



Skatteministeriet

Notat

2. marts 2022
J.nr. 2021 - 2113

Kontor:
Moms, afgifter og told [MAT]

Redegørelse om L 106 – forslag til lov om ændring af momsloven

Baggrund

Skatteministeriet har den 22. december 2021 fremsat et forslag L 106 til lov om ændring af momsloven (Ændring af reglerne om forfattervirksomhed og kunstnerisk aktivitet, brugtmoms, momsgodtgørelse og -fritagelse for diplomater og justering af reglerne om undervisning og turistsalg m.v.) Forslaget lægger bl.a. moms på meddelelse af licens til ophavsrettigheder, når licenserne meddeles af en anden end kunstneren selv.

Forslaget medfører efter tilbageløb og adfærd et årligt merprovenu på 215 mio. kr. fra 1. januar 2023, som indgår som finansiering af en ny flerårsaftale for kriminalforsorgens økonomi for 2022-2025 mellem regeringen, Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Det Konservative Folkeparti. Aftalen skal skabe fundamentet for en genopretning af kriminalforsorgen med en væsentlig forøgelse af kapaciteten og en målrettet indsats for at fastholde og rekruttere de nødvendige fængselsbetjente. Samtidig skal der sættes hårdt ind over for de indsatte, som ikke vil et liv uden kriminalitet, mens de, som ønsker at være del af samfundet, skal hjælpes bedre på vej.

Uddrag fra aftalen om kriminalforsorgens økonomi 2022-2025 (s. 36):

”Merprovenu fra moms vedr. tv-abonnementer

Aftalepartierne er enige om at gennemføre momsændringer, som påvirker tv-abonnementer som følge af en dom fra EU-Domstolen, svarende til en minimumsimplementering af EU-reglerne. Danmark er forpligtet til at efterleve EU-retten. Momsændringerne skønnes at indebære et merprovenu på 215 mio. kr. årligt fra 2023 og frem, som medgår til finansiering af aftalen. Aftalepartierne forpligter sig til at stemme for lovforslaget, idet der nedsættes en ministeriel arbejdsgruppe som inden vedtagelse af lovforslaget skal redegøre for at implementering følger retningslinjerne for minimumsimplementering, berunder de bagvedliggende EU-retlige momsregler samt Danmarks stand still bestemmelse.”

Den ministerielle arbejdsgruppes medlemmer:

Kontorchef Cathrine Munch Pedersen, Erhvervsministeriet
Chefkonsulent Søren Løvenbalck Haxthausen, Erhvervsministeriet
Erhvervsministeriet inddrager Erhvervsstyrelsen/OBR efter behov
Kontorchef Nicky Valbjørn Trebbien, Kulturministeriet
Specialkonsulent Jesper Diernisse Langsted, Kulturministeriet
Kontorchef Jeanette Rose Hansen, Skatteministeriet
Chefkonsulent Lone Lau-Jensen, Skatteministeriet
Chefkonsulent Malte Normann Lyshøj, Skatteministeriet

Indhold

Redegørelse om L 106	1
– forslag til lov om ændring af momsloven	1
1. Gældende ret – moms og kunstnere mv.....	3
1.1. Momssystemdirektivet	3
1.2. Momslovens anvendelsesområde og kunstnerisk virksomhed.....	5
1.3. Danmarks fritagelse for kunstnerisk virksomhed i momsloven.....	6
2. Hvad ændres med lovforslaget om ændring af momsloven	10
2.1. Fritagelsen er personlig (1. pkt.)	11
2.2. Overdragelse og meddelelse af licenser vedr. ophavsrettigheder (2. pkt.).....	11
3. Retningslinjer for minimumsimplementering	12
3.1 De fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering	12
3.2. Vurdering af retningslinjerne for minimumsimplementering.....	14

1. Gældende ret – moms og kunstnere mv.

1.1. Momssystemdirektivet

Moms er reguleret i Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter momssystemdirektivet).

Efter momssystemdirektivet er en række transaktioner momspligtige, herunder levering af varer og ydelser, jf. artikel 2. Momspligten ved »levering af ydelser« fremgår af artikel 2, stk. 1, litra c, som har følgende ordlyd:

”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”

Momsreglerne finder alene anvendelse på en »afgiftspligtig person«. Begrebet er defineret i momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, 1. pkt. Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

”1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.”

Begrebet »økonomisk virksomhed« – som fremgår af artikel 9, stk. 1, 1. pkt. – er defineret i artikel 9, stk. 1, 2. og 3. pkt., som fastsætter momsreglernes nærmere anvendelsesområde. Ved »momsreglernes anvendelsesområde« forstås, hvorvidt den pågældende transaktion er omfattet af momsreglerne eller ej. En transaktion kan være uden for anvendelsesområdet, hvis der fx ikke leveres en vare eller ydelse mod vederlag. Der skal således bestå et retsforhold mellem tjenesteyderen og modtageren, der vedrører gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget), jf. eksempelvis EU-Domstolens domme i sag C-102/86, Apple and Pear Development Council, og sag C-16/93, Tolsma. Hvis en given transaktion er uden for momsens anvendelsesområde, er den i momsmæssig henseende hverken momspligtig eller momsfri.

I relation til kunstneriske ydelser, fx immaterielle rettigheder såsom ophavsrettigheder, fastslås det i artikel 9, stk. 1, 3. pkt., at udnyttelsen af denne type goder udgør økonomisk virksomhed, og ydelserne falder derfor inden for momsens anvendelsesområde:

Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Der gælder imidlertid en særlig undtagelse for EU-lande, der var medlem af EU pr. 1. januar 1978, herunder Danmark. Denne undtagelse indebærer, at visse ydelser fortsat kan fritages, jf. artikel 371. Artikel 371 har følgende ordlyd:

”Artikel 371

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.”

Artikel 371 henviser til bilag X, del B. Af bilag X, del B, nr. 2, fremgår, at EU-lande, der pr. 1. januar 1978 fritog ydelser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv, bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv, kan fortsætte hermed:

”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”

Danmark var et EU-land på det pågældende tidspunkt og har således mulighed for at opretholde en momsfrigørelse for ”ydelse leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere”, selvom udgangspunktet efter momssystemdirektivet er, at de nævnte ydelser er momspligtige, jf. artikel 2, stk. 1, litra c.

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«. Momsfrigørelsen er personlig og omfatter ikke ydelser leveret af andre end den fastsatte personkreds. Det afgørende er således identiteten af den person, som foretager leveringen.

I henhold til ordlyden af bestemmelsen kan visse typer af ydelser 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.

Den særlige undtagelse i artikel 371, jf. bilag X, del B, udgør en såkaldt standstill, hvorefter medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage visse transaktioner på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater pr. 1. januar 1978. Den nationale regulering, som fritager visse transaktioner, kan dog ikke omfatte andet eller mere end det, der fremgår af de bestemmelser i direktivet, herunder artikel 371, jf. bilag X, del B, som den har hjemmel i.

Artikel 371 har karakter af en overgangsbestemmelse, der giver medlemsstaterne mulighed for at opretholde visse gældende nationale ordninger, indtil momsen er fuldt ud harmoniseret i alle EU-lande. Ordningen indebærer, at nationale særordninger, der én gang

har været ophævet af en medlemsstat, ikke kan genindføres. Enhver indskrænkning af anvendelsesområdet af en national retsregel, som baserer sig på overgangsordningen, vil være bindende for eftertiden.

En medlemsstat, der har udnyttet muligheden for at opretholde en eksisterende momsfrigtagelse i medfør af artikel 371, men senere har begrænset eller indskrænket den nationale fritagelses anvendelsesområde, fx ved lov eller administrativ praksis, kan således ikke efterfølgende udvide eller genskabe anvendelsesområdet, jf. EU-Domstolens dom i sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, præmis 42. Se desuden dommene i sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, og sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig.

Danmark udnytter ovennævnte mulighed for fritagelse for så vidt angår levering af ydelser af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som beskrives nedenfor i afsnit 1.3.

1.2. Momslovens anvendelsesområde og kunstnerisk virksomhed

Momssystemdirektivet er implementeret i momsloven. Momslovens anvendelsesområde er fastlagt i lovens kapitel 1-3. I disse kapitler fastsættes betingelserne for, at en leverance kan være omfattet af momslovens anvendelsesområde.

»Afgiftspligtige personer« er defineret i § 3, stk. 1, som har følgende ordlyd:

”§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.”

Det centrale begreb i § 3, stk. 1, er begrebet »økonomisk virksomhed«. I forarbejderne til bestemmelsen er blandt andet anført følgende om begrebet i relation til kunstnerisk virksomhed:

”Som økonomisk virksomhed anses også transaktioner, der omfatter udnyttelsen af materielle og immaterielle goder og rettigheder med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter, f.eks. patent- og varemærkerettigheder.”

Det fremgår af § 3 og forarbejderne til bestemmelsen, at navnlig udnyttelse af materielle og immaterielle goder udgør økonomisk virksomhed, som derfor er omfattet af momslovens anvendelsesområde. Det anførte i forarbejderne fremgår udtrykkeligt af den implementerede direktivbestemmelse, momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, 3. pkt. (6. momsdirektivs artikel 4, stk. 2), som er nævnt ovenfor i afsnit 1.1.

»Afgiftspligtige transaktioner« er defineret i momslovens § 4, som har følgende ordlyd:

”§ 4. Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.”

Af forarbejderne til denne bestemmelse fremgår, at begreberne levering af varer og ydelser er defineret i overensstemmelse med 6. momsdirektivs artikel 5 og 6. Videre anføres om begrebet »levering af en ydelse«:

”Ved ydelser forstås enhver anden levering. Som eksempler på ydelser kan nævnes service eller tjenesteydelser, men omfatter f.eks. også overdragelse af immaterielle rettigheder.”

Det fremgår af § 4 og forarbejderne til bestemmelsen, at levering af ydelser er et residualbegreb, der omfatter enhver levering, som ikke er en levering af varer, og at overdragelse af eksempelvis et immaterielt gode samt forpligtelsen til at tåle en handling udgør levering af ydelser (der henvises desuden til momssystemdirektivets artikel 9, 24 og 25).

For at en levering kan anses for økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, skal der desuden være tale om levering mod vederlag, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1 pkt., (momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Levering af ydelser mod vederlag forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget, jf. EU-Domstolens dom i sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, og dom i sag C-102/86, Apple and Pear Development Council.

Sammenfattende er kunstnerisk virksomhed – forstået som ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, herunder udnyttelse af immaterielle goder – som udgangspunkt omfattet af momslovens anvendelsesområde. Det er desuden en betingelse, at der er tale om levering mod vederlag, før ydelsen er afgiftspligtig.

1.3. Danmarks fritagelse for kunstnerisk virksomhed i momsloven

Den særlige undtagelse (standstill) for medlemsstater, der var medlem af EU pr. 1. januar 1978, jf. artikel 371, hvori der gives mulighed for, at EU-lande kan opretholde momsfritagelse af ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, er udnyttet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Der henvises til afsnit 1.1.

Denne bestemmelse fastslår, at forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed (herefter kunstnerisk virksomhed) – til trods for udgangspunktet om momspligt for både varer og tjenesteydelser – er fritaget for afgift:

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

[...]

7) Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.”

Kunstnerisk virksomhed har i dansk ret været momsfritaget siden 1. oktober 1978, hvor moms på tjenesteydelser blev gjort generel, sådan at alle ydelser var momspligtige, medmindre de specifikt var fritaget i momsloven. Forud for vedtagelsen af 1978-loven var enhver levering af tjenesteydelser som udgangspunkt momsfritaget i Danmark, og den tidligere gældende lov indeholdt ikke en særlig regel om momspligt af kunstnerisk virksomhed.

Ligesom det er tilfældet med undtagelsen i moms-systemdirektivets bilag X, del B – som udgør den retlige ramme for moms-fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 – gælder moms-fritagelsen for kunstnerisk virksomhed i dansk ret dog ikke uindskrænket.

I de specielle bemærkninger til den gældende lovs § 2 (FT 1977-1978, tillæg A, sp. 1596-1598) er blandt andet anført følgende om den personkreds, som er omfattet moms-fritagelsen:

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1, nr. 1.

Det afgiftspligtige vareområde i momslovens § 2, stk. 1, ændres ikke.

Derimod bestemmes det i § 2, stk. 2, at afgiftspligten omfatter alle ydelser, bortset fra de i stk. 3 nævnte. Det betyder, at ydelser, der ikke kan henføres under de grupper, der er undtaget efter stk. 3, principielt er afgiftspligtige. Afgiftspligten indtræder dog kun, når der foreligger en omsætning ved selvstændig erhvervsvirksomhed på mindst 5.000 kr. årligt.

De ydelser, der er nævnt i den gældende lovs § 2, stk. 2, vil fortsat være afgiftspligtige. Herudover betyder den generelle afgiftspligt, at en del ydelser, der i dag er afgiftsfri, og som udføres af virksomheder, der er momsregistrerede for anden virksomhed, nu bliver afgiftspligtige. Dette gælder en del af de ydelser, som udføres af arkitekter, ingeniører og landinspektorer (visse planlægnings- og rådgivningsfunktioner), EDB-bureauer (manuelle operationer) og marketenderier (servering af mad og drikkevarer).

Endvidere vil en ny kreds af virksomheder blive inddraget under afgiftspligten. Det gælder så forskellige områder som: agentvirksomhed, bureauer (såsom adresse-, artist-, billet-, vagt- og vikarbureauer), ejendomsmæglere og -handlere, engageringskontorer, impresariovirksomhed og undervisning af erhvervsmæssig karakter [...]

Direktivet giver mulighed for i et vist omfang at holde liberale erhverv uden for afgiftspligten. Dels af fiskale grunde, dels af hensyn til vanskelighederne ved at udvalge og afgrænse de enkelte erhverv er afgiftsfritagelsen foreslået begrænset til forfattere, komponister og andre kunstnere.

[...]

Efter punkt 1 er tjenesteydelser udøvet af forfattere, komponister samt andre kunstnere fritaget for afgift.” (understreget her)

Momsfritagelsen er således personlig i den forstand, at den alene omfatter ydelser leveret af forfattere, komponister og andre kunstnere såsom musikere. I den gældende juridiske vejledning fra Skattestyrelsen anføres følgende i afsnit DJV D.A.5.7.2:

”ML § 13, stk. 1, nr. 7, omfatter kun kunstneren. Det fremgår direkte af standstill-bestemmelsen bilag X, jf. moms-systemdirektivets art. 371, som alene nævner kunstnere. ML § 13, stk. 1, nr. 7, omfatter dog også kunstneren i selskabsform. Momsfritagelsen for kunstneriske ydelser bør ikke begrænses til fysiske personer men må også omfatte kunstneren i selskabsform iht. neutralitetsprincippet.”

Identiteten på den person, som foretager leveringen, har således betydning i forhold til, om den konkrete levering er moms-fritaget. Det bemærkes i den forbindelse, at moms-fri-

tagelsens sigte er at fritage den konkrete aktivitet, der tilvejebringes som følge af en intellektuel præstation, fx at komponere et stykke musik eller skrive en tekst eller bog. Den intellektuelle præstation omfatter derimod ikke arbejde af mere teknisk karakter. Fx anses litterære oversættelser som omfattet af momsfrigtagelsen, mens oversættelse af teknisk og kommercielt materiale anses for momspligtig translatørvirksomhed.

Herudover er anvendelsesområdet for fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, i relation til overdragelse og meddelelse af licens til ophavsrettigheder fastlagt gennem administrativ praksis, og der gælder følgende i relation til overdragelse og meddelelse af licenser vedrørende ophavsrettigheder.

For det første anses enhver overdragelse af ejerskab (salg) til ophavsrettigheder efter praksis ikke for omfattet af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 7, og en sådan overdragelse er derfor momspligtig. Det samme gælder ved overdragelse af ejerskab til eksempelvis patenter og varemærke, jf. bilag X, del B, nr. 2, litra a.

Skatteforvaltningens praksis vedrørende overdragelse af ophavsrettigheder indebærer, som fastslået af EU-Domstolen i sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, præmis 42, at der er sket en indskrænkning af fritagelsens anvendelsesområde på dette område, og at fritagelsen på dette punkt ikke kan genindføres, jf. afsnit 1.1.

For det andet anses kunstneres meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder efter praksis for at være omfattet af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 7, og denne ydelse er derfor ikke momspligtig.

Skatteforvaltningens praksis vedrørende kunstneres meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder har den konsekvens, at der ikke er sket en indskrænkning af fritagelsens anvendelsesområde på dette område.

For det tredje har der efter gældende praksis heller ikke været betalt moms, når andre end kunstnere selv, fx forvaltningsorganisationer eller arvinger, har meddelt licens til ophavsrettigheder. Tilsvarende har forlag ikke betalt moms af ophavsretsindtægter modtaget fra forvaltningsorganisationer.

Skatteforvaltningen har betragtet forvaltningsorganisationers meddelelse af licens til ophavsrettigheder som momsfristaget ud fra den betragtning, at der ikke var tale om økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand. Det vil sige, at man i denne sammenhæng ikke har anset meddelelse af licens til ophavsrettigheder for at udgøre levering af en ydelse mod vederlag.

EU-Domstolen har imidlertid ved dom af 21. januar 2021 i sag C-501/19, UCMR - ADA, behandlet dette spørgsmål. EU-Domstolen fastslog bl.a., at en indehaver af ophavsrettigheder til musikværker foretager en levering af ydelser mod vederlag til en arrangør af

forestillinger, som er den endelige bruger, når denne arrangør på grundlag af en ikkeeksklusiv licens har tilladelse til at overføre disse værker til almenheden mod betaling af et vederlag, som opkræves af en udpeget kollektiv forvaltningsorganisation.

EU-Domstolen fastslog desuden, at leveringen foretaget af forvaltningsorganisationen i den konkrete sag var omfattet af momsreglerne om formidling i eget navn, men for en andens 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. Se dommens præmis 52:

Det følger af det ovenstående, at momsdirektivets artikel 28 skal fortolkes således, at en kollektiv forvaltningsorganisation, der i sit eget navn, men på vegne af indehaverne af ophavsrettigheder til musikværker, opkræver det vederlag, der skyldes til dem som modydelse for tilladelsen til at overføre deres beskyttede værker til almenheden, handler i egenskab af »afgiftspligtig person« i denne artikels forstand og dermed anses for at have modtaget denne levering af ydelser fra disse indehavere, inden organisationen selv leverer den til den endelige bruger. I en sådan situation er denne organisation forpligtet til i sit navn at tilstille den endelige bruger fakturaer, hvori det fra brugeren opkrævede vederlag er angivet inklusive moms. Indehaverne af ophavsrettighederne er dernæst forpligtet til at tilstille den kollektive forvaltningsorganisation fakturaer med angivelse af moms for den ydelse, der er blevet leveret som modydelse for det opkrævede vederlag.

På baggrund af EU-Domstolens dom er det Skatteministeriets vurdering, at forvaltningsorganisationers meddelelse af licens til ophavsrettigheder ikke kan anses for at være uden for momsens anvendelsesområde. Forvaltningsorganisationers meddelelse af licens til ophavsrettigheder udgør således en levering mod vederlag, og ydelsen vil som udgangspunkt være afgiftspligtig.

Spørgsmålet er herefter, om andre forhold kan bevirke, at der alligevel ikke skal lægges moms på disse ydelser.

Hvad angår fritagelsen for kunstnerisk virksomhed i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som baserer sig på standstill-bestemmelsen i momsdirektivets artikel 371, jf. bilag X, del B, bemærkes, at fritagelsen er personlig (afgørende er identiteten af den person, som foretager leveringen), jf. afsnit 1.1. Ydelser leveret af andre end kunstnerne selv, herunder forvaltningsorganisationer og forlag, kan således ikke omfattes af bestemmelsen. Det bemærkes i tilknytning hertil, at momsfritagelsen for kunstnerisk virksomhed skal fortolkes indskrænkende (strengt), da der er tale om en undtagelse fra det almindelige princip om, at enhver tjenesteydelse, der leveres mod vederlag, er afgiftspligtig, jf. præmis 20 i EU-Domstolens dom i sag C-2/95, SDC mod Skatteministeriet (se desuden dom i sag C-175/09, AXA UK, præmis 20, og C-169/00, Kommissionen mod Finland, præmis 33).

Hvad angår den særlige formidlingsregel i momssystemdirektivets artikel 28 (sjette direktivs artikel 6, stk. 4), skabes en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. Bestemmelsen indebærer, at en formidler af en ydelse – som handler i eget navn, men for en andens regning – anses for selv at have modtaget og leveret den

pågældende ydelse. Efter retspraksis følger det bl.a. heraf, at hvis den levering af ydelser, som formidles, er fritaget for moms, antages også formidleren at være momsfritaget, jf. dommen i sag C-464/10, Henfling m.fl. Dette resultat hviler dog på en betingelse om, at den omhandlede fritagelse ikke udviser noget særkende, som kan begrunde en indskrænkning heraf, jf. præmis 37:

”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). Det beror således på en konkret vurdering af de betingelser og begrænsninger, som er fastlagt i den relevante fritagelse.” (understreget her)

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 ”ydelse 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.

Der ses i øvrigt ikke at være andre muligheder for at fritage den nævnte type ydelser.

Det bemærkes for en god ordens skyld, at det er muligt at indføre en nedsat momssats på ”ydelse leveret af eller royalties til forfattere, komponister og udøvende kunstnere”, jf. direktivets bilag III, nr. 9. Anvendelsesområdet for denne bestemmelse er bredere end standstill-bestemmelsen i bilag X, del B, nr. 2, fx kan bestemmelsen udstrækkes til forvaltningsorganisationer, når de meddeler licens til kunstneres ophavsrettigheder, jf. ordene »eller royalties til forfattere, komponister og udøvende kunstnere« (disse ord indgår ikke i bilag X, del B, nr. 2).

2. Hvad ændres med lovforslaget om ændring af momsloven

Det fremsatte lovforslag har til formål dels at tydeliggøre fritagelsesbestemmelsens anvendelsesområde, dels at sikre en materiel og sproglig overensstemmelse med momssystemdirektivet og retspraksis fra EU-Domstolen.

I lovforslaget foreslås overordnet, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, ændres, således at bestemmelsens ordlyd bringes tættere på dels momssystemdirektivets ordlyd, dels den administrative praksis vedrørende overdragelse og meddelelse af licenser vedrørende ophavsrettigheder.

Følgende ordlyd foreslås:

”3. § 13, stk. 1 nr. 7, affattes således:

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.«”

2.1. Fritagelsen er personlig (1. pkt.)

Det foreslåede 1. pkt. i § 13, stk. 1, nr. 7, betyder, at det i overensstemmelse med momssystemdirektivet gøres klart, at momsfrigørelsen er personlig og alene gælder for ydelser leveret af forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere.

Den foreslåede ordlyd medfører ikke en ændring af gældende regler og praksis vedrørende den kreds af personer (forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere), der er omfattet af fritagelsen. Momsfrigørelsen omfatter i henhold til det momsretlige neutralitetsprincip også forfatteren og kunstneren, herunder den udøvende kunstner, i selskabsform, således at der opnås samme skattemæssige muligheder uanset valg heraf.

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 momsfrigørelsen.

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, ovenfor i afsnit 1.3.

2.2. Overdragelse og meddelelse af licenser vedr. ophavsrettigheder (2. pkt.)

Det foreslås desuden, at der indsættes en præcisering af ordlyden i 2. pkt. af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, der fastslår, hvilke ydelser der ikke er omfattet af bestemmelsen.

Det vil herefter fremgå af ordlyden, at fritagelsen ikke omfatter overdragelse af ophavsrettigheder samt patenter, varemærker og lignende rettigheder og meddelelse af licenser vedrørende patenter, varemærker og lignende rettigheder. Dette er i overensstemmelse med gældende praksis.

Baggrunden for, at *overdragelse af ophavsrettigheder* er momspligtig, mens *meddelelse af licenser vedrørende ophavsrettigheder* er momsfritaget, er, at den danske bestemmelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som baserer sig på standstill-bestemmelsen i artikel 371, jf. bilag X, del B, er blevet fortolket sådan i administrativ praksis. Der henvises til afsnit 1.3.

Skatteforvaltningen har i relation til forfatters og kunstners overdragelse af ophavsrettigheder, anset ophavsrettigheder som en »lignende rettighed« og derfor omfattet af begrænsningen for momsfritagelsen i momssystemdirektivets bilag X. Det vil sige, at overdragelse af ophavsrettigheder ikke kan momsfritages på lige fod med overdragelse af varemærkerettigheder og patenter.

Ved en »lignende rettighed« forstås i denne sammenhæng rettigheder, hvis omkostninger direkte eller markant influerer på prisen. Altså rettigheder, der er særligt knyttet til produktion af varer i industrielle virksomheder, fx designrettigheder. Overdragelse af sådanne rettigheder sker typisk ved betaling af et engangsbeløb, som fuld og endelig betaling for den pågældende rettighed.

Efter nærmere overvejelser anses ophavsrettigheder ikke som en lignende rettighed omfattet af momssystemdirektivets bilag X, del B, da ophavsrettigheder ikke er kendetegnet ved, at omkostningerne direkte eller markant influerer på prisen. En national bestemmelse, som baserer sig på standstill-bestemmelsen i artikel 371, jf. bilag X, del B, kan imidlertid ikke udvides, og da overdragelse af ophavsrettigheder i henhold til gældende praksis er blevet anset som en momspligtig ydelse, er muligheden for at (gen)indføre en momsfritagelse på dette område bortfaldet.

Da der ikke har været samme praksis for så vidt angår meddelelse af licenser til ophavsrettigheder, er muligheden for fortsat at fritage disse, når de meddeles af forfattere eller kunstnere, uændret, jf. momssystemdirektivets artikel 371 og bilag X, del B.

3. Retningslinjer for minimumsimplementering

3.1 De fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering

De fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering i Danmark er:

Princip 1 – *Den nationale regulering bør som udgangspunkt ikke gå videre end minimumskravene i EU-reguleringen.*

Når EU-regulering implementeres i dansk ret, bør der i den danske regulering ikke stilles strengere krav med deraf følgende øgede byrder for erhvervslivet, end hvad der er fastlagt i EU-reguleringen. Udgangspunktet for implementeringen er således, at der ikke fastsættes skærpede eller nationale særregler, der er indført i tilknytning til den eksisterende implementering af EU-regulering, og som går videre end nødvendigt for, at Danmark overholder sine forpligtelser over for EU, medmindre væsentlige hensyn taler herfor.

Princip 2 – *Danske virksomheder bør ikke stilles dårligere i den internationale konkurrence, hvorfor implementeringen ikke bør være mere byrdefuld end den forventede implementering i sammenlignelige EU-lande.*

Dansk implementering af erhvervsrelevant EU-regulering bør ikke ske på mere byrdefuld vis, end det forventes i andre sammenlignelige EU-lande, medmindre særlige hensyn taler herfor. Sammenligning med andre lande er særligt relevant på områder, hvor EU-reguleringen ikke fastlægger præcise minimumskrav, når der er tale om rammeregulering, som forudsætter supplerende eller udfyldende krav, eller når der er et væsentligt fortolkningsrum for udmøntningen af kravene. I disse tilfælde er det vigtigt at sikre, at Danmark ikke fastlægger højere krav eller på anden måde implementerer EU-reguleringen mere byrdefuldt end den forventede implementering i andre sammenlignelige lande. Dog er det vigtigt samtidig at sikre, at Danmark overholder sine forpligtelser over for EU.

Princip 3 – *Fleksibilitet og undtagelsesmuligheder i EU-reguleringen bør udnyttes.*

Hvis EU-reguleringen indeholder fleksibilitet og/eller undtagelsesmuligheder, som det er frivilligt for medlemsstaterne at gennemføre, bør Danmark udnytte fleksibiliteten og/eller anvende undtagelsesmulighederne, således at dansk erhvervsliv ikke pålægges strengere krav end deres europæiske konkurrenter, medmindre særlige hensyn taler herfor.

Princip 4 – *I det omfang det er muligt og hensigtsmæssigt, bør EU-regulering implementeres gennem alternativer til regulering.*

Det bør altid overvejes, om det er nødvendigt at indføre nye regler for at implementere/imødekomme ny EU-regulering. I de allerfleste tilfælde skal implementeringen af EU-regulering ske i form af national lovgivning, men i ganske få tilfælde vil det være muligt at implementere reglerne via alternativer til regulering. Det vil således kunne være hensigtsmæssigt at implementere via alternativer til regulering, hvis EU-retsakten undtagelsesvis opstiller en sådan mulighed.

Princip 5 – *Byrdefuld EU-regulering bør træde i kraft senest muligt og under hensyntagen til de fælles ikrafttrædelsesdatoer.*

EU-regulering bør – indenfor rammerne af de af regeringen fastsatte fælles ikrafttrædelsesdatoer – træde i kraft senest muligt, medmindre væsentlige hensyn taler for andet. Der er to faste årlige ikrafttrædelsesdatoer i Danmark, så alle erhvervsrelevante lovforslag og bekendtgørelser med erhvervsøkonomiske konsekvenser som hovedregel træder i kraft enten den 1. januar eller 1. juli.

Der kan dog opstå situationer vedrørende implementeringsfrister i EU-retsakter, hvor det vil være vanskeligt at overholde de to årlige ikrafttrædelsestidspunkter. Derfor kan ikrafttrædelsesdatoerne undtagelsesvist fraviges, såfremt der er tale om:

- Regulering af særlig hastende eller ekstraordinær karakter (fx skatte- og afgiftsindgreb, regulering af produkter eller lignende, som udgør betydelig risiko for befolkningen og regulering af husdyrsygdomme).
- Regulering, hvor der vurderes at være væsentlige samfundsøkonomiske omkostninger ved at vente med at lade love og bekendtgørelser træde i kraft på den kommende ikrafttrædelsesdato, fx i forbindelse med regulering i tilknytning til finansloven, skattereformer eller hvor erhvervslivet efterspørger, at ikrafttrædelsen sker før den næstkommende ikrafttrædelsesdato.
- Regulering, hvor det følger af Danmarks EU-retlige eller andre internationale forpligtelser, at de nationale regler skal træde i kraft snarest muligt eller på et bestemt tidspunkt, eller hvor det er sandsynliggjort, at det vil være en ulempe for danske virksomheder, hvis de omfattes af nye EU-regler før den af EU fastlagte implementeringsfrist.

3.2. Vurdering af retningslinjerne for minimumsimplicitering

Ad princip 1

Arbejdsgruppen vurderer, at lovforslaget – som opretholder momsfrigtagelsen for visse ydelser leveret forfattere og kunstnere, herunder udøvende kunstnere – er på linje med overgangsbestemmelsen i momssystemdirektivet. Der er således ikke mulighed for at fritage yderligere personer eller ydelser i medfør af momssystemdirektivet.

Hvad angår overdragelse af ophavsrettigheder bemærkes, at lovforslaget ikke går videre, end det er nødvendigt, da området er blevet indsnævret via administrativ praksis, og muligheden for at (gen)indføre en momsfrigtagelse på dette område er dermed bortfaldet. Derfor er der ikke inkluderet regler i lovforslaget, som omhandler fritagelse for moms ved overdragelse af ophavsrettigheder.

Hvad angår forvaltningsorganisationers meddelelse af licens til ophavsrettigheder, er det vurderingen, at det ikke er muligt at undtage denne form for virksomhed fra momsreglernes anvendelsesområde, og at meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder som udgangspunkt er momspligtig, jf. EU-Domstolens dom i sag C-501/19, UCMR - ADA. Der henvises til afsnit 1.3. Derfor er der ikke inkluderet regler i lovforslaget, som omhandler fritagelse for moms ved forvaltningsorganisationers meddelelse af licens til ophavsrettigheder.

Det foreslåede går på den baggrund ikke videre end minimumskravene i EU-reguleringen, og mulighederne for at fritage kunstnerisk virksomhed udnyttes fuldt ud.

Ad princip 2

Arbejdsgruppen vurderer, at lovforslagets implementering af EU-retten ikke vil være mere byrdefuld for danske virksomheder end den forventede implementering i sammenlignelige EU-lande, hvorfor danske virksomheder ikke stilles dårligere i den internationale konkurrence.

Arbejdsgruppen har via fiskalattachéen ved Danmarks Faste Repræsentation ved den Europæiske Union foretaget en nabohøring af EU-landene (og modtaget svar fra: Belgien, Cypern, Irland, Letland, Kroatien, Portugal, Sverige, Rumænien og Østrig). I samtlige modtagne svar oplyses, at meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder er en momspligtig ydelse, og at dommen i C-501/19 derfor ikke nødvendiggør ændring af lovgivningen i de respektive EU-lande. Letland oplyser herudover, at de – til trods for udgangspunktet om momspligt – udnytter overgangsbestemmelsen i bilag X, del B, nr. 2, jf. artikel 384, til at fritage meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder, men at denne fritagelse er begrænset til kunstnere mv, dvs. en personlige momsfrigørelse.

EU-landene er forpligtede til at overholde EU-retten, herunder den fortolkning af reglerne, der følger af EU-Domstolens domme. Det antages derfor, at alle EU-lande indretter deres lovgivning og administrative praksis på, at meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder som udgangspunkt er momspligtig, jf. EU-Domstolens dom i sag C-501/19, UCMR – ADA, hvis det ikke allerede er tilfældet.

Det bemærkes i forlængelse heraf, at danske virksomheder ikke stilles ringere end deres konkurrenter i EU, da konkurrenterne ikke må antages at have haft den momsfrigørelse, der nu afskaffes. Hvis der er EU-lande, som har lignende regler eller administrativ praksis, skal dette ophøre, ligesom det er tilfældet i Danmark.

Ad princip 3

Arbejdsgruppen vurderer ikke, at den for lovforslaget relevante EU-regulering sammenholdt med den danske gennemførelse af overgangsbestemmelsen i direktivets bilag X, del B, nr. 2, indeholder fleksibilitet og undtagelsesmuligheder, der kan udnyttes i større omfang end foreslået.

Det bemærkes i den forbindelse, at lovforslaget opretholder fritagelsen for kunstnerisk virksomhed, herunder forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, når de meddeler licens til ophavsrettigheder. Derved udnyttes overgangsbestemmelsen til fulde. Der henvises til afsnit 2.2.

Der ses i øvrigt ikke at være fleksibilitet eller undtagelsesmuligheder i relation overdragelse af ophavsrettigheder eller forvaltningsorganisationers meddelelse af licenser, der kan udnyttes i større omfang.

Ad princip 4

Arbejdsgruppen vurderer, at den foreslåede lovgivning, som tilpasser dansk ret til EU-lovgivningen på momsområdet, skal gennemføres ved lovgivning, da der er tale om implementering af et EU-direktiv, og det omhandlede direktiv giver ikke mulighed for at gennemføre forpligtelserne via alternativer til regulering.

Det bemærkes i øvrigt, at grundlovens § 43 indeholder et delegationsforbud, således at reguleringen af skatter kun kan ske umiddelbart ved lov og altså ikke administrativt med

hjemmel i lov. De forhold, der er bestemmende for, om der foreligger skattepligt, og hvem skattepligten påhviler, skal således fastsættes direkte ved lov.

Ad princip 5

Arbejdsgruppen vurderer, at forslaget om, at reglerne træder i kraft den 1. januar 2023, overholder princippet om, at byrdefuld EU-regulering skal træde i kraft senest muligt og under hensyntagen til de fælles ikrafttrædelsesdatoer.

Det bemærkes i den forbindelse, at alle EU-lande skal tilrette deres nationale lovgivning efter fortolkninger af gældende EU-regler foretaget af EU-Domstolen. Dette skal ske "hurtigst muligt", idet der dog ikke er præcise retningslinjer for tidsfrister mv. Finder Kommissionen, at et EU-land ikke "hurtigst muligt" har indrettet deres nationale lovgivning, kan den åbne en traktatkrænkelssag mod det pågældende EU-land.

Opsummering:

Samlet set vurderes det, at det foreslåede efterlever samtlige af de fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering. Dermed sker ændringerne i overensstemmelse med princippernes overordnede formål om at sikre, at erhvervslivet ikke skal påføres byrder, der går videre end hvad EU-retten foreskriver, medmindre væsentlige hensyn taler herfor.