

Udskriftsdato: fredag den 12. juni 2026

AFG nr 9470 af 23/05/2023 (Gældende)

Moms - kunstner - ophavsrettigheder - virksomhedsoverdragelse

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 23-0092713

Moms - kunstner - ophavsrettigheder - virksomhedsoverdragelse

Spørger, der er sanger og komponist, påtænker at overdrage ophavsrettighederne til sin musik til et selskab som led i et kommende generationsskifte. Der er tale om overdragelse af samtlige ophavsrettigheder inkl. tidsubegrænset overdragelse af vederlagsrettighederne fra Koda/NCB vedrørende alle tidligere musikværker. Til ophavsrettighederne er knyttet licenser som følge af indgåede forvaltningsaftaler. Selskabet, som ophavsrettighederne skal overdrages til, har til hensigt at fortsætte den økonomiske virksomhed vedrørende ophavsrettighederne ved videreførelse og indgåelse af forvaltningsaftaler/licenser mod betaling af vederlag.

Skatterådet fandt, at den påtænkte overdragelse af spørgers ophavsrettigheder udgør en delvis virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand. Der overdrages en samlet formuemasse bestående af virksomhedsaktiverne i en identificerbar del af spørgers økonomiske virksomhed (en økonomisk enhed). Overdragelsen sker med henblik på, at selskabet kan fortsætte driften af den hidtidige aktivitet i den økonomiske enhed. Det, der overdrages, er spørgers virksomhed med ophavsrettigheder med tilhørende indgåede forvaltningsaftaler. Overdragelsen er derfor undtaget fra momslovens anvendelsesområde og medfører derfor ikke pligt til at betale moms. Overdragelsen af ophavsrettighederne er allerede derfor ikke omfattet af fritagelsen for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.

Skatterådsmøde 23. maj 2023 - SKM2023. 257. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger kan overdrage den fuldstændige ophavsret, inkl. en tidsubegrænset overdragelse af vederlagsrettigheder fra Koda, vedrørende sine musikalske kompositioner til Selskabet, mod et momsfrit engangshonorar?
2. Hvis spørgsmål 1 ikke kan besvares bekræftende, kan det så bekræftes at overdragelsen af alle ophavsrettigheder med tilhørende indgåede licenser fra spørger til Selskabet er omfattet af definitionen på en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 4, stk. 5?

Svar

1. Nej
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er kunstner (sanger, sangskriver og skuespiller) og indehaver af ophavsrettighederne til den musik, han gennem tiden har komponeret.

Karakteristisk for kunstnerens leverancer i relation til ophavsretten er, at det ikke er selve musikværket som sådant, der overdrages, men i mindre eller større omfang retten til at udnytte det mod vederlag.

Rettighederne til at udnytte musikken omtales ofte som en licens eller licensaftale, der typisk vil være begrænset i kvalitativ, kvantitativ, tidsmæssig og / eller geografisk henseende.

Meddelelse af licens vedrørende ophavsrettigheder sker f.eks., når en radiostation indgår aftale med en forvaltningsorganisation om masseanvendelse af kunstnerens musik. Forvaltningsorganisationen vil på

vegne af kunstneren meddele licens til radio- og fjernsynsudsendelser. For administrationen af ophavsrettighederne modtager forvaltningsorganisationen et vederlag fra kunstnerne.

Spørger påtænker at overdrage ophavsrettighederne til sin musik til et selskab (herefter "Selskabet") som led i et kommende generationsskifte.

Der er tale om overdragelse af samtlige ophavsrettigheder inkl. tidsubegrænset overdragelse af vederlagsrettighederne fra Koda/NCB vedrørende alle tidligere musikværker. Til ophavsrettighederne er knyttet licenser som følge af indgåede forvaltningsaftaler.

Selskabet som ophavsrettighederne skal overdrages til har til hensigt at fortsætte den økonomiske virksomhed vedrørende ophavsrettighederne ved videreførelse og indgåelse af forvaltningsaftaler / licenser mod betaling af vederlag.

Ophavsrettighederne er opstået som følge af spørgers momsfrigitagne kunstneriske virksomhed som sanger og komponist. Spørger har dermed på intet tidspunkt fratrukket moms af nogen form for udgifter relateret til disse aktiviteter.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1:

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, at forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed er fritaget for moms.

Bestemmelsen i momsloven er udtryk for, at vi i Danmark har udnyttet muligheden i standstillbestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 371, jf. bilag X, del B, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde en række tidligere momsfrigitagelser, uanset at de berørte varer eller ydelser ikke er fritaget efter direktivet.

Standstill-bestemmelsen indeholder dog en række undtagelser i form af visse ydelser, der ikke må momsfrigages. En af disse undtagelser er levering af "patenter, varemærker og lignende rettigheder samt meddelelse af licenser vedrørende disse rettigheder", som således skal være momspligtige.

Et afgørende spørgsmål i relation til rækkevidden af momsfrigitagelsen for bl.a. komponister er dermed, om ophavsrettigheder er "lignende rettigheder" i forhold til patenter og varemærker.

Karakteristisk for en komponists leverancer er, at det ikke er selve musikværket som sådan, der overdrages, men i mindre eller større omfang retten til at udnytte det.

Rettighederne til at udnytte et musikværk er knyttet til komponistens ophavsret, som er reguleret i ophavsretsloven. Ophavsretslovens § 1 fastsætter grundlæggende, at "Den, som frembringer et litterært eller kunstnerisk værk, har ophavsret til værket [...]." Med ophavsretten følger, i henhold til § 2, stk. 1, "eneret til at råde over værket ved at fremstille eksemplarer af det og ved at gøre det tilgængeligt for almenheden i oprindelig eller ændret skikkelse, i oversættelse, omarbejdelse i anden litteratur- eller kunstart eller i anden teknik".

Disse enerettigheder har karakter af økonomiske rettigheder, der kan overdrages til andre efter reglerne i ophavsretslovens kapitel 3, navnlig § 53. De overdragne rettigheder vil typisk være begrænset i kvalitativ, kvantitativ, tidsmæssig og /eller geografisk henseende. Ved en sådan overdragelse af rettigheder tales der ofte om en licens eller licensaftale, hvortil der dog ikke er knyttet en særlig retlig betydning.

I Den Juridiske Vejledning følger det af punkt D. A. 5.7.2 Kunstnerisk virksomhed blandt andet:

"Salg af ophavsret mv.

En kunstners salg af ophavsret er momspligtig. Se bilag X til momssystemdirektivet, hvor det fremgår at standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets art. 371, jf. bilag X, del B, ikke omfatter overdragelse af ophavsret.

Når en kunstner indgår en aftale med fx et forlag, er det en konkret vurdering om kunstneren har indgået en aftale om salg af ophavsrettigheden eller kunstneren har indgået en forvaltningsaftale.

Vurderes det konkret ud fra aftalens indhold, at kunstneren har indgået en forvaltningsaftale med fx et forlag, kan en sådan aftale typisk indebære følgende:

- Forlaget leverer en administrationsydelse til kunstneren
- Beholder forlaget en procentdel af udbetalte royalties fra tredjemand, er det kunstnerens betaling for forlagets administrationsydelse til kunstneren. Kunstneren er altså stadig indehaver af ophavsretten og er den som leverer en momsfritaget kunstnerisk ydelse mod betaling af royalties mv.

Bemærk, at det ikke er alle royalties, der kan anses for vederlag for en leverance. Se fx. omtalen af følgeretsvederlag i afsnit D. A. 4.1.2. Royalties, der ikke kan anses for vederlag for en leverance, er ikke omfattet af fritagelsen for kunstnerisk virksomhed. Det skyldes, at der i disse situationer ikke vil være tale om vederlag for en momspligtig ydelse.

Forholdet til EU-retten

[...]

Det fremgår af bilag X til momssystemdirektivet, at ovennævnte standstill-bestemmelse i momssystemdirektivets art. 371, ikke omfatter overdragelse af ophavsret. Salg af ophavsret er derfor momspligtig." (Vores understregninger)

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, at den samme transaktion skal behandles på to forskellige måder. Skattestyrelsen anfører på den ene side at "Kunstneren er altså stadig indehaver af ophavsretten og er den som leverer en momsfritaget kunstnerisk ydelse". I dette tilfælde er der tale om, at kunstneren leverer ophavsrettigheder i form af retten til at udnytte musikværkerne i et givent omfang (licenser). Omvendt fremgår det af vejledningen at "salg af ophavsret" er momspligtig, og at "kunstneren har indgået en aftale om salg af ophavsrettigheden", hvis der indgås en aftale med "fx et forlag", og der ikke er tale om en administrationsaftale. I begge tilfælde er der tale om at ophavsrettighederne i form af retten til at udnytte musikværkerne i et givent omfang. Den væsentligste forskel mellem de to situationer, er om ophavsrettighederne overdrages helt eller delvist samt om det er kunstneren der leverer ydelser til forlaget, og ikke forlaget der leverer administrationsydelser til kunstneren.

Da det fremgår udtrykkeligt af Den Juridiske Vejledning, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at levering af licenser til ophavsrettigheder ikke udgør overdragelse af "lignende rettigheder" må det følge heraf at en fuldstændig overdragelse af samme rettighed heller ikke falder ind under definitionen af "lignende rettigheder".

Det er vores opfattelse at den samme ydelse momsmæssigt skal behandles ens uanset om der er tale om en hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder. Der kan således ikke skelnes mellem overdragelse af ophavsrettigheder og licenser henset til at ophavsrettighederne fuldt ud er knyttet til spørgers momsfrie kunstneriske virksomhed som musiker og komponist. I begge tilfælde må levering, anses for en kunstnerisk ydelse.

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at spørgers overdragelse af ophavsrettighederne i nærværende sag ikke udgør "lignende rettigheder" men kunstneriske ydelser der er momsfrataget efter momsloven § 13, stk. 1, nr. 7.

Spørgsmål 2:

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja".

Danmark har - som det fremgår af Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.1.8 - udnyttet momssystemdirektivets mulighed for at undtage virksomhedsoverdragelse fra hovedreglen om momspligt ved salg af virksomhedens aktiver.

Momslovens § 4, stk. 5, fastslår, at overdragelse af virksomhedens aktiver, som led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, ikke anses for at være levering mod vederlag og falder derfor uden for momslovens anvendelsesområde. Modtageren af den overdragne virksomhed anses for at træde i overdragerens sted, hvilket indebærer en form for momsmæssig succession.

Momsloven er ved lov nr. 1295 af 5. december 2019, med virkning fra 1. juli 2021 ændret i overensstemmelse med SKM2017. 18. SR og SKM2019. 356. SR.

Det må herefter anses for fastslået, at overdragelse af en hel eller delvis momsfri virksomhed er omfattet af momslovens § 4, stk. 5, uanset at hverken sælger eller køber er/bliver momsregistreret.

Spørger er ikke momsregistreret og har ikke fratrukket moms i relation til ophavsrettigheder der er fuldt ud knyttet til hans momsfrie kunstneriske virksomhed som musiker og komponist.

Sammenfattende følger det af Den Juridiske Vejledning afsnit D. A. 4.1.8, at følgende forhold er afgørende, når det skal vurderes om der foreligger en virksomhedsoverdragelse:

- At der er tale om overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed)
- At køberen enten selv fortsætter driften af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragende aktiver, der kan sidestilles hermed.
- At sælgeren ophører med driften af den overdragne del af virksomheden.
- At det ikke er et krav, at modtageren forud for en virksomhedsoverdragelse udøver samme type af erhvervsvirksomhed som overdrageren.
- At det ikke er et krav, at modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overdragne gør det muligt at udøve.

Det er i nærværende sag vores opfattelse at alle ovenstående forudsætninger er opfyldt.

EU-domstolen har i sagen C-497/01, Zita Modes, udtalt at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelsen af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning.

EU-domstolens generaladvokat anfører i sin indstilling til domstolen, at det afgørende kriterium med henblik på afgørelse af, om der er tale om en sådan overdragelse er, om den pågældende enhed bevarer sin identitet, hvilket navnlig må lægges til grund, såfremt driften faktisk fortsætter eller genoptages.

Der er til ophavsrettighederne indgåede almindelige licensaftaler mellem spørger og "brugerne". Det er hensigten, at ophavsrettighederne samt de indgåede licensaftaler overdrages til Selskabet, og at Selskabet viderefører licensaftalerne.

I nærværende sag overdrages der en samlet økonomisk enhed, der bevarer sin identitet, idet alle midler til brug for driften af ophavsrettighederne overdrages tillige med alle indgåede licenser.

Eftersom alle ophavsrettigheder overdrages til Selskabet, ligger det implicit i dette, at spørger i eget regi ophører med samme aktiviteter.

Spørger ophører således med at drive licensvirksomhed. Driften af ophavsrettighederne og den resterende del af spørgers kunstneriske virksomhed ligger således hos to forskellige afgiftspligtige personer efter overdragelsen.

Selskabet har med erhvervelsen af en del af Spørgers virksomhed til hensigt at drive virksomheden i selskabsform som led i et kommende generationsskifte. Det følger af Skatterådet afgørelse i SKM2018. 270. SR at det forhold at indehaveren, der udgjorde den bærende arbejdstager i virksomheden, ikke fulgte med i overdragelsen ikke kunne tillægges afgørende betydning, da det er sædvanligt, når overdragelsen f.eks. sker som led i generationsskifte.

Selskabet vil anvende midlerne til at videreføre den hidtil drevne økonomiske aktivitet og den overdragende formuemasse / virksomheds del videreføres dermed uændret og bevarer sin identitet.

Alle de forhold som har betydning for vurderingen af, om der foreligger en virksomhedsoverdragelse er således opfyldt i nærværende situation, og det ligger inden for rammerne af en fortolkning af bestemmelserne om virksomhedsoverdragelse at anse den påtænkte overdragelse som sådan.

Det er vores opfattelse, at der kan ske en samlet momsfri overdragelse af ophavsrettighederne og licenser fra spørger til Selskabet.

Det kan begrundes i, at hele aktiviteten for dette område overdrages til Selskabet, som viderefører den samme aktivitet som spørger. Selskabet succederer i sælgers momsfrie aktiviteter, jf. momsloven § 4, stk. 5.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan overdrage den fuldstændige ophavsret, inkl. en tidsbegrænset overdragelse af vederlagsrettigheder fra Koda, vedrørende sine musikalske kompositioner til Selskabet, mod et momsfrit engangshonorar.

Begrundelse

Spørger forudsætter, at spørgsmål 2 alene skal besvares, hvis spørgsmål 1 ikke besvares bekræftende. Imidlertid kan spørgers overdragelse af sine ophavsrettigheder alene være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, hvis overdragelsen er omfattet af momsloven. Hvis overdragelsen er omfattet af momslovens § 4, stk. 5, og dermed undtaget fra momslovens anvendelsesområde, kan overdragelsen derfor ikke være omfattet af § 13, stk. 1, nr. 7. Der henvises til begrundelsen i spørgsmål 2.

Skattestyrelsen indstiller, jf. nedenfor, at spørgsmål 2 besvares bekræftende. Overdragelse af ophavsrettighederne er allerede derfor ikke omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at hvis spørgsmål 1 ikke kan besvares bekræftende, så kan det bekræftes, at overdragelsen af alle ophavsrettigheder med tilhørende indgåede licenser fra spørger til Selskabet er omfattet af definitionen på en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 4, stk. 5.

Begrundelse

Spørger forudsætter, at spørgsmål 2 alene skal besvares, hvis spørgsmål 1 ikke besvares bekræftende. Imidlertid kan spørgers overdragelse af sine ophavsrettigheder alene være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, hvis overdragelsen er omfattet af momsloven. Hvis overdragelsen er omfattet af momslovens § 4, stk. 5, og dermed undtaget fra momslovens anvendelsesområde, kan overdragelsen derfor ikke være omfattet af § 13, stk. 1, nr. 7.

Der henvises til systematikken i momsloven og i momssystemdirektivet samt til EU-Domstolens dom i sag C-408/98, Abbey National, om forholdet/samspillet mellem momsfritagelsen for salg af fast ejendom, virksomhedsoverdragelsesreglerne og fradragsreglerne. Uanset spørgers formulering af spørgsmålene skal spørgsmål 2 derfor besvares først.

Momslovens § 4, stk. 5, har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 19 og 29, hvorefter medlemsstaterne kan beslutte, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke er sket nogen levering af varer og ydelser, og at modtageren træder i overdragerens sted.

EU-Domstolen har udtalt, at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelle immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning. Se sag C-497/01, Zita Modes Sàrl.

Momslovens § 4, stk. 5, forudsætter, at der er tale om overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed), der er nødvendige for virksomhedens drift, og som foretages med henblik på, at køberen enten fortsætter driften af virksomheden eller udøver en sådan driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Det er ifølge praksis yderligere en betingelse, at sælger ophører med at drive den virksomhed eller del af virksomhed, der overdrages. Det har Højesteret fastslået i TfS 1986.285H, ligesom Skatterådet har lagt afgørende vægt herpå. Se fx SKM2019. 348. SR og SKM2022. 203. SR.

Ved vurderingen af, om der er tale om overdragelse af virksomheden eller en del af denne, lægges der derfor vægt på, om sælger ophører med driften af den overtagne økonomiske enhed samtidig med, at der lægges vægt på købers hensigt med overtagelsen af den økonomiske enhed.

Det er oplyst, at spørger påtænker at overdrage sine ophavsrettigheder til sin musik til et selskab som led i et kommende generationsskifte. Der er tale om overdragelse af samtlige ophavsrettigheder inklusiv tidsubegrænset overdragelse af vederlagsrettighederne fra Koda/NCB vedrørende alle tidligere musikværker. Til ophavsrettighederne er knyttet licenser som følge af indgåede forvaltningsaftaler.

Det er endvidere oplyst, at selskabet, som ophavsrettighederne skal overdrages til, har til hensigt at fortsætte den økonomiske virksomhed vedrørende ophavsrettighederne ved videreførelse og indgåelse af forvaltningsaftaler/tildeling af licenser mod betaling af vederlag.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at den påtænkte overdragelse af spørgers ophavsrettigheder udgør en delvis virksomhedsoverdragelse. Der overdrages en samlet formuemasse bestående af virksomhedsaktiverne i en identificerbar del af spørgers økonomiske virksomhed (en økonomisk enhed). Overdragelsen sker med henblik på, at selskabet kan fortsætte driften af den hidtidige aktivitet i den økonomiske enhed. Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at overdragelse af ophavsrettighederne må anses som en delvis virksomhedsoverdragelse omfattet af momslovens § 4, stk. 5. Det, der overdrages, er spørgers virksomhed med ophavsrettigheder med tilhørende indgåede forvaltningsaftaler.

Skattestyrelsen bemærker, at der ikke er taget stilling til den momsmæssige behandling af selskabets aktiviteter efter overdragelsen af ophavsrettighederne.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 7

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

1) (..)

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

Momssystemdirektivets artikel 371 og bilag X

"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.

Bilag X

LISTE OVER TRANSAKTIONER, DER ER OMFATTET AF UNDTAGELSER OMHANDLET I ARTIKEL 370 OG 371 OG ARTIKEL 375-390c

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:

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

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit D. A. 5.7.2 Kunstnerisk virksomhed

"(...)

Vederlag, som er opnået for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed, er fritaget for moms. Se ML § 13, stk. 1, nr. 7.

Momsfritagelse af kunstnerisk virksomhed handler om de udøvende kunstnere i modsætning til momsfritagelsen for kulturelle aktiviteter mv., der handler om momsfritagelse for arrangører mv.

ML § 13, stk. 1, nr. 7, omfatter kun kunstneren. Det fremgår direkte af standstill-bestemmelsen bilag X, jf. momssystemdirektivets 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.

ML § 13, stk. 1, nr. 7, omfatter derfor fx ikke et forlag.

(...)

En kunstners salg af ophavsret er momspligtig. Se bilag X til momssystemdirektivet, hvor det fremgår at standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets art. 371, jf. bilag X, del B, ikke omfatter overdragelse af ophavsret.

Når en kunstner indgår en aftale med fx et forlag, er det en konkret vurdering om kunstneren har indgået en aftale om salg af ophavsrettigheden eller kunstneren har indgået en forvaltningsaftale.

Vurderes det konkret ud fra aftalens indhold, at kunstneren har indgået en forvaltningsaftale med fx et forlag, kan en sådan aftale typisk indebære følgende:

- Forlaget leverer en administrationsydelse til kunstneren
- Beholder forlaget en procentdel af udbetalte royalties fra tredjemand, er det kunstnerens betaling for forlagets administrationsydelse til kunstneren. Kunstneren er altså stadig indehaver af ophavsretten og er den som leverer en momsfritaget kunstnerisk ydelse mod betaling af royalties mv.

Bemærk, at det ikke er alle royalties, der kan anses for vederlag for en leverance. Se fx. omtalen af følgeretsvederlag i afsnit D. A. 4.1.2. Royalties, der ikke kan anses for vederlag for en leverance, er ikke omfattet af fritagelsen for kunstnerisk virksomhed. Det skyldes, at der i disse situationer ikke vil være tale om vederlag for en momspligtig ydelse.

Forholdet til EU-retten

ML § 13, stk. 1, nr. 7, er ikke udtryk for implementering af en tilsvarende bestemmelse i momsdirektivet. ML § 13, stk. 1, nr. 7, er udtryk for, en udnyttelse af muligheden for i en overgangsperiode, at kunne opretholde en, ved 6. momsdirektivs ikrafttræden, allerede eksisterende momsfritagelse for bestemte ydelser, bl.a. kunstneriske ydelser, jf. standstill-bestemmelsen i 6. momsdirektiv ved art. 28, stk. 3, litra b, jf. bilag F, nr. 2, nu momssystemdirektivets art. 371, jf. bilag X, del B. Se sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien.

Det fremgår af bilag X til momssystemdirektivet, at ovennævnte standstill-bestemmelse i momssystemdirektivets art. 371, ikke omfatter overdragelse af ophavsret. Salg af ophavsret er derfor momspligtig.

(...)"

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momslovens § 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.

(...)

Stk. 5. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af en samlet formuemasse som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne. Når virksomheden er registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a for den aktivitet, der udøves i forbindelse med den overdragne formuemasse, er det dog en betingelse, at køberen ligeledes bliver registreret for den pågældende aktivitet. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om køberens navn og adresse og om salgsprisen for det overdragne.

(...)"

"Artikel 19

Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel

Artikel 29

Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser

(...)"

Praksis

C-408/98, Abbey National plc

Sagen vedrørte et datterselskab, der var 100 pct. ejet af Abbey National og fællesregistreret med moderselskabet. Datterselskabet drev forsikringsvirksomhed, og ejede derudover rettigheder over erhvervsejendomme. Selskabet havde i overensstemmelse med den engelske momslovgivning valgt at lade udlejningsaktiviteten være omfattet af en frivillig momsregistrering. I 1992 solgte selskabet sine forpagtnings- og fremlejerettigheder, og benyttede i denne forbindelse forskellige tjenesteydelser for hvilke selskabet betalte honorarer inkl. moms. Selskabet havde medregnet denne moms til den indgående moms.

Det var i sagen enighed mellem parterne om, at det af sagen omhandlede salg af forpagtnings- og fremlejerettighederne udgjorde en virksomhedsoverdragelse.

På baggrund af Abbey-dommen udtalte Told- og Skattestyrelsen i TSS-cirkulære 2001-34, at virksomheder, der driver økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom, for hvilken virksomheden er

frivilligt momsregistreret efter ML § 51, og som foretager indkøb af ydelser til brug for overdragelse af virksomhedens aktiver som led i hel eller delvis overdragelse af virksomheden, har fradrag for moms af de omhandlede ydelser i samme omfang som de udgående transaktioner i den overdragede virksomhed eller del heraf er momspligtige.

C-497/01, Zita Modes Sàrl

Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Det er derfor kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

TfS 1986, 285

Et aktieselskab overdrog entreprenørmateriel til et interessentskab, der var stiftet af to brødre, som var hovedaktionærer i aktieselskabet. Aktierne i aktieselskabet blev overdraget til en søn af den ene af de to hidtidige hovedaktionærer. Aktieselskabet lejede maskinerne af interessentskabet og fortsatte driften af entreprenørvirksomheden. Aktieselskabet gik konkurs. Aktieselskabet og interessentskabet indgik knapt et år senere et forlig, hvor konkursboet (aktieselskabet) anerkendte interessentskabet som ejer af driftsmateriellet. Et krav på leje af materiellet blev anerkendt som massekrav. Halvanden måned før salget af materiellet var der blevet oprettet et løsøre pantebrev vedrørende materiellet. Interessentskabet indgik som led i forliget på at udlevere pantebrevet til boet i kvitteret stand til afløsning i personbogen.

Toldmyndighederne nægtede interessentskabet fradragsret, idet myndighederne gjorde gældende, at der ved salget af materiellet var sket en overdragelse af virksomheden eller en del af denne. For Østre Landsret gjorde Skatteministeriet subsidiært gældende, at der ikke var tale om et salg, men om pantsætning. Efter ministeriets opfattelse var salget og den efterfølgende lejeaftale kun indgået for at skaffe aktieselskabet kapital med sikkerhed i driftsmidlerne.

Østre Landsret gav interessentskabet medhold. Skatteministeriet ankede til Højesteret, men gentog i den forbindelse ikke det subsidiære anbringende om, at der alene forelå en pantsætning og ikke et salg. Højesteret stadfæstede landsrettens dom af de landsretten anførte grunde. Landsretten havde lagt vægt på, at aktieselskabet straks havde lejet driftsmateriellet og havde fortsat entreprenørvirksomheden i uændret omfang, indtil selskabet standsede sine betalinger.

SKM2017. 18. SR

Skatterådet kan bekræfte, at overdragelsen af aktiviteten fra Spørger til en anden filial i Danmark af et selskab i et andet EU-land er en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt.

Der kan dog ved vurderingen ikke tillægges vægt, om køberen bliver momsregistreret i Danmark for levering af momspligtige administrationsydelser til Spørger eller momsregistreret for levering af momspligtige administrationsydelser til et selskab i et andet EU-land efter reglerne om reverse charge.

SKM2018. 270. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at overdragelsen af alle materielle og immaterielle aktiver fra Spørger til X er omfattet af definitionen på en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

SKM2019. 348. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, når en udlejer sælger udvalgte leasingaktiver, lejer dem tilbage og i øvrigt fortsætter udlejningen til de pågældende leasingkunder på uændrede vilkår.

SKM2019. 356. SR

Skatterådet bekræftede, at et udenlandsk selskabs overdragelse af specialværktøj, der stilles til rådighed for underleverandører her i landet, til nystiftede datterselskaber, sker som led i en momsfri virksomheds-overdragelse. Der er tale om delvise virksomhedsoverdragelser, hvor to forretningsenheder indskydes i hvert sit selskab. Der skal derfor ikke betales moms af transaktionerne i Danmark. Det er ikke en betingelse for momsfritagelse, at alle de momspligtige transaktioner i forbindelse med en virksomheds-overdragelse har leveringssted i ét og samme land. Hvis overdrageren af specialudstyr, der stilles til rådighed for danske underleverandører, ikke har været registreringspligtig, er det som udgangspunkt ikke en betingelse for momsfritagelse, at de modtagende virksomheder er eller bliver momsregistrerede, hvis fritagelsen ikke fører til konkurrencefordrejning.

SKM2022. 203. SR

Spørger aktivitet bestod i at levere tjenesteydelser til entreprenørindustrien, herunder simple ydelser samt komplekse projektløsninger. Som led i en omstrukturering påtænkte Spørger at udskille sin virksomhed med udlejning af materiel til et selvstændigt selskab. Ændringen påtænktes gennemført via en grenspalting af Spørger, hvor al materiel tilknyttet grenen blev udskilt til et andet selskab.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at overdragelsen opfylder betingelserne for at blive anset for en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 4, stk. 5. Overdragelsen af aktiverne er derfor momspligtig. Der er herved bl.a. henset til, at Spørger viderefører en del af den overdragne virksomhed, ligesom en væsentlig del af materiellet lejes tilbage til Spørger.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit D. A. 4.1.8 Undtagelse fra momspligt - Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse

"(...)

Regel

Når virksomhedens aktiver (den samlede formuemasse) overdrages som led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse undtages transaktionen fra beskatning. Der skal derfor ikke beregnes moms ved salg af en momsregistreret virksomheds varelager, maskiner og andre driftsmidler, når salget sker som led i en hel eller delvis overdragelse af virksomheden. Se ML § 4, stk. 5.

Bestemmelsen har til formål at forebygge de tab for statskassen, der kan opstå som følge af den overdragne virksomheds manglende betalingsevne. Den overdragne virksomhed kan derfor ikke frivilligt vælge at opkræve og afregne moms i forbindelse med sådanne virksomhedsoverdragelser.

Hvis en virksomhed løbende har salg af varer, maskiner og andre driftsmidler, herunder en landbrugsvirksomheds salg af husdyr, og salget sker som et naturligt led i driften af virksomheden, skal der beregnes moms efter de almindelige regler.

Det er ikke en betingelse for momsfratagelse, at alle de momspligtige transaktioner i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse har leveringssted i ét og samme land. Se SKM2019. 356. SR.

(...)

Hel eller delvis virksomhedsoverdragelse

Der foreligger kun en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, indgår i overdragelsen.

ML § 4, stk. 5, forudsætter således, at der er tale om en overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed), som foretages med henblik på, at køberen enten selv fortsætter driften af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Der skal i almindelighed være tale om, at sælgeren ophører med at drive den overtagne del af virksomheden. Når man vurderer, om der er tale om en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", lægges der derfor vægt på, at sælger ophører med driften af den overtagne økonomiske enhed samtidig med, at der lægges vægt på købers hensigt med overtagelsen af den økonomiske enhed.

I praksis foretages der altid en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af driftsmidler mv. Der sondres mellem handler, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og handler, der har karakter af en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Sondringen betyder, at der skal betales moms, når en virksomhed overdrager størstedelen af virksomhedens driftsmidler til en forhandler fx automobilforhandler, maskinforhandler, kreaturhandler m.fl., og forhandleren efter købet, sælger driftsmidlerne til forskellige kunder. Forhandleren fortsætter jo ikke driften af virksomheden.

Når man overdrager en virksomhed, træffer parterne typisk aftale om, at der i overdragelsen medfølger fx varelager, produktionsrettigheder og andre immaterielle aktiver, der sammen danner et fundament for driften. Derimod behøver en virksomheds debitor masse ikke at skulle overdrages sammen med de øvrige aktiver, fordi debitor massen ikke er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift. Det er heller ikke et krav, at virksomhedens bygninger overdrages, fordi virksomheden, eller dele af denne, kan drives fra den nye ejers egne lokaliteter. Salg af udvalgte aktiver til en samarbejdspartner som led i en sale-and-lease-back transaktion kan derimod ikke anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse. Se Højesterets dom i sag TfS 1986, 285, og SKM2019. 348. SR.

(...)

EU-domstolens fortolkning af begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse"

EU-domstolen har udtalt, at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" i momssystemdirektivets artikel 19, 1. led (dagældende 6. momsdirektivs artikel 5, stk. 8, 1. pkt.), skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelle immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning. Se C-497/01, Zita Modes Sàrl.

Efter artikel 19, 1. led, er det ikke et krav, at modtageren forud for en virksomhedsoverdragelse udøver samme type af erhvervsvirksomhed som overdrageren, ligesom det heller ikke er et krav, at modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overtagne gør det muligt at udøve.

(...)"

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit D. A. 11.1.3.2.4 Momsfri virksomhedsoverdragelse

"(...)

Reglerne om virksomhedsoverdragelse

Danmark har udnyttet momssystemdirektivets mulighed for at undtage virksomhedsoverdragelser fra hovedreglen om momspligt ved salg af virksomhedens aktiver. Se afsnit D. A. 4.1.8 om salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse.

ML § 4, stk. 5, gennemfører derfor momssystemdirektivets artikel 19 og 29, hvorefter medlemsstaterne kan beslutte, at der ved hel eller delvis virksomhedsoverdragelse ikke er sket nogen levering af varer og ydelser, og at modtageren træder i overdragerens sted. Det forhold, at modtageren træder i overdragerens sted, indebærer en form for momsmæssig succession, hvor den nye indehaver indtræder i overdragerens momsmæssige status.

Når virksomhedens aktiver overdrages som led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse undtages transaktionen fra beskatning. Der skal derfor ikke beregnes moms ved salg af en momsregistreret virksomheds varelager, maskiner og andre driftsmidler, når salget sker som led i en hel eller delvis overdragelse af virksomheden. Se ML § 4, stk. 5, og afsnit D. A. 4.1.8 om salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse.

Reglernes betydning for fradragsretten

Reglerne om virksomhedsoverdragelse betyder, at i forbindelse med hel eller delvis virksomhedsoverdragelse anses salget af virksomhedens aktiver mv. ikke for levering af varer og ydelser.

De udgifter, der ellers har en direkte og umiddelbar forbindelse med salget, bliver derfor til generalomkostninger i virksomheden. Se EU-domstolens dom i sagen C-408/98, Abbey National plc, præmis 35.

Der er derfor fradragsret for udgifterne i samme omfang, som de udgående transaktioner i den overdragede virksomhed eller del heraf er momspligtige. Dvs. intet fradrag, fuldt fradrag eller delvist fradrag, alt efter omstændighederne. Se afsnit D. A. 11.1.3.2.2 om regler om generalomkostninger.

(...)"