilitetsbehandling kan antages at være forebyggende i forhold til psykiske problemer hos kvinder, der ikke kan opnå graviditet.⁵⁵ I min specialeafhandling konkluderes det, at det ikke kan antages, at momsfrigtagelsen vil finde anvendelse i disse tilfælde.

5. Dansk administrativ praksis i et relationsretligt perspektiv

5.1. Introduktion til relationsretten

Det relationsretlige perspektiv har som nævnt de seneste år været eksponeret af Kirsten Ketscher. Relationsretten er et nyt retligt begreb, hvor formålet er en inkluderende synsvinkel på personlige relationer, der indtænker den måde, hvorpå mennesker i dag indretter deres liv, og hvor man inkluderer familie i traditionel

55. West Olafsson (n 1), 46-47.

forstand men endvidere opfanger de personlige relationer, som den enkelte anser for relevant.⁵⁶

Trods Kirsten Ketschers fremtrædende position inden for social- og familieretten, er der tale om et forandringsprojekt, der ikke alene vedrører ægteskabs- og familieretten, men i høj grad også involverer andre retsområder.^{57,58}

I en momsretlig sammenhæng er dette interessant, da dansk administrativ praksis fokuserer på en helbredsrelateret tilstand, da fertilitetsbehandlinger udelukkende er momsfrie såfremt, der foreligger "infertilitet" hos den kvinde, der behandles.

Når der fokuseres på fertilitetsbehandlinger som momsfrie ud fra ræsonnementet om, at der skal være tale om behandling i en *sundhedsrelateret kontekst*, kan problemstillingen anskues fra en anden vinkel end i forhold til dens ekskluderende virkning. Den ekskluderende virkning består i, at menneskers måder at indrette deres liv, særligt ved ægteskab og nutidens familieformer, har forandret sig over tid, hvorfor *behovet* for fertilitetsbehandlinger opstår i en helt anden kontekst.

5.2. Afgrænsning

I nærværende analyse af den momsretlige behandling af nutidens familier set i et relationsretligt perspektiv, vil denne tage udgangspunkt i det forhold, at der skal være *terapeutiske årsager* i form af *infertilitet*, hvad enten det er hos manden eller kvinden. Som nævnt blev fertilitetsbehandlinger momsfritaget ved mandlig infertilitet, men af *terapeutiske årsager*, da manden trods alt skulle lide af infertilitet.⁵⁹ Spørgsmålet er imidlertid, hvordan kriteriet om en terapeutisk årsag i form af *infertilitet* forholder sig i et relationsretligt perspektiv.

På baggrund af disse betragtninger vil analysen derfor udelukkende koncentrere sig om det terapeutiske formål, som det er krævet ved anvendelsen af momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra b og c i form af infertilitet i forbindelse med fertilitetsbehandlinger. At den mandlige infertilitet ikke er omfattet af den danske administrative praksis, vil derfor i denne sammenhæng ikke blive berørt.

56. Ketscher (n 3), 81.

57. Ketscher (n 3), 82-83.

58. Se i øvrigt i et skattemæssigt perspektiv: Freya Semanda og Karina Kim Egholm Elgaard, 'Den skatteretlige behandling af nogle familiemæssige forhold set i et relationsretligt perspektiv' i Mette Hartlev, Stine Jørgensen, Helga Aune Anne Hellum (red.), *Ketsch me if you can: Sociale rettigheder og ligestilling* (Karnov Group 2017); Freya Semanda, 'Kønsstereotyper i den retlige regulering af forældre-barn relationer' [2016] *Retfærd*, nr. 3/154, 39 årg. 7.

59. Sundheds- og Ældreudvalget 2016-17, SUU Alm. del. Bilag 68, Brev fra EU-Kommissionen om moms på fertilitetsbehandling, fra skatteministeren, dokumentdato 9. november 2016.

5.3. Det konventionelle ægteskab og kernefamilien

5.3.1. Den forældede ægteskabskontrakt

Det er nødvendigt at illustrere, hvilken udvikling det traditionelle partnerskab og kernefamilien har gennemgået for at tydeliggøre, hvorfor retsreglerne skal ansues fra en anden side. Helt indtil midten af 1900-tallet var ægteskabskontrakten den vigtigste juridiske begivenhed for kvinder så vel som for mænd.⁶⁰ De traditionelle karakteristika for et ægteskab var oprindeligt tre:⁶¹

1. Livslang
2. Eksklusiv (troskab)
3. Indgået mellem en kvinde og en mand.

At ægteskabet er livslangt, er i stigende grad blevet afkræftet, når man undersøger udviklingen af skilsmisser. Siden 1980'erne har udviklingen været stabil. Allerede i 1986 var skilsmisseprocenten på 45,24 % og senest i 2016 var procenten for skilsmisser på 50,81 %.⁶² Lovgiver har da også taget hensyn til dette faktum, idet proceduren for separation og skilsmisse er blevet væsentlig nemmere.⁶³

Endvidere er der næppe mange, der vil billige utroskab, men en undersøgelse fra 2015⁶⁴ viser, at 46 % indrømmede at havde været deres mand eller kone utro. På samme måder anerkender visse hjemmesider utroskab, idet disse bliver markedsført med slogans som '*Gør livet levende - ha' en affære*'.⁶⁵

At ægteskabet er indgået mellem en mand og kvinde er sidst men ikke mindst det mest interessante karakteristika for denne analyses undersøgelse, for hvis der er noget, der har undergået fundamentale forandringer, er det netop denne opfattelse af, hvordan man indretter sig som par.

Engang var det at være homoseksuel strafbart, og i dag kan lesbiske og bøsser blive viet i folkekirken. Den 3. januar 1981 fjernede Sundhedsstyrelsen homoseksualitet fra listen over psykiske sygdomme, og det var langt op i moderne tid den holdning, at homoseksualitet var en sygdom, der kunne og burde blive behand-

60. Ketscher (n 3), 84.

61. Ketscher (n 3), 84.

62. 'Skilsmisser' (Danmark Statistik) <<http://www.dst.dk/da/Statistik/emner/befolkning-og-valg/vielser-og-skilsmisser/skilsmisser>> tilgået 3. april 2018.

63. Indtil 1. juli 2013 skulle man som udgangspunkt have været separeret i 6 måneder ved enighed og 12 måneder ved uenighed før skilsmisse trådte i kraft (Lovbekendtgørelse nr. 1052 af 12. november 2011 (Ægteskabsloven), § 31). Således trådte nye regler i kraft pr. 1. juli 2013, hvor ægtepar i fremtiden ved enighed har mulighed for at blive skilt uden først have været separeret (Lov nr. 647 af 12. juni 2013, § 29). Ved uenighed blev dette afkortet fra 12 måneder til 6 måneder (Lov nr. 647 af 12. juni 2013, § 30).

64. Undersøgelse fra statistikbureauet Statista. Tallene kommer både fra dating-giganten match.com, utroskabs-sitet Victoria Milan og undersøgelser fra kondom-firmaet Durex.

65. Victoria Milans, <<https://www.victoriamilan.dk>> tilgået 3. april 2018.

let.⁶⁶⁷ Senere var det verdenssundhedsorganisationen WHO, der fjernede begrebet fra listen over sygdomme i 1992.⁶⁸

I 1989 blev Danmark det første land i verden, der gav homoseksuelle par ret til at få deres forhold registreret hos myndighederne, og kunne derved opnå samme juridiske rammer om deres samliv som konventionelle par, jf. lov om registreret partnerskabs § 1.⁶⁹

I 2012 blev det muligt for par af samme køn at indgå ægteskab ved borgerlig vielse eller kirkelig vielse i folkekirken eller i et anerkendt eller godkendt trosamfund. Det fremgik nemlig af det daværende regeringsgrundlag *'Et Danmark, der står sammen'*, at *'Regeringen vil give alle medlemmer af den danske folkekirke mulighed for at blive gift i kirken – uanset deres seksuelle orientering. Regeringen vil derfor fjerne forbuddet mod vielser af homoseksuelle i folkekirken og i øvrigt undersøge yderligere tiltag i retningen af en kønsneutral ægteskabslovgivning.'*⁷⁰

Disse ovenstående eksempler er udtryk for en stigende accept af relationerne blandt par af samme køn, og det tredje karakteristika vedrørende indgåelse af ægteskabet mellem en mand og kvinde har langt fra monopol længere.

På baggrund af ovenstående er ægteskabet, og relationerne mellem en mand og en kvinde lovgivningsmæssigt blevet anerkendt, og man kan samlet sige, at der generelt har været en tiltagende inklusion af relationer mellem par af samme køn. Men når det drejer sig om, at disse personer ønsker at etablere en børnefamilie, er det imidlertid en anden sag.

5.3.2. Fra kernefamilien til regnbuefamilien

– Fra kernefamilien

Der er næppe mange, der vil anfægte, at menneskelige relationer, herunder familien, oftest er det vigtigste i menneskers liv. En undersøgelse fra 2008, *'Den Danske Værdiundersøgelse'*⁷¹, bekræfter denne antagelse. Således svarede i alt 98 % af undersøgelsens deltagere, at familien var *'meget vigtig'* eller *'ret vigtig'*.⁷²

66. Sundheds- og Forebyggelsesudvalget 2011-2012 SUU alm. del Bilag 137 (2. omtryk – 06/01/2012 – Ændring i bilag); Henrik Bendix, 'Kan man omvende en bøsse med elektroder i hjernen?' (*Videnskab*, 11. januar 2013) <<https://videnskab.dk/forunderlige-forsog/kan-man-omvende-en-bosse-med-elektroder-i-hjernen>> tilgået 3. april 2018.

67. En transkønnet, som er en person hvis fysiske køn ikke stemmer overens med den indre identitet som mand eller kvinde, blev indtil 1. januar 2017 anset for at være en psykisk sygdom på Sundhedsstyrelsen liste.

68. Rikke truck, '25 år siden at homoseksualitet blev fjernet som psykisk lidelse' (*TV2 Nyheder*, 17. maj 2015) <<http://nyheder.tv2.dk/samfund/2015-05-17-25-aar-siden-at-homoseksualitet-blev-fjernet-som-psykisk-lidelse>> tilgået 3. april 2018.

69. Lov nr. 372 af 7. juni 1989.

70. FT 2011-12, tillæg A, L 106, almindelige bemærkninger.

71. Peter Gundelach, 'Den danske værdiundersøgelse' (2008) version fra SFI, 1. udg. af 6. juni 2009.

72. 88 % "meget vigtig" og 10 % "ret vigtig", s. 13 (1507 deltagere).

Familien er dog langt fra et entydigt begreb, da den dækker over en mangfoldighed af samlivsformer. Begrebet "familie" er historisk og kulturelt bestemt og ikke mindst *foranderlig*.⁷³ Begrebet benyttes endvidere forskelligt inden for forskellige fagdiscipliner.⁷⁴

Fra år tilbage var det enkelt at definere en familie, da langt de fleste familier bestod af en mand, en kone og et antal børn, som de begge var forældre til,⁷⁵ og der er ingen tvivl om, at kernefamilien har været den herskende familieform. En traditionel *kernefamilie* er i dag defineret ved far, mor og børn, der vokser op sammen, og hvor forældrene har indgået et ægteskab eller lever "papirløst".⁷⁶

I litteraturen argumenteres der for, at kernefamilien er 'tyranni'.⁷⁷ Det anføres, at man føler sig forkert, når det ikke lykkes at udfylde det, som samfundet definerer som vores plads i livet. Til trods for at man kan have det godt af at leve som enlig, vil man stadig kunne have følelsen af, at man ikke er lige så rigtig som de andre, der lever i idealfamilien.⁷⁸

Ligeledes menes det, at da kernefamilien er en gammel religiøs konstruktion, og det samtidig har været normen at leve i en kernefamilie i så mange år, kan det være svært at skubbe til denne konvention.⁷⁹ Man bør i stedet organisere sig i den form for forhold, som føles rigtigt, frem for bare at kopiere flertallet.

Som nævnt før er det lovgivningsmæssigt en anden sag, når andre relationer end de konventionelle ønsker at få en familie.

–...til regnbuefamilien

Begrebet "regnbuefamilier" er opstået i takt med udviklingen af nye familieformer. Regnbuefamilie er defineret ved, at mindst én af forældrene er en LGBT-person (lesbisk, bøsse, biseksuel og transkønnet).⁸⁰ Der er dermed mange familiekonstellationer i regnbuefamilien, men den typiske er kendetegnet ved, at der i

73. Nell Rasmussen, *Lærebog i familieret* (3. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2015), 9.

74. Linda Nielsen, *Familiebegrebet i lovgivningen* (1. udg., Det tværministerielle børneudvalg 1998), 25.

75. Maria Bruun Bundgård, Evald Bundgård Iversen og Thomas Lund, *Sociologisk set: en grundbog i sociologi* (1. udg., Systime 2009), 408.

76. Bruun Bundgård (n 75), 408; Lars Dencik, Per Schultz Jørgensen og Dion Sommer, *Familie og børn i opbrudstid* (1. udg., Hans Reitzels Forlag 2008).

77. Rune Wolfhagen og Kristoffer Kræn, 'Forfattere: Kernefamilien er et tyranni' (*Information*, 11. juni 2011) <<https://www.information.dk/kultur/2011/06/forfattere-kernefamilien-tyranni>> tilgået 3. april 2018.

78. Wolfhagen (n 77).

79. Wolfhagen (n 77).

80. Oprindeligt engelsk initialord, se Vivi Jelstrup og Martin Spangsbro-Pedersen, 'LGBT ord-bog – om seksuel orientering og kønsidentitet' (2. udg., LGBT Danmark 2015).

princippet altid vil være mere end to forældre, hvor der er homoseksuelle forældre.⁸¹

Begrebet, regnbuefamilier, anvendes ikke officielt i dag i statistikker eller lovgivning til trods for, at Danmarks Statistik i 2016 havde 37 familieformer registreret.⁸² Landsforeningen for bøsser, lesbiske, biseksuelle og transpersoner efterlyser da også mere fokus på de mange forskellige familietyper, der findes i dag.⁸³

Netop disse familier vil oftest have et behov for fertilitetsbehandlinger, idet det som oftest ikke er ønskeligt for dem, at der skal foregå et samleje mellem en mand og en kvinde.

På baggrund af ovenstående gennemgang af ægteskabskontraktens karakteristika må det konkluderes, at selve ægteskabet mellem mænd og kvinder er forældet henset til samfundets måde at indrette sig på i dag, hvor man særligt danner sig relationer, der ikke har det samme udgangspunkt som heteroseksuelle par ved familieforøgelse.

5.4. Kravet om en sundhedsmæssig anomali i et relationsretligt perspektiv

Indledningsvist bør det bemærkes, at dansk administrativ praksis som udgangspunkt ikke anser det personlige forhold, altså hvorvidt man er heteroseksuel, homoseksuel eller enlig, afgørende for, om man er omfattet af momsfritagelsen. Som det fremgår af afgørelsen:

'Det, der er afgørende for, om behandlingen er omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, er således ikke, om der er tale om behandling af par eller enlige, men om der sker behandling på baggrund af, at der efter en lægefaglig vurdering, er en indikation for infertilitet – dvs, at der foretages behandling af en sundhedsmæssig anomali hos den person, der behandles.'

Til trods for dette er afgørelsen blevet kritiseret, idet enlige og lesbiske ikke er omfattet af momsfritagelsen. For at forstå denne kritik nærmere, er det nødvendigt at undersøge, hvornår man i realiteten får foretaget en behandling af en sundhedsmæssig anomali i form af *infertilitet*.

81. Et lesbisk par og en mand, der leverer sæden, hvor alle ønsker at være forældre. Eller et mandligt par og en kvinde, der 'lægger krop til', hvor alle ønsker at være forældre.

82. 'Her er familien Danmark' (*Danmarks Statistik*) < <https://www.dst.dk/-/media/Kontorer/15-Kundecenter/Statistisk-Perspektiv/Statistisk-Perspektiv-8/p8art1.pdf?la=da>.> tilgået 3. april 2018.

83. Laura Philbert, 'Regnbuefamilier: Det atypiske gøres normalt' (*Børn & Unge*, nr. 7, 2002) <<http://www.boernogunge.dk/internet/boernogunge.nsf/0/7E0F28489BD3E1CAC12579DE002F94F7?opendocument>> tilgået 3. april 2018.

5.4.1. En sundhedsmæssig anomali – hvornår er man infertil?

Problemet opstår ved, at infertilitetsbetingelsen sjældent er en betingelse, som enlige og lesbiske opfylder, da der ikke før fertilitetsbehandlingen foreligger en indikation af, om personen eventuelt har problemer med at blive gravid.⁸⁴⁸⁵ Hvis en kvinde derfor på *forhånd* kan konstateres infertil, er behandlingen moms fritaget, men er der ikke nogen indikationer på dette, må man antage, såfremt der kan konstateres infertilitet under behandlingen eller efter endt behandling, at behandlingen stadig vil være moms fritaget.

Men man kan i princippet ikke vide, om enlige og lesbiske lider af infertilitet, før de er gået i fertilitetsbehandling og eventuelt opnået en graviditet eller ej. Da enlige og lesbiske ikke "på forhånd kan prøve med en mandlig partner", må man antage, at de skal være *under* behandling, og spørgsmålet bliver dernæst, hvor mange *resultatløse behandlinger* der i realiteten skal gennemføres, før der kan konstateres infertilitet hos kvinden.

Hertil er det væsentligt at bemærke, at samleje mellem en mand og en kvinde trods alt er gratis, men hvis enlige eller lesbiske skal igennem betalte behandlinger (i stedet for at have samleje med en mand) for at kunne fastslå, om de reelt kan blive gravide og har normal graviditet, pålægger man disse kvinder en økonomisk byrde ved fertilitetsbehandlinger, for at kunne fastslå deres fertilitetssevner, og for overhovedet at kunne fastslå, om de skal pålægges moms eller ej. I forbindelse med dette kan nævnes, at en fertilitetsbehandling koster op mod 70.000 kr.⁸⁶ alt afhængig af behandlingsformen og antal forsøg, hvilket pålagt moms vil medføre en prisforhøjelse til 87.500 kr. En ekstra betaling på 17.500 kr. er således konsekvensen af, at der ikke er tegn på infertilitet.

Enlige og lesbiske vil derfor leve i uvished, om hvorvidt de pålægges en økonomisk byrde, da dette må antages først at blive konstateret, når de er blevet gravide. Endvidere fremgår det heller ikke, hvor mange behandlinger kvinderne i givet fald skal igennem og betale for, før det kan fastslås, om de er *infertile*. Enlige og lesbiske har i de fleste tilfælde en ukendt fertilitet på henvisningstidspunktet. En rutineudredning vil måske kunne påvise en eller flere fertilitetsnedsættende faktorer, men fraværet heraf vil ikke være ensbetydende med en normal fertilitet. Det vil kun en insemination med en graviditet til følge kunne gøre.

84. Folketingets hjemmeside, samling, 2016-1, SUU Alm.del, svar på spørgsmål 171.

85. Men for så vidt angår dette, vil problematikken også kredse sig til det heteroseksuelle par, idet det *stadig* er kvinden, der skal forelægge infertilitet hos. Men man må formode, at kritikken i denne sammenhæng er skabt, idet heteroseksuelle par kan forsøge at få et barn ved regelmæssigt ubeskyttet samliv, og allerede af denne grund har en fordel.

86. Signe Thomsen, 'Skat må gøre forskel på mænd og kvinder i fertilitetsbehandling' (*Politiken*, 15. juni 2016) <<https://politiken.dk/forbrugogliv/sundhedogmotion/art5626285/Skat-må-gøre-forskel-på-mænd-og-kvinder-i-fertilitetsbehandling>> tilgået 29. november 2017.

Fortolkningen bliver endvidere vanskelig at anvende i praksis, da selve konstateringen af infertilitet som udgangspunkt ikke kan ske fremadrettet, men kun bagudrettet.

Essensen af problemet vedrørende kravet om en diagnose af *infertilitet* består imidlertid i, at det for mange familiekonstellationer slet ikke er *fertiliteten*, der skaber *behovet* for fertilitetsbehandlingen, men derimod *personlige forhold* og *seksualitet*.

Forholdenes behov er forskellige

Udgangspunkt for heteroseksuelles behov er, at de har forsøgt at opnå graviditet ved regelmæssig ubeskyttet samleje, og det derfor er relevant at undersøge årsagen hertil. Der er stor sandsynlighed for, at parret ikke kan opnå graviditet af *terapeutiske grunde*, og man skal derfor fastslå problemet og finde den korrekte behandling. Enliges, lesbikes og andre alternative familiekonstellations udgangspunkt og behov er ikke, at de har forsøgt at opnå graviditet ved ét års regelmæssigt ubeskyttet samliv.

I princippet kan alle disse kvinder, der går i behandling, have normal fertilitet, men det er jo heller ikke årsagen til, at de tager valget om at gå i fertilitetsbehandling. Årsagen er, at de har valgt at indrette sig i andre forhold eller mangel på samme end det klassiske forhold mellem en kvinde og en mand.

Det er som om, at definitionen på *infertil* som udgangspunkt er forbeholdt heteroseksuelle par, da de i første omgang har den fordel at kunne fortælle deres egen læge, at de har haft ubeskyttet samleje i ét år, og at der allerede af den grund er reelle udfordringer med fertiliteten.

Men spørgsmålet er, om dette ikke er en forældet betragtning, når det skal afhænge af selve *årsagen* til fertilitetsbehandling i lyset af relationers udvikling.

Mulig ændring?

Det lader således til, at begrebet *infertilitet* anvendes i en kontekst, der ikke er egnet for enlige, lesbiske samt alternative familieformer herunder regnbuefamilier. *Infertilitet* er defineret ved ubeskyttet regelmæssig samliv i ét år, og først herefter er det relevant at undersøge infertilitetsårsagen for at overvinde denne med den bedst mulige fertilitetsbehandling.

Spørgsmålet er således, om der ikke kunne være gode grunde til at afskaffe helbredsbedingelsen vedrørende infertilitet for en momsfri fertilitetsbehandling. Fortolkningen kunne imidlertid gå på, at der ikke bør sondres mellem, hvorvidt kvinden *eller* manden er infertile, da fertilitetsbehandlinger i alle tilfælde er *behandling af personer*.

Når man tænker på, hvilke familiekonstellationer der skabes i dag, synes kriteriet om, at man lægger vægt på "infertilitet" generelt at have en på forhånd ekskluderende funktion. Hvis man i stedet lagde vægt på kriteriet "ufrivillig barn-

løshed" ville man inkludere både enlige, lesbiske og de øvrige alternative familierformer.

På denne måde ville det stemme overens med bestemmelsens formål om at nedsætte udgifterne til behandling, og man ville inkludere de familiekonstellationer, der ønsker fertilitetsbehandling, selvom behovet ikke er opstået i en sygdomskontekst.

Sådanne familiekonstellationer er selvfølgelig, som nævnt, den enliges og lesbiske pars udgangspunkt, da man skal have in mente, at det for disse dybest set ikke er relevant at undersøge deres fertilitet, da man blot "går i gang" for at opnå det tilsigtede formål – graviditeten.

Der argumenteres for, at momsfrigagelse for fertilitetsbehandlinger '*med overvejende sandsynlighed for infertilitet*' i det relationsretlige perspektiv særligt ekskluderer de familierformer, hvor fertilitetsbehandlinger anvendes, når behovet for behandlingen ikke er opstået i en sygdomskontekst, men af andre årsager.

Det er tydeligt, at dansk administrativ praksis fokuserer på en helbredsrelateret betingelse, da der skal være tale om en sygdom, før man som par eller enlig kan være heldig at undgå at betale 25 % i moms oven i en i forvejen kostbar affære, som fertilitetsbehandlinger jo er.

Men situationen i dag er imidlertid en anden for så vidt angår fertilitetsbehandlinger, da man ikke udelukkende anvender fertilitetsbehandlinger for at overvinde infertilitet, men af andre årsager. Dette som resultat af, at menneskers måder at indgå relationer og skabe familier på er forandrede, hvorfor fertilitetsbehandlinger er blevet nødvendige i en helt anden kontekst.

For både enlige, lesbiske og regnbuefamilier er behovet for fertilitetsbehandlinger jo ikke at forsøge, at opnå graviditet ad naturlige veje – for det er som udgangspunkt slet ikke en mulighed for dem. Deres behov er at skabe en familie, hvor fertilitetsbehandlinger hjælper med at forene sæd og æg, der tilsammen skaber et liv, og for at opnå deres ønske om at få – hvad de forstår ved – *deres kernefamilie*.

5.4.2. *Et modsatrettet synspunkt*

I forbindelse med lovforslaget vedrørende ægteskab mellem to personer af samme køn⁸⁷ var der en anden holdning til, om man skulle understøtte alternative familierelationer end det, der består imellem en mand og en kvinde.

Hertil havde blandt andet professor Asger Chr. Højlund kommenteret på lovændringen og anførte, at der var afgørende forskel på et ægteskab og et partnerskab, og at man altid har skelnet ægteskabet fra alternative samlivsformer såsom partnerskab mellem to personer af samme køn.⁸⁸ Men hertil blev det argumente-

87. FT 2011-12, tillæg A, L 106.

88. Asger Chr. Højlund, Jørn Henrik Olsen og Kurt E. Larsen, 'Konsekvenserne af ægteskab mellem to personer af samme køn' (*Luthersk Netværk*, 11. maj 2012) <<http://www.luthersk->

ret for, at denne forskel var *biologisk begrundet*. Det fremgår således: '*Et heteroseksuelt forhold er (normalt) i stand til at avle børn, hvad et homoseksuelt forhold ikke er, uden hjælp fra heteroseksualiteten.*'⁸⁹

Her anskuer man dog også ægteskab og familie som en grundstøtte i samfundet, men dette burde bestå i det bibelske menneskesyn og ægteskabssyn samt den kristne tro. Folkekirkens bekendelsesgrundlag forudsætter nemlig klart, at ægteskabet mellem mænd og kvinder er en gudvillet orden, som er en bekræftelse af betydningen af den biologiske virkelighed.⁹⁰ Det er biologien, der har bestemt, at børn kun kan blive til mellem en mand og en kvinde. Hensynet til barnets tarv blev endvidere fremført, hvilket også er et kendt fremført argument i diskussion, om hvilke forældre et barn skal have.⁹¹

5.5. Sammenfatning vedrørende det ekskluderende element

Der er ingen tvivl om, at dansk administrativ praksis både vedrører heteroseksuelle par og alle andre, der falder uden for det konventionelle forhold. Derfor kan det som udgangspunkt anføres, at fortolkningen generelt har en *ekskluderende funktion* af familiedannelsen, da man pålægger en økonomisk byrde for de par, hvor kvinden ikke lider af infertilitet.

Kommissionen fandt,⁹² at der var en tilstrækkelig sammenhæng for de par, hvor manden led af infertilitet, men hvor det var kvinden, der blev behandlet. Men hertil skal det bemærkes, at det trods alt skyldtes *terapeutiske årsager*, da manden havde en reel sundhedsmæssig anomali, hvilket *enlige og lesbiske ikke har*. Det er netop i denne sammenhæng, at det har været interessant at undersøge, hvordan dette forholdt sig i det relationsretlige perspektiv.

Fortolkning af den momsretlige regulering for fertilitetsbehandlinger fra dansk administrativ praksis er med til at understøtte, eller i hvert fald som udgangspunkt favoriserer, visse familieformer. Momsfritagelse af fertilitetsbehandlinger, der er funderet i en behandling af en sundhedsmæssig anomali i form af infertilitet, er et eksempel på, at der er en betydelig lettere adgang for økonomiske privilegier for heteroseksuelle parhold.

netvaerk.dk/wp-content/uploads/2012/06/Udtalelse_Konsneutraltaegteskab_Konsekvenser.pdf> tilgaaet 3. april 2018.

89. Chr. Højlund (n 87), 1.

90. Chr. Højlund (n 87), 5, pkt. 6.

91. Chr. Højlund (n 87), 2, pkt. 3.

92. Brev om svar vedrørende fertilitetsbehandling fra EU-Kommissionen af den 18. oktober 2016, Sundheds- og Ældreudvalget 2016-17, SUU Alm. Del, bilag 68, s. 2-3 under »4. Causalitet«. Skatteministeriet havde rettet henvendelse til EU-Kommissionen vedrørende moms på fertilitetsbehandling pr. e-mail den 19. september 2016, hvorefter EU-Kommissionen svarede den 18. oktober 2016. Vedrørende enlige og lesbiske blev det opfordret, at problemstillingen blev taget op på det næste møde i momsudvalget, jf. s. 3.

På denne måde har de kraftigt stigende alternative familieformer som udgangspunkt ikke denne fordel, da det under alle omstændigheder vil være mere besværligt, og i øvrigt komplet irrelevant for dem, at få konstateret infertilitet.

På baggrund af ovenstående bør det overvejes, om der ikke er anledning til at revurdere dansk administrativ praksis om, at der efter overvejende sandsynlighed skal foreligge "infertilitet" for at kunne opnå momsfri fertilitetsbehandling. Hvis man i stedet fokuserede på "ufrivillig barnløshed", ville man inkludere de nye familieformer uden eventuelt at skulle igennem samtlige lægelige undersøgelser for at konstatere, om vedkommende lider af en *sundhedsmæssig anomali* eller ej, da fertilitetsbehandlingernes behov *ikke kun* er opstået i en sygdomskonktext, men i en relationskonktext.

6. Konklusion

Udgangspunktet for nærværende artikel har i første del været at foretage en undersøgelse af, om dansk administrativ praksis vedrørende fertilitetsbehandlinger var i overensstemmelse med momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra b og c samt Domstolens retspraksis med fokus på kravet om det terapeutiske formål.

På den ene side kan der argumenteres for, at da der er tale om fritagelser, der er undtagelser fra det almindelige princip om at pålægge moms og samtidig med, at der ikke er tale om en behandling af infertilitet, at fortolkningen er i overensstemmelse med Domstolen. På den anden side må det ud fra en gennemgang af Domstolens retspraksis konstateres, at det terapeutiske formål indeholder visse fortolkningsmæssige problemstillinger, for hvornår fertilitetsbehandlinger er omfattet.

Der er ikke som sådan en "rød tråd" blandt de gennemgåede ydelser, hvorfor man ser Domstolen differentiere sig igennem tiden og ændre ordvalg alt efter hvilken ydelse, der er til genstand for undersøgelse, så længe *hovedformålet* vedrører en persons sundhedstilstand og er i overensstemmelse med bestemmelsens formål. Disse nævnte ydelser, hvor der har opstået tvivl om den momsmæssige behandling, kan slet ikke sammenlignes med fertilitetsbehandlinger.

Dette er begrundet i argumentationen for, at selve *hovedformålet* med *samtliche* fertilitetsbehandlinger ikke er at behandle infertilitet men at *behandle personer* (som det er nævnt i momssystemdirektivet), hvor det *terapeutiske formål* (som ikke nødvendigvis skal forstås særligt snævert og tillige ikke er slået fast, om det *altid* skal være rettet mod en *konkret* sundhedsmæssig anomali) er at behandle ufrivillig barnløshed.

Endvidere har artiklen indarbejdet det innovative element ved at undersøge dansk administrativ praksis vedrørende den momsretlige behandling af fertilitetsbehandlinger i et relationsretligt perspektiv.

Hertil konkluderes det, at udviklingen bevæger sig i en retning, hvor behovet for fertilitetsbehandlinger opstår i andre sammenhænge, end hvor manden eller

kvinden har dårlige kønsceller. For enlige, lesbiske og regnbuefamilier er dette nemlig et område, hvor behovet ikke er opstået af medicinske årsager, men ved, at man har indrettet sig anderledes som familie end den klassiske kernefamilie, hvor manden leverer sæd til kvindens æg.

Konklusionen er derfor, at ved den momsretlige anvendelse af det terapeutiske formål, der inkluderer *infertilitet* som et krav, har dette som udgangspunkt et væsentligt ekskluderende element for enlige, lesbiske og regnbuefamilier, da deres behov for fertilitetsbehandlinger ved familiedannelserne er så forskellige end for heteroseksuelle par.

Som nævnt ovenfor har SKAT i juni 2017 meddelt, at der nationalt er foretaget en ændring af dansk praksis, så alle fertilitetsbehandlinger er omfattet af momsfrigørelsen. Af pressemeddelelsen fremgik det, at der i løbet af kort tid vil blive udsendt et styresignal.⁹³ I skrivende stund er det dog endnu ikke blevet udarbejdet.⁹⁴

Det er en positiv retning, at praksis for fertilitetsbehandlinger bliver ændret i Danmark. Men generelt opfordres der til, at man i alle henseender har for øje, hvilke relationer praksis er med til at understøtte, og at man i kraft af samfundets udvikling inkluderer samtlige familieformer.

93. Se Skatteministeriets hjemmeside, pressemeddelelse af 28. juni 2017, hvoraf fremgår, at SKAT vil udsende et styresignal der præciserer reglerne.

94. Marts 2018.