



Skatteministeriet

9. maj 2022
J.nr. 2021 - 2113

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 106 - Forslag til lov om ændring af momsloven. (Ændring af reglerne om forfattervirksomhed og kunstnerisk aktivitet, brugtmoms, moms godtgørelse og -fritagelse for diplomater og justering af reglerne om undervisning og turistsalg m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 87 af 29. april 2022. Spørgsmålet er stillet efter ønske fra Louise Schack Elholm (V).

Det bemærkes, at den tværministerielle arbejdsgruppe (bestående af Skatteministeriet, Kulturministeriet, Erhvervsministeriet og Erhvervsstyrelsen) samt Justitsministeriet har tilsluttet sig Skatteministeriets vurdering af, at den foreslåede ændring i L 106 er nødvendig for at sikre, at de danske regler er i overensstemmelse med EU-retten.

Jeppe Bruus

/ Jeanette Rose Hansen

Spørgsmål

Vil ministeren kommentere redegørelsen af 29/4-22 fra Gorrissen og Federspiel, jf. L 106 - bilag 17?

Svar

Med L 106 foreslår regeringen bl.a. at gennemføre en række tilpasninger af momsloven for at bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten. I den forbindelse foreslås en ændring af momsfritagelsen for forfattervirksomhed og kunstnerisk aktivitet.

I forbindelse med folketingsbehandlingen har Skatteudvalget bedt Gorrissen Federspiel Advokatpartnerselskab (GF) om at vurdere, hvorvidt lovforslaget er udtryk for en minimumsimplementering eller med andre ord, om det er nødvendigt at indføre moms, når forvaltnings- og medlemsorganisationer meddeler licens til ophavsrettigheder som foreslået i L 106.

Hertil bemærkes

Indledningsvis noterer Skatteministeriet sig, at der er overensstemmelse mellem GFs og Skatteministeriets vurderinger på en række punkter.

For det første er der enighed om, at den såkaldte standstill-bestemmelse i momssystemdirektivets artikel 371 alene tillader en fortsat anvendelse af visse, allerede eksisterende momsfritagelser, men ikke genindførelse af ophørte fritagelser. Virkningen heraf er bl.a., at der ikke kan genindføres momsfrihed i relation til overdragelse af ophavsrettigheder, da denne situation efter praksis har været momspligtig. Der henvises til redegørelsen fra GF, s. 3 (pkt. 4.6) og s. 5 (pkt. 6.12).

For det andet er der enighed om, at ordlyden af den i L106 foreslåede nye affattelse af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, er i bedre overensstemmelse med standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivet. Der henvises til redegørelsen fra GF, s. 4 (pkt. 6.7) og s. 5 (pkt. 6.13 og 6.18).

For det tredje er der enighed om, at det er en betingelse for momsfritagelse i medfør af momssystemdirektivets bilag X, del B, nr. 2, at der er tale om ydelser, som er »leveret af« forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere (fritagelsen er altså personlig). Der henvises til redegørelsen fra GF, s. 2 (pkt. 3.7) og s. 13 (pkt. 8.3).

For det fjerde er der enighed om, at der er tilfælde, hvor formidlerreglen i momssystemdirektivets artikel 28 finder anvendelse, men hvor momsfriheden ikke kan udstrækkes til at finde anvendelse på både leverancen fra den oprindelige tjenesteyder (kommittenten) til formidleren (kommissionæren) og på leverancen fra formidleren til kunden. Afgørende herfor er, om den relevante momsfritagelse indeholder et sådant ”særkende” som omtalt i præmis 37 i dommen C-464/10, Henfling, at den ikke kan finde anvendelse på begge leverancer.

Sagens kerne – og den primære uoverensstemmelse – består efter Skatteministeriets opfattelse i, om momsfrigtagelsen for kunstneriske ydelser indeholder et sådant særkende som omtalt i Henfling-dommen.

I redegørelsen fra GF konkluderes det, at det forhold, at momsfriheden for kunstneriske ydelser er personlig, *ikke* udgør et sådant særkende, som kan begrunde, at der i medfør af formidlerreglen i artikel 28 ikke også er momsfrigtagelse i forholdet mellem formidleren og kunden, jf. redegørelsen, s. 13 (pkt. 8.3).

Det er således GFs vurdering, at en formidler (fx en forvaltningsorganisation), der i eget navn for kunstneres regning leverer licenser til kunstneres ophavsrettigheder til kunder, kan omfattes af momsfrigtagelsen for ydelser leveret af forfattere og kunstnere, jf. standstill bestemmelsen i momssystemdirektivets bilag X, del B, nr. 2, som gennemført i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

I redegørelsen fra GF anføres på den baggrund, at EU-retten – i modsætning til, hvad der antages i lovforslaget – ikke stiller krav om at gøre meddelelse af licens til ophavsrettigheder momspligtig, når licensen meddeles af andre end forfatteren eller kunstneren selv, fx via en udpeget kollektiv forvaltningsorganisation (formidler), der handler i eget navn, men for indehaveren af ophavsrettighedens regning. GF konkluderer derfor, at der ikke er et EU-retligt behov for at foretage den foreslåede ændring i L 106.

I det efterfølgende kommenteres alene det centrale punkt, hvorom der ikke er enighed – nemlig spørgsmålet om forståelsen af reglen om formidling i eget navn for fremmed regning (momssystemdirektivets artikel 28) og formidlingsreglens samspil med momsfrigtagelsen for kunstnere.

Det fremgår af L 106, flere svar på Skatteudvalgets spørgsmål til L 106 og den tværministerielle redegørelse, at det er regeringens vurdering, at fx forvaltningsorganisationer, der leverer licenser til kunstneres ophavsrettigheder i eget navn, ikke kan være omfattet af momsfrigtagelsen for leveringer af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, idet denne fritagelse er personafhængig, jf. den udtrykkelige ordlyd af standstill-bestemmelsen i momsdirektivet:

”Del B

Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift

[...]

2) *Ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv, bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv, undtagen følgende ydelser:*

a) *Overdragelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder samt meddelelse af licenser vedrørende disse rettigheder”*

Undtagelsen i del B, nr. 2, gælder ikke uindskrænket. Det er i henhold til ordlyden af bestemmelsen en betingelse, at der er tale om ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere. Dette indebærer, at ydelserne skal »leveres af« en bestemt

personkreds i form af »forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere«. Momsfritagelsen er personlig og omfatter ikke ydelser leveret af andre end den fastsatte personkreds.

På den baggrund er det Skatteministeriets vurdering, at dette forhold udgør et sådant særkende, at momsfriheden ikke kan udstrækkes til at gælde i forholdet mellem formidleren og kunden.

Det bemærkes, at dette også er Skatteforvaltningens gældende opfattelse. Forvaltningsorganisationer er tidligere ikke blevet anset for at være omfattet af momsreglerne, da levering af licens til kunstneres ophavsrettigheder ikke er blevet anset for at være økonomisk virksomhed, hvilket er en anden begrundelse for, at de ikke har skullet betale moms af disse ydelser. EU-Domstolen har imidlertid i sag C-501/19, UCMR-ADA, fastslået, at det er økonomisk virksomhed at levere licens til kunstneres ophavsrettigheder, og leveringerne er derfor omfattet af momsreglerne.

Som nævnt ovenfor består uoverensstemmelsen mellem Skatteministeriets og GFs vurdering i, om formidlere, der leverer licenser i eget navn, men for kunstneres regning, i henhold til den særlige formidlingsregel i momssystemdirektivets artikel 28 kan gøre brug af fritagelsen for kunstneriske ydelser, nu da deres ydelser anses for at være økonomisk virksomhed.

Nedenfor gennemgås de momsregler, der gælder, hvor en mellemmand henholdsvis foretager salg i eget navn og for egen regning (mellemandler) og foretager salg i eget navn, men for fremmed regning (formidling eller kommission). Gennemgangen belyser konsekvensen af den særlige formidlingsregel specifikt i forhold til forvaltningsorganisationers levering i eget navn af licenser til ophavsrettigheder.

Mellemandlersituationer

I **figur 1** (nedenfor) er der tale om mellemandlersituationen, hvor der først foretages en levering fra producenten til mellemandleren og dernæst fra mellemandleren til kunden.

En mellemandler er karakteriseret ved at handle i eget navn og for egen regning. Mellemandleren overtager ved købet fra producenten ejendomsretten til varen/ydelsen. Med andre ord køber mellemandleren ydelsen/varen og sælger den videre.

Som det fremgår af figuren, behandles leveringen af varen/ydelsen som udgangspunkt ens i begge led. Er leveringen fra producenten af ydelsen/varen til mellemandleren/køberens momsfri, vil leveringen fra mellemandleren til kunden som udgangspunkt også være momsfri.

Figur 1. Momsregler ved mellemhandlere



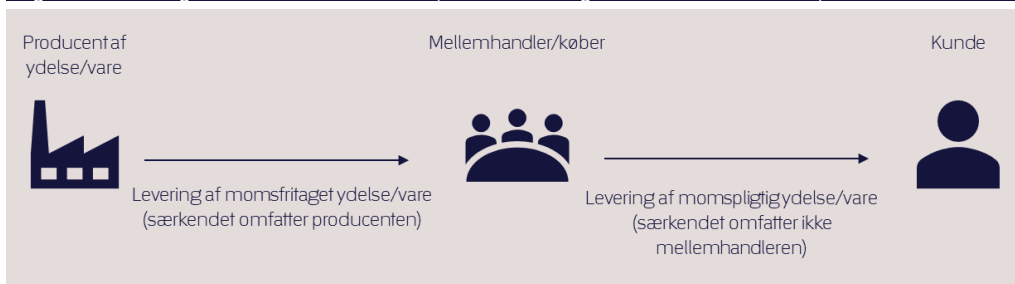
I **figur 2** (nedenfor) er der fortsat tale om et mellemhandler-forhold, men i modsætning til beskrivelsen i figur 1, er leveringen fra den oprindelige tjenesteyder/vareproducent til mellemhandleren omfattet af en momsfratagelse, der alene tillader momsfratagelse for den oprindelige tjenesteyder/vareproducent.

Der er to leveringer som i figur 1. Første levering sker fra producenten til mellemhandleren, og anden levering sker fra mellemhandleren til kunden. Som det fremgår af figuren, behandles leveringen af ydelsen eller varen forskelligt i de to led, fordi den er personafgrænset. Leveringen fra producenten til mellemhandleren er omfattet af den personafgrænsede momsfratagelse, hvorimod leveringen fra mellemhandleren til kunden er momspligtig, da mellemhandleren ikke er omfattet af personkredsen nævnt i momsfratagelsen.

Situationen i figur 2 svarer til situationen i sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, hvor EU-Domstolen fandt, at en momsfratagelse, der er personafhængig (levering af tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser) ikke finder anvendelse på leveringer foretaget af en mellemhandler, der ikke opfylder de personafhængige betingelser. Dette gjaldt også, selv om de i sagen omtalte tandproteser af mellemhandleren var erhvervet fra en tandtekniker, der i sig selv er omfattet af momsfratagelsen.

Det forhold, at den relevante momsfratagelse efter sin ordlyd var personlig, var således et særkende ved momsfratagelsen, der indebar, at den ikke kunne anvendes på det senere videresalg.

Figur 2. Momsregler ved mellemhandlere (når momsfratagelsen har et særkende)



Formidlersituationer

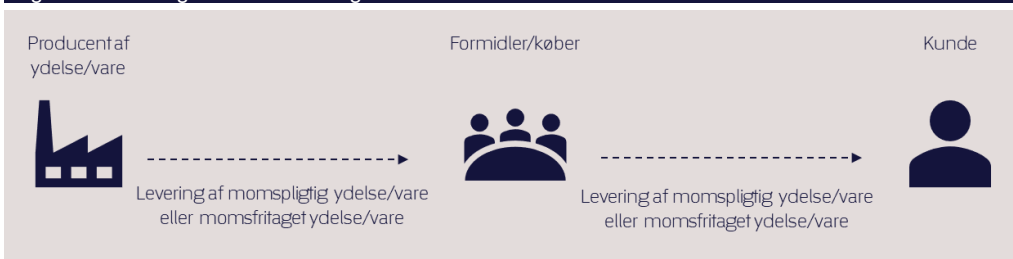
I stedet for at være et mellemhandlersalg kan en ydelse/vare leveres gennem en formidler, der handler i eget navn, men for fremmed regning. I dette tilfælde er der ikke et retsforhold mellem producenten og kunden, men derimod mellem formidleren og kunden, uanset at leveringen sker for producentens regning. I retsforholdet mellem formidleren og den, for hvis regning formidleren handler (producenten), leveres der en såkaldt formidlingsydelse og dermed ikke den samme ydelse eller vare som den, der leveres til den endelige kunde.

Da denne situation i store træk svarer til mellemhandler-situationen, jf. figur 1, er der for ydelser fastsat en særlig formidlingsregel i momssystemdirektivets artikel 28, der efter sin udtrykkelige ordlyd indebærer, at en sådan situation i momsretlig henseende skal behandles som to successive leveringer af samme ydelse, helt på linje med leveringerne i mellemhandlersituationen. Dette gælder altså, selv om det er en "fiktion", at der mellem den oprindelige leverandør og formidleren er foretaget en levering af samme ydelse som den, der leveres til den endelige kunde.

Der gælder en helt tilsvarende regel om kommissionsforhold for varer, jf. momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c. Denne bestemmelse fastsætter, at overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale skal anses for en afgiftspligtig levering, og bestemmelsen indebærer, at der skal anses for at foreligge to successive leveringer af samme vare, selv om mellemmanden handler i eget navn, men for fremmed regning. EU-Domstolen har i overensstemmelse hermed fastslået, at denne regel om kommissionssalg af varer har samme indhold og virkninger som formidlingsreglen vedrørende ydelser i direktivets artikel 28, jf. dommen i sag C-274/15, Kommissionen mod Luxembourg, præmis 85-89.

De særlige regler om sådanne formidling af ydelser eller salg af varer for fremmed regning (kommissionssalg) indebærer, at der i momsmæssig henseende skal anses for at bestå to identiske leveringer, hvor samme vare eller ydelse først leveres fra producenten/tjenesteyderen til formidleren og herefter fra formidleren til den endelige kunde. Konsekvensen er, at der ikke leveres en formidlingsydelse fra mellemmanden til producenten/tjenesteyderen, der er den første person i trepartsforholdet, men at der blot foretages to leveringer af samme vare eller ydelse i forlængelse af hinanden. Dette er illustreret i **figur 3** (nedenfor) med stiplede linjer.

Figur 3. Momsregler ved formidling



Som det fremgår, behandles leveringen af varen/ydelsen som udgangspunkt ens i begge led. Er leveringen fra producenten til formidleren momsfri, vil leveringen fra formidleren til kunden som udgangspunkt også være momsfri og omvendt.

Med de særlige formidlingsregler for varer og ydelser sidestilles salg gennem formidlere, der handler i eget navn og for fremmed regning, altså i momsmæssig henseende helt med salg gennem mellemhandlere, der handler i eget navn og for egen regning. Dette er efter Skatteministeriets opfattelse ikke blot en følge af reglernes udtrykkelige ordlyd, men også helt i overensstemmelse med reglernes formål. Det er Skatteministeriets opfattelse, at det er en både naturlig og nødvendig konsekvens heraf, at en sådan formidler skal ligestilles med en mellemhandler, der handler for egen regning, således at de to situationer behandles ens, mens der derimod *ikke* er noget grundlag for at tillægge formidlere, der handler for fremmed regning, en anden og bedre retsstilling end mellemhandlere, der handler for egen regning.

Når en formidler, der handler i eget navn, men for fremmed regning, får leveret en ydelse momsfrit fra en producent (fx når en forvaltnings- eller medlemsorganisation får leveret licenser momsfrit fra en kunstner), og denne momsfritagelse efter sit indhold kun finder anvendelse på bestemte afgiftspligtige personer (som momsfritagelsen for kunstnere), har fritagelsen dermed et særkende, der indebærer, at momsfritagelsen ikke vil kunne anvendes på leveringen fra formidleren til kunden, når formidleren ikke selv opfylder betingelserne for, at momsfritagelsen kan finde anvendelse.

Som det fremgår af **figur 4** (nedenfor) behandles leveringen af ydelsen derfor forskelligt i de to led. Leveringen fra producenten af ydelsen til formidleren er momsfri, og leveringen fra formidleren til kunden er momspligtig. Dette giver således samme resultat, som hvis transaktionerne involverede en mellemhandler i stedet for en formidler, jf. figur 2, hvorved situationerne sidestilles.



Ovenstående gennemgang af reglerne for mellemhandlere og formidlere kan kun føre til den konklusion, at forvaltningsorganisationerne ikke kan anvende momsfritagelsen for kunstnere i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Det bemærkes, at Skatteministeriet er uenig med bemærkningen i GFs redegørelse side 10 (pkt. 7.27 og 7.28) om, at Skatteministeriet ”selv definerer indholdet af”, hvad der udgør et særkende ved en momsfritagelse, som indebærer, at den ikke kan finde anvendelse på

begge de leveringer, der efter formidlingsreglen skal anses for foretaget, når en formidler handler i eget navn, men for fremmed regning.

Tværtimod er det Skatteministeriets opfattelse, at det i overensstemmelse med EU-Domstolens udtrykkelige udsagn i Henfling-dommen er nødvendigt at undersøge, om en given momsfrigtagelse har et særkende, der indebærer, at den efter sit indhold ikke kan finde anvendelse på begge leveringer. Det er netop tilfældet med hensyn til momsfrigtagelsen for ydelser leveret fra kunstnere, der efter sin udtrykkelige ordlyd kun finder anvendelse på leveringer fra netop kunstnere. Det er således ikke et særkende, som Skatteministeriet har ”defineret”, idet fritagelsens personlige karakter derimod er et særkende, der følger direkte af ordlyden.

Det bemærkes endvidere, at GF i sin redegørelse ikke angiver, hvad der – i stedet for fritagelsesbestemmelsens udtrykkelige betingelser, som GF åbenbart ikke finder relevante – skulle kunne være et særkende ved en fritagelse, der indebærer, at den ikke kan anvendes på leveringen fra en formidler, der handler i eget navn, men for fremmed regning.

Endelig kan der vedrørende GFs bemærkninger om kunstneres mulighed for at anvende momsfrigtagelsen ved leveringer foretaget i selskabsform bl.a. henvises til besvarelsen af spørgsmål 22 til L 106. Det bemærkes desuden, at momsreglerne anvendes ensartet på afgiftspligtige personer, uanset om de driver virksomhed i personligt regi eller i selskabsform. Det er således uden betydning for adgangen til at anvende en momsfrigtagelse for ”kunstnere”, om kunstneren driver virksomheden i et selskab, der derfor er ejer af op-havsrettighederne til de kunstneriske værker. På samme måde finder momsfrigtagelsen for tandlæger og tandteknikere, som Domstolen behandlede i sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, fx anvendelse på denne personkreds, uanset om de driver virksomheden i selskabsform.

Sammenfattende er det således fortsat Skatteministeriets opfattelse, at den foreslåede ændring er nødvendig for at sikre, at de danske regler er i overensstemmelse med EU-retten, herunder at momsfrigtagelsen for kunstneriske ydelser indeholder et sådant særkende, som indebærer momsfrigtagelsen for kunstnere ikke kan udstrækkes til forvaltnings- og medlemsorganisationers leverancer.