



Redegørelse til Folketingets Skatteudvalg

Dato: 29. april 2022

Redegørelse til brug for Folketingets behandling af lovforslag L 106 om ændring af momsloven (Ændring af momsreglerne for forfattervirksomhed og kunstnerisk aktivitet m.v.)

1 Baggrund

- 1.1 I den indgåede konsultaftale af 22. april 2022 har Folketingets Skatteudvalg anmodet Gorrisen Federspiel Advokatpartnerselskab om at afgive en redegørelse ud fra følgende kommissorium:

” Det skal vurderes, om hver enkelt af de dele af lovforslaget, som vedrører indførelse af moms på ophavsret, herunder eventuelle ændringer i muligheden for momsfri viderefakturering (som i dag benyttes af forvaltningsorganisationerne til at undgå moms på ophavsrettigheder), er udtryk for en nødvendig minimumsimplementering af EU-reglerne, herunder navnlig EU-Domstolens afgørelse i sagen C-501/19, UCMR – ADA om moms og meddelelse af licenser vedrørende ophavsrettigheder. Såfremt ikke alle dele er udtryk for en nødvendig minimumsimplementering, skal det angives, hvilke dele der er, og hvilke dele der ikke er. Det skal ligeledes vurderes, hvordan stand still-bestemmelsen bliver påvirket.”

- 1.2 Denne redegørelse udgør en besvarelse af det angivne kommissorium.

2 Vurdering

Det er vores vurdering, 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, f.eks. via en udpeget kollektiv forvaltningsorganisation (formidler), der handler i eget navn, men for indehaveren af ophavsrettighedens regning. Der er med andre ord ikke et EU-retligt behov for at foretage den foreslåede ændring i muligheden for momsfri formidling.

3 Gældende ret

3.1 Momsdirektivets anvendelsesområde

- 3.2 Moms er reguleret i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter ”momsdirektivet”) med ændringer.

- 3.3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, foreskriver momspligt ved levering af ydelser mod et vederlag herfor:

” 1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats



område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab”

3.4 Den såkaldte standstill-bestemmelse i momsdirektivet:

3.5 Momsdirektivets artikel 371 giver for EU-lande, der var medlem af EU pr. 1. januar 1978 (dengang EF), herunder Danmark, en mulighed for at fortsætte med at fritage visse transaktioner fra momspligten:

” De medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 fritog de transaktioner, der er anført i bilag X, del B, kan fortsætte med at fritage dem på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater på samme dato.”

3.6 Af bilag X, del B, nr. 2, fremgår, at ydelser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, kan fortsætte med at være fritaget fra momspligten:

” DEL B Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift

[...]

2) Ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, [...], undtagen følgende ydelser:

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

3.7 Efter ordlyden af standstill-bestemmelsen i artikel 371 shm. bilag X er det en betingelse for momsfrigørelse, at der er tale om ydelser, som er ”leveret af” forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere.

3.8 Visse typer af kunstneriske ydelser kan dog ikke fritages. De ydelser, som ikke kan fritages, er ”overdragelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder samt meddelelse af licenser vedrørende disse rettigheder”, jf. nr. 2, litra a.

3.9 Standstill-bestemmelsen i momsdirektivet gav altså Danmark følgende muligheder:

Personlig levering af kunstneriske ydelser	Momsfrit
Overdragelse eller licensgivning af patenter, varemærker og lignende rettigheder	Momspligtigt
Overdragelse af ophavsrettigheder	Momsfrit (men dog gjort momspligtigt)
Licensgivning af ophavsrettigheder	Momsfrit

4 Danmarks udnyttelse af standstill-bestemmelsen

4.1 Som anført i Den juridiske vejledning 2022-1, pkt. D.A.5.7.2, har Danmark i henhold til standstill-bestemmelsen opretholdt en momsfrihed i momslovens¹ § 13, stk. 1, nr. 7, for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed:

¹ Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019, bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) som senere ændret.



” § 13 Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

7) Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed”

4.2 Overdragelse af ophavsrettigheder:

4.3 EU-Domstolen har ikke haft lejlighed til at fortolke begrebet ”lignende rettigheder” i bestemmelsen, men det må antages, at det ikke omfatter ophavsrettigheder.

4.4 Skatteministeriet har hidtil fortolket udtrykket således, at det inkluderede ophavsrettigheder. En *overdragelse* af en ophavsrettighed er således blevet anset for *momspligtig*. Danmark har med andre ord ikke udnyttet *standstill*-bestemmelsen angående momsfrihed for *overdragelse* af ophavsrettigheder.

4.5 Skatteministeriet anfører på side 5 i det fremsatte lovforslag L 106, at den hidtidige fortolkning af en ”lignende rettighed” som omfattende ophavsrettigheder ikke er korrekt, og at Danmark således godt kunne have valgt at opretholde en momsfrigørelse af overdragelse af ophavsrettigheder.

4.5.1 Da Danmark imidlertid faktisk har gjort overdragelser af ophavsrettigheder momspligtige, og dermed på dette punkt indskrænket momsfrigørelsen efter *standstill*-bestemmelsen, er dette bindende for eftertiden. Danmark kan således ikke i dag på grundlag af bestemmelsen genskabe momsfriheden for vederlag i forbindelse med *overdragelse* af en ophavsret.

4.6 Vi er enige i denne forståelse af *standstill*-bestemmelsen. Momsdirektivets artikel 371 tillader alene en fortsat anvendelse af visse, allerede eksisterende momsfrigørelser, men ikke genindførelse af ophørte fritagelser.²

4.7 Licensgivning af ophavsrettigheder:

4.8 Skatteministeriet anfører på side 8 i den fremlagte redegørelse af 2. marts 2022 (L 106 - bilag 10), at *licensgivning* af ophavsrettigheder efter praksis har været momsfrigørelse. Dette er som nævnt i overensstemmelse med *standstill*-bestemmelsen, men for så vidt i strid med Skatteministeriets dagældende fortolkning af ”lignende rettigheder”.

5 **Formidlingsbestemmelsen**

5.1 Momsdirektivets artikel 28 indeholder følgende formidlingsbestemmelse:

” Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemandes regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.”

² Jf. – for så vidt angår den tilsvarende bestemmelse i det tidligere sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra b) – domme af 8. juli 1986, *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, præmis 17), og af 13. juli 2000, *Idéal tourisme* (C-36/99, EU:C:2000:405, præmis 32 med henvisning). Jf. også analogt dom af 11. december 2008, *Danfoss og AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 24-44) (vedrørende den sammenlignelige mulighed for at opretholde undtagelser fra retten til fradrag af indgående moms). Se også generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse af 10. marts 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.* (C-543/14, EU:C:2016:157).



- 5.2 Momsdirektivets formidlingsbestemmelse genfindes i momslovens § 4, stk. 4:
- ” Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.”*
- 5.3 Ifølge bestemmelsens ordlyd anses formidleren for selv at have leveret ”den pågældende ydelse”. Dette taler efter vores vurdering for, at selv om der, jf. nedenfor, skabes en momsmæssig ”retlig fiktion” om, at formidlingen anses som to transaktioner i momsmæssig henseende, leverer formidleren en ydelse til licenstageren, som er *identisk* med den ydelse, som formidleren momsmæssigt modtog fra licensgiveren (idet det forudsættes, at der sker ren formidling, hvor formidleren ikke selvstændigt leverer supplerende ydelser til licenstageren).
- 6 Lovforslagets § 1, nr. 3**
- 6.1 I det fremsatte lovforslag L 106 foreslås i § 1, nr. 3, følgende affattelse af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7:
- ” Ydelser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, i forbindelse med forfattervirksomhed eller kunstnerisk aktivitet. Fritagelsen omfatter dog ikke overdragelse af ophavsrettigheder samt patenter, varemærker og lignende rettigheder og meddelelse af licenser vedrørende patenter, varemærker og lignende rettigheder.”*
- 6.2 Denne del af lovforslaget giver anledning til følgende bemærkninger:
- 6.3 Første punktum i den foreslåede bestemmelse:
- 6.4 I den gældende momslov er der momsfrihed for ”[f]orfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.”
- 6.5 Dette ændres ifølge lovforslaget til momsfrihed for ”[y]delser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, i forbindelse med forfattervirksomhed eller kunstnerisk aktivitet.”
- 6.6 Skatteministeriet anfører på side 11 i redegørelsen (L 106 - bilag 10), at den foreslåede ordlyd ikke medfører en ændring af gældende regler og praksis vedrørende den kreds af personer (forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere), der er omfattet af fritagelsen.
- 6.7 Vi er enige heri, og at ordlyden nu er i bedre overensstemmelse med ordlyden i *standstill*-bestemmelsen i momsdirektivet.
- 6.8 Samtidig præciserer Skatteministeriet, at i henhold til det momsretlige neutralitetsprincip omfatter momsfrigagelsen også forfatteren og kunstneren, herunder den udøvende kunstner, i selskabsform, således at der opnås samme momsmæssige muligheder uanset valg heraf.



- 6.9 Forslagets andet punktum, første led (overdragelse):
- 6.10 Efter *standstill*-bestemmelsen kan "overdragelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder" ikke momsfritages.
- 6.11 Med lovforslaget vil "overdragelse af ophavsrettigheder samt patenter, varemærker og lignende rettigheder" fremover ikke være omfattet af momsfritagelsen – og dermed underlagt momspligt.
- 6.12 Ordlydsmæssigt udvides undtagelsen i anvendelsesområdet af § 13, stk. 1, nr. 7, således at der også kommer moms på vederlag for *overdragelse* af ophavsrettigheder. Dette svarer imidlertid til hidtidig praksis, og det er nødvendigt at fastholde momspligten, da Danmark ikke kan gå tilbage til momsfrihed efter en *standstill*-bestemmelse, når momspligten på overdragelse af ophavsrettigheder én gang er blevet indført.
- 6.13 Vi er således enige i Skatteministeriets overvejelser på dette punkt.
- 6.14 Forslagets andet punktum, andet led (licensgivning):
- 6.15 Efter *standstill*-bestemmelsen kan der ikke gives momsfritagelse på "meddelelse af licenser vedrørende disse rettigheder [dvs. patenter, varemærker og lignende rettigheder]".
- 6.16 Ifølge forslaget vil der fremover skulle pålægges moms på "meddelelse af licenser vedrørende patenter, varemærker og lignende rettigheder."
- 6.17 Den foreslåede nye bestemmelse medfører således, at *licensgivning* af ophavsrettigheder vil være undtaget fra momspligt, da vederlag herfor efter hidtidig praksis har været momsfrit. Momsfriheden for licensgivning af ophavsrettigheder fastholdes med andre ord i henhold til *standstill*-bestemmelsen, som den nu fortolkes af Skatteministeriet.
- 6.18 Vi er enige, at dette er i overensstemmelse med EU-retten.
- 7 **Analyse af den momsretlige behandling af formidling af licensgivning af ophavsrettigheder**
- 7.1 I lovforslaget præciseres det, at momsfriheden udelukkende angår ydelser, som leveres *personligt* af kunstnerne.
- 7.2 Dette medfører ifølge Skatteministeriet, at den hidtidige momsfrihed for formidling af licensgivning fremover gøres momspligtigt, da licensgivningen ikke leveres direkte af kunstneren, men af formidleren.
- 7.3 Det anføres således på side 5 i lovforslaget, at
- "[f]orslaget betyder i overensstemmelse med dommen [sag C-501/19, UCMR – ADA], at en indehaver af ophavsrettigheder til musikværker foretager en levering af ydelser mod vederlag til en arrangør af forestillinger, som er den endelige bruger og som på grundlag af en licens har tilladelse til at overføre disse værker til almenheden mod betaling af et vederlag, som opkræves af en udpeget kollektiv forvaltningsorganisation, der handler i sit



navn, men for denne indehaver af ophavsrettigheders regning. Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren selv for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse. Samlet set betyder forslaget, at meddelelse af licens til ophavsrettigheder er momspligtig, når licensen meddeles af andre end forfatteren eller kunstneren selv.” (understregning foretaget)

- 7.4 På side 11 i redegørelsen (L 106 - bilag 10) begrundes Skatteministeriets indførelsen af momspligten på følgende supplerende måde:

”Den foreslåede nye affattelse af bestemmelsens 1. pkt., hvor momssystemdirektivets ordlyd ”forfattere og kunstnere, herudover udøvende kunstnere” anvendes, vil medføre, at det klart fremgår, at ydelser leveret af andre end forfatterne og kunstnerne selv ikke er omfattet af fritagelsen. Når forlag og medlemsorganisationer eller -foreninger modtager indtægter fra Koda eller lignende forvaltningsorganisationer, vil disse indtægter derfor ikke være omfattet af momsfrigtagelsen.

Samtidig ændres den hidtidige praksis, hvorefter modtagelse af sådanne indtægter har været anset for ikke at være økonomisk virksomhed og derfor falder uden for momslovens anvendelsesområde, jf. bemærkningen til gældende ret og dommen i sag C-501/19, UCMR – ADA.”

- 7.5 Som det ses, er lovændringen begrundet i to led:

- (i) Ydelser leveret af andre end kunstnerne selv – eksempelvis leveret af Koda eller lignende forvaltningsorganisationer – er ikke omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7; og
- (ii) Med henvisning til EU-Domstolens dom af 21. januar 2021, UCRM-ADA³, er modtagelse af licensindtægter for ophavsrettigheder udtryk for økonomisk virksomhed og derfor momspligtigt levering mod vederlag.

- 7.6 For at vurdere, om det EU-retligt er påkrævet (eller korrekt) at momspålægge formidling af licensgivning af ophavsrettigheder til kunstneriske værker, er det nødvendigt at foretage en analyse af følgende fire EU-domme: dom af 21. januar 2021, UCRM-ADA; af 14. juli 2011, Henfling;⁴ af 14. december 2006, VDP Dental Laboratory;⁵ og af 17. januar 2013, BGŻ Leasing.⁶

- 7.7 UCRM-ADA, VDP Dental Laboratory og Henfling-dommene er omtalt af Skatteministeriet i redegørelsen (L 106 - bilag 10), mens sidstnævnte dom og BGŻ Leasing-sagen er omtalt i Den juridiske vejledning 2022-1, pkt. D.A.4.2.3:

”Hvis formidleren handler i eget navn, og den formidlede ydelse er fritaget for moms, så vil både leveringen af ydelsen fra den første sælger til formidleren (første køber) og leveringen af ydelsen fra formidleren til den anden køber som

³ C-501/19, EU:C:2021:50.

⁴ C-464/10, EU:C:2011:489.

⁵ C-401/05, EU:C:2006:792.

⁶ C-224/11, EU:C:2013:15.



udgangspunkt begge være momsfrie. Se dommen i sag C-464/10, [Henfling], og dommen i sag C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o.”

7.8 C-501/19, UCRM-ADA:

7.9 Sagen omhandlede den rumænske organisation UCMR-ADA, der blandt andet formidler licensrettigheder til musikværker. Formidlingen sker i eget navn, og for indehaverne af ophavsrettighederne til musikværkernes regning.

7.10 Hvis en arrangør eksempelvis ønsker at opføre et ophavsretligt beskyttet musikværk til almenheden mod betaling herfor, skal arrangøren betale UCMR-ADA et vederlag for at få en ikke eksklusiv licens til at opføre det pågældende musikværk. UCMR-ADA betaler så et vederlag til indehaveren af ophavsretten til musikværket for licensgivningen.

7.11 Det skal bemærkes, at Rumænien ikke har momsfrihed for kunstneriske ydelser (modsat den danske *standstill*-bestemmelse herom). Et vederlag for licensgivning af en ophavsret til musikværker er derfor momspligtigt efter rumænsk momsret.

7.12 Som svar på første præjudicielle spørgsmål fastslog EU-Domstolen, at en indehaver af ophavsrettigheder til musikværker foretager en momspligtig *levering af ydelser mod vederlag* til en arrangør af forestillinger, som er den endelige bruger, når denne arrangør på grundlag af en ikke eksklusiv licens har tilladelse til at overføre disse værker til almenheden mod betaling af et vederlag, som opkræves af en udpeget kollektiv forvaltningsorganisation, der handler i eget navn, men for denne indehaver af ophavsrettigheders regning.

7.13 Domstolen fastslår med andre ord, at det udgør en *økonomisk virksomhed* i momsdirektivets forstand at meddele licens til ophavsrettigheder mod et vederlag herfor. Vederlaget falder altså ikke uden for momslovens anvendelsesområde som hidtil antaget af Skatteministeriet. Dette svarer til, hvad Skatteministeriet anfører på side 11 i redegørelsen (L 106 - bilag 10), jf. ovenfor.

7.14 Særligt interessant er svaret på det andet præjudicielle spørgsmål, hvor Domstolen fastslår, at formidlingsbestemmelsen i momsdirektivets artikel 28 (som implementeret i momslovens § 4, stk. 4) skaber en *retlig fiktion* om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden.

7.15 I medfør af denne fiktion anses et forvaltningsorgan, der optræder som formidler (i eget navn og for kunstnerens regning) ved leveringen af kunstneriske tjenesteydelser for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra kunstneren, for hvis regning forvaltningsorganet handler, før forvaltningsorganet dernæst anses for selv at levere disse tjenesteydelser til en kunde.

7.16 Domstolen anfører herefter følgende i dommens præmis 49 og 51:

” Hvad angår det nævnte spørgsmåls anden del, der vedrører konsekvenserne af anvendelsen af momsdirektivets artikel 28 for så vidt angår fakturering, skal det bemærkes, at eftersom denne bestemmelse er indeholdt i direktivets afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, henhører tjenesteydelser, der leveres efter hinanden, under momsens anvendelsesområde. Det



følger heraf, at hvis den levering af ydelser, i forbindelse med hvilken en erhvervsdrivende optræder som formidler, er momspligtig, er retsforholdet mellem denne erhvervsdrivende og den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, ligeledes momspligtigt (jf. i denne retning dom af 19.12.2019, Amărăști Land Investment, C-707/18, EU:C:2019:1136, præmis 38).

[...]

I en sådan situation og med henblik på overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet er den afgiftspligtige kollektive forvaltningsorganisation forpligtet til i sit navn at tilstille den endelige bruger en regning, hvori opkrævningen af det af brugeren skyldige vederlag er angivet med tillæg af moms. Efter modtagelse af det vederlag, som er blevet overført af denne organisation, skal indehaverne af ophavsrettighederne dernæst, såfremt de er afgiftspligtige personer, udstede en faktura til organisationen, hvori det modtagne vederlag og den moms, som vederlaget er blevet pålagt, skal være angivet.” (understregning foretaget)

- 7.17 Efter vores vurdering fører princippet om afgiftsneutralitet således til en parallel momsmæssig behandling af ”den retlige fiktion om to identiske tjenesteydelser”, når der foreligger formidling omfattet af momsdirektivets artikel 28 (dvs. at formidleren handler i eget navn, og for opdragsgiverens regning).
- 7.18 Angående selve spørgsmålet om formidling af kunstneriske licensrettigheder sker der ingen ændring af praksis, og i øvrigt omhandler dommen en sag, hvor kunstnerens egen levering af licens til ophavsrettigheder er momspligtig.
- 7.19 C-464/10, Henfling:
- 7.20 Sagen omhandler TFB, som driver væddemålsvirksomhed, og som er arrangør af væddemål på bl.a. hestevæddeløb i Belgien og i andre stater. Ifølge kommissionskontrakter stiller TFB udstyr og dokumenter relateret til væddemålsvirksomheden til rådighed for diverse spilforhandlere, som så gennemfører væddemål i forhold til slutbrugeren.
- 7.21 Spilforhandlerne handler i eget navn, men for TFB’s regning. For deres formidling modtager spilforhandlerne af TFB en provision, der er fastsat som en procentdel af de indsatser, som er betalt vedrørende de registrerede væddemål, efter fradrag af de tilbagebetalte beløb.
- 7.22 Væddemål er momsfritaget. Sagens spørgsmål er imidlertid, om spilforhandlerens provision for formidlingen er momspligtig, eller om den kan komme ind under momsfritagelsen for væddemål.
- 7.23 I dommens præmis 35-37 gennemgår Domstolen formidlingsreglen i artikel 6, stk. 4, i det dagældende sjette momsdirektiv⁷ (som er indført i momslovens § 4, stk. 4, og som svarer til artikel 28 i momsdirektivet) om, at når en afgiftspligtig person, som handler i

⁷ Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.



eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse:

”Denne bestemmelse [artikel 6, stk. 4 i sjette momsdirektiv/artikel 28 i momsdirektivet] skaber således en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, for den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden. Det følger heraf, at hvad angår retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren er deres respektive roller som leverandør og modtager af tjenesteydelser i momsmæssig henseende på fiktiv vis byttet om.

Da sjette direktivs artikel 6, stk. 4, henhører under direktivets afsnit V med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, og bestemmelsen er affattet i generelle vendinger uden at indeholde begrænsninger vedrørende dens anvendelsesområde eller rækkevidde, vedrører den ved bestemmelsen skabte fiktion ligeledes anvendelsen af de i sjette direktiv foreskrevne momsfrigtagelser. Det følger heraf, at hvis den levering af tjenesteydelser, som kommissionæren formidler, er fritaget for moms, finder denne fritagelse ligeledes anvendelse på retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren.

Denne konklusion gælder ligeledes for den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), foreskrevne fritagelse for væddemålstransaktioner. Denne fritagelse udviser således ikke, sammenlignet med andre fritagelser, noget særkende, som kan begrunde en indskrænkning af anvendelsesområdet for direktivets artikel 6, stk. 4, og at væddemål undtages herfra. Det er ydermere ved anvendelsen af sidstnævnte bestemmelse uden relevans, at nævnte artikel 13, punkt B, litra f), ikke foreskriver fritagelse for formidling eller forhandling, mens en sådan fritagelse udtrykkeligt er foreskrevet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og d).” (understregning foretaget)

- 7.24 Domstolen anfører, at hvis tjenesteydelsen mellem formidleren og kunden/slutbrugeren er fritaget for moms, er leveringen af tjenesteydelsen fra den erhvervsdrivende og formidleren ligeledes fritaget for moms. Overført til lovforslag L 106 betyder dette som udgangspunkt, at når Koda eller en anden forvaltningsorganisation leverer en momsfri tjenesteydelse i form af en licens til ophavshavsrettigheder til kunstneriske værker ved formidling til en licenstagere, er både licenstagernes betaling til Koda og Kodas betaling til kunstneren for licensgivningen momsfritaget.
- 7.25 Domstolen anfører dog, at der i den foreliggende sag om væddemål ikke var noget *særkende* ved momsfrigtagelsen for væddemål, som kunne begrunde en indskrænkning i momsfrigtagelsen også mellem den erhvervsdrivende (TFB) og formidleren (spilforhandleren).
- 7.26 *Henfling*-dommen er omtalt af Skatteministeriet på side 10 i redegørelsen (L 106 - bilag 10). Det fremgår heraf, at momsfrigtagelsen for kunstnerisk virksomhed netop beror på et *særkende*, som ikke kan overføres til formidlerens licensgivning:



” Dommen i C-464/10, *Henfling* angik en fritagelse vedrørende ”væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge”. Denne fritagelse var alene defineret på grundlag af arten af de leverede goder, fx »væddemål« eller »lotterier«. Fritagelsen i bilag X, del B, nr. 2, er til sammenligning ikke alene defineret på grundlag af arten af de leverede goder, men tillige på grundlag af leverandøren. Det er således en betingelse, at der er tale om ”ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere”, jf. afsnit 1.1. Derved udviser fritagelsen i bilag X, del B, nr. 2, efter Skatteministeriets opfattelse et særkende, som kan begrunde en indskrænkning af anvendelsesområdet for formidlingsreglen i artikel 28 (sjette direktivs artikel 6, stk. 4), dvs. fritagelsen kan ikke finde anvendelse på andre end de aktører, som er nævnt i fritagelsen. Se sag C-401/05, *VDP Dental Laboratory*, om en anden fritagelse, som udviser et lignende særkende.” (understregning foretaget)

- 7.27 Som det fremgår, mener Skatteministeriet, at momsfristagelsen for kunstnere netop udviser et *særkende* (som Skatteministeriet selv definerer indholdet af), da momsfristagelsen er personlig for kunstnerne, og således efter Skatteministeriets vurdering ikke alene er defineret på grundlag af arten af de leverede goder, men tillige på grundlag af leverandøren. Dette skulle stå i modsætning til momsfristagelsen for væddemål som omhandlet i sag C-464/10, *Henfling*, hvor momsfristagelsen udelukkende er defineret på grundlag af arten af tjenesteydelsen (altså ”væddemål”).
- 7.28 Med andre ord mener Skatteministeriet, at momsfristagelsen kun gælder for kunstnerne personligt, når de udøver kunst, og en formidler kan derfor ikke videreføre momsfristagelsen ved licensgivningen af kunstnernes ophavsrettigheder til en licenstagere. Der skulle således efter Skatteministeriets opfattelse – så vidt vi kan se – være momsfrihed for vederlaget mellem kunstneren personligt og formidleren, men momspligt for vederlaget mellem formidleren og licenstageren.
- 7.29 C-401/05, VDP Dental Laboratory:
- 7.30 I Skatteministeriets bemærkninger henvises til sag C-401/05, *VDP Dental Laboratory*.
- 7.31 Sagen omhandlede momsfrihed for ”*tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser*”.
- 7.32 Spørgsmålet i sagen var, om der kun var momsfrihed, hvis det var en tandlæge eller en tandtekniker, som leverede tandproteser, eller om momsfriheden omfattede leveringer af tandproteser præsteret af en mellemhandler, som ikke selv er tandlæge eller tandtekniker.
- 7.33 EU-Domstolen fastslog i dommens præmis 28, at momsfristagelsen for tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser ikke alene er defineret på grundlag af arten af de leverede goder, men tillige på grundlag af leverandøren.
- 7.34 Det fremgår derfor klart af ordlyden af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), at denne bestemmelse ikke fritager alle leveringer af tandproteser for moms, men udelukkende sådanne leveringer, som præsteres af medlemmerne af to bestemte erhverv, nemlig ”tandlæge”-erhvervet og ”tandtekniker”-erhvervet.



- 7.35 Følgelig kan leveringer af tandproteser præsteret af en mellemhandler, som ikke er tandlæge eller tandtekniker, ikke omfattes af anvendelsesområdet for den fritagelse, denne bestemmelse fastsætter.
- 7.36 Som det fremgår, vedrører sagen udelukkende en fortolkning af selve bestemmelsen om momsfrigtagelse, og sagen handler ikke om en momsfrigtagelsesbestemmelse i sammenhæng med formidlingsreglen i momsdirektivets artikel 28.
- 7.37 Det kan med andre ord efter vores vurdering ikke udledes, at sagen definerer et sådant *særkende* som omtalt i sag C-464/10, *Henfling*, som skulle kunne begrunde en indskrænkning i anvendelsesområdet for formidlingsreglen.
- 7.38 C-224/11, BGŻ Leasing:
- 7.39 Sagen vedrørte et leasingselskab, BGŻ Leasing, som leaser varer til kunder.
- 7.40 I forbindelse med leasingen kræver BGŻ Leasing, at kunderne sørger for, at de leasede varer er forsikret.
- 7.41 Med henblik herpå tilbyder BGŻ Leasing sine kunder mulighed for at yde dem en forsikring. Hvis disse kunder ønsker at benytte sig af denne mulighed, tegner BGŻ Leasing den tilsvarende forsikring hos en forsikringsgiver, og viderefakturerer nævnte kunder prisen herfor.
- 7.42 Momsdirektivets artikel 135 bestemmer, at forsikringstransaktioner er momsfrigtaget:
- ” 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:
- a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med disse transaktioner”
- 7.43 Et spørgsmål i sagen var, om kundernes betaling af forsikringspræmien til BGŻ Leasing var momsfrigtaget, eller om der kun var momsfrigtagelse i forholdet mellem BGŻ Leasing og forsikringsgiveren.
- 7.44 EU-Domstolen udtalte blandt andet i præmis 63-67:
- ” Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 28 – hvoraf det fremgår, at »[n]år en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse« – er relevant i lyset af de i hovedsagen omhandlede omstændigheder, bemærkes for det første, at selv om BGŻ Leasing har indgået den i hovedsagen omhandlede forsikringsaftale i eget navn og for egen regning, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, er den pågældende transaktion ikke omfattet af denne artikel 28's anvendelsesområde (jf. analogt dom af 3.5.2012, sag C-520/10, Lebara, præmis 43). I det tilfælde, hvor nævnte forsikringsaftale er indgået for tredjemands regning, støtter Domstolens praksis vedrørende momsdirektivets artikel 28 for det andet fritagelsen af den i hovedsagen omhandlede transaktion.



Det fremgår af denne retspraksis, at eftersom artikel 28 henhører under momsdirektivets afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, og eftersom bestemmelsen er affattet i generelle vendinger uden at indeholde begrænsninger vedrørende dens anvendelsesområde eller rækkevidde, vedrører den ligeledes anvendelsen af de i dette direktiv foreskrevne momsfratagelser (jf. i denne retning dom af 14.7.2011, sag C-464/10, Henfling m.fl., Sml. I, s. 6219, præmis 36).

Ifølge fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet under alle omstændigheder til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 10.11.2011, forenede sager C-259/10 og C-260/10, The Rank Group, Sml. I, s. 10947, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

De forsikringsydelser, der har til formål at dække den leasede vare, hvis ejer fortsat er leasinggiveren, kan derfor under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke behandles forskelligt, afhængigt af om et forsikringsselskab leverer sådanne ydelser direkte til leasingtageren, eller om sidstnævnte opnår en tilsvarende forsikringsdækning gennem leasinggiveren, der tegner denne hos en forsikringsgiver og med uændret beløb viderefakturerer leasingtageren omkostningerne ved denne.

Desuden støttes denne fortolkning af selve formålet med momsdirektivet, der fritager forsikringstransaktioner for moms, samtidig med at medlemsstaterne ifølge direktivets artikel 401 kan opretholde eller indføre en afgift på forsikringskontrakter. Såfremt udtrykket »forsikringstransaktioner« kun gælder transaktioner, der udføres af forsikringsgiverne selv, kan den endelige forbruger, såsom en leasingtager, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede følgelig komme til at betale ikke alene sidstnævnte afgift, men også moms i det tilfælde, hvor en forsikringstransaktion leveres gennem leasinggiveren. Dette ville være i strid med formålet med den i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a), fastsatte fritagelse (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 23).” (understregning foretaget)

7.45 Efter vores opfattelse kan følgende udledes af de citerede præmisser:

- (i) Konkret anses forholdet ikke for omfattet af formidlingsreglen i momsdirektivets artikel 28, da BGŻ Leasing har indgået den i hovedsagen omhandlede forsikringsaftale i eget navn og for egen regning (og ikke i eget navn og for forsikringsgiverens regning).
- (ii) Imidlertid anfører Domstolen, at hvis forsikringen var indgået for forsikringsgiverens regning, således at forholdet var omfattet af momsdirektivets artikel 28, støtter formidlingsreglen i artikel 28, at der også er momsfrihed i forholdet mellem BGŻ Leasing (formidleren), og kunderne.
- (iii) Endvidere er princippet om afgiftsneutralitet under alle omstændigheder til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt.



- (iv) Ovennævnte gælder, uanset om selve momsfrigtagelsen for forsikringstransaktioner i momsdirektivets artikel 135 måtte forstås på den måde, at bestemmelsen kun omfatter forsikringstransaktioner, som udføres af forsikringsgiveren selv (dvs. personligt).
- (v) Det forhold, at momsfrigtagelsen altså er personlig, og således ikke kun henviser til arten af ydelsen, men tillige til leverandøren, udgør således efter vores opfattelse ikke et sådant *særkende* som omtalt i sag C-464/10, *Henfling*, som skulle kunne begrunde en indskrænkning i anvendelsesområdet for formidlingsreglen.⁸

8 Konklusion

- 8.1 I relation til lovforslag L 106 er formidling af licenser til ophavsrettigheder (i eget navn og for kunstnerens regning) således efter vores vurdering i henhold til EU-retten fortsat momsfri også i forholdet mellem forvaltningsorganisationerne (formidlerne) og kunderne, og dette gælder, uanset om momsfrigtagelsen for kunstneriske ydelser er personlig.
- 8.2 Vi er derfor ikke enige i, at det er udtryk for en (påkrævet) minimumsimplementering, når praksis ændres på den måde, at der fremover alene er momsfrihed, hvis det er kunstneren selv, som giver en licens til sine ophavsrettigheder, men derimod momspligt i forholdet mellem en formidler (som handler i eget navn men for kunstnerens regning), som giver tredjemand en licens til ophavsretten til kunstneriske værker.
- 8.3 Sidstnævnte kan efter vores vurdering fortsat være momsfrit efter *standstill*-bestemmelsen shm. momsdirektivets artikel 28 (momslovens § 4, stk. 4). Det forhold, at momsfriheden for kunstneriske ydelser er personlig, udgør ikke et sådant *særkende* som omtalt i dommen C-464/10, *Henfling*, som kan begrunde, at momsdirektivets artikel 28 ikke kan finde anvendelse og omfatte momsfriheden også i forholdet mellem formidleren og licenstageren.
- 8.4 Hvis Skatteministeriets opfattelse skulle være juridisk korrekt, forekommer det endvidere vanskeligt at forstå, hvordan der kan være momsfrihed for kunstneriske ydelser, der leveres af en kunstner i selskabsform, jf. lovforslagets bemærkninger herom, men ikke, når en licens til den kunstneriske ydelse leveres af en formidler. Når det momsretlige neutralitetsprincip efter Skatteministeriet fører til momsfrigtagelse også for kunstneriske ydelser, der leveres af kunstnerens selskab, savner det en forklaring, hvorfor neutralitetsprincippet ikke på tilsvarende måde finder anvendelse på formidling af kunstneriske ydelser.
- 8.5 Det er vores vurdering, 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, f.eks. via en udpeget kollektiv forvaltningsorganisation (formidler), der handler i eget navn, men for

⁸ Dette fremgår tillige af dom af 25. april 2018, sag XI R 16/16, afsagt af Bundesfinanzhof, som er den tyske højesteret for skatte- og afgiftssager. I dommen fandt Bundesfinanzhof, at en formidling af operabilletter var momsfri i begge momsled, selv om momsfrigtagelsen for levering af billetter var betinget af, at billetterne blev leveret af staten eller en statslig organisation.



Side:
14 af 14

indehaveren af ophavsrettighedens regning. Der er med andre ord ikke et EU-retligt behov for at foretage den foreslåede ændring i muligheden for momsfri formidling.

Med venlig hilsen

Gorrissen Federspiel

Henrik Saugmandsgaard Øe

Partner (L), LL.M.

Jan Steen Hansen

Managing Counsel