

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 9329 af 19/04/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. toldtarifering - glasarbejder - unika- bindende svar

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-03341

Landsskatteretskendelse vedr. toldtarifiering - glasarbejder - unika- bindende svar

Resumé

Håndproducerede glasarbejder kunne ikke anses for unika (kunstgenstande) omfattet af momslovens § 30, stk. 3, men måtte karakteriseres som handelsvarer.

Klagen skyldes et bindende svar, hvor der var stillet SKAT følgende spørgsmål:

Vil SKAT bekræfte, at de beskrevne glasarbejder anses for unika, og dermed er omfattet af momslovens § 30, stk. 3, jf. § 69, stk. 4?

SKAT har svaret »Nej«.

Landsskatterettens afgørelse

SKATs afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Af det bindende svar fremgår, at HL (indehaveren) driver et glaspusteri med en medhjælper. Værkstedet er indrettet med arbejdsborde, ovne, glaslager mv., samt salgsafdeling/butik. Fra butikken kan produktionen af glasarbejderne følges. Glasarbejderne fremstilles af indehaveren og en medarbejder, som arbejder ud fra indehaverens instrukser og kontrol.

Beskrivelse af glasarbejderne og opdeling af kategorier:

Vaser, fade, skåle, smykker og figurer

Glasarbejderne er individuelt håndproduceret ved hjælp af høj faglig kunnen, og har alle stor variation som følge af forskellige anvendt farvekombinationer og former. Ingen produkter er helt ens.

Vinglas, vandkander, fyrfadslýsestager

Disse glasarbejder er mindre varieret i udseende end ovenfor nævnte. Der er stadig tale om håndproducerede glasarbejder, produceret fra bunden med forskellige farvekombinationer, og ingen af glasarbejderne er dermed helt ens.

Beskrivelse af fremstillingsprocessen

Farvedekorationen forberedes ved at lægge farvestykker i et ønsket mønster på en varm kogeplade. Herefter opvarmes glasset til 1130° C i en ovn, og påføres enden af en 150 cm lang pibe. Glasset rulles hen over de opvarmede farver, som brænder sig fast i glasset. Glasset og farverne opvarmes igen, for at sikre at farverne og glasset er smeltet helt og jævnt sammen. Afhængig af hvor stort det endelige glasprodukt skal være, fanges mere glas, hvorefter den varme glasklump ved at puste i piben og holde det i bevægelse, samt forme det med vådt avispapir, således at den ønskede form opnås lidt efter lidt. I processen skal emnet varmes over adskillige gange. Hvis emnet skal have en fod, begynder assistenten at forme den bid, der skal bruges hertil. En ny glasklump tages ud af ovnen, farves i den ønskede pulverfarve og klippes på det færdige glasemne, imens det er varmt. Herefter formes glasklumpen til en fod.

Alle glas puntles, det vil sige, at der hæftes en varm pibe på foden/bunden, således at der kan arbejdes med den øverste del af glasset. Derfor varmes glasset atter op og kan formes færdig. Det er en proces, der kræver flere overopvarmninger, før emnet får sin endelige form. Afslutningsvis slås glasset af puntlen og sættes ind i en 480° C varm afspændingsovn, hvor glasset langsomt afkøles indtil næste dag.

SKATs afgørelse

SKAT har svaret »Nej«.

SKAT har henvist til momslovens §§ 30, stk. 3 og 69, stk. 4, samt Momsvejledningen 2010-2, afsnit R.3.2. Endvidere er henvist til Toldtariffens KN-kode 9703 og de Forklarende Bemærkninger til Toldtariffens position 9703.

Det er SKATs opfattelse, at de beskrevne glasarbejder ikke er omfattet af momslovens § 30, stk. 3, jf. momslovens § 69, stk. 4.

SKAT har lagt vægt på, at de beskrevne glasarbejder ikke kan anses for kunst omfattet af toldtariffens position 9703. Selvom glasarbejderne er skabt af indehaveren fra bunden af, og der er tale om forskellige designs, former og farvekombinationer, kan glasarbejderne ikke betragtes som originale skulpturer (kunstværk), men som produkter af håndværksmæssig art med karakter af handelsvarer.

Indehaverens glasarbejder kan betragtes som fremstillet som et kunsthåndværk. Selvom to glasarbejder ikke er helt identiske, idet formen og glassets farve varierer fra arbejde til arbejde, vurderes de i tarifieringsmæssig henseende ikke at være en original skulptur, men et håndværksmæssigt fremstillet produkt. At en skulptur er et håndværksmæssigt fremstillet produkt udført af kunstneren selv, er ikke ensbetydende med, at den betragtes som værende en original skulptur ifølge Toldtariffens position 9703, uanset glasarbejdet er signeret af kunstneren selv.

Virksomhedens glasarbejder er ikke sammenlignelig med forholdet i SKM2001.270.LSR, da virksomhedens glasarbejder potentielt kan anses at konkurrere med produkter med tilsvarende funktion og udseende.

Under sagens behandling i Landskatteretten har SKAT bemærket, at der i forbindelse med bindende svar blev spurgt om, hvorvidt alle virksomhedens glasarbejder er omfattet af momslovens § 30, stk. 3. Der blev således ikke skelnet mellem, hvad der sælges et større antal af og, hvad der anses som unika. Bl.a. blev der spurgt om, hvorvidt bl.a. fyrfadslýsestager var omfattet af bestemmelsen. De glasemner, der er spurgt om, er udelukkende handelsvarer.

Klagerens påstand og argumenter

Der er nedlagt påstand om, at det stillede spørgsmål besvares med et »ja«.

Indehaveren skaber arbejdet fra bunden, og designer selv alle produkterne, som hun puster individuelt, ligesom produkterne er ikke ens. Glasarbejdet produceres til unik udsmykning. Prisen er relativt høj, og specialdesignede mærkater påsættes. Salget af produkterne foregår kun fra kunstnerens eget værksted. De produkter der karakteriseres som unika produceres kun i ganske få stykker. Indehaveren mærker de produkter, der er unika, således at det klart fremgår, hvilke af varerne der sælges som unika. Unika må kun være produceret i et meget begrænset antal, altid under 8-10 stykker.

Glaslysestager, vinglas, vaser, fyrfadslýsestager, skåle m.m. som produceres i et større antal, sælges ikke som unika. Al masseproduktion sælges ikke som unika, men som handelsvarer, og der skelnes nøje mellem, hvilke varer der kan sælges efter momslovens § 30 stk. 3.

Det er endvidere anført, at når man sammenligner indehaverens produkter med de produkter, der er beskrevet i SKM2001.270.LSR, er indehaverens glasarbejder meget mere forarbejdet, idet produkterne i den nævnte kendelse blev lavet ud fra færdige glasplader, der viderebearbejdedes. I nærværende sag er der tale om, at indehaverens glasarbejder pustes og skabes fra bunden, hvorefter de samtidig formes og farvelægges.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af momslovens § 30, stk. 3, at kunstnere ved førstegangssalg af kunstnerens egne kunstgenstande, jf. § 69, stk. 4, kan afgiftsberigtige de pågældende genstande på et reduceret grundlag svarende til 20 pct. af afgiftsgrundlaget.

Det fremgår af momslovens § 69, stk. 4, nr. 2, om kunstgenstande:

»Skulpturer henhørende under KN-kode 9703 udført af kunstneren, herunder afstøbninger af skulpturer i et antal på højst otte eksemplarer kontrolleret af kunstneren eller dennes arvinger. Antallet på otte afstøbninger kan dog overskrides, såfremt afstøbningen er foretaget før den 1. januar 1989 og skulpturen ikke har karakter af en handelsvare.«

Den danske momslov er reguleret ved momssystemdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 2, jf. bilag IX, del A, hvoraf det af nr. 3 bl.a. fremgår:

»Originale skulpturer, uanset materialets art, når skulpturerne udelukkende er udført af kunstneren; afstøbninger af skulpturer, hvoraf antallet, der ikke må overstige otte eksemplarer (...)«

Bestemmelserne om tarifiering fremgår af Kommissionens forordning (EF) nr. 3009/95 af 22. december 1995, om ændring af bilag 1 til Rådets forordning (EØF) nr. 2658, om Told- og Statistiknomenklatur og Den Fælles Toldtarif.

Af Toldtariffen fremgår, at kapitel 97 omfatter »Kunstværker, samleobjekter og antikviteter«.

Af KN-kode 9703 fremgår, at den omfatter »Originale skulpturer, uanset materialets art«.

Af indledningen til kapitel 97 fremgår af bestemmelse 3, at:

»Pos. 9703 omfatter ikke skulpturer i form af massefremstillede reproduktioner eller arbejder af håndværksmæssig art med karakter af handelsvarer, uanset om disse varer er tegnet eller udført af kunstnere.«

Af de Forklarende Bemærkninger til Toldtariffens position/KN-kode 9703, »Originale skulpturer, uanset materialets art«, fremgår bl.a. at:

»Denne position omfatter originalsulpturer i gammel eller moderne stil. (...)»

Arbejder under denne position kan fremstilles ved forskellige metoder, herunder følgende: Ved den ene udfører kunstneren sit arbejde direkte i hårde materialer; ved den anden modellerer kunstneren figurer i bløde materialer; arbejderne bliver herefter støbt i bronze eller gips, hvorefter de hærdes ved brænding eller på anden måde, eller de reproduceres af kunstneren i marmor eller andre hårde materialer.

Ved sidstnævnte fremstillingsmåde går kunstneren almindeligvis frem på følgende måde:

Først fremstilles et udkast - som oftest i formindsket størrelse - i ler eller andet plastisk materiale. Efter dette udkast fremstilles en model i ler; denne model tilintetgøres almindeligvis, efter at den har tjent til støbning af et af kunstneren på forhånd bestemt, meget begrænset antal kopier, eller den placeres på et museum til studiebrug. Disse originalkopier omfatter i første række gipsafstøbningen, der er fremstillet direkte efter lermodellen. Gipsafstøbningen anvendes enten som model til udførelsen af værket i sten eller i træ, eller til fremstilling af støbeforme til støbning i metal eller voks.

Den samme skulptur kan derfor være fremstillet i to eller tre eksemplarer i marmor, træ, voks, bronze m.v., og nogle enkelte i terrakotta eller gips. Både udkastet, lermodellen og gipsafstøbningen og de eksemplarer, som på ovennævnte måder fremstilles, betragtes som kunstnerens originale arbejder. Disse eksemplarer er aldrig fuldkommen ens, idet kunstneren hver gang har grebet ind med kompletterende modellering, med korrektioner på de udførte afstøbninger m.v. Det er forholdsvis sjældent, at antallet af kopier overstiger tolv.

Positionen omfatter derfor ikke blot originalmodellerne udført af kunstneren, men også kopier fremstillet efter en proces som den ovenfor beskrevne, selv om de er udført af en anden kunstner end den, der har udført originalmodellerne.«

Undtaget fra positionen er:

»(...) skulpturer i form af massefremstillede reproduktioner eller arbejder af håndværksmæssig art med karakter af handelsvarer, uanset om disse varer er tegnet eller udført af kunstnere.

a) Skulpturer af kommerciel karakter til dekoration og udsmykning.

b) Genstande til personlig pynt og andre håndværksprodukter af kommerciel karakter (dekorationsgenstande, artikler af religiøs karakter m.v.).

(...)«

I Told- og Skattestyrelsens information til de Forklarende bemærkninger til Toldtariffens position/KN-kode 9703 er bl.a. anført:

»De under positionen hørende originale skulpturer i gammel eller moderne stil kan også være fremstillet af glas, selv om dette materiale ikke er nævnt blandt eksemplerne nævnt i de forklarende bemærkninger til positionen.

Med forbehold for undtagelse a–c i bemærkningerne kan begrebet »skulpturer« ved anvendelsen af denne position fortolkes så bredt, at det ikke alene omfatter statuer, buster etc. som nævnt i de forklarende bemærkninger, men også vaser, skåle etc.

Varer, der kan tariferes under positionen, vil typisk være unika eller kun være fremstillet i ganske få eksemplarer. De vil tillige ofte være karakteriseret af en ganske høj værdi.

Der kan ikke opstilles mere specifikke regler for tarifiering af varer under pos 9703 end de, der findes i de forklarende bemærkninger til positionen og det ovenfor anførte. Det skyldes bl.a. det meget varierede udbud af varer med skulpturel karakter, der fremstilles af kunstnere.

Tarifieringen må derfor vurderes individuelt fra sag til sag efter de retningslinjer, der findes.»

I EF-domstolens dom i sag C- 228/89, der vedrørte tarifieringen af glaskugler betegnet som »paperweights«, udtalte domstolen bl.a.:

»(...)

18 Endvidere må det bemærkes, at grunden til, at FTT fritager visse kunstværker for told, er, at kunstværkerne med deres karakter af helt personlige frembringelser, hvorved kunstnerne giver et æstetisk ideal udtryk, økonomisk hverken konkurrerer med hinanden eller med andre genstande.

19 Der kan derfor ikke begrundes toldfrihed for genstande, som i det mindste potentielt befinder sig i en økonomisk konkurrencesituation med lignende industrielt eller håndværksmæssigt fremstillede produkter.

20 Da toldmyndighederne ved tarifieringen kun kan anvende objektive kriterier, som fremgår af varernes ydre kendetegn, må disse varer, uanset om kunstnerne har fremstillet dem i hånden, stedse anses for handelsvarer i henhold til bestemmelse 3 til FTT kap. 99, når de efter deres ydre form ligner tilsvarende produkter, som er fremstillet industrielt eller håndværksmæssigt.

21 Det er netop tilfældet med hensyn til de i hovedsagen omhandlede »paperweights«. Det fremgår nemlig af sagsakterne fra den nationale ret og de for Domstolen afgivne indlæg, at disse »paperweights« i kraft af deres ydre kendetegn og egenskaber tariferingsmæssigt har karakter af handelsvarer, da de kan konkurrere med produkter, som ser tilsvarende ud og fremstilles industrielt af berømte glasværker.

22 Dette resultat ændres ikke ved, at de i hovedsagen omhandlede »paperweights« er fremstillet i hånden af berømte kunstnere i begrænset antal, eller at de samles af Liebhaber og udstilles på museer, uden nogensinde at blive anerkendt som brevpresere. Ligesom toldmyndighederne ikke kan bedømme en genstands kunstneriske værdi, kan de heller ikke anvende fremstillingsmåden og den faktiske anvendelse som tarifieringskriterier, da det drejer sig om faktorer, som ikke fremgår af varens ydre kendetegn, og som toldmyndighederne derfor ikke let vil kunne bedømme. Af samme grund må det antages, at den pågældende genstands pris ikke er et egnet kriterium ved tarifieringen.

(...)«

Bl.a. på denne baggrund fandt EF-domstolen ikke, at de omhandlede »paperweights« var omfattet af toldtariffens dagældende kapitel 99, der svarer til det nugældende kapitel 97.

Det lægges til grund, at samtlige af virksomhedens glasarbejder ønskes anset for unika, og dermed omfattet af momslovens § 30, stk. 3, jf. § 69, stk. 4. Samtidig lægges det til grund, at virksomheden producerer og sælger vaser, fade, skåle, smykker, figurer, vinglas, vandkander og fyrfadslysestager.

Landskatteretten finder på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke, at samtlige virksomhedens produkter kan anses som kunstgenstande i henhold til momslovens § 69, stk. 4, nr. 2. Der ses således at være tale om glasarbejder af håndværksmæssig art med karakter af handelsvarer, og varer af kommerciel karakter til dekoration og udsmykning, hvorfor glasarbejderne ikke er omfattet af Toldtariffens position 9703/KN-kode 9703, jf. herved bl.a. de indledende bestemmelser til Toldtariffens kapitel 97 og de Forklarende Bemærkninger til 9703. Virksomhedens glasarbejder må anses for handelsvarer, når de efter deres ydre form ligner tilsvarende produkter, som er fremstillet industrielt eller håndværksmæssigt, hvorved de potentielt befinder sig i en økonomisk konkurrencesituation med sådanne lignende glasarbejder. Der ses således at være tale om kunsthåndværk. Det ændrer ikke ved bedømmelsen, hvorvidt virksomhedens glasarbejder er fremstillet i hånden i et begrænset antal af indehaveren, som er uddannet til at fremstille sådanne glasarbejder, eller at glasarbejderne er samlingsobjekter, eller udstilles på museer, uden nogensinde eksempelvis at blive brugt som fade eller vaser, jf. herved også EF-domstolens dom i sag C-228/89, præmis 19, 20 og 22.

Retten finder følgelig ikke, at samtlige de omhandlede glasarbejder kan anses for omfattet af momslovens § 30, stk. 3, om reduceret afgiftsgrundlag.

Det tiltrædes herefter, at det stillede spørgsmål besvares med et »nej«, og den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.