

23. oktober 2018

**PLESNER**

ADVOKATPARTNERSELSKAB

**NOTAT**

OM DEN MOMSMÆSSIGE BEHANDLING AF FORFATTERVIRKSOMHED

## INDHOLDSFORTEGNELSE

1	INDLEDNING OG KONKLUSION .....	1
2	MOMSFRITAGELSEN AF "FORFATTERVIRKSOMHED" .....	1
2.1	Karakteren af en forfatters ydelser .....	2
2.2	Momslovgivningen .....	3
2.2.1	Forfattervirksomhedsbegrebet .....	3
2.2.2	Patenter, varemærker og lignende rettigheder er ikke moms fritaget - Hvad er "lignende rettigheder"?	4
2.2.3	SKATs Juridiske Vejledning .....	4
2.3	Vurdering .....	5
3	FORFATTERENS ARVINGER .....	7
3.1	Karakteren af en arvings ydelser .....	7
3.2	Momslovgivningen .....	8
3.3	Vurdering .....	8
4	AGENTER OG AGENTFORLAG (FORMIDLERE) .....	9
4.1	Karakteren af en formidlers ydelser .....	9
4.2	Momslovgivningen .....	9
4.3	Vurdering .....	10

**NOTAT****OM DEN MOMSMÆSSIGE BEHANDLING AF FORFATTERVIRKSOMHED****1 INDLEDNING OG KONKLUSION**

Som udgangspunkt skal der betales moms af varer og ydelser, som leveres mod vederlag her i landet af juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Der er dog undtagelser fra dette udgangspunkt, og en af disse undtagelser er levering af ydelser i forbindelse med "*forfattervirksomhed*", som er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

I forbindelse med samarbejdet mellem en forfatter og et forlag om udgivelse af et litterært værk er det derfor nødvendigt at fastlægge grænsen mellem på den ene side ydelser, der er omfattet af momsfritagelsen for forfattervirksomhed, og på den anden side øvrige ydelser, der er omfattet af hovedreglen om momspligt.

Der er tvivl om, hvordan denne grænse mellem momsfritagne og momspligtige ydelser skal fastlægges. Danske Forlag har derfor bedt os redegøre for den momsmæssige retsstilling.

I den forbindelse har Danske Forlag også bedt os redegøre for, om det kan antages at ændre den momsmæssige status, at forfatteren afgår ved døden, således at retten til at oppebære vederlaget fra forlaget overgår til forfatterens arvinger, ligesom Danske Forlag har bedt os vurdere de mulige momsmæssige konsekvenser, hvis aftalen om udnyttelse af et litterært værk indgås via en agent eller et forlag.

- 0 -

Det er vores anbefaling, at forfatteres ydelser til forlag behandles som momsfritagne. Dette gælder ligeledes ydelser fra oversættere og illustratører mv., der præsteres under kunstnerisk og redaktionel frihed.

Endvidere er det vores anbefaling, at ydelser leveret af forfatteres arvinger vedrørende de arvede rettigheder (også) behandles som momsfritagne.

Endelig er det vores anbefaling, at det så vidt muligt sikres, at agenter (herunder agentforlag) handler i eget navn og for forfatterens regning, og at ydelser leveret af agenter i den forbindelse behandles som momsfritagne ydelser leveret til aftageren af rettighederne vedrørende værket.

Vores anbefalinger er baseret på SKATs nuværende praksis, således som denne foreligger oplyst. Det bemærkes herved, dels at retsstillingen ikke er endeligt afklaret, og at retsgrundlaget giver anledning til betydelige usikkerheder, dels at det på en række punkter efter vores opfattelse er tvivlsomt, hvorvidt SKATs praksis er forenelig med retsgrundlaget. Desuden bemærkes for en ordens skyld, at momsbelastningen isoleret set vil være mindst mulig, hvis der er momspligt igennem hele omsætningskæden.

**2 MOMSFRTAGELSEN AF "FORFATTERVIRKSOMHED"**

Moms er en omsætningsafgift, og momsens genstand er således omsætning (levering mod vederlag) af varer og ydelser. Heri ligger, at det, som momsfritagelsen for forfattervirksomhed kan finde anvendelse på, er ydelser, som en forfatter leverer mod vederlag.

Litterære værker er kendetegnet ved at være ophavsretligt beskyttede, og de ydelser i forbindelse med et værk, som en forfatter leverer til et forlag mod vederlag, udtrykker således forskellige former for og grader af udnyttelse af forfatterens ophavsrettigheder. Dette gennemgås i afsnit 2.1.

Det retlige grundlag for den momsmæssige behandling af forfatteres ydelser udgøres af dels momslovens og de bagvedliggende EU-momsdirektivs regler om forfattervirksomhed, dels disse regelsæts bestemmelser om den momsmæssige behandling af ophavsrettigheder. Dette gennemgås i afsnit 2.2, hvorefter vores vurdering findes i afsnit 2.3.

## 2.1 *Karakteren af en forfatters ydelser*

Den faktiske karakter af en forfatters virksomhed i økonomisk kontekst er, at den pågældende i den "forberedende" fase frembringer det litterære værk ved hjælp af research, planlægning, selve skriveprocessen mv. Derefter følger forfatterens økonomiske udnyttelse af værket, hvor forfatteren indgår aftale(r) om bogfremstilling, filmatisering osv., som indebærer overdragelse af retten til at udnytte værket i nærmere bestemt omfang og mod vederlag.

Karakteristisk for forfatterens leverancer er, at det ikke er selve værket som sådant, der overdrages, men i mindre eller større omfang retten til at udnytte det.

Rettighederne til at udnytte et litterært værk er knyttet til forfatterens ophavsret, som er reguleret af ophavsretsloven. Lovens § 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, og de er i juridisk forstand formuerettigheder, der kan overdrages til andre efter reglerne i ophavsretslovens kapitel 3, navnlig § 53. De overtagne rettigheder vil typisk være begrænset i kvalitativ, kvantitativ, tidsmæssig og/eller geografisk henseende. Der tales af og til om en licens eller en licensaftale, hvortil der her i landet dog ikke er knyttet en særlig retlig betydning.

Ud over de nævnte økonomiske rettigheder har forfatteren nogle ideelle rettigheder (droit moral), der består i såkaldt faderskabsret (ret til navngivelse) og respektret, jf. lovens § 3. Disse rettigheder kan ikke frafalde eller overdrages.

En forfatter vil typisk ikke selv forestå eksemplar fremstillingen og mangfoldiggørelsen af det litterære værk, men vil indgå i et samarbejde med et forlag. En sådan aftale vil oftest indebære, at forfatteren overdrager en nærmere defineret og afgrænset udnyttelsesret til værket, eksempelvis eneretten til udnyttelse af værket i trykt form, i original udgave, billigudgave og/eller i digital form som lydbog og e-bog. Andre eksempler på rettigheder, der kan overdrages, er oversættelses- og filmatiseringsrettigheder.

En sådan overdragelse er en overdragelse af ophavsrettigheder.

I forbindelse med et forlags udgivelse af et litterært værk vil der derudover være behov for en række andre bidrag end selve det litterære værk. Der kan være tale om f.eks. oversættelse, redaktionel bearbejdning, illustrationer, selve eksemplar fremstillingen, markedsføring osv.

Hvis sådanne bidrag leveres til forlaget (i modsætning til, at forlaget selv udarbejder eller udfører dem), er de momsfrataget efter de samme kriterier, som forfatterens bidrag er det, såfremt der er tale om litterære/kunstneriske bidrag. Dette gælder bl.a. oversættelser og illustrationer. Andre bidrag er, hvis de leveres til forlaget, momspligtige, medmindre de er omfattet af andre momsfratagelser.

## 2.2 *Momslovgivningen*

Forfattervirksomhed har altid været momsfrataget. Den gældende momsfratagelse findes i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, hvor det hedder:

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

...

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

### 2.2.1 *Forfattervirksomhedsbegrebet*

Begrebet forfattervirksomhed er ikke defineret i momsloven eller dens forarbejder. Formålet med fritagelsen er dog indikeret i bemærkningerne til lov nr. 204 af 10. maj 1978 (hvormed hoved-momsdirektivet, 6. momsdirektiv, blev implementeret i momsloven):

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

Når fritagelsen af "*fiskale grunde*" blev "*begrænset til forfattere*" m.fl., så synes det at have været forudsat, at fritagelsen ville føre til et mindre fiskalt provenu for staten og altså en reduceret momsbelastning i forbindelse med de fritagne ydelser, end hvis ydelserne havde været momspligtige. I den sammenhæng bemærkes, at en momsfratagelse fører til en *højere* momsbelastning end momspligt, hvis der efter det fritagne omsætningsled findes momspligtige led inden slutkøberen, idet købsmomsen i det fritagne led ikke kan neutraliseres, selv om der senere i omsætningskæden lægges (ny) moms på. Dette gælder eksempelvis, hvis der i forfatter-forlag-omsætningskæden er momsfratagelse i forfatterens led, da forlaget er et efterfølgende momspligtigt led.

Forfattervirksomhed er ikke momsfrataget i de bagvedliggende EU-momsdirektiver, som den danske momslov skal implementere og være i overensstemmelse med. At forfattervirksomhed alligevel er (lovligt) fritaget i henhold til den danske lov, skyldes en såkaldt standstill-bestemmelse i moms-systemdirektivets artikel 371 med bilag X, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde en række tidligere gældende momsfratagelser, uanset at de berørte varer og ydelser ellers ikke er fritaget efter direktivet.

Standstill-bestemmelsen indeholder dog en række undtagelser i form af visse ydelser, der ikke må momsfratages. En af disse undtagelser er levering af "*patenter, varemærker og lignende rettigheder*", som således skal være momspligtig.

Et afgørende spørgsmål i relation til rækkevidden af momsfratagelsen for forfattervirksomhed er dermed, om ophavsrettigheder er "*lignende rettigheder*" i forhold til patenter og varemærker.

### 2.2.2 *Patenter, varemærker og lignende rettigheder er ikke momsfritaget - Hvad er "lignende rettigheder"?*

Som anført følger det af standstill-bestemmelsen i EU's momsdirektiver, tidligere 6. momsdirektiv og nu momssystemdirektivet, at overdragelse af "*patenter, varemærker og lignende rettigheder*" er obligatorisk momspligtig. Hvis ophavsrettigheder er omfattet af "lignende rettigheder", så er det dermed udelukket, at overdragelse af ophavsrettigheder kan være omfattet af den danske momsfritagelse for forfattervirksomhed.

Det bemærkes, at immaterielle rettigheder også er omtalt i en anden bestemmelse i momsdirektiverne, nemlig bestemmelsen vedrører det momsmæssige leveringssted for ydelser, jf. momssystemdirektivets artikel 56. Bestemmelsen nævner "*hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder*".

Som det fremgår, er ophavsrettigheder nævnt i leveringsstedsbestemmelsen, men ikke i standstill-bestemmelsen, og begge bestemmelser indeholder formuleringen "*lignende rettigheder*".

I EU-Domstolens sag om Victoria Film, sag C-134/97, udtalte generaladvokat Nial Fennelly i sit forslag til afgørelse følgende om standstill-bestemmelsens anvendelse af udtrykket "lignende rettigheder": "*Begrebet "afståelse af patenter, varemærker og lignende rettigheder samt tilståelse af licenser vedrørende disse rettigheder" er efter min opfattelse tilstrækkelig bredt til at omfatte overdragelse af ophavsret. ... Jeg mener, at det skal fortolkes som henvisende til andre former for intellektuel ejendomsret, hvoraf ophavsret naturligvis er en af de vigtigste.*"

EU-Domstolen tog ikke stilling til spørgsmålet, men afviste sagen af formalitetsgrunde.

I sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, fandt Domstolen, at Spanien havde krænket EU-retten ved at momsfritage "*levering af tjenesteydelser, som - eventuelt mod betaling af ophavsretsafgifter - foretages af ... forfattere ...*". Begrundelsen var, at Spanien ikke kunne påberåbe sig standstill-bestemmelsen, og Domstolen tog således ikke stilling til, hvorvidt de omhandlede ydelser udgjorde overdragelse af ophavsrettigheder, og hvorvidt dette i givet fald forhindrede momsfritagelse.

Spørgsmålet om, hvilke typer af immaterielle rettigheder der er omfattet af udtrykket "*lignende rettigheder*" i standstill-bestemmelsens undtagelse, og som således obligatorisk skal være momspligtige, er følgelig ikke endeligt afklaret. Det vil i sidste ende afhænge af EU-Domstolens fortolkning, hvorvidt ophavsrettigheder er omfattet heraf.

### 2.2.3 *SKATs Juridiske Vejledning*

Der foreligger ikke offentliggjorte afgørelser, hvor der direkte er taget stilling til afgrænsningen af begrebet forfattervirksomhed i den danske momsfritagelses forstand i forhold til overdragelse af udnyttelsesretten til det litterære værk.

I Den Juridiske Vejledning, som udtrykker SKATs opfattelse af gældende ret, hedder det i den seneste udgave (2018) under pkt. D.A.5.7.2 om momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, blandt andet:

*"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 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 moms fritaget kunstnerisk ydelse mod betaling af royalties mv.

...

*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)

Som det ses, giver SKAT udtryk for, at den samme transaktion skal behandles på to forskellige måder. SKAT anfører på den ene side, at "*Litterære oversættelser er kunstnerisk virksomhed*", og at "*Kunstneren er altså stadig indehaver af ophavsretten og er den som leverer en moms fritaget kunstnerisk ydelse*". I begge tilfælde er der tale om, at oversætteren henholdsvis kunstneren leverer ophavsrettigheder i form af retten til at udnytte værkerne i et givet omfang. Omvendt skriver SKAT to gange, at "*salg af ophavsret*" er momspligtig, og skriver, 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, dvs. hvis det er kunstneren, der leverer ydelser til forlaget, og ikke forlaget, der leverer (administrations)ydelser til kunstneren.

For de konkrete eksempler på forfatters og andre kunstners levering af ydelser anfører SKAT således, at disse ydelser er moms fritagne, men skriver samtidig generelt, at overdragelse af ophavsrettigheder, herunder til forlag, er momspligtig. Danske Forlag har oplyst, at medarbejdere hos SKAT i konkrete tilfælde på (uformal) forespørgsel har tilkendegivet, at ydelserne er moms fritaget.

Det er på den baggrund usikkert, hvad SKAT egentlig mener, herunder om det eventuelt ikke står SKAT klart, at det, som en indehaver af ophavsret leverer i forbindelse med overdragelse af retten til eksemplarfremstilling mv., er ophavsrettigheder.

### 2.3 Vurdering

En forfatters ydelse til et forlag vil typisk bestå i retten til at udnytte værket i nærmere bestemt omfang.

Afgørende for den momsmæssige behandling er således for det første, om dette udgør en overdragelse af ophavsrettigheder. Hvis svaret er "nej", så er ydelsen efter vores opfattelse momsfrataget, da det udgør forfattervirksomhed, at en forfatter gør økonomisk brug af sit værk ved at overdrage retten til at udnytte værket.

Det er vores vurdering, at svaret er "ja". Dette er begrundet i gennemgangen ovenfor i afsnit 2.1.

Er svaret "ja, ydelsen udgør overdragelse af ophavsrettigheder", så bliver det afgørende for det andet, om ophavsrettigheder udgør "lignende rettigheder" i forhold til patenter og varemærker. I så fald er ydelsen momspligtig, idet det følger af momsdirektiverne, at overdragelse af sådanne "lignende rettigheder" ikke må momsfratages.

Det er uafklaret, hvad retstilstanden er, og det er ligeledes uklart, hvad SKAT egentlig mener.

For momspligt - ophavsrettigheder er "lignende rettigheder" - taler: (i) Det giver god mening i relation til momsfratagelsens formål og momssystemets sammenhæng, hvis der er momspligt. Forarbejderne til momsfratagelsen forudsætter, at fritagelsen vil føre til en lavere momsbelastning, men momsfratagelse af en forfatters ydelse til et forlag vil føre til en højere belastning. Ophavsrettigheder afsættes typisk ikke til forbrugere, som er dem, der har nytte af momsfratagelser, men til virksomheder med momspligtige aktiviteter, og momsfratagelser skal efter fast praksis fra EU-Domstolen fortolkes strengt. (ii) SKAT anfører udtrykkeligt i Den Juridiske Vejledning, at overdragelse af ophavsrettigheder er momspligtig. (iii) Det eneste foreliggende EU-retlige bidrag, der tager stilling til spørgsmålet, generaladvokatforslaget i Victoria Film-sagen, konkluderer, at ophavsrettigheder er "lignende rettigheder".

For momsfratagelse - ophavsrettigheder er ikke "lignende rettigheder" - taler: (i) SKAT anfører udtrykkeligt i Den Juridiske Vejledning, at en kunstner, der er indehaver af ophavsret, leverer en momsfrataget kunstnerisk ydelse mod betaling af royalties. (ii) Forfatteres ydelser er hidtil i et ikke ubetydeligt omfang blevet behandlet som momsfrataget, uden at SKAT har gjort indsigelse, og efter det oplyste har medarbejdere hos SKAT i konkrete tilfælde oplyst, at ydelserne er momsfrataget. (iii) Hvis forfatterens overdragelse af ophavsrettigheder ikke er omfattet af momsfratagelsen, er det uklart, om fritagelsen overhovedet har noget anvendelsesområde af betydning. En "tom" momsfratagelse har umiddelbart formodningen imod sig. (iv) Ophavsrettigheder er nævnt i direktivbestemmelsen om leveringssted, men ikke i standstill-bestemmelsen vedrørende momsfratagelsen.

Det er vores retlige vurdering, at der samlet set er en lille overvægt af elementer, der taler for momspligt. Ud fra SKATs nugældende praksis, jf. nedenfor, er der imidlertid en væsentlig sandsynlighed for, at det vil kræve en klageproces gennem det administrative system og eventuelt domstolssystemet at få dette fastslået. Denne proces kan være langvarig og kostelig, og der er ingen garanti for udfaldet.

Det er herved vores vurdering af SKATs praksis, at SKAT anser transaktioner mellem forfattere og forlag som de her omhandlede for at være momsfratagne. Dette er tilfældet ud fra det anførte i SKATs Juridiske Vejledning, hvor SKAT godt nok skriver generelt, at overdragelse af ophavsrettigheder er momspligtig, men de eksempler på konkrete transaktioner, som SKAT nævner, beskrives som momsfratagne (litterære oversættelser samt en kunstner, i egenskab af indehaver af ophavsret, som leverer en kunstnerisk ydelse mod betaling af royalties). Vurderingen er også i overensstemmelse med, at SKAT i konkrete tilfælde efter det oplyste faktisk behandler transaktionerne som momsfratagne.

På den baggrund er det vores anbefaling, at forfatteres ydelser behandles som momsfrataget forfattervirksomhed. Vi har herved navnlig henset til, at dette er i overensstemmelse med SKATs nuværende praksis, og at vi derudover



har forstået, at Danske Forlag ikke har en interesse i, at der skal være momspligt, som kan opveje risikoen for betydelige procesomkostninger uden sikkerhed for resultatet, hvis der indledes en sag for at få praksis ændret.

Det bemærkes for en ordens skyld, at det efter vores opfattelse er muligt, at SKAT vil ændre sin praksis, hvis SKAT får anledning til at forholde sig til, at forfatteres (m.fl.) ydelser til forlag består i overdragelse af ophavsrettigheder. SKAT har nogle ikke-retlige incitamenter til at fastholde, at der er momsfrigtagelse, idet dette giver det største momsprovenu til staten og de mindste administrative byrder. På den anden side gælder det, at hvis valget står mellem en "tom" momsfrigtagelse og en direktivstridig fritagelse, så er den "tomme" fritagelse det korrekte.

Danske Forlag har oplyst, at SKAT p.t. har en anmodning om bindende svar under behandling, der vedrører momsfrigtagelsen for kunstnerisk virksomhed. Vi er ikke i besiddelse af oplysninger, der sætter os i stand til at forudsige, om denne sag vil give SKAT anledning til at forholde sig til forfattersydelse-ophavsretsspørgsmålet.

Hvis SKAT ændrer praksis til at anse forfatteres ydelser for at være momspligtige, vil det over for de konkrete skatteydere (forfattere og forlag mv.), for hvem dette måtte være en ulempe, alene kunne ske med fremadrettet virkning. Der er i den sammenhæng en risiko for, at SKAT vil sige, at der ikke er tale om en praksisændring, og at SKAT derfor kan gå tre år tilbage, men dette vil efter vores opfattelse ikke være korrekt, og risikoen må således antages at være relativt beskedent.

Desuden bemærkes, at da der efter vores opfattelse er retligt grundlag for at anse ydelserne for at være momspligtige, er det også en mulighed at anlægge denne betragtning. I den forbindelse bør det enkelte forlag undgå, at der i nogle sammenhænge anlægges en vurdering ud fra SKATs praksis (momsfrigtagelse) og i andre sammenhænge en vurdering ud fra det retlige grundlag (lille overvægt for momspligt), idet ensartede transaktioner bør behandles ens.

### **3 FORFATTERENS ARVINGER**

#### *3.1 Karakteren af en arvinges ydelser*

Et litterært værk er ophavsretligt beskyttet også efter forfatterens død, som hovedregel i 70 år derefter, jf. ophavsretslovens § 63, stk. 1. Ophavsretten falder i arv efter arvelovgivningens almindelige regler, jf. lovens § 61.

Arvingerne vil indtræde i de forlagsaftaler mv., som måtte være indgået vedrørende de enkelte værker, ligesom det også er arvingerne, der oppebærer royalty samt eventuelle engangsbeløb, som værkerne måtte kaste af sig. Arvingerne vil ligeledes have mulighed for frit at indgå aftaler om udnyttelsesretten til de litterære værker, medmindre forfatteren måtte have udnyttet retten efter ophavsretslovens § 61, stk. 2, og truffet testamentariske bestemmelser, som begrænser denne råderet. Desuden er en række strafsanktionerede overtrædelser af forfatterens ophavsret undergivet privat påtale, jf. lovens § 81, og visse arvinger indtræder efter ophavsmandens død i påtalen. Endvidere gælder beskyttelsen mod kreditorforfølgning også arvingerne.

Arvingerne er således som udgangspunkt tillagt en mere vidtrækkende rådighed over det litterære værk end eksempelvis et forlag, som har fået overdraget en udnyttelsesret til værket.

### 3.2 *Momslovgivningen*

Det fremgår ikke af momsloven eller dens forarbejder, hvorvidt momsfrigtagelsen for forfattervirksomhed også finder anvendelse på forfatterens arvinger. Der foreligger heller ikke offentliggjort praksis herom.

I administrativ praksis er der taget stilling til, at visse andre end forfatteren/kunstneren selv er omfattet af momsfrigtagelsen. Det gælder "kunstneren i selskabsform", jf. SKATs Juridiske Vejledning 2018, pkt. D.A.5.7.2, og det gælder den virksomhed, hvori nogle kunstnere (konkret guider) var ansat, jf. Skatterådets afgørelse i TfS 2009, 585.

Begrundelsen herfor er konkurrence- og neutralitetshensyn, idet den momsmæssige behandling ikke må være afgørende for, hvordan en forfatter/kunstner vælger at organisere sig. Omvendt er det anført i Den Juridiske Vejledning, at fritagelsen ikke omfatter et forlag (hvor der ikke er konkurrence-/neutralitetshensyn).

Danske Forlag har oplyst, at SKAT i konkrete tilfælde faktisk behandler arvingers ydelser som momsfritage.

### 3.3 *Vurdering*

Det er ikke usædvanligt, at en momsfrigtagelse af levering af varer eller ydelser afhænger af, hvem leverandøren er. Eksempelvis findes der en række fritagelser, der er betinget af, at leverandøren er et offentligretligt organ, og i sådanne tilfælde vil en fritagelse bortfalde, hvis aktiviteten overgår til et ikke-offentligretligt organ.

Tilsvarende vil ydelser, der er momsfritaget som forfattervirksomhed, ikke (længere) være fritaget, hvis de overgår til at blive leveret af en, der ikke udøver forfattervirksomhed i fritagelsens forstand.

Momspligt eller momsfrigtagelse af en ydelse indtræder på leveringstidspunktet (og ikke på betalingstidspunktet, medmindre dette er sammenfaldende med leveringstidspunktet). Heri ligger, at hvis en forfatters arving indtræder i forfatterens ret til at modtage betalinger vedrørende en ydelse, der oprindeligt er leveret af forfatteren, så har arvingen ikke selv leveret nogen (ny) ydelse, der kan give anledning til en særskilt momsmæssig behandling.

Leverer arvingen en (ny) ydelse, så skal denne ydelses momsmæssige status vurderes. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis arvingen indgår en aftale med et nyt forlag, eller der sker væsentlige ændringer i eksisterende aftaler.

I så fald indikerer momslovens ordlyd "*forfattervirksomhed*" umiddelbart, at forfatterens arvinger ikke er omfattet af fritagelsen, eftersom arvingerne ikke har forfattet værket, men alene foretager økonomisk udnyttelse af en arvet ret over rettighederne knyttet til værket.

Der er i praksis eksempler på, at hvis en kunstner udøver sin virksomhed i en "skal" (af et selskab eller en virksomhed), så påvirker det ikke en eventuel fritagelse. Det er dog usikkert, om denne praksis kan udstrækkes til også at gælde arvinger, da en arving vanskeligt kan siges at være en skal, hvori forfatteren udøver sin virksomhed.

Det kan tale for at lade arvingerne indtræde i forfatterens momsretlige stilling, at arvingerne efter de ophavsretlige regler nyder en særstilling, der i flere henseender er sammenlignelig med forfatterens. Hvor stor vægt dette kan tillægges, er uafklaret.

Som nævnt fremgår det hverken af lovgivningen eller af praksis, hvordan arvingers ydelser skal behandles. Da SKAT efter det oplyste faktisk behandler arvingers ydelser som momsfritage i samme omfang som forfatterens

ydelse, er det vores anbefaling at følge dette, jf. også ovenfor i afsnit 2.3 om omkostningerne og risiciene ved at udfordre SKATs praksis.

## 4 AGENTER OG AGENTFORLAG (FORMIDLERE)

### 4.1 *Karakteren af en formidlers ydelse*

En forfatter vil ofte gøre brug af en agent (en formidler), som bistår med at afsætte rettighederne til udnyttelse af værket.

Agenten kan være et forlag, hvis forlaget eksempelvis har ret til at (videre)overdrage/formidle retten til at udnytte værket til tredjemand. En sådan formidlingsklausul vil f.eks. kunne lyde på, at forfatteren overdrager:

"... eneretten til at sælge værket til udgivelse i bogklub og som lydbog på andet forlag, samt til hel eller delvis offentliggørelse i danske dag- og ugeblade, tidsskrifter og antologier i både trykt og digital form. Endvidere overdrages eneforhandlingen af oversættelsesrettighederne til fremmed sprog i både trykt og digital form, herunder udnyttelse af det oversatte værk i blade, tidsskrifter, antologier radio og fjernsyn og som lydbog samt eneforhandlingen af retten til dramatisering og filmatisering."

Agenten kan også være en særskilt formidler mellem forfatteren og forlaget, hvor agenten varetager forfatterens interesser.

I begge tilfælde leverer agentforlaget eller agenten en formidlingsydelse til forfatteren, når agenten bistår forfatteren med eksempelvis at finde frem til (andre) forlag mv., som kunne være interesserede i at erhverve retten til udnytte forfatterens litterære værker.

### 4.2 *Momslovgivningen*

I henseende til den momsmæssige behandling af formidlerens ydelse er det afgørende, om formidleren handler i eget eller forfatterens navn og for egen eller forfatterens regning. Disse forhold er nemlig bestemmende for, om formidleren skal anses for at levere ydelse til forfatteren eller for at modtage ydelse fra forfatteren og viderelevere dem. Momslovens § 4, stk. 4, indeholder herved en særregel om formidling, der foretages i formidlerens navn og for opdragsgiverens regning:

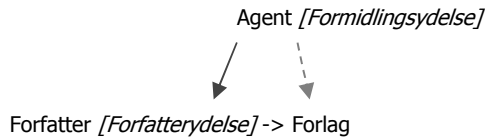
"Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse." (Vores understregninger)

I faktisk henseende vil forfatteren og agenten normalt anse deres forhold sådan, at agenten leverer en formidlingsydelse til forfatteren og for dette modtager et vederlag, der typisk afregnes ved, at agenten beholder en andel af betalingen fra kunden.

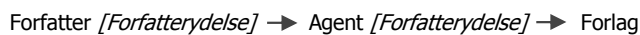
Dette er også det momsretlige udgangspunkt, og i så fald er agentens formidlingsydelse momspligtig.

Men hvis betingelserne i momslovens § 4, stk. 4, er opfyldt, så anses agenten i momsmæssig henseende for ikke at have leveret en formidlingsydelse til forfatteren, idet i stedet forfatteren anses for at have leveret den formidlede

ydelse (retten til at udnytte værket) til agenten, som derefter har videreleveret ydelsen til kunden. Dvs. i stedet for følgende transaktionskæde:



anses der momsmæssigt at være følgende kæde:



I momsmæssig henseende har agenten således ikke leveret nogen formidlingsydelse til forfatteren.

I stedet skal den 1. levering fra forfatteren til agenten og den 2. levering fra agenten til forlaget, der momsmæssigt anses for at finde sted, behandles som momspligtig eller momsfritaget efter det, der gælder for hver af dem. Hvis den 1. levering er momspligtig, så skal momsen tillægges det "fiktive" vederlag fra agenten til forfatteren, som typisk består i betalingen fra kunden fratrukket agentens honorar, og hvis den 2. levering er momspligtig, så skal momsen tillægges det "fiktive" vederlag fra forlaget til agenten.

SKAT anfører i Den Juridiske Vejledning 2018, pkt. D.A.4.2.3, at formålet med formidlingsreglen er *"at sidestille formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning, med afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og for egen regning (dvs. benytter underleverandører)"*. Hvis agenten i stedet faktisk havde købt ydelsen af forfatteren som underleverandør og videresolgt den, så ville agenten ikke være omfattet af fritagelsen for forfattervirksomhed, da mellemhandel med litterære ydelser ikke er fritaget.

SKAT fortsætter: *"Bedømmelsen af, om den formidlede ydelse er momsfri, skal ske selvstændigt/særskilt i hvert af de to led ... Der kan med andre ord være to grunde til, at den formidlede ydelse kun er momsfri i det ene led, enten leddet sælger-formidler eller leddet formidler-køber, men ikke det andet. ... For det andet kan det være, at den pågældende fritagelse ikke er personuafhængig, men at det er et krav for fritagelse, at ydelsen leveres af en bestemt person, fx en forening, eller til en bestemt person, fx et medlem af den "selvstændig gruppe". ..."*

Det er uafklaret, om den 2. levering er omfattet af momsfritagelsen for forfattervirksomhed, hvis den 1. levering er det. Der findes således ikke offentliggjorte afgørelser, der forholder sig til spørgsmålet. Danske Forlag har dog oplyst om konkrete tilfælde, at SKAT har anset agentens ydelse for at være en momsfritaget ydelse til forlaget (og ikke forfatteren), hvis momslovens § 4, stk. 4, anvendes.

#### 4.3 Vurdering

Betingelserne for, at momslovens § 4, stk. 4, finder anvendelse, er som nævnt, at agenten handler i *eget navn* og for *forfatterens regning*.

Til brug for vores vurdering har vi modtaget eksempler på formidlingsaftaler. Der er både eksempler på aftaler mellem en forfatter og en agent og på bestemmelser i forlagsaftaler om forlagets ret til at (videre)formidle den udnyttelsesret, som forlaget har erhvervet.

Med hensyn til navn er det afgørende overordnet set, om det er forfatteren eller agenten, der over for kunden fremstår som forpligtet. Blandt de forskellige aftalebestemmelser, vi har modtaget, er der både eksempler på bestemmelser, som må antages at føre til, at aftalen skal anses for indgået i agentens navn, og bestemmelser, som formentlig vil føre til, at aftalen skal anses for indgået i forfatterens navn. Som elementer, der kan tale for, at aftalen er indgået i agentens navn, kan nævnes, at forfatteren ikke angives som part i aftalen, at forfatteren hverken tillægges rettigheder eller forpligtelser i henhold til aftalen, og at forfatteren ikke underskriver aftalen.

Det vil omvendt tale for, at aftalen skal anses for indgået i forfatterens navn, hvis det anføres, at agenten har forfatterens tilladelse til at indgå aftalen, at forfatteren er indforstået med aftalen, eller at agenten handler på forfatterens vegne. Det samme gælder, hvis forfatteren er forpligtet og/eller berettiget til at levere en bestemt ydelse i forbindelse med udgivelsen af værket (gennemlæsning, godkendelse mv.).

Det vil afhænge en konkret vurdering, om en given aftale skal anses for indgået i forfatterens eller i agenten navn. Det er således ikke muligt ud fra generelle kriterier at afgøre, om der i det enkelte tilfælde foreligger formidling af en ydelse i agenten eller forfatterens navn.

Med hensyn til regning er det afgørende for vurderingen, om det er forfatteren eller agenten, der bærer den økonomiske risiko ved aftalen.

Relevante elementer, der her kan tages i betragtning, er f.eks., om forfatterens eller agentens indtægt er bundet til eller uafhængig af kundens betalinger. Hvis agenten er sikret et vist honorar uanset hvad, så har forfatteren risikoen, og det samme gælder, hvis det er forfatteren, der nyder godt af, at kunden formår at gøre værket til en succes, og vice versa.

Også her kommer det an på en konkret vurdering.

Sammenholdt med vores anbefaling ovenfor i afsnit 2.3 om den momsmæssige behandling af forfatterens ydelse som momsfrataget, er det vores anbefaling, at det sikres, at agenten handler i *eget navn*.

I modsat fald, altså hvis agenten handler i forfatterens navn, leverer agenten en momspligtig formidlingsydelse til forfatteren. Hvis forfatterens ydelse til forlaget er momsfrataget, så kan forfatteren ikke neutralisere momsen fra agenten ved momsfradrag, og denne moms vil derved udgøre en ekstra omkostning.


Endvidere er det vores anbefaling, at det så vidt muligt sikres, at agenten tillige handler for *forfatterens regning*, således at momslovens § 4, stk. 4, finder anvendelse.

Her bemærkes, at hvis betingelsen om, at agenten handler i eget navn er opfyldt, så er det som udgangspunkt uden betydning for resultatet, hvorvidt betingelsen om regning er opfyldt. I fald betingelsen er opfyldt (agenten handler for forfatterens regning), så finder § 4, stk. 4, anvendelse, og der anses at foreligge køb og videresalg. I fald betingelsen ikke er opfyldt (agenten handler for egen regning), så er der reelt tale om, at agenten foretager køb og videresalg, hvilket netop er den retlige virkning af § 4, stk. 4's "fiktion".

Imidlertid kan det efter det oplyste konstateres, at hvor agentens ydelse er momspligtig, hvis der reelt sker køb og videresalg (agenten handler i eget navn og for egen regning), så bliver agentens ydelse faktisk anset for at være momsfrataget, hvis ydelsen efter § 4, stk. 4, behandles, som om der forelå køb og videresalg (agenten handler i eget navn og for forfatterens regning).

Vi har herved henset til det oplyste om, at det er mest hensigtsmæssigt, hvis agentens ydelse er moms fritaget. Det bemærkes også her for en ordens skyld, at såfremt momslovens § 4, stk. 4, finder anvendelse, vil momsbelastningen isoleret set gennem omsætningskæden være mindst, hvis agentens ydelse er momspligtig, så længe der som et senere led i omsætningskæden er et momspligtigt forlag.

København, den 23. oktober 2018



Tom Kári Kristjánsson  
advokat (H), partner