

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 9734 af 20/06/2023 (Gældende)

Moms og kunstnerisk virksomhed - ”kryptokunst”

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0286482

Moms og kunstnerisk virksomhed - ”kryptokunst”

Spørger udviklede digital kunst (digitale billeder), hvilket blev solgt som kryptokunst, også kendt som NFT’er (non-fungible-tokens). Spørger ønskede bekræftet, om levering af kryptokunst mod kryptovaluta var moms fritaget som en kunstnerisk ydelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, og om Skatterådet kunne bekræfte, at Spørgers påtænkte tilrådighedsstillelse/udlejning af kryptokunst mod vederlag på udstillinger var moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Herudover ønskede spørger det oplyst, om sådanne leveringer var uden for lønsumsafgiftslovens anvendelsesområde.

Skatterådet kunne bekræfte, at kryptokunst var moms fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 litra d, idet Spørgers kryptokunst efter en konkret vurdering, udgjorde en kunstnerisk ydelse. Der blev bl.a. lagt vægt på, at kryptokunsten blev tilvejebragt som følge af en intellektuel præstation, at Spørgers øvrige værker havde indgået i udstilling omhandlende kryptokunst og at Spørgers kryptokunst, måtte anses at have sammenlignelig kunstneriske kvaliteter som øvrige ydelser, der er moms fritaget efter bestemmelsen. Skatterådet kunne også bekræfte, at Spørgers påtænkte tilrådighedsstillelse/udlejning af kryptokunst mod vederlag på udstillinger var moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Herudover kunne Skatterådet bekræfte, at sådanne leveringer faldt uden for lønsumsafgiftslovens anvendelsesområde.

Skatterådsmøde 20. juni 2023 - SKM2023. 329. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørgers påtænkte salg af kryptokunst via en handelsplatform er moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7?
2. Kan det bekræftes, at Spørgers påtænkte tilrådighedsstillelse/udlejning af kryptokunst mod vederlag på udstillinger er moms fritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7?
3. For det tilfælde, spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan det da bekræftes, at der ikke skal betales lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, hvis spørger sælger kryptokunst?
4. For det tilfælde, spørgsmål 2 besvares bekræftende, kan det da bekræftes, at der ikke skal betales lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 1, 1, hvis spørger tilrådighedsstiller kryptokunst?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Sagsfremstillingen er redigeret med henblik på anonymisering. Bilag til afgørelsen indeholdende eksempler på Spørgers kryptokunst er derfor ikke offentliggjort.

Spørger udvikler digital kunst (digitale billeder), hvilke sælges som kryptokunst, også kendt som NFT’er. Når der sælges kryptokunst, så foregår det ved, at kunstneren sælger et ejerbevis (non-fungible-token) til et unikt kunstværk. Salget af kryptokunst foregår via særlige kryptokunst-platforme, hvor kunstnere har mulighed for at afsætte deres kryptokunst. Salg af kryptokunst foregår ud fra en model, der på mange måder minder om salg af kunst print igennem en konventionel salgsplatform, men dog med den forskel, at alt bliver håndteret igennem den tilknyttede krypto blockchain. Spørger har solgt sin kryptokunst via platforme. Kunstnerne har en konto der er tilknyttet en kryptowallet. Fra den

tilknyttede konto, kan kunstnerne uploade kunstværker der så vil blive unikt skrevet ind i blockchainen (såkaldt "minting"). Under mintingen kan man definere om kunstværket skal eksistere i flere udgaver (editions) eller være unikt - altså kun et enkelt eksemplar. Spørger har på den baggrund lavet 1 - 1.000 versioner af sine digitale kunstværker. Hver enkelt version er fuldstændig unik derved, at pixeleringen adskiller sig på hver enkelt version. Det er bl.a. dette unikke element som sikrer de høje værdier af visse NFT'er. Når versionerne er genereret, sammen med de underliggende NFT'er, kan kunstværket sættes til salg på den givne markedsplads eller sendes til andre som privat salg. Ved et salg igennem en markedsplads vil kunstværket blive overført til køberens wallet samtidig med at salgsbeløbet (i den kryptovaluta der er tilknyttet blockchainen) bliver overført til kunstnerens wallet. Kryptokunst kan udelukkende sælges for kryptovaluta, og udvekslingen af den digitale fil - kryptokunsten - og overførslen af kryptovaluta f.eks. Bitcoin, Ethereum m.v. overføres simultant til kunstnerens wallet. Såfremt køberen videresælger kunstværket, kan kunstneren modtage en del af salgsbeløbet automatisk - en mekanisme som kan sammenlignes med royalties. Denne type royalties ryger automatisk ned i kunstnerens wallet og dette fortsætter så længe filen eksisterer, og/eller indtil den ikke overdrages længere.

Spørgers omlægning af afsætningskanal og omlægning af medie, altså fra print til NFT, har ikke ændret processenen vedrørende fremstillingen af det digitale kunstværk, men overgangen til kryptokunst har betinget online salgskanaler og benyttelsen af NFT som medie for kunstværkerne. Ifm. med den verserende anmodning om bindende svar (SKM2022. 101. SR) på vegne af Spørger i relation til kvalificeringen af dennes skattepligtige indkomst, har Skattestyrelsen tilkendegivet, at det var Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger skal anses som kunstner. Skattestyrelsen har af den årsag lagt til grund, at Spørger besidder den fornødne tekniske kunnen i kraft af hans uddannelsesmæssige baggrund, ansættelsesforhold og selvlæring i øvrigt.

Da Spørger anses som næringsdrivende, er det efter Spørgers opfattelse tilsvarende relevant at overveje, om Spørger må anses som en momspligtig erhvervsdrivende. Efter Spørgers opfattelse kvalificeres salg af kryptokunst ud fra praksis ikke som en levering af varer eller finansielt aktiv i momslovens forstand, men det vil rettelig skulle overvejes, om der er tale om levering af kunstydelser. Er der derimod tale om levering af en kunstydelse, vil salget således være fritaget for moms i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Ud fra praksis peger mest i retning af, at der er tale om levering af en ydelse.

Spørger ønsker at tilsikre, at han får selvangivet de rigtige beløb og på det rigtige tidspunkt, herunder at får opkrævet moms, idet omfang har pligt til det. Spørger har noteret sig, at han modtager værdigendstande - kryptovaluta - første gang, når kunstværket sælges og den angivne kryptovaluta registreres i hans wallet. Anden gang når køber af kryptokunsten videresælger kunstværket, og Spørger modtager royalty. Tredje gang, på det tidspunkt at kursen på kryptovaluta i hans wallet fluktuerer, hvilket sker dagligt, og Spørgers i realiteten har en (u)realiseret gevinst/tab på grund af en kursændringer. Endelig, i den situation hvor at kryptovalutataten veksles til stable-coin (kryptovaluta der matcher dollarværdien) eller fiat-valuta.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

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

Af den juridiske vejledning D. A. 7.5.2. fremgår, at vederlag, som er opnået for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed, er fritaget for moms. Se momslovens § 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.

Hvis kryptokunst betragtes som en kunstydelse, vil indtægterne fra salget af sådanne NFT'er være fritaget for moms. Højesteret har i U1985,122H fastslået, at en mindre del af den virksomhed, der udøves af nogle tatovører her i landet, kan anses for omfattet af undtagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 vedrørende momsfritagelse for kunstnerisk virksomhed og har på den baggrund konkluderet, at der i analysen af en aktivitet er omfattet af momsfritagelse, ikke kan foretage en generel vurdering af erhvervsudøvelsen. Dette udgangspunkt er senere blevet præciseret af Landsskatteretten i SKM2006. 463. LSR, derved, at det blev bestemt, at Højesterets dom, U1985. 122H, skal fortolkes således, at tatovørvirksomhed ikke som branche generelt kan anses for omfattet af fritagelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed, men at højesteretsdommen imidlertid ikke er udtryk for, at en konkret tatovørvirksomhed ikke under nogen omstændigheder vil kunne karakteriseres som kunstnerisk virksomhed. Landsskatteretten præciserede, at det måtte bero på en konkret vurdering af den udførte tatovørvirksomhed (kunstvirksomhed), om virksomheden kunne anses for kunstnerisk virksomhed omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Af kendelsen fremgår, at Landsskatteretten ved afgørelsen både har lagt vægt på syns- og skønsmændens:

- vurdering af tatovørens arbejdsmetode
- vurdering af kvaliteten af det udførte arbejde
- faglige vurdering af, om arbejderne, dvs. tatoveringerne, og arbejdsformen konkret var udtryk for kunstnerisk virksomhed.

Som det er redegjort for i den indledende del af sagsfremstillingen, så startede Spørger sin kunstvirksomhed med at lave kunst til tryk. Kunsten udviklede sig sidenhen til at blive udført ved produktion af NFT'er.

Kunsten tilvejebringes via kodning. Det kræver både høj intelligens og kompetencer, at kode de programmer der, når de eksekveres, via pixelering, genererer et eller flere kunstværker. Penslen i denne sammenhæng er kodningen, derved forstået, at hver enkelt tegn, som kunstneren indfører i koden, vil skabe en særlig pixelering. Ønsker kunstneren på den baggrund, således at en særlig pixel skal have en bestemt farve, transparens, lyshøjde m.v., så påkræver det, at kunstneren har viden om, hvilket tegn, som skaber netop det udtryk for den givne pixel. Det bemærkes for god ordens skyld, at et billede består af millionvis af pixels, hvorfor en lemfældig eller lethåndet tilgang til kodning, ikke ville kunne gennemføres med succes.

Uagtet, at det selve kodningen, som frembringer kunsten, er der dog som oftest en periode på nogle måneder med konceptualisering af en idé, hvor mængden af kodning er minimal og der i stedet er fokus på skitsering og udvikling af tanker om formsprog. Når kunstværkerne bliver kodet, sker det oftest i 3 faser: Skabelse af et visuelt fundament, udvikling af de specifikke systemer der driver det visuelle udtryk, og finpudsning af slutresultatet. Afhængig af omfanget af projektet vil kodningen tage mellem 1 og 3 måneder. Der er således store ligheder mellem de arbejdsgange som udføres af en kryptokunstner via kodning og de processer og arbejdsgange der udføres med en pensel øvrige visuelle kunstnere. Spørgers værker er et udtryk for dennes kontinuerlige afsøgning af spændingsfeltet mellem digital og analog, dennes ønske om at skabe skønhed der kan berige andre, samt en indre kreativ drivkraft der ikke kan stoppes. Som et konkret eksempel på kryptokunst af Spørgers kunst fremsendes samtidig to skærmpoint [Bilag 1 og 2].

Der overdrages ingen ophavsret sammen med salget af en token. Licensen på værket er CC BY-NC 4.0, hvilket giver alle ret til ikke-kommercielt brug af værkerne. Det, der købes, er en token (NFT), der er linket til det enkelte værk, og køberen har fuld dispositionsret over denne. Kulturel konsensus siger, at ejeren af NFT'en er ejer af kunstværket, men ikke i en ophavsretsmæssig forstand.

Spørgsmål 2

Spørgers kunstværker er udover den tilgængelighed der tilbydes via kunstplatforme, udstillet på museer og gallerier, verden over. Som et fysisk kunstværk, er NFT'er (de digitale kunstværker), tilrådighedsstillet for gæster som besøger museet/galleriet. Kunstværket vil være udstillet på en stor tv-skærm, som hænger på væggen, som havde der været tale om en fysisk ramme med fysisk maleri. Nedenfor fremgår en række af de steder, hvor Spørgeren er udstillet:

Udstilling A

Udstilling B

Udstilling C

Udstilling D

Spørger arbejdsmetode kan vurderes ud fra den indledende beskrivelse, men udstillingerne på ovennævnte museer/gallerier, bevidner kvaliteten af det udførte arbejde og må anses som værende en anerkendelse af, at det er udtryk for kunstnerisk virksomhed. Som allerede forelagt i anmodningen SKM2022. 101. SR, så driver Spørger sin virksomhed under virksomhedsordningen og har i fået bekræftet, at hans aktiviteter med salg af kryptokunst er omfattet af reglerne om næring. Spørgers kunst solgte i løbet af en dag for XX DKK. Det udgør et indirekte vidnesbyrd om, at Spørgers kunsthøjde, er på et niveau, som er særligt for kunstneriske arbejdsformer, udtryk og kvalitet.

Spørgers virksomhed består i at gennemføre salg, eller tilrådighedsstille om man vil, kryptokunst mod virtuel valuta (kryptovaluta). Det er således Spørgers opfattelse, at Spørgers salg af kryptokunst, er en kunstydelse, som vil være fritaget fra moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Spørgsmål 3

I det omfang Spørgsmål 1 besvares bekræftende, er det Spørgers opfattelse, at det fremsatte spørgsmål skal besvares med "ja".

Virksomheder, hvis aktiviteter udgøres af kunstydelser, er i udgangspunkt ikke omfattet af lønsumsafgiftsbetaling. Kunstydelser er aktiviteter omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Det følger af den juridiske vejledning D. B. 2.1, at i det omfang, at virksomhedens aktiviteter hovedsageligt består af levering af varer og ydelser mod vederlag, der er fritaget for moms efter momslovens § 13 stk. 1, nr. 7, vil virksomheden ikke være omfattet af lønsumsafgiftspligten.

Der er i ovenstående afsnit redegjort for, hvorfor Spørgers virksomhed vil være at betragte som levering af en kunstydelse.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at Spørgers salg af kryptokunst mod betaling i kryptovaluta kan sidestilles med en kunstydelse mod vederlag, der er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Denne aktivitet vil være fritaget for lønsumsafgiftspligt efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1.

Spørgsmål 4

I det omfang Spørgsmål 2 besvares bekræftende, er det Spørgers opfattelse, at det fremsatte spørgsmål skal besvares med "ja".

Virksomheder, hvis aktiviteter udgøres af kunstydelser, er i udgangspunkt ikke omfattet af lønsumsafgiftsbetaling. Kunstydelser er aktiviteter omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at Spørgers tilrådighedsstillelse af kryptokunst mod betaling i kryptovaluta kan sidestilles med en kunstydelse mod vederlag, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Denne aktivitet vil være fritaget for lønsumsafgiftspligt efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers påtænkte salg af kryptokunst via en handelsplatform er momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Begrundelse

Spørger leverer kryptokunst i form af overdragelse af ejerbeviser og dertilhørende digitale værker, der sælges via digitale handelsplatforme. Ved et salg vil værket blive overført til køberen, der samtidig overfører betalingen til sælger i den kryptovaluta, der er tilknyttet handelsplatformen. Det er lagt til grund, at de af sælger leverede digitale værker til køber kan betragtes via monitors m.v. Ophavsretten til værket overdrages ikke i forbindelse med salget.

Det er videre lagt til grund for besvarelsen, at leveringsstedet for ydelsen er i Danmark, og at leveringen sker i eget navn på trods af anvendelse af en platform.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger leverer kryptokunst med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter og derfor er en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

I henhold til momslovens § 4 skal der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

Vederlag modtages ved det første salg af kryptokunsten til en køber. Såfremt køberen videresælger kunstværket, kan kunstneren modtage en del af videresalgsbeløbet automatisk - en mekanisme som kan sammenlignes med royalties.

Vederlag ved det oprindelige salg

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at købesummen fra det første salg skal betragtes som vederlag.

"Royalties" ved efterfølgende salg

Det er lagt til grund, at de omtalte royalties ikke er omfattet af ophavsretslovens regler om følgeretsvederlag. Det er videre lagt til grund, at betalingen af royalties sker med baggrund i en aftale mellem Spørger og køber, og at denne forpligtigelse medoverdrages ved købers senere salg til køber 2 og køber 2's salg til køber 3. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at royalties dermed også skal betragtes som vederlag. I den forbindelse bemærkes, at ydelser kun er momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren er et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de omtalte royalties og betalingen heraf indgår som en del af aftalen mellem Spørger og køber. Når køber videresælger kryptokunsten til køber 2 og når køber 2 videreoverdrager kryptokunsten til køber 3 medfølger denne forpligtigelse til at betale royalties til kunstneren kontinuerligt, hvorfor det er Skattestyrelsens opfattelse, at også de efterfølgende betalinger af royalties udgør vederlag i momslovens forstand.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 7

Vederlag som er opnået for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed er momsfrataget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Overdragelse af ophavsrettigheder er dog ikke omfattet af momsfratagelsen.

Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 371, jf. bilag X, Del B, nr. 2, hvori der gives mulighed for, at medlemsstaterne kan beholde momsfratagelse af ydelser leveret af forfattere, kunstnere mv., hvis medlemsstaterne havde en sådan momsfratagelse den 1. januar 1978.

Momsfratagelsen for kunstnerisk virksomhed skal ligesom andre undtagelser til hovedreglen om momspligt fortolkes indskrænkende, jf. U1985. 122H, hvor Højesteret fastslog, at i hvert fald kun en mindre del af den virksomhed, der udøves af tatovører her i landet, kan anses for omfattet af undtagelsesbestemmelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed.

Kryptokunst anses som en ydelse, jf. SKM2022. 602. SR, hvor Skatterådet fandt, at da kryptokunsten leveres elektronisk, er der i momslovens forstand ikke tale om levering af et materielt gode, og der er derfor tale om levering af en ydelse, jf. momslovens § 4.

Det skal derfor vurderes, om ydelsen udgør en kunstnerisk ydelse.

Momsfratagelsens sigte er at fritage den konkrete aktivitet, der tilvejebringes som følge af en intellektuel præstation, f.eks. at komponere et stykke musik eller skrive en tekst eller bog. Den intellektuelle præstation omfatter derimod ikke arbejde af mere teknisk karakter. F.eks. anses litterære oversættelser som omfattet af momsfratagelsen, men oversættelse af teknisk og kommercielt materiale anses for momspligtig translatørvirksomhed. Denne forståelse er i overensstemmelse med afsnit D. A. 5.7.2 Kunstnerisk virksomhed og afsnit D. A. 5.7.3 Journalistisk virksomhed i den juridiske vejledning.

Spørger har oplyst, at kryptokunsten tilvejebringes via kodning, der, når de eksekveres, via pixelering, genererer et eller flere kunstværker. Hvert enkelt tegn, som kunstneren indfører i koden, vil skabe en særlig pixelering. Ønsker kunstneren på den baggrund, at en særlig pixel skal have en bestemt farve, transparens, lyshøjde m.v., så forudsætter det, at kunstneren har viden om, hvilket tegn (kodning), som skaber netop det udtryk for den givne pixel. Uagtet, at det er selve kodningen, som frembringer kunsten, er der dog som oftest en periode på nogle måneder med konceptualisering af en idé, hvor mængden af kodning er minimal, og der i stedet er fokus på skitsering og udvikling af tanker om formsprog.

Det er Skattestyrelsen konkrete vurdering, at Spørgers kryptokunst, jf. bilag 1-2 udgør en kunstnerisk ydelse. Der er herved bl.a. lagt vægt på, at kryptokunsten tilvejebringes som følge af en intellektuel præstation, at Spørgers øvrige værker har indgået i udstilling omhandlende kryptokunst og at Spørgers kryptokunst på baggrund af det fremlagte bilag 1-2, må anses at have sammenlignelig kunstneriske kvaliteter som øvrige ydelser, der er momsfrataget efter bestemmelsen.

Det bemærkes, at ophavsretten til værket ikke overdrages i forbindelse med salget.

Nye varer og ydelser kan give anledning til nye spørgsmål, som vil kræve afklaring i en dialog mellem Kommissionen (Generaldirektoratet for beskatning og toldunion) og EU-landene. Der verserer i øjeblikket drøftelser i momskomiteen om NFT'er, herunder kryptokunst. Skattestyrelsen finder i den forbindelse, at der er usikkerhed om, hvorvidt EU-Kommissionen og andre medlemslande vil have samme fortolkning som Skattestyrelsen i forbindelse med kryptokunst svarende til Spørgers kryptokunst. Skattestyrelsen finder derfor, at bindingsperioden for det bindende svar bør fastsættes sådan, at perioden udløber 20. juni 2025, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, 5. pkt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja"

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørgers påtænkte tilrådighedsstillelse/udlejning af kryptokunst mod vederlag på udstillinger er momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Begrundelse

Skattestyrelsen forstår spørgsmålet således, at der spørges om "tilrådighedsstillelse/udlejning" af kryptokunst på f.eks. museer mod vederlag er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Kunstværket vil være udstillet på en stor tv-skærm, som hænger på væggen, som havde der været tale om en fysisk ramme med fysisk maleri.

Det er lagt til grund for besvarelsen, at leveringsstedet for ydelsen er i Danmark, og at leveringen sker i eget navn.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers tilrådighedsstillelse/udlejning af kryptokunst vil ske med henblik på indtægter af en vis varig karakter og derfor er Spørgeren en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3. Udgangspunktet er derfor, at leveringen er momspligtig, jf. momslovens § 4.

Når Spørger "tilrådighedsstiller/udlejer" kryptokunst, vil ydelsen bestå i, at et museum får adgang til offentligt at fremvise Spørgers værk. Det lægges til grund, at t er ophavsretligt beskyttet, og at der ved udlejningen således gives licens/tilladelse til at fremvise værket offentligt.

Vederlag, som er opnået for forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed er momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Overdragelse af ophavsrettigheder er dog ikke omfattet af momsfritagelsen.

Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 371, jf. bilag X, Del B, nr. 2, hvori der gives mulighed for, at medlemsstaterne kan beholde momsfritagelse af ydelser leveret af forfattere, kunstnere mv., hvis medlemsstaterne havde en sådan momsfritagelse den 1. januar 1978.

Det fremgår af praksis, at det udstillingsvederlag, som en kunstner modtager for udstilling af sine værker, anses som omfattet af momslovens almindelige regler. Vederlaget skal derfor behandles efter momslovens almindelige regler, herunder den almindelige registreringsgrænse. Se SKM2002. 263. TSS og SKM2004. 136. LSR. I SKM2004. 136 fandt Landsskatteretten, at udstillingsvederlag ifm. video/DVD/lysbillede-installationer, der blev betragtet som en vare, måtte anses for et almindeligt momspligtigt vederlag for levering af en ydelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at idet SKM2004. 136. LSR ikke omhandler levering af licens til en kunstnerisk ydelse, finder SKM2004. 136. LSR ikke anvendelse. Dette begrundes med, at SKM2004. 136. LSR omhandler meddelelse af licens til en "almindelig" vare og at licensen skal behandles på denne baggrund og at der i sagen skete en midlertidig fysisk overdragelse af varen. Herudover bemærkes, at SKM2004. 136. LSR skal ses i lyset af, at momsfritagelsen i bilag X, del B, nr. 2, i alle tilfælde ikke omfatter udlejning af løsørestande til afgiftspligtige personer, jf. bilag X, del B, nr. 2, litra f.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers levering af licens til en kunstnerisk ydelse er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Det bemærkes samtidig, at en musikers meddelelse af licens til fx et stykke musik ikke pålægges moms i henhold til praksis, jf. Den juridisk vejlednings afsnit D. A. 5.7.2 Kunstnerisk virksomhed.

Nye varer og ydelser kan give anledning til nye spørgsmål, som vil kræve afklaring i en dialog mellem Kommissionen (Generaldirektoratet for beskatning og toldunion) og EU-landene. Skattestyrelsen finder i den forbindelse, at der er usikkerhed om, hvorvidt EU-Kommissionen og andre medlemslande vil have samme fortolkning som Skattestyrelsen i forbindelse med kryptokunst svarende til spørgers kryptokunst. Skattestyrelsen finder derfor, at bindingsperioden for det bindende svar bør fastsættes sådan, at perioden udløber 20. juni 2025, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, 5. pkt.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

For det tilfælde, at spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at der ikke skal betales lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, hvis spørger sælger kryptokunst.

Begrundelse

I henhold til lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, skal der betales lønsumsafgift af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19 og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven.

Levering af kunstneriske ydelser, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, er ikke omfattet af lønsumsafgiftslovens anvendelsesområde.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke skal betales lønsumsafgift af levering af kryptokunst, der efter Skattestyrelsens opfattelse, er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja"

Spørgsmål 4

For det tilfælde, at spørgsmål 2 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at der ikke skal betales lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, hvis spørger tilrådighedsstiller kryptokunst.

Begrundelse

I henhold til lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1, skal der betales lønsumsafgift af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19 og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven.

Levering af kunstneriske ydelser, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, er ikke omfattet af lønsumsafgiftslovens anvendelsesområde.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke skal betales lønsumsafgift af tilrådighedsstillelse/udlejning af kryptokunst, der efter Skattestyrelsens opfattelse, er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja"

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-4

Lovgrundlag

Momslovens § 3

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

Stk. 2 [...]

Stk. 3 [...]

Momslovens § 4

§ 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. 2 [...]

Stk. 3 [...]

Stk. 4 [...]

Stk. 5 [...]

Momslovens § 13

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

[...]

7) Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed

[...]

Stk. 2 [...]

Momssystemdirektivets bilag X

Bilag X

[...]

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

[...]

f) Udlejning af løsørestande til afgiftspligtige personer

[...]

Skatteforvaltningslovens § 25

§ 25. Et bindende svar er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det beskrevne forhold i 5 år regnet fra spørgerens modtagelse af svaret, jf. dog 3. og 4. pkt. Angår svaret afgifter, regnes de 5 år fra starten af den afgiftsperiode, hvori spørgeren modtager svaret. Et bindende svar om et aktivs værdi er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det pågældende forhold i 6 måneder regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Ved bindende svar om værdien af aktier eller en virksomhed, hvor betingelserne for at vælge afdragsvis betaling efter boafgiftslovens § 36, stk. 1, er opfyldt, er svaret bindende i 12 måneder regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Det kan dog i svar som nævnt i 1., 3. og 4. pkt. bestemmes, at svaret kun skal være bindende i en kortere periode. Begrænsningen af bindingsperioden gælder ikke, når der i et bindende svar om en disposition er taget stilling til den skattemæssige virkning af efterfølgende omstændigheder, der er endeligt fastlagt i dispositionen.

Stk. 2 [...]

Stk. 3 [...]

Stk. 4 [...]

Lønsumsafgiftslovens § 1

§ 1. Der betales en afgift til statskassen af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19, jf. dog nedenfor stk. 2 og 3, og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven. Der betales tillige afgift af virksomheder, der udgiver eller importerer aviser omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 18.

Stk. 2 [...]

Stk. 3 [...]

Praksis

U1985,122H

Højesteret fastslog, at i hvert fald kun en mindre del af den virksomhed, der udøves af tatovører her i landet, kan anses for omfattet af undtagelsesbestemmelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed og konkluderede på den baggrund, at der herefter ikke var grundlag for at tilsidesætte den afgørelse, som momsnavnet havde truffet efter en generel vurdering af erhvervsudøvelsen.

Af den tidligere instans afgørelse fremgår, at momsnævnet ved afgørelsen har lagt særlig vægt på en udtalelse fra Akademirådet om, at "tatoering som kunst kun kan bedømmes på konkret grundlag og ikke på grundlag af en artsbestemmelse.

SKM2022. 101. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger kunne anses for næringsdrivende med køb og salg af kryptokunst. Vederlaget for kryptokunsten, som blev betalt i kryptovaluta, skulle beskattes og værdiansættes på det tidspunkt hvor vederlaget blev modtaget. Herefter skete der ikke yderligere beskatning før det tidspunkt hvor vederlaget blev afstået, enten ved veksling til fiat-valuta eller ved veksling til anden kryptovaluta. I sagen blev spørger anset som kunstner.

SKM2004. 136. LSR

En selvstændig udøvende kunstner var med urette afmeldt fra momsregistrering, idet en del af virksomheden fandtes at være momspligtig, herunder bl.a. udstillingsvirksomhed og salg af video/DVD/lys-billedeinstallationer.

Den juridiske vejledning

"D. A. 5.7.2 Kunstnerisk virksomhed

Indhold

Dette afsnit beskriver omfanget af momsfritagelsen af ydelser i form af kunstnerisk virksomhed.

Afsnittet indeholder:

- Momsfritagelse af kunstnerisk virksomhed
- Salg af kunstgenstande
- Kunstudstilling og udstillingsvederlag
- Salg af ophavsret mv
- Forholdet til EU-retten
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Momsfritagelse af 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.

Bemærk

Når en kunstners leverance udgør en momsfri kunstnerisk ydelse, har kunstneren ikke fradragsret for moms af indkøb, som skal bruges til den pågældende leverance. Se afsnit D. A. 11 om fradrag.

Eksempler

Nedenstående er eksempler på henholdsvis momsfratagne og momspligtige ydelser i forbindelse med kunstnerisk virksomhed.

Tatovørers udøvelse af kunstnerisk virksomhed

I SKM2006. 463. LSR fandt Landsskatteretten, at Højesterets dom, U1985. 122H, skal fortolkes således, at tatovørvirksomhed ikke som branche generelt kan anses for omfattet af fritagelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed, men at højesteretsdommen imidlertid ikke er udtryk for, at en konkret tatovørvirksomhed ikke under nogen omstændigheder vil kunne karakteriseres som kunstnerisk virksomhed.

På den baggrund foretog Landsskatteretten i SKM2006. 463. LSR en vurdering af, hvorvidt den konkrete tatovør kunne anses for at udøve kunstnerisk virksomhed. I Landsskatterettens vurdering indgik en række elementer, herunder tatovørens arbejdsmetode, den kvalitative udførelse af tatoveringsarbejderne samt syns- og skønsmændens vurdering af, hvorvidt tatovørens arbejdsform og det udførte arbejde var udtryk for kunstnerisk virksomhed.

Med henvisning til Landsskatterettens kendelse, SKM2006. 463. LSR, fandt Skatterådet i afgørelsen offentliggjort som SKM2015. 275. SR, at arbejdsmetoden, herunder det, at der tegnes i frihånd, er ét blandt flere elementer, som skal indgå ved vurderingen af, hvorvidt tatovører udøver kunstneriske virksomhed, idet det bl.a. også er nødvendigt at foretage en vurdering af kvaliteten af det udførte arbejde samt vurdere om det udførte arbejde kan anses som resultatet af kunstnerisk virksomhed.

For at der er tale om udøvelse af kunstnerisk virksomhed, er det således ikke tilstrækkeligt, at tatovøren arbejder i frihånd på grundlag af egne forlæg.

Musikere—Hvis musikere engageres til en koncert, vil musikerne være momsfrataget for deres vederlag, mens arrangøren af koncerten skal betale moms af entréindtægterne.

En musiker er momspligtig af entreindtægterne, hvis musikeren selv står som arrangør.

Skriftligt arbejde/foredragsvirksomhed—Fritagelsen gælder både vederlag for skriftligt arbejde og vederlag for foredragsvirksomhed.

Litterære oversættelser—Litterære oversættelser er kunstnerisk virksomhed. Derimod regnes oversættelse af teknisk og kommercielt materiale for almindelig momspligtig translatørvirksomhed. Se Mn. 675/80 og Mn. 847/84.

Salg af kunstgenstande

Fritagelsen gælder ikke for salg af kunstgenstande.

Kunstners salg af egne kunstgenstande er reguleret i ML § 30, stk. 3.

Se også

Se også afsnit D. A. 8.1.1.9 om ML § 30, stk. 3.

Kunstudstilling og udstillingsvederlag

Det udstillingsvederlag, som en kunstner modtager for udstilling af sine værker, er omfattet af momslovens almindelige regler. Vederlaget skal derfor behandles efter momslovens almindelige regler, herunder den almindelige registreringsgrænse. Se SKM2002. 263. TSS og SKM2004. 136. LSR.

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

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."

D. A. 5.7.3 Journalistisk virksomhed

[...]

–Momsfritagelse af journalistisk virksomhed

I praksis sidestilles journalistisk virksomhed efter omstændighederne med forfattervirksomhed.

Generelt kan det anføres, at for at en journalistisk ydelse kan være momsfritaget, skal journalisten have en sædvanlig grad af redaktionel frihed og skal præstere en individuel, selvstændig, skabende indsats, der har en vis originalitet.

Hvis den ydelse, som journalisten leverer, ikke har den nødvendige grad af kunstnerisk og redaktionel frihed er leverancen momspligtig.

Det er derfor en forudsætning, at journalisten har en sædvanlig grad af redaktionel frihed, hvis de artikler og andre produkter, der nævnes i det følgende, skal være fritaget for moms.

En forudsætning for, at den redigering der nævnes er fritaget, er derfor, at redigeringen består af en bearbejdning af en tekst under sædvanlig redaktionel frihed. Gennemgang og ændring af en tekst uden sædvanlig redaktionel frihed er derimod ikke momsfritaget.

[...]

D. B. 2.1 Hvornår skal virksomheden betale lønsumsafgift?

[...]

Oversigt over lønsumsafgiftspligtige aktiviteter

Virksomheden skal betale lønsumsafgift, når den leverer varer og ydelser mod vederlag, der er fritaget for moms efter følgende bestemmelser:

ML § 13, stk. 1, nr. 1 (sundhedssektoren). Se afsnit D. B. 2.2.

ML § 13, stk. 1, nr. 3 (undervisning og kursusvirksomhed). Se afsnit D. B. 2.3 og bemærk, at der er visse undtagelser til lønsumsafgiftspligten.

ML § 13, stk. 1, nr. 5 (sportsaktiviteter og sportsarrangementer). Se afsnit D. B. 2.4 og bemærk, at der er visse undtagelser til lønsumsafgiftspligten.

ML § 13, stk. 1, nr. 6 (kulturelle aktiviteter). Se afsnit D. B. 2.5 og bemærk, at der er visse undtagelser til lønsumsafgiftspligten.

ML § 13, stk. 1, nr. 10 (forsikringsvirksomhed). Se afsnit D. B. 2.6.

ML § 13, stk. 1, nr. 11 (finansielle aktiviteter). Se afsnit D. B. 2.7.

ML § 13, stk. 1, nr. 12 (lotterier og lign. samt spil om penge). Se afsnit D. B. 2.8.

ML § 13, stk. 1, nr. 15 (persontransport). Se afsnit D. B. 2.9 og bemærk, at der er visse undtagelser til lønsumsafgiftspligten.

ML § 13, stk. 1, nr. 16 (bedemænd og begravelsesforretninger m.fl.). Se afsnit D. B. 2.10.

ML § 13, stk. 1, nr. 19 (selvstændige grupper af personer). Se afsnit D. B. 2.11.

Se LAL § 1, stk. 1.

Lønsumsafgiftspligten omfatter også:

Virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter momsloven. Se afsnit D. B. 2.12 om anden økonomisk virksomhed

Virksomheder der udgiver eller importerer aviser. Se afsnit D. B. 2.13 om udgivelse og import af aviser.

Se LAL § 1, stk. 1.

Bemærk

Virksomheden skal ikke betale lønsumsafgift af momspligtige aktiviteter.

Virksomheden skal fx ikke betale lønsumsafgift af momspligtig kursusvirksomhed. Se afsnit D. B. 2.3 om lønsumsafgift og undervisning og kursusvirksomhed.

Oversigt over momsfri aktiviteter der ikke er lønsumsafgiftspligtige

Virksomhedens aktiviteter er ikke omfattet af lønsumsafgiftspligten, når den leverer varer og ydelser mod vederlag, der er fritaget for moms efter følgende bestemmelser:

ML § 13, stk. 1, nr. 2 (social forsorg og bistand). Se afsnit D. B. 2.2 og D. A. 5.2.

ML § 13, stk. 1, nr. 7 (kunstnerisk virksomhed). Se afsnit D. A. 5.7.

ML § 13, stk. 1, nr. 8 (udlejning og bortforpagtning af fast ejendom). Se afsnit D. A. 5.8.

ML § 13, stk. 1, nr. 9 (levering af fast ejendom). Se afsnit D. A. 5.9.

ML § 13, stk. 1, nr. 13 (postyder). Se afsnit D. A. 5.13.

ML § 13, stk. 1, nr. 14 (frimærker). Se afsnit D. A. 5.14.

ML § 13, stk. 1, nr. 17 (velgørende arrangementer). Se afsnit D. A. 5.17.

ML § 13, stk. 1, nr. 18 (genbrugsbutikker med almennyttigt formål). Se afsnit D. A. 5.18.

ML § 13, stk. 1, nr. 20 (investeringsguld). Se afsnit D. A. 5.20.

ML § 13, stk. 1, nr. 21 (velgørende foreninger). Se afsnit D. A. 5.21.

Se LAL § 1, stk. 1.

[...]