

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 10240 af 23/06/2015 (Gældende)

Bindende svar - Ikke formidling af kunstnerisk virksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 13-0207360

Bindende svar - Ikke formidling af kunstnerisk virksomhed

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørger kan anses for formidler af tatoveringsdesignernes ydelser i eget navn og for tatoveringsdesignerens regning. Henset hertil kan Spørgers salg af tatoveringsdesign heller ikke være omfattet af momsfritagelsen for kunstnerisk virksomhed.

SKM2015. 420. SR

Spørgsmål

1. Skal Spørger i forbindelse med salg af en designers specialdesignede tatovørtegninger til forbrugerne anses for selv at have modtaget og leveret designydelsen, jf. momslovens § 4, stk. 4?
2. Skal Spørgers levering af bestilte specialdesignede unikke tatoveringsforlæg anses som momsfri kunstnerisk virksomhed?

Svar

1. Nej
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Generelt:

Spørger er et dansk anpartsselskab, som driver sine aktiviteter fra Danmark. Selskabet drives fra kontorlokaler i X-by og via hjemmesiden Y

Baggrunden for Spørgers aktiviteter er at tilbyde tatoveringer, som er specialdesignet af en tatoveringsdesigner ud fra kundens ønske om udseende.

Kunden køber ikke selve tatoveringen af tatovørdesigneren, men køber et specialdesignet design (design er betegnelsen for det forlæg/den tegning, som en tatovør senere skal bruge til selve tatoveringen). Designet kan kunden tage med til en tatovør, som herefter kan udføre selve tatoveringen af kunden ud fra designet/tegningen.

Spørger ønsker med sin virksomhed at give personer, der ønsker tatoveringer, bedre mulighed for at vælge at få en pæn specialdesignet tatovering.

Spørgers aktiviteter:

Spørgers primære aktivitet er bygget op som skitseret i nedenstående 6 punkter. Aktiviteten omfatter kort fortalt spørgers salg af designs/tegninger til brug for tatoveringer.

Spørgers aktiviteter er en disposition, der allerede er foretaget, ligesom aktiviteten også foretages fremadrettet. Aktiviteten kan beskrives ved disse seks steps:

1. En kunde giver en beskrivelse af rammerne for det design på en tatovering, som kunden ønsker sig.
2. En række designere af tatoveringer laver deres forslag til et design/en tegning
3. Kunden udvælger en tegning, afgiver en ordre og forpligter sig til at betale Spørger et vederlag for den bestilte tegning
4. Designeren leverer tegningen til Spørger
5. Herefter sender Spørger tegningen til kunden

6. Spørger betaler tatoveringsdesigneren et vederlag for tegningen. Vederlaget udbetales kun til tatoveringsdesigneren, hvis Spørger gennemfører en levering af et design til kunden og modtager betaling herfor. Tatoveringsdesignerens vederlag opgøres som X% af betalingen fra kunden til Spørger.

Når kunden har modtaget tegningen, kan kunden selv kontakte en tatovør for at få udført tatoveringen. Udførelsen af tatovørydelsen er et mellemværende mellem kunden og tatovøren og er Spørger uvedkommende.

Spørger påtænker at tilbyde udførende tatovører, at de kan tilmelde sig en henvisningsservice hos Spørger, hvor tatovørerne betaler et løbende vederlag til Spørger mod, at Spørger henviser til tatovøren over for kunden, når kunden bor i nærheden af en tilmeldt tatovør. Denne aktivitet er ikke omfattet af denne anmodning om bindende svar og nævnes alene som supplerende information.

Spørgers forretningsbetingelser:

Spørgers kunder og tatoveringsdesignerne underlægger sig en række forretningsbetingelser.

Spørger ønsker særligt at fremhæve disse elementer fra forretningsbetingelserne:

1. Spørger betegner de varer og ydelser, som sælges, som "vores produkter"
2. Spørger stiller en hjemmeside til rådighed, der hjælper med at forbinde kunderne og tatoveringsdesignerne. Kunderne ønsker at købe designs/tegninger og tatoveringsdesigneren ønsker at sælge designs.
3. Spørger er ansvarlig for alle produkter, der sælges.
4. Kunderne kan lave en beskrivelse af det ønskede design. Tatoveringsdesignerne får herefter mulighed for at udarbejde et specielt og unikt design ud fra kundens beskrivelse.
5. Spørger giver kunden mulighed for enten at hjælpe med, at kunden finder det ønskede design/tegning eller, at kunden kan få pengene retur
6. Kunden er ved køb af et design/tegning udelukkende berettiget til at anvende dette ene eksemplar til en tatovering. Kunden må ikke kopiere designet/tegningen og får ingen rettigheder i øvrigt over designet/tegningen
7. Spørger betaler tatoveringsdesigneren et vederlag i forbindelse med, at spørger har solgt et design/tegning m.v. til en kunde
8. Tatoveringsdesignerens leverer sit design/tegning til Spørger, hvorefter Spørger leverer designet til kunden
9. Kunden betaler til Spørger
10. Kundens eventuelle benyttelse af retten til at fortryde eller reklamere over et køb skal ske ved henvendelse til Spørger

Forretningsbetingelser:

Spørger har indsendt sine generelle forretningsbetingelser. Af forretningsbetingelserne fremgår bl.a. følgende:

" X [Spørger] is responsible for all Goods and services sold through X. All sales [...] are done directly with X. X will then pay providers [...] (artists or other business partners), but X has the full responsibility for any business transactions. This also means that any refund of money will come directly from X and will not involve any third party."

"X offers a satisfaction guarantee [...]. If [...] you're not satisfied with the result, simply contact us within X days [...], and we'll assist you getting the Design you are looking for, or give you your money back. If you choose to initiate a refund [...] you are not legally allowed to use any of the tattoo designs

[...]. After picking a Design [...], the Customer is not entitled to use any right to withdraw from the purchase"

" X will defend a Customer from any claim or action ("Claim") brought or made by a third party against the Customer, and will pay any settlements agreed to by X or judgments finally awarded against Customer of the third party resulting from such Claim, to the extent based upon any claim that a sold or licensed Design infringes any valid EU patent, copyright, trademark or trade secret, provided that Customer (a) promptly notifies X in writing of any such Claim; (b) gives X full authority and control of the settlement and defence of the Claim, and (c) fully cooperates with X in the defence of such Claims, including providing adequate assistance and information at X's expense."

I øvrigt:

Spørger har udelukkende udgifter til at drive hjemmesiden. Det er de enkelte tatoveringsdesignere, som bærer risikoen for at en kunde ikke køber et design/tegning.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger driver selvstændig økonomisk virksomhed med salg af blandt andet specialdesignede forlæg/tegninger til brug for udførelse af tatoveringer, og Spørger er dermed en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Spørger formidler i eget navn og for andens regning levering af ydelser til ikke-afgiftspligtige personer.

Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en anden regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse, jf. momslovens § 4, stk. 4.

Leverancer af "forfatter og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed" er fritaget for moms, hvis ydelserne har leveringssted i Danmark, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 og § 4, stk. 1.

Det fremgår af Landsskatteretten bemærkninger i SKM2006. 463. LSR, "at klageren altid arbejder med sine egne forlæg, når han tatoverer, at klageren altid fremstiller en ny originaltegning, som forlæg til hver tatovering, at hver tatovering er unik, og at den samme tatovering aldrig udføres to gange, at klageren udfører et designforslag, som kunden godkender, at klageren altid insisterer på selv at lave et personligt design, og at klagerens arbejde og arbejdsform på flere måder udtrykker kunstnerisk virksomhed, må klagerens tatovørvirksomhed efter en samlet konkret vurdering karakteriseres som kunstnerisk virksomhed omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7"

Skatterådet bemærker i sit bindende svar i SKM2013. 17. SR, at momslovens § 4, stk. 4 indebærer, at en formidlingsvirksomhed anses for selv at foretage en leverance til den endelige køber af ydelsen. Det fremgår endvidere "om formidleren handler for egen eller andres regning, afgøres ud fra en vurdering af, om det er formidleren eller udlejeren, der bærer risikoen for transaktionen. " I det citerede bindende svar anses spørger for at levere softwareprogrammer til iTunes, som anses som formidler i eget navn og for andens regning. I det pågældende bindende svar solgte spørger softwareprogrammer ("Apps") til iTunes. Kunderne betaler til iTunes for køb af softwareprogrammer. Den pågældende spørger modtog fra iTunes 70 % af det beløb, som kunderne havde betalt til iTunes. Skatterådet udtalte, at iTunes ansås for selv at have modtaget og leveret programmerne til kunderne. Skatterådet fremhævede blandt andet følgende elementer fra kontrakten mellem spørger og iTunes:

- Spørger skal levere softwaren til Apple/iTunes via en særskilt connect-site
- Det er Apple/iTunes, der modtager betalingen fra App'en fra slutbruger
- Slutbruger kan fortryde overfor Apple/iTunes i en specificeret periode

- Slutbrugeren kan returnere programmet, hvis det ikke lever op til de oplyste specifikationer. Apple/iTunes betaler i så fald købsprisen tilbage til slutbrugeren.

Spørgsmål 1: Ja

Først og fremmest skal det afgøres, om Spørger kan anses som formidler i eget navn og for andens regning, jf. momslovens § 4, stk. 4. Hvis dette er tilfældet skal Spørger anses for selv at have modtaget leverancen af ydelser fra tatoveringsdesigneren, og Spørger skal anses for selv at have leveret ydelsen til kunden.

Til brug for denne vurdering lægger Spørger særligt vægt på følgende:

1. Det er Spørgers hjemmeside/platform, som kunden benytter til at få forslag på forskellige designs/tegninger til brug for efterfølgende tatoveringer
2. Kunden afgiver sin ordre på Spørgers hjemmeside.
3. Kunden foretager betaling til Spørger og via Spørgers hjemmeside (ved hjælp af eksterne betalingsprogrammer som Paypal m.v.)
4. Kunden får det bestilte specialdesignede design/tegning leveret fra Spørgers hjemmeside
5. Kunden kender kun Spørger og kommer ikke nødvendigvis til at kende tatoveringsdesigneren, når købet gennemføres.
6. Kunden kan fortryde og reklamere over leverancer til Spørger.
7. Spørger afregner tatoveringsdesigneren med en fast andel af de fra kunden modtagne vederlag.
8. Spørger afregner først tatoveringsdesigneren, når Spørger har leveret designet/tegningen til kunden og fået betaling fra kunden.
9. Spørger har ingen udgifter til design/tegning, medmindre salget til kunden gennemføres.
10. Tatoveringsdesignerne bærer risikoen for, at en udbudsrunde ikke fører til leverance fra den pågældende tatoveringsdesigner til Spørger.
11. Tatoveringsdesigneren modtager udelukkende afregning, hvis der sker levering til kunden (fra Spørger) og kunden betaler (til Spørger).

Kunden handler med Spørger og ikke med de enkelte tatoveringsdesignere. Dette underbygges primært af punkterne 1-6 ovenfor. Alt peger mod, at Spørger handler i eget navn over for kunderne.

Punkterne 7-11 underbygger, at Spørger handler for en andens regning. Spørger bærer ingen økonomisk risiko i forbindelse med de enkelte udbudsrunde, som udbydes på Spørgers hjemmeside. Hvis en udbudsrunde ikke fører til levering af design/tegning til kunden, skal Spørger ikke afregne til tatoveringsdesigneren. Det er tatoveringsdesigneren, som har haft udgifter med at udarbejde designs/tegninger. Det er tatoveringsdesigneren, som bærer den økonomiske risiko i forbindelse med de enkelte handler. Spørger handler altså for andens regning.

Spørgers situation minder om de faktiske forhold i SKM2013. 17SR, hvor iTunes anses som formidleren mellem en udvikler af en applikation og køberne af applikationen. Kunderne betalte direkte til iTunes og kunderne downloadede applikationen fra iTunes. Udvikleren fik kun betaling, når iTunes havde modtaget betaling og foretaget levering til kunderne.

Med disse to betingelser (eget navn og anden regning) konkluderer Spørger, at Spørger handler som en formidler, der skal anses for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse selv.

Spørgers repræsentant har i brev af 15. august 2014 fremsat følgende bemærkninger til spørgsmål 1:

Det er spørgers opfattelse, at der er tale om en "ydelse" efter momsdirektivets artikel 24, stk. 1.

Formålet [...] er at skabe et unikt specialdesignet tatoveringsforlæg. Designerne skaber forlægget ud fra kundens ønsker, og kunden har mulighed for at være med under hele designprocessen.

[...]

I høringssvaret er spørgers repræsentant kommet med følgende indsigelser til indstillingen:

SKATs primære holdning i udkastet er, at Spørger ikke handler for en andens regning. Spørger har allerede forklaret og dokumenteret denne sammenhæng i sin anmodning om bindende svar. Spørger har forklaret, hvordan forholdet mellem Spørger og Designer reguleres. Altså, at Designer ikke opnår betaling medmindre Kunden betaler Spørger. Den grundlæggende forretningsrisiko ligger altså hos designeren og ikke hos Spørger.

Spørgsmål 2: Ja

Herefter er det relevant at fastlægge, hvilken type ydelse, Spørger leverer.

Det er Spørgers opfattelse, at levering af bestilte unikke specialdesigns til kunder er levering af "anden kunstnerisk virksomhed", som er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Tatoveringsdesigneren er den udøvende kunstner, og i medfør af momslovens § 4, stk. 4, skal Spørger anses som den udøvende kunstner, da Spørger handler i eget navn, men for en andens regning.

I SKM2006. 463. LSR fastlog Landsskatteretten, at tatovørvirksomhed kan anses som kunstnerisk virksomhed, hvis tatoveringen blandt andet er unik og udtryk for kunstnerens personlige design. Landsskatteretten lagde også vægt på, at tatovøren udarbejder en ny originaltegning som forlæg til hver tatovering.

Et forlæg til en tatovering, er det design/tegning, som en tatovør bruger, når tatovøren udfører sin tatovering af en person.

I nærværende sag udarbejder tatoveringsdesigneren forlægget, som udøves efter kundens bestilling til Spørger. Tatoveringsdesignerens design/tegning er unik og udtryk for tatoveringsdesignerens udøvelse af sit personlige kunstneriske design. Designet udarbejdes først efter, at kunden har bestilt opgaven.

Forlægget må af kunden kun benyttes til én tatovering og må ikke videreformidles eller kopieres. Dette fremgår af forretningsbetingelserne [...].

Den kunstneriske ydelse, som er beskrevet i SKM2006. 463. LSR kendetegnes ved, at tatoveringen er unik og udtryk for kunstnerens personlige design. Den kunstneriske ydelse, som tatoveringsdesignerne udøver, svarer til tatovørens kunstneriske ydelser i SKM2006. 463 LSR uagtet, om designet/tegningen leveres som et forlæg/tegning til en tatovering eller designet leveres direkte som en unik tatovering på en person. Det er selve udøvelsen af den kunstneriske virksomhed - uanset format - som er afgørende for, at ydelsen omfattes af momsfrigtagelsen.

Spørgers repræsentant har i forhold til spørgsmål 2 fremsat følgende bemærkninger:

"Spørger fastholder, at de enkelte kunstnere, som bidrager til konceptet udfører kunstnerisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som beskrevet i Momsvejledningens afsnit D. A. 6.7.2 og D. A. 6.7.3.

Spørger anerkender, at tatoveringsvirksomhed ikke som branche generelt kan anses for omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Spørger oplyser supplerende:

Spørgers virksomhed omhandler to forskellige tatovørydelser. Spørger tilbyder dels specialdesign, dels trykte tatoveringsskitser.

De allerede trykte tatoveringsskitser sælges som en art katalogvare. Den momsmæssige behandling af disse er ikke omfattet af anmodningen om bindende svar. Den umiddelbare vurdering af disse leverancer er dog, at sådanne allerede trykte tatoveringsskitser ikke kan kendetegnes som kunstnerisk virksomhed, jf. U1985. 122H.

Specialdesigns er derimod omfattet af anmodningen om bindende svar og er unikke designs, som bliver skabt efter forespørgsel fra kunden. Ud fra kundens specifikke ønsker - og i løbende samarbejde med kunden - udarbejdes tatoveringsforlægget som til sidst godkendes af kunden.

Der er en tydelig opdeling mellem de to forskelligartede leverancer, som Spørger tilbyder sine kunder. Kunden vælger om den ønskede tatovering skal være et specialdesign eller om kunden vil lede efter et design blandt en række eksisterende tatoveringsskitser i et katalog.

Ved sin skarpe opdeling mellem specialdesign og trykte tatoveringsskitser signalerer Spørger, at tatovør-virksomhed kan tage forskellig form, og at en del af virksomheden er mere kunstnerisk end den anden.

Mange tatoveringsvirksomheder har kataloger over de mest gængse tatoveringer, eksempelvis de klassiske overarmstatoveringer af 'pin up pigen' eller 'mor'. Tatoveringer valgt ud fra et katalog med gængse standardskitser af tatoveringer falder med Højesterets praksis uden for kategorien om kunstnerisk virksomhed. Spørgers helt unikke specialdesignede tatoveringsforlæg er derimod udtryk for personlige designs og dermed udøvelse af kunstnerisk virksomhed. Dette er i overensstemmelse med Landsskatterettens dom i SKM2006. 463. LSR, hvor Landsskatteretten udtaler om den momsfri tatoveringsvirksomhed "(...) at klageren altid arbejder med sine egne forlæg, når han tatoverer, at klageren altid fremstiller en ny originaltegning som forlæg til hver tatovering, at hver tatovering er unik, og at den samme tatovering aldrig udføres to gange, at klageren udfører et designforslag, som kunden godkender(...)".

Spørgers forretningskoncept er nyt inden for tatoveringsbranchen, og den hidtidige retspraksis omkring tatovører dækker altså ikke fuldt ud Spørgers koncept.

De forhold, som Landsskatteretten nævner som momsfri kunstnerisk virksomhed for nogle tatovører passer dog på de ydelser, de udvalgte tatovørdesignerer leverer under Spørgers koncept vedrørende specialdesigns.

[...]

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger i forbindelse med salg af en designers specialdesignede tatovørtegninger til forbrugere anses for selv at have modtaget og leveret designydelsen, jf. momslovens § 4, stk. 4.

Lovgrundlag

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.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 28, som har følgende ordlyd:

"Når 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. "

Praksis

C-464/10, Henfling m.fl.

I sagen blev det anerkendt, at en spilforhandler ved modtagelsen af væddemål handlede for væddemålsarrangørens regning, men i eget navn. (Altså for fremmed regning og i eget navn)

Af sagens faktuelle oplysninger fremgår, at væddemålsarrangøren stillede lokaler med den nødvendige energiforsyning til rådighed for spilleforhandleren, ligesom væddemålsarrangøren stillede dataudstyr til rådighed for spilleforhandleren samt foretog reparation og vedligeholdelse af dataudstyret.

SKM2013. 17. SR

På baggrund af en konkret vurdering af kontrakten mellem spørger og Apple fandt Skatterådet, at Apple INC., med hjemsted i USA, bar den økonomiske risiko for transaktionen, hvorfor leveringsstedet for den elektroniske ydelse ikke var i Danmark.

Begrundelse

I medfør af momslovens § 4, stk. 4, anses en formidler af en ydelse for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse, når den pågældende handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning.

Det er således både et krav, at ydelsen forhandles i eget navn og at ydelsen formidles for fremmed regning. Betingelserne indebærer, at det er Spørger, som skal fremstå som leverandør af ydelserne, mens det er tatovørdesigneren, som skal bære den økonomiske risiko, jf. C-464/10, Hefling m.fl.

Må Spørger derimod anses for at handle i eget navn og for egen regning, kan momslovens § 4, stk. 4, ikke bringes i anvendelse.

Af sagens faktiske oplysninger fremgår, at det er Spørger, der indgår den bindende aftale med kunden, at det er Spørger, der leverer tatoveringsdesignet/tegningen til kunden, og at det er Spørger, der modtager betalingen fra kunden.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at Spørger leverer de pågældende tatoveringsdesign i eget navn.

Med hensyn til den økonomiske risiko ved leverancerne bemærkes det, at det af Spørgers generelle forretningsbetingelser fremgår, at det er Spørger, der bærer enhver form for risiko for alt, hvad der sælges via spørgers hjemmeside.

Videre fremgår det, at Spørger tilbyder kunderne en tilfredshedsgaranti, hvilket indebærer, at såfremt man ikke opnår det ønskede resultat med tatoveringsdesignet, så kan kunderne få refunderet det fulde beløb af Spørger. I disse tilfælde modtager tatoveringsdesignerne heller intet vederlag.

Tilsvarende fremgår det [af de generelle forretningsbetingelser], at Spørger vil holde kunden skadesløs i forhold til ethvert krav eller søgsmål fra tredjemand, idet Spørger vil betale ethvert beløb fastsat ved forlig tiltrådt af Spørger eller fastsat ved endelig dom som følge af det solgte tatoveringsdesign eksempelvis krænker tredjemands ophavsrettigheder.

Det bemærkes, at den økonomiske risiko omtalt i de generelle forretningsbetingelser påhviler Spørger alene. Der er herved ikke mellem Spørger og de enkelte tatoveringsdesignere indgået selvstændige kontrakter om, at Spørger kan overvælte disse krav på tatoveringsdesigneren.

På grundlag af en konkret vurdering af de generelle forretningsbetingelser, som ifølge Spørgers repræsentant, udgør det eneste kontraktsgrundlag mellem Spørger og tatoveringsdesignerne, er det SKATs vurdering, at Spørger ikke formidler ydelserne for en andens regning, men derimod for egen regning, idet den økonomiske risiko bæres af Spørger og ikke af tatoveringsdesigneren.

At tatoveringsdesignerne heller ikke modtager vederlag for deres ydelser, såfremt kunden enten ikke opnår det ønskede tatoveringsdesign eller ikke vælger den pågældende tatovørdesigners design kan ikke medføre et andet resultat, idet denne del af den økonomiske risiko for så vidt angår kundens fravalg af samtlige forslag i samme grad påhviler Spørger.

Det er endvidere SKATs vurdering, at faktum i nærværende sag ikke er sammenlignelig med faktum i den af repræsentanten anførte afgørelse, SKM2013. 17. SR. De bagvedliggende kontrakterne er bl.a. ikke er identiske for så vidt angår det økonomiske ansvar for ydelsen. Det er på den baggrund SKATs vurdering, at den anførte afgørelse ikke har betydning for afgørelsen i nærværende sag.

Samlet er det derfor SKATs vurdering, at betingelserne i momslovens § 4, stk. 4 ikke er opfyldt.

SKATs bemærkninger til de modtagne høringssvar:

Betingelsen om, at Spørger skal handle for anden regning indebærer, at det er tatoveringsdesigneren og ikke Spørger, som skal bære den økonomiske risiko. Som anført ovenfor er det på grundlag af en konkret vurdering af såvel oplysningerne i anmodning om bindende svar og Spørgers generelle forretningsbetingelser SKATs vurdering, at det er Spørger og ikke tatoveringsdesignerne, som bærer den økonomiske risiko og dermed handler for egen regning.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers levering af specialdesignede unikke tatoveringsforlæg anses som momsfri kunstnerisk virksomhed

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 7

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

7) Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.

1992/1 Lovforslag 298

I lov om merværdiafgift (momsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 41 af 1. februar 1993, foretages følgende ændring:

1. I § 2, stk. 3, indsættes som litra o:

" o. Formidling af en ydelse, er der undtaget fra afgiftspligten, er ligeledes undtaget fra afgiftspligten, når formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning.

[...]

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

[...]

Efter EF-reglerne gælder det, at når en formidlingsydelse knytter sig til en ydelse, der er undtaget fra moms, [...], er også formidlingsydelsen momsfri. Det er dog en betingelse, at formidleren handler i eget navn, men for fremmed regning. Bestemmelsen herom findes i EF's 6. momsdirektiv art. 6, stk. 4 [...]

Såfremt der ikke handles for fremmed regning, men for egen regning, er man uden for området af artikel 6. stk. 4 (den nye foreslåede bestemmelse i litra o). Den momsmæssige stilling af ydelsen afhænger herefter af, om den pågældende ydelse er momspligtig eller momsfri. [...] Når der handles for egen regning og risiko, er der alene tale om løb og senere salg (afsætning) af egne ydelser.

Momssystemdirektivets 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.

Momssystemdirektivets bilag X, del B

Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift

1) [...]

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:

[...]

Praksis

C-169/00 Kommissionen mod Finland

Domstolen pointerede, at det var ubestridt, at momsfrigtagelsen for tjenesteydelser præsteret af forfattere og kunstnere var en undtagelse, der afviger fra den harmonisering af momsordningerne, og bemærkede, at det af fast praksis fremgår, at de udtryk, der anvendes til at betegne fritagelser, der er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal fortolkes strengt. Ligesom domstolen bemærkede, at en streng fortolkning så meget desto mere er berettiget i sager om sjette direktivs bilag F, punkt 2 [nuværende momssystemdirektivs bilag X, del B], som ikke er en harmoniseret fritagelse, men en fritagelse, der kun er tilladt i en overgangsperiode.

Begrundelse

Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 er ikke udtryk for en implementering af en tilsvarende bestemmelse i momssystemdirektivet, men er udtryk for, at Danmark har udnyttet muligheden for at

opretholde en pr. 1. januar 1978 eksisterende momsfrigatelse, jf. momssystemdirektivets artikel 371, bilag X, del B, nr. 2.

EU-Domstolen har i flere domme slået fast, at de betegnelser, der anvendes i fritagelsesbestemmelserne, der er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af afgiftspligtige personer, skal fortolkes streng, og at dette så meget et desto mere er tilfældet, når der er tale om en fritagelse, der kun er tilladt i en overgangsperiode, jf. herfor bl.a. sag C-169/00, Kommissionen mod Finland.

Det bemærkes, at momsfrigatelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, kun omfatter kunstneren. Det fremgår direkte af standstill-bestemmelsen bilag X, jf. momssystemdirektivets art. 371, som alene nævner kunstnere.

Under hensyn til, at Spørger ikke kan anses for at formidle tatoveringsdesignernes ydelser i eget navn og for tatoveringsdesignernes regning, jf. momslovens § 4, stk. 4, kan Spørgers salg af tatoveringsdesign ikke omfattes af momsfrigatelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, jf. bemærkningerne til lovforslag 298.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 bevares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har tiltrådt SKATs indstilling med den af SKAT anførte begrundelse.