

30 Kultur

30.1 Allmänt

Genom lagändring den 1 januari 1997 blev flera tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet skattepliktiga. Anledningen till ändringarna var en anpassning till EG:s momsregler inom kulturområdet.

EG-rätt

Enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet får en reducerad skattesats tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga H. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

- ”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, cirkulär och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, sjökort och hydrografiska eller liknande diagram), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.
7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.
8. Tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer”.

Omsättningar inom kulturområdet

I detta avsnitt redogörs för dels vilka omsättningar som fortfarande omfattas av undantag från skatteplikt och dels de omsättningar som numera är skattepliktiga.

De omsättningar som omfattas av skattefrihet är

- konstnärs framförande, avsnitt 30.2.1,
- viss biblioteksverksamhet, avsnitt 30.2.2,
- viss arkivverksamhet, avsnitt 30.2.3,
- museiverksamhet, avsnitt 30.2.4,
- folkbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.5,
- kulturbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.6.

Följande tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet är numera skattepliktiga

- upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter, avsnitt 30.3.2,
- konserter m.m., avsnitt 30.3.3,
- ljud- och bildupptagning, avsnitt 30.3.4,
- film, avsnitt 30.3.5.

Från och med den 1 januari 2001 hänförs tillträde och förevisning av djurparker till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till reducerade skattesatsen 6 %, se avsnitt 30.3.6.

Från och med den 1 januari 2002 är skattesatsen för omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. sänkt från 25 % till 6 %, se avsnitt 30.3.7 och avsnitt 14. Samtidigt ändrades skattesatsen för program och kataloger till 6 % för verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker, se respektive avsnitt.

Bilaga 14

En översiktlig sammanfattning av momsreglerna och skattesatserna på kulturområdet finns i bilaga 14 till denna handledning.

Konstverk

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan, 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 4.4. Konsthandelns försäljning av konstverk omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34. I det avsnittet finns även ML:s definition av vad som är konstverk vid sådan beskattning eller för gränsen för skattskyldighet för konstnären.

Förhandsbesked: Förmedling i eget namn

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-11 (överklagat av sökanden) ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % moms enligt 6 kap. 7 § ML.

Överlåtelse eller upplåtelse av rätt till konstverk behandlas i detta kapitel, avsnitt 30.3.2.

30.2 Undantag inom kulturområdet

30.2.1 Konstnärs framförande

3 kap. 11 § 1 p. ML

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL, omfattas av skattefrihet enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

EG-rätt

I sjätte direktivet finns inte något direkt undantag från skatteplikt för artistframträdanden, dvs. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget (SFS 1994:1501 s. 5793 i den inbundna SFS-serien) erhållit den möjligheten så länge någon av de länder som var medlemsstater inom EU vid Sveriges anslutning har en sådan befrielse.

Utövande konstnär

För skattefrihet räcker det inte med att någon framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Det ställs dessutom krav på att man tolkar eller levandegör verket. Den som framträder ska vara en s.k. utövande konstnär. Exempel på utövande konstnärer är sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och dirigenter. Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.3. Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet. En konstnärs försäljning av konstverk behandlas i avsnitt 34.

Att skattefriheten inte gäller i samtliga led framgår av en RR-dom som refereras nedan.

RR-dom: Produktionsbolag

RR har i en dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9, i förhandsbeskedsärendet prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör är en skattefri omsättning. Omständigheterna var följande. Ett bolag skulle producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som är arrangör och tar ut entréavgifter. RR fastställde SRN:s förhandsbesked att fråga är om en enda tjänst, att denna tjänst inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML och att skattesatsen är 25 %.

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar däremot inte skattefriheten.

**RSV-skrivelse:
Artistfram-
trädanden och
produktionsbolag**

RSV har i en skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-01/110, gett sin syn på tillämpningsfrågor som aktualiseras med anledning av domen. Av skrivelsen framgår bl.a. RSV:s bedömning av olika avtalssituationer.

1. Produktionsbolag tillhandahåller ett artistframträdande.

”Tillhandahållandet mellan produktionsbolag och arrangör eller annan köpare är att anse som en enda tjänst. Någon uppdelning får inte göras på olika underordnade tjänster. Tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML (produktionsbolaget ägs/drivs inte av artisterna)”.

2. Produktionsbolags förmedling i eget namn av ett artistframträdande.

”Ett produktionsbolags förmedling i eget namn av en hel produktion som innehåller artistframträdande beskattas på samma sätt som ett produktionsbolags försäljning av artistframträdande. Även i detta fall är produktionsbolaget motpart till arrangören, och svarar gentemot denne för att framträdandet/produktionen tillhandahålls”.

3. Förmedling i annans namn åt artist eller arrangör.

”Anlitas ett produktionsbolag, eller någon annan, som förmedlare, tillhandahålls en förmedlingstjänst avseende artistframträdande. Förmedlingstjänsten tillhandahålls till den som man har ingått förmedlingsavtal med. Det kan vara artisten/artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 %”. För att fråga ska anses vara om förmedlingstjänst ska vissa förutsättningar vara uppfyllda, bl.a. när det gäller avtalsparter.

4. Orkesterverksamhet.

En av musikerna, orkesterledaren, träffar avtal med arrangören och fakturerar denne för spelningen. Var och en av musikerna fakturerar därefter orkesterledaren för sin andel i ersättningen. ”Såväl orkesterledarens som övriga musikers ersättning bör anses skattefria enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML”. Om däremot orkesterledaren endast verkar som administratör bör han jämföras med produktionsbolag.

5. Samarrangemang.

Vid samarrangemang mellan artister eller produktionsbolag och andra anses verksamheten bedriven i enkelt bolag. ”För enkelt bolag gäller skattemässigt att var och en

av delägarna ska redovisa sin andel av intäkter och kostnader, liksom utgående och ingående moms”.

6. Tillträde till konserter och andra föreställningar.

Skattesatsen 6 % gäller för entréavgifterna. ”Det är endast arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för entréintäkterna”.

Bolagsform

Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar inte skattefriheten.

SRN har i ett meddelat förhandsbesked 1993 (ej överklagat) inte ansett att den omständigheten att en utövande konstnär bedrev sin verksamhet i bolagsform påverkade tjänsternas karaktär i momshänseende. Konstnärens framförande av monologer, visor och tyska romanser ansågs därför vara undantagna omsättningar hos bolaget.

Att bolagsformen inte har betydelse i sammanhanget framgår även av ett annat förhandsbesked. SRN ansåg i förhandsbesked 1995-04-28 (ej överklagat) att inläsning av speakertexter för reklamfilmsändamål var hänförlig till undantaget för utövande konstnär enligt ML och att omsättningen därför var undantagen från skatteplikt hos textläsarens bolag.

Artistbolag – produktionsbolag

Att skattefriheten även omfattar artistbolag, men däremot inte produktionsbolag, framgår av RR:s dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9. som refererats ovan. Enligt SRN:s motivering, som stöds av RR, gäller följande: ”Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver bolaget utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i bolagets produktion. Nämnden finner därför att bolagets omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk”.

RSV har i skrivelsen 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterat domen i denna del: ”SRN och RR anser således att en förutsättning för att ett bolags omsättning ska omfattas av undantaget är att det är en utövande konstnär som driver bolaget. Artister som ”satt sig på bolag”, t.ex. en orkester som bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, är således att jämföra med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag. Ofta förekommer dock att ett bolag ägs av endast en eller ett fåtal av orkestermedlemmarna och ibland av andra än de utövande konstnärerna, t.ex. make, barn eller annan. Enligt RSV:s uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konst-

närerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande ska omfattas av undantaget.

Bolag som tillhandahåller artistframträdande men inte drivs av någon av artisterna, benämns i denna skrivelse produktionsbolag. Tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag omfattas inte av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML”.

Verkshöjd

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang framgår också av ovan nämnda förhandsbesked 1995-04-28.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-08 (ej överklagat) ansett att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt.

Om en skådespelare framträder i en TV-intervju utan att det som framförs är ett verk, omfattas inte framträdandet av undantaget från skatteplikt.

Gräns mot annan tjänst

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. En bedömning får då, från fall till fall, ske utifrån huvudsaklighetsprincipen, dvs. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet torde vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Jfr EG-domen C-349/96 Card Protection Plan, som finns refererad i avsnitt 35.3.

Förhandsbesked: Kåseri, visning av bildspel

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30 (ej överklagat) att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att fram

trädandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk.

Gräns mot rättighet

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.4. Rättighetsupplåtelser och gränsdragningen mot andra tjänster behandlas i avsnitt 30.3.2.

Om en musiker, som bedriver näringsverksamhet, anlitas för att medverka vid t.ex. en inspelning så är musikern att anse som utövande konstnär vid det tillfället och ersättningen härför medför inte skattskyldighet enligt ML. Eventuell royalty som musikern därefter erhåller på grund av skivförsäljning, reprissändning eller liknande är att anse som en omsättning av en rättighet och medför skattskyldighet.

I RR:s dom (RÅ 2002 ref. 9) som refererats ovan, bedömde RR att produktionsbolagets tillhandahållande till arrangören till viss del kunde anses innefatta en upphovsrättsupplåtelse. Den ansågs emellertid vara en underordnad prestation.

Gräns mot föreställning

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter. RSV har i två olika skrivelser 1997-07-05, dnr 4297-97/901, och 1997-12-19, dnr 7944-97/901, bl.a. uttalat att den fr.o.m. 1997 införda beskattningsregeln endast gäller för arrangörens entréintäkter. I skrivelsen med dnr 4297-97/901 uttalas vidare angående bestämmelsen om skattskyldighet för olika föreställningar: ”En teatergrupps tillhandahållande av en föreställning till någon som i sin tur arrangerar den aktuella föreställningen gentemot publiken omfattas därför inte av bestämmelsen. För sådana tillhandahållanden blir undantaget från skatteplikt för omsättning av utövande konstnärs framförande enligt 3 kap. 11 § 1 ML tillämplig”.

För t.ex. en teatergrupp som säljer sin föreställning till en skola för att framföras i skolans matsal gäller undantaget – skolan är arrangör. Om skolan däremot köper hela föreställningar (jämförbart med samtliga biljetter) som teatergruppen visar i egna eller

hyrda lokaler är det teatergruppen som är arrangör och skattskyldig.

Angående beskattningen av konserter och andra föreställningar, se avsnitt 30.3.3.

Underordnade tjänster

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

I ett förhandsbesked 1999-02-16 (ej överklagat) har SRN ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkar inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående moms. SRN redovisade följande motivering:

”Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden...”

En eller flera tjänster

I RR- domen (RÅ 2002 ref. 9) som refererats ovan, anför: ”Bolagets prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt – med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket”. RR hänvisar till EG-domstolens praxis, C-349/96 Card Protection Plan, och anför: ”De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna”.

I RSV:s skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenteras domen i denna del enligt följande: ”RSV anser att det vid framförande av ett verk för publik i regel är framförandet som sådant

som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet så som RR har funnit i sin dom. Endast under särskilda omständigheter, se RÅ 1999 ref. 9 angående en programledares och producents omsättning av programledartjänster och rättigheter till ett verk, kan det förekomma att en uppdelning av beskattningsunderlaget blir tillämplig”.

**Förhandsbesked:
Orkesterbolag**

SRN har i ett förhandsbesked 1995-06-12 (ej överklagat) ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet.

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. KR i Jönköping har i en dom 1997-09-26, mål nr 4980-1996, (ej överklagad) ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artistbolagets musikframträdanden inte kan frångännas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. KR ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören.

Vad som inte berörts i den ovan nämnda KR-domen är användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrts ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt RSV:s uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och att därför uttagsbeskattning ska ske.

Det kan dock förekomma att ett bolag endast förmedlar en artist. I sådant fall medför förmedlingsprovisionen skattskyldighet, men däremot inte artistens ersättning.

**Syftet saknar
betydelse**

Syftet med den aktivitet eller produkt som den utövande konstnären medverkar i saknar betydelse för skattefriheten. Detta innebär att undantag från skatteplikt föreligger även i de fall när utövande konstnär medverkar i reklamfilm, reklamjippo, s.k. reklamjinglar, informationsfilm osv. Allt under förutsättning att det som framförs är ett litterärt eller konstnärligt verk, jfr avsnitt 30.3.1.2.

30.2.2 Biblioteksverksamhet

3 kap. 11 § 2 p. ML

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

Mer än ringa omfattning

om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 p. ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal.

Kommersiell biblioteksverksamhet

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

Program och kataloger

Om biblioteksverksamheten är undantagen från skatteplikt är även omsättning av program och kataloger för den egna verksamheten undantagen från skatteplikt, 3 kap. 18 § ML. För annan biblioteksverksamhet beskattas sådan omsättning fr.o.m. den 1 januari 2002 med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas från och med samma tidpunkt i båda kategorierna av verksamheter med 6 % moms. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte

helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.3 Arkivverksamhet

3 kap. 11 § 3 p. ML

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

I en skrivelse 1999-06-17, dnr 117-99/120, har RSV på förfrågan förtydligat vad som avses med bearbetning av arkivets egna handlingar. I skrivelsen anför RSV att vad som avses är bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot uppgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan enligt RSV fråga inte anses vara om sådan skattepliktig bearbetning.

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angetts ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 %.

30.2.4 Museiverksamhet

3 kap. 11 § 4 p. ML

Från skatteplikt undantas anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angetts ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Begreppet museum

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematiskt hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten.

Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

RSV har i en skrivelse 1999-12-13, dnr 12013-99/100, behandlat definitionsfrågan. I skrivelsen hänvisas till den definition som Statens kulturråd tillämpar:

”Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en musei-institution uppfylla vissa kriterier

- ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmedling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag,
- samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd,
- verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal,
- vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn”.

RSV poängterar i ovan nämnda skrivelse att vid en bedömning av huruvida en verksamhet kan anses utgöra museiverksamhet i momshänseende eller inte, bör en samlad bedömning göras av kriterierna.

30.2.4.1 Rättspraxis

ICOM

I ett förhandsbesked från rättsnämnden 1991 har nämnden använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 för stadgarna för ICOM (International Council of Museum). Den lyder: ”Ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse – insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld”.

Djurpark

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 45 SRN:s förhandsbesked att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt SRN:s uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum.

Samlarföremål

I ett förhandsbesked 1993-04-15 (ej överklagat) ansåg SRN att undantaget för museiverksamhet inte var tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nö-

jespark. Nämnden fann vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i momshänseende.

Slott

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 75 SRN:s förhandsbesked att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan är ägare till visningsobjekten inte hindrar att den som bedriver verksamheten med visningarna också bedriver museiverksamhet.

Herrgård

KR i Jönköping har i en dom 1997-03-10 (mål nr 2446-1995) fastställt LR:s dom att vägra avdrag för ingående moms avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs dels traditionellt jord- och skogsbruk, dels naturvård och dels turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. SKM, liksom LR, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML.

Keramiksamling

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 (ej överklagat) prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet är undantagna från skatteplikt enligt fr.o.m. 1997 gällande bestämmelser om museiverksamhet i ML. Sökanden ställer ut en större samling av keramik och tar entréavgift av besökarna. Sökanden har erhållit visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen har utbetalats som engångsbelopp. SRN gjorde följande bedömning. Utställningsverksamheten får, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgått till verksamheten kan inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 % av omsättningen.

**Medeltida
evenemang**

I ett förhandsbesked 1998-06-18 (ej överklagat) har SRN ansett att ett medeltida evenemang inte kunde betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. SRN ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt SRN fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse

tillträdet till hela evenemanget, vilket var att bedöma som tillhandahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Grotta

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 154, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-04-10 och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att därför entréavgiften ska beskattas med 25 % moms.

Fotografier m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-26 (ej överklagat) ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet. SRN ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a.: ”Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten”.

Förhandsbeskedet överensstämmer således med RSV:s ovan redovisade uppfattning.

Vetenskapspark

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 153, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-12-20 avseende entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehåller ett stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och dylikt inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehåller inga systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som utställes för förevisning för allmänheten. Nämnden fann att tillträde mot ersättning till vetenskapsparken inte kan hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anför vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranleder inte annan bedömning.

Trädgårdskonst

RR har 2001-11-13, RÅ 2001 not. 161, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-04-20 avseende utställning med trädgårdskonst. Sökanden har anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspi-

**Visning av
kommunhus**

rera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. SRN ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 p. ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 p. ML. Entréavgiften är därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 % moms.

RR har 2001-11-05, RÅ 2001 ref. 64, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-03-02 avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. RR anförde därvid angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset att de "inte kan anses äga rum "i museiverksamhet", vilket utgör grundförutsättning för regelns tillämplighet" RR anförde vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier har "varken enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastlagts i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kan anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar är därför inte undantagna från skatteplikt".

30.2.4.2 Undantagets omfattning

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 p. ML omfattar museums inträdesavgifter, guideavgifter samt ersättningar för tillhållande av vandringsutställningar.

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

**Program och
kataloger**

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML. För museiverksamhet, som inte omfattas av undantaget, beskattas sådan omsättning från och med den 1 januari 2002 med 6 % moms enligt 7 kap.1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 % moms. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.5 Folkbildningsverksamhet

3 kap. 11 § 5 p. ML	Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund.
Det allmänna	Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.
Studiecirklar, kulturaktiviteter	Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar, som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.
Kommersiell utbildning	Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 %.
Under-entreprenörer	Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t.ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

30.2.6 Kulturbildningsverksamhet

3 kap. 11 § 6 p. ML	Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.
	Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande är således undantagen från skatteplikt. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 %. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 30.2.5.
	I ett förhandsbesked, som har fastställts av RR 2001-11-13 (RÅ 2001 not. 161), har RR ansett att en utställning med trädgårds-konst inte är att anse som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 30.2.4.1.

30.3 Skatteplikt inom kulturområdet

Genom anpassningen till EG:s regler har från skatteplikt tidigare undantagna omsättningar inom vissa områden blivit skattepliktiga fr.o.m. 1997. Det gäller

- upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter, avsnitt 30.3.2,
- konserter m.m., avsnitt 30.3.3,
- ljud- och bildupptagning, avsnitt 30.3.4, och
- film, avsnitt 30.3.5.

Inledningsvis redogörs allmänt för immateriella rättigheter, avsnitt 30.3.1. I avsnitt 30.3.6 behandlas djurparksmomsen och i avsnitt 30.3.7 bokmomsen.

30.3.1 Immateriella rättigheter

Rättigheter vilka skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd.

Upphovsrätten innefattar

- den egentliga upphovsrätten, dvs. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
- fotorätten,
- vissa upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

Angående det industriella skyddet, se avsnitt 30.3.1.7.

De immateriella rättigheterna är nationella, dvs. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har tillskapats konventioner, se vidare avsnitt 30.3.1.5.

30.3.1.1 Upphovsrättens innehåll

Upphovsrätten syftar till att ge skydd för alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger därför upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i princip endast den ekonomiska rätten som kan överlätas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten omfattar

- reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt,
- spridningsrätt,
- framföranderätt,
- visningsrätt.

Reproduktionsrätt

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Härmed avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses här varje föremål vari verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

Spridningsrätt

Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller uthyres till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till mångfaldiganderätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

Framföranderätt

Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större sluten krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 1 kap. 2 § URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

Visningsrätt

Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både

direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

Upphovsman

Både den ekonomiska och ideella rätten innehåller alltid från början av upphovsmannen, dvs. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas. Den ideella rätten kan således inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överläts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 1 kap. 7 § 1 st. URL finns en presumptionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (1 kap. 4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (1 kap. 5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

30.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Man brukar säga att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att man i

det enskilda fallet kan underlåta att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte upphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislistor, bruksanvisningar, enkla kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det sätt varpå man beskriver fakta, dvs. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har inte heller upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte givit dem verkshöjd.

Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.

Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.

Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. Det fordras här mindre än normalt för att skydd ska erhållas.

Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som

programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som tillskapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärligt verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, dvs. kortare musikstycken.

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionettteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se avsnitt 30.3.2.4 om filmproduktion.

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden – det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttsyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

En fartygsmodell (RÅ 1987 not. 186) och en mässhake (RSV/FB Im 1982:8) har ansetts utgöra alster av bildkonst.

Införandet av skatteplikt vid omsättning av konstverk har medfört att det endast är vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har intresse vid mervärdesbeskattningen.

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del därav.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överläts.

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan erhålla skydd.

En produkt kan således erhålla upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

30.3.1.3 Översättning och bearbetning

1 kap. 4 § URL

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konststart.

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren/bearbetaren inte får förfoga över översättningen/bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren/bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren/bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, dvs. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

Översättningar

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen därav skyddad och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd

**Skyddade
översättningar**

ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av

- filmtexter (ej reklam- eller informationsfilm),
- utländska skönlitterära böcker,
- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,
- artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,
- sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,
- tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

**Ej skyddade
översättningar**

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av

- affärskontrakt,
- reklam- eller informationsbroschyr,
- andra reklam- eller informationsalster,
- frågeformulär,
- filmtext (reklam- eller informationsfilm),
- bruksanvisningar.

**Officiella
översättningar**

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet avgivet yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (1 kap. 9 § 1 st. URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av

- domar och beslut av myndigheter eller domstolar,
- olika författningar t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,
- myndigheters remissyttranden,
- departementspromemorior,
- ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),
- myndigheters förslag och utlåtanden,
- utredningsbetänkanden,

- propositioner,
- protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

Tolk

En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

Bearbetning

En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke. Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinhåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, dvs. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

Språkgranskning

Språkgranskning, dvs. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas

**Tillägg/
komplettering**

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

30.3.1.4 Samlingsverk

1 kap. 5 § URL

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete

uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, dvs. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

30.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Utländska upphovsmän

Av regeringsformen (2 kap. 22 § 2 st. 8 p. jfr med 2 kap. 19 §) framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare.

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och Världskonventionen. Enligt dessa ska anslutna nationers upphovsmän ges samma skydd i Sverige som de svenska. Detta kallas principen om nationell behandling.

Bernkonventionens och Världskonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

30.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, dvs. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, dvs., inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 9, 26, 26 a och 26 b §§ URL.

Upprättad allmän handling

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (26 a § URL).

1 kap. 9 § URL

Enligt 9 § 1 st. URL är författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet avgivna yttranden samt officiella översättningar av sådana texter inte föremål för upphovsrätt. Undantag görs i 9 § 2 st. URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår

som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan angående ingiven allmän handling).

2 kap. 26 a § URL

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återgivas utan upphovsmannens samtycke. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, datorprogram, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst, musikaliska verk, diktverk eller verk av vilka exemplar genom en myndighets försorg tillhandahålls allmänheten i samband med affärsverksamhet.

2 kap. 26 b § URL

Enligt 26 b § URL ska allmän handling utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar. Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot [URL:s](#) regler.

Upphovsrätten hindrar inte, enligt nämnda lagrum, att ett verk används i rättsvårdens eller den allmänna säkerhetens intresse.

Ingiven handling

Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

30.3.1.7 Industriellt rättsskydd

Som framhållits inledningsvis brukar rättigheter, vilka skyddas mot efterbildning eller liknande, kallas immateriella rättigheter och indelas i upphovsrätt, vilket behandlats i det föregående, respektive industriellt rättsskydd. Industriellt rättsskydd innefattar

- patenträtt,
- växtförädlarrätt,
- mönsterrätt,
- firmarätt,
- varumärkesrätt,
- annan känneteckensrätt, t.ex. skydd för egenartade efternamn, titlar på konstnärliga och litterära verk och heraldiska vapen.

Överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter beskattas enligt ML med 25 %.

Patentskyddet är idéskydd för uppfinningar som kan tillgodogöras industriellt. Det krävs, för att kunna erhålla patent, att uppfinningen är ny, har teknisk effekt och tillräcklig uppfinningshöjd. Skyddet uppkommer genom registrering.

Växtförädlarrätten ger skydd åt nya sorter av utsäden, köksväxter, frukt och bär samt prydnadsväxter. Växtförädlarskyddet är uppbyggt med patentskyddet som förebild. Skyddet är ett rent produktskydd och uppkommer genom registrering.

Mönsterrätten består i ett skydd för en bestämd varas form eller utseende (design).

Firma är det namn under vilken en näringsidkare bedriver sin verksamhet. Ensamrätt till firma kan man förvärva genom registrering eller inarbetning.

Ett varumärke är ett kännetecken som används för att särskilja en näringsidkares varor eller tjänster från andras. Även här kan skydd erhållas genom registrering eller inarbetning.

30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

**7 kap. 1 § 3 st. 8 p.
ML**

Skatteplikt infördes fr.o.m. 1997 för upplåtelser och överlåtelser av sådana immateriella rättigheter som dessförinnan varit undantagna från skatteplikt genom 3 kap. 11 § 1 p. ML. Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML. Då den lägre skattesatsen endast gäller för de angivna rättighetsupplåtelseerna innebär det att gränsdragningen mot tidigare skattepliktiga rättigheter, t.ex. avseende fotografier och reklamalster eller industriellt rättsskydd, består eftersom dessa fortfarande beskattas med 25 %.

De nya skattepliktsreglerna är tillämpliga endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelsen av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten för näringsverksamhet.

Royalty

RSV har i en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, behandlat bl.a. frågan om yrkesmässig verksamhet och vilken skattesats som är tillämplig vid utbetalning av royalty. Angående yrkesmässighet se avsnitt 8 och angående skattesatser se avsnitt 14.3.5.

**Biblioteks-
ersättning**

RSV har i en skrivelse 2002-04-23, dnr 104-02/120, ansett att den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, bibliotekersättning, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond

och som baseras på biblioteksutlåningen, utgör enligt RSV inte vederlag för en omsättning enligt ML.

**Övergångs-
bestämmelser**

De nya reglerna ska tillämpas i fråga om omsättningar för vilka skattskyldighet inträder den 1 januari 1997 eller senare. Detta innebär att ersättning för upplåtelse av upphovsrättigheter som avser tiden efter den 1 januari 1997 omfattas av skattskyldigheten, oavsett om avtal om upplåtelse slutits före denna tidpunkt. Det innebär även att ersättning som erhålls efter lagändringen, men avser en upplåtelse under tiden dessförinnan, omfattas av de äldre bestämmelserna, dvs. skattefrihet föreligger. I förekommande fall ska en uppdelning av ersättningen göras. I samband med skatteplikten infördes övergångsregler, som innebär att förskottsbetalningar avseende tillhandahållanden från och med lagändringen beskattas om betalning skett fr.o.m. den 1 oktober 1996. Se avsnitt 4.5.3.

**Överlåtelse/
upplåtelserekvisit**

Överlåtelsen eller upplåtelsen av upphovsrättigheterna innefattar tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att skattesatsen 6 % ska vara tillämplig, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

1. Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.
2. Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.
3. Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Det är således endast för överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende ett upphovsrättsligt skyddat verk som skattesatsen 6 % är tillämplig. Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas däremot inte av skattesatsen 6 % även om verket i sig är skyddat enligt URL.

**Huvudsaklighets-
princip**

När en vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90:111 s. 194 ff).

En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Man bortser således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överläts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighetsöverlåtelse.

Detta synsätt överensstämmer med RR:s betraktelsesätt i RÅ 1986 ref. 178, där man ansåg en filmkopia endast vara bärare av visningsrätten till filmen. Se även förhandsbesked avseende karta avsnitt 30.3.2.5.

Samtliga led

Samtliga led där rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk överläts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovsmannen omfattas av skattesatsen 6 %.

Verk enligt 1 kap. 1, 4 eller 5 §§ URL

En av förutsättningarna för den lägre skattesatsen är att det berörda verket är upphovsrättsligt skyddat enligt 1 kap. 1 § (originalverk), 1 kap. 4 § (andrahandsverk) eller 1 kap. 5 § (samlingsverk) URL. För överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, gäller normal-skattesatsen 25 %.

Droit de suite

Upphovsmannen till ett konstverk har rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. droit de suite. Bestämmelserna härom finns i 2 a kap. 26 j § URL. Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 12.2.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 30.3.1 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en kortfattad redogörelse.

30.3.2.1 Litterära verk

Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. En överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende dessa omfattas av den lägre skattesatsen. Författararvode från förlaget ska därför beläggas med 6 % moms i näringsverksamhet.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 %.

Kartor

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. SRN ansåg i ett förhandsbesked 1992 (ej överklagat) att skattefrihet enligt dåvarande bestämmelser i ML, gällde även när en karta i papper och på ADB-medium överläts i samband med överlåtelse av upphovsrätten. För vanlig försäljning av kartor liksom kopiering

av sådana gällde däremot skattesatsen 25 %. Numera är skattesatsen för såväl rättighetsöverlåtelse som försäljning av kartor 6 %. För kopiering av kartor gäller dock skattesatsen 25 %.

Datorprogram

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till program omfattas emellertid inte av bestämmelserna om den lägre skattesatsen.

Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 % är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 %. I prop. 1989/90:111 s. 194 har föredragande statsråd, i fråga om skattefriheten för översättningar enligt dåvarande regler i GML, hänvisat till vad lagrådet anfört (se prop. s. 308 f). Lagrådet hade bl.a. anfört:

”De översättningar av allehanda texter som behövs i näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör enligt lagrådets mening omfattas av skatteplikten”.

När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdesbeskattningen följa samma regler som originalverken.

Bearbetningar

En bearbetning innebär antingen att verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan. För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 % vid överlåtelse eller upplåtelse.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidsskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 % gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

30.3.2.2 Konsthärliga verk

Konsthärliga verk indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Musikaliska verk

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 %, såvida verket inte är ett reklam-alster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklam-alster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionettea-ter, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 % är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av sceniska verk.

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kort-filmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. vis-nings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 %. Re-klam- och informationsfilm beskattas dock med 25 %.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela ägan-derätten till filmen överläts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

Film består av en rad fotografier, enskilda filmrutor, som är skyddade enligt URL. En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier, varför skattesatsen 6 % inte är tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Skatteplikten för olika yrkeskategorier i en filmproduktion be-handlas i avsnitt 30.3.2.4.

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av 6 %-regeln. Då ska således själva upphovsrätten överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag.

Framställning av bokomslag har i ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1984:4) ansetts som ett skattepliktigt tillhandahållande enligt dåvarande bestämmelser i GML. Bokomslaget levererades till kunden som reproduktionsoriginal för tryckning (färdig offset-film). Rättsnämnden ansåg att, då framställningen inte enbart innefattade den konstnärliga utformningen av bokomslagen utan samtidigt även de slutliga reproduktionsoriginalen av dessa för tryckning, var tillhandahållandet att betrakta som en skattepliktig varuförsäljning och inte en rättighetsupplåtelse.

Bildkonstverk enligt URL torde inrymmas i begreppet konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML. Omsättning av konstverk är skattepliktig fr.o.m. den 1 november 1995. För upphovsmannens omsättning gäller därvid en omsättningsgräns för skattskyldigheten, jfr 1 kap. 2 a § ML.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägs av sökandebolaget säljs av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen är därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Moms ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avses i ansökningen. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 2000-04-13 (RÅ 2000 not. 65).

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV anser att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

För omsättning av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas. Reglerna om sådan beskattning, liksom definitionen av konstverk enligt ML, behandlas i avsnitt 34.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett

konstverk enligt ML. Det bör i stället, sitt konstnärliga värde till trots, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 %, medan i andra fallet transaktionen beskattas efter skattesatsen 25 %.

30.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m.

**7 kap. 1 § 3 st. 8 p.
ML**

Skattesatsen 6 % för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men omfattar inte fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 % vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 %. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enstaka fotografier för publicering i tidskrift, framställning av vykort eller kalendrar, men även film där fråga inte är om del i det konstnärliga skapandet av ett filmverk.

Reklamalster

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, dvs. en reklamfilm.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § 2 st. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet eller tjänst.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att

**System eller
program för ADB
Informationsfilm**

verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

Skattesatsen 6 % gäller inte överlåtelse eller upplåtelse av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex. samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV:s Anslags-tavlan, eller information om ett företags verksamhet.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Som informationsfilm får således anses t.ex. Boverkets information om bostadsbidrag, men däremot inte TV-Aktuellts normala inslag. Som informationsfilm anses därmed inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att man i film presenterar fakta innebär inte att man åstadkommer informationsfilm.

30.3.2.4 Filmproduktion

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd.

Andra medverkande yrkeskategorier agerar som utövande konstnärer.

Vissa av de som medverkar i produktionen av en film tillhandahåller tjänster i verksamheten som medför skattskyldighet. Dessa tillhandahållanden kan vara hänförliga till olika skattesatser. Andra utför tjänster i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Detta medför gränsdragningsproblem. Nedan följer ett försök att i grova drag dela upp olika yrkeskategoriers tillhandahållanden. Det bör dock understrykas att denna uppdelning inte kan tillämpas generellt utan bedömning måste i princip göras i det enskilda fallet.

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen

6 % tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

Omsättning av vissa tjänster, såsom mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning, avser framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film, som fr.o.m. 1997 inte är undantaget från skatteplikt. Skattesatsen här är 25 %. Se avsnitt 30.3.5.

Skådespelares, dubbares (i betydelsen talar in röster) och musikers medverkan får normalt anses falla in under begreppet utövande konstnärer och är därmed undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML. Undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnärer gäller därför även reklam- eller informationsfilm. Se förhandsbesked angående speakertext, avsnitt 30.2.1.

**Tekniker,
attributörer m.fl.**

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicienter, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminkörer, skräddare, skomakare, stylist, arkitekter, och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 % är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm. Jfr förhandsbesked angående filminspelning av intervjuer, se avsnitt 30.3.2.5.

30.3.2.5 Rättspraxis och RSV-skrivelser

**Förhandsbesked:
Intervjuinspelning**

I ett förhandsbesked 1997-06-19 (ej överklagat) har SRN ansett att filminspelning av intervjuer inte är att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 %. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget.

**Förhandsbesked:
Programledar- och
producenttjänster**

RR har i dom, RÅ 1999 ref. 9, ändrat SRN:s förhandsbesked 1998-01-14 angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. SRN ansåg att tillhandahållande av programledare och producent är en sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med skattesatsen 6 %. RR ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avser överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt ska tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avser producent- och programledartjänster för vilka skatt ska tas ut med 25 %. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes

till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionell och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program. RSV hade i överklagandet anfört att två separata tillhandahållanden bör anses föreligga för vilka skattesatsen är dels 25 %, dels 6 %.

**Förhandsbesked:
Kartor m.m.**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-02-04 (ej överklagat) prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. SRN ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 %. I övrigt ansågs att skatt ska tas ut med 25 %.

**RSV-skrivelse:
Kommentators-
tjänster**

I en skrivelse 1999-12-13, dnr 12012-99/100, har RSV behandlat kommentatorstjänster och frågeställningen kring om dessa tjänster kan anses utgöra ett verk som faller in under [URL:s](#) skydd. RSV åberopar förhandsbeskedet om programledartjänster (RÅ 1999 ref. 9), som refereras ovan, och gör följande bedömning: ”RSV menar att en särskild bedömning i det enskilda fallet måste ske huruvida tjänsten kan anses utgöra ett skyddat verk (självständigt skapande insats) eller om det kan anses motsvara ett enklare nyhetsmeddelande. I de fall tjänsten anses utgöra skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls t.ex. administrations- eller informations-tjänster. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund”.

KR i Stockholm har i en dom 2000-03-16 (mål nr 1146-1999) avseende tillhandahållande av kommentatorstjänster före den 1 januari 1997 ansett att de aktuella kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd och att de ska vara undantagna från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser.

**RSV-skrivelse:
TV-produktion**

RSV har i ett brevsvar 1999-12-15, dnr 10405-98/901, till ett TV-bolag behandlat frågeställningar kring tillämplig skattesats-avseende produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag. RSV hänvisar bl.a. till förhandsbeskedet angående programledartjänster (RÅ 1999 ref. 9) som refereras ovan, och anför bl.a. följande: "I enlighet med ovanstående RR-dom menar RSV att beträffande produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag där överlåtelse sker av skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund ...". I ett förtydligande till denna skrivelse har RSV 2001-11-06, dnr 10099-01/120, uttalat: "RSV gör den bedömningen att om uppdragstagaren för produktionen svarar för denna fram till färdigt TV-program bör det vara fråga om en rättighetsupplåtelse och därmed en skattesats om 6 %. Att uppdragstagaren upphandlat tjänster från annan för att kunna producera filmen bör inte ha någon betydelse. Även om det också är så att produktionstjänsterna är nödvändiga för framställningen och sändningen av verket, dvs. TV-programmen, får produktionstjänsterna ses som ett underordnat led i tillhandahållandet av rättigheterna". RSV framhåller vidare att innehållet i avtalet är avgörande, dvs. vad uppdragsgivaren beställt och betalar för och om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. RSV uttalar vidare: "Avgörande är således om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. Vidare måste bedömas om avtalet innefattar flera tillhandahållanden som inte kan anses vara underordnade någon huvudtjänst. Om så är fallet ska samtliga dessa tillhandahållanden bedömas om de avser någon rättighetsupplåtelse eller inte och utifrån detta ska skattesats avgöras".

**KR-dom:
Program-
produktion**

KR i Stockholm har i en dom 2001-09-28, mål nr 5052-2000, prövat om ersättning för programproduktion för TV är att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. KR gjorde samma bedömning som LR. LR jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden är olik den som rådde i rättsfallet: "Programledarens prestation gick där ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer". I förevarande mål ansåg rätten att bolaget haft "ansvar för hela programproduktionen. Programmen utgör i sig verk vilka överläts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem". LR ansåg

att vad bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgörs av upphovsrätt.

**KR-dom:
Program-
presentationer för
TV**

KR i Stockholm har i en dom 2001-12-19, mål nr 2979-2000, ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gäller tid före den 1 januari 1997. Domen har emellertid aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 % moms. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat in på- och avpresentationer till TV-program och levererat dem sändningsklara till TV-bolaget på s.k. betakassetter. Avtalet omfattade hela arbetet fram till sändningsfärdig produkt och specificerade ett flertal ingående tjänster. KR anför bl.a. följande: ” Programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är i stället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt andligt skapande i förevarande fall anses vara marginellt. Framförandet av informationen kan inte anses innefatta något egentligt nyskapande och risken för att två av varandra oberoende personer skulle komma att framföra informationen på ett väsentligen identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda kan de aktuella framförandena inte anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning”.

**RSV-skrivelse:
Musik on-line**

RSV har i ett brevsvår 1999-12-16, dnr 10940-99/120, behandlat frågeställningar angående försäljning av musik on-line. Frågan gäller beskattningsekvenserna för ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets hemsida. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets hemsida gör kunderna beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik. Enligt frågeställaren bör fråga vara om en upphovsrättslig upplåtelse som ska beskattas med 6 % moms. RSV gör följande bedömning: ”Enligt RSV:s

mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Vidare menar RSV att man måste se på vad som egentligen överläts till kunden.

I förevarande fall anges att kunden inte får nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Dock kan anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. RSV menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt RSV:s mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt”.

RSV anser vidare att omsättningen inte heller kan anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärs framförande av konstnärligt verk. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 % är således tillämplig vid omsättningen inom landet. Jfr avsnitt 11.3.5 angående omsättningsland vid tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor.

**RSV-skrivelse:
Domännamn**

RSV har i en skrivelse 2000-03-03, dnr 2327-00/120, ansett att köp av domännamn är ett tillhandahållande av en överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet. Frågan gällde köp av domännamn från utlandet. Enligt skrivelsen ska beskattningsland bestämmas utifrån 5 kap. 7 § ML.

30.3.3 Konserter m.m.

**7 kap. 1 § 3 st. 5 p.
ML**

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller ballettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar är skattepliktigt. För tillhandahållande av biografföreställningar infördes skatteplikt redan fr.o.m. den 1 juli 1996, medan skatteplikt för tillhandahållande av övriga föreställningar infördes fr.o.m. den 1 januari 1997.

Skatteplikten är generell och omfattar således både omsättning i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, dvs. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 %, 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML. Skattesatsen gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar, jfr 1996/97:SkU6 s. 23.

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 1997-07-05, dnr 4297-97/901, har RSV uttalat följande angående tillämpningsområdet:

”Den nya bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML gäller uttryckligen för tillträde till bl.a. teaterföreställning. Enligt för-

fattningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. s. 56. Den nya beskattningsregeln gäller således endast för en teaterarrangörs entréintäkter”.

Se även avsnitt 30.2.1 angående gränsdragning mot undantaget i 3 kap. 11 § p. ML, en konstnärs framföranden av litterärt eller konstnärligt verk.

Då endast tillträde till föreställningar som tidigare var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 p. ML omfattas av den lägre skattesatsen gäller samma gränsdragning som tidigare mot t.ex. danstillställningar och restaurangunderhållning. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks detta genom ett uttalande om att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet. Som exempel på vad som inte ska omfattas av den reducerade skattesatsen nämns där inträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält. Från och med den 1 januari 2001 beskattas dock inträde till djurparker med 6 % moms, se avsnitt 30.3.6.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biograföreställning osv. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses enligt prop. 1989/90:111 s. 195 t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar.

Den lägre skattesatsen gäller tillträde till konserter men inte restaurangunderhållning. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurangunderhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

Program och kataloger

Från och med den 1 januari 2002 gäller 6 % moms vid omsättning av program och kataloger för konserter och övriga föreställningar för vilka den reducerade skattesatsen gäller, 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.3.3.1 Rättspraxis

Förhandsbesked: Nöjesområde

SRN har i förhandsbesked från 1992 (ej överklagat) ansett att entréavgift till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del är ersättning för konsert när avgiften, förutom att den ger tillträde till konsert, även ger tillträde till andra aktiviteter, t.ex. dans till dansorkestrar, diskotekdans, servering, karusell m.m.

**Förhandsbesked:
Musikrestaurang**

I ett annat förhandsbesked från 1992 (ej överklagat) ansåg SRN att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang var ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav följande om verksamheten: Gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. SRN ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter man tagit fasta på vid bedömningen. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

**Förhandsbesked:
Park**

I ett förhandsbesked 1995-05-12 (ej överklagat) ansåg SRN angående en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförbara föreställningar enligt ML. Nämnden fann därvid att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen.

**Förhandsbesked:
Musikgala**

I ett förhandsbesked 2001-06-01 (överklagat av sökanden) har SRN ansett att entréavgift till musikgala ska beskattas med 25 % moms. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikinslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar.

**KR-dom:
Festival**

KR i Sundsvall ansåg i en dom 1996-03-20, mål nr 5401-1994 (prövningstillstånd i RR har ej beviljats) att entréavgifterna till

festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg KR att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet.

**RSV-skrivelse:
Festival**

RSV har i en skrivelse 1998-01-30, dnr 743-98/212, uttalat sin syn på beskattningen av entréavgifter till festivaler. Där sägs när avgiften avser enbart konsert: ”Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. RSV anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och dylikt), vilket skall beskattas efter 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML”. I skrivelsen sägs vidare: ”När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna”. Beträffande avdragsrätten säger RSV: ”När uppdelningsprincipen skall tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena.” RSV påpekar dock att det alltid är den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

**KR-dom:
Magiker**

KR i Stockholm har i en dom 2001-10-30, mål nr 1214-2000, ansett att den aktuella trolleriföreställningen är en sådan jämförbar föreställning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 11 § 4 p. ML.

RSV S 1995:20

RSV har meddelat rekommendationer, RSV S 1995:20, om serveringstjänster. Av rekommendationerna framgår bl.a. att om ett serveringsföretag arrangerar t.ex. en konsert ska en särskilt debiterad avgift för konserten beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar. Observera dock att rekommendationen gäller äldre lagstiftning avseende beskattningen av konserter.

30.3.3.2 Avdragsbegränsning

8 kap. 13 a § ML

Genom en särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har fr.o.m. den 1 januari 1997 införts en avdragsbegränsning. Av lagrummet framgår att i de fall den ingående momsen avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av kon-

serter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst eller bidrag som är direkt kopplat till priset, 7 kap. 3 a § 1 st. ML. Vad som nyss sagts gäller inte om annat följer av 8 kap. 14 § ML.

Avdragsbegränsningen gäller de föreställningar som beskattas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML och inte tillträde till och förevisning av djurparker, som beskattas enligt 7 p. samma lagrum. ML:s bestämmelser om djurparksmomsen behandlas i avsnitt 30.3.6.

Avdrag för ingående moms får således inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Den nu införda begränsningen innebär att även mottagna bidrag inräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag (se prop. 1996/97:10 s. 35).

Avdragsbegränsningen ska träffa verksamhet som omsätter sådana föreställningar som enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML ska beskattas med skattesatsen 6 %. Om företaget även bedriver annan verksamhet ska för den verksamheten de allmänna reglerna om avdragsrätt i ML tillämpas.

Bidrag från det allmänna

Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten eller kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart ska avdragsrätten begränsas även med hänsyn till detta, t.ex. subventionerad hyra, ränte- och/eller amorteringsfria lån.

Avdragsrätten ska inte reduceras i de fall det allmänna köper varor och tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till teaterföreställningar för skolans elever, (jfr prop. 1996/ 97:10 s. 56). Detsamma gäller sådana bidrag som är direkt kopplade till priset och ska ingå i beskattningsunderlaget, 7 kap. 3 a § ML.

Andra bidrag

Såsom nämnts ovan ska avdragsbegränsning ske endast vid bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsrätten påverkas därför inte av s.k. sponsorbidrag från näringslivet. Inte heller stöd i

Avdragsrättens omfattning

form av sedvanliga arbetsmarknadsåtgärder påverkar avdragsrätten.

Avdragsrätten för ingående moms motsvarar summan av erhållna skattepliktiga intäkter i verksamheten i relation till den totala omsättningen inklusive bidrag från det allmänna. Det anges särskilt att reglerna om obegränsad avdragsrätt i vissa fall, de s.k. 95 %-fallen, i 8 kap. 14 § ML ska tillämpas. Som exempel kan nämnas att en teater köper ett inventarium till caféet som till mer än 95 % är hänförligt till en verksamhetsgren som inte ska omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML. Ett annat exempel på tillämpningen är när den ingående momsen för ett förvärv är högst 1 000 kr och den bidragsfinansierade delen av verksamheten understiger 5 % av den totala omsättningen.

Den faktiska andelen avdragsgill ingående moms kommer inte att vara känd under löpande år. Först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

Jämningsreglerna

Med hänsyn till avdragsbegränsningens konstruktion och syfte är jämningsreglerna i 8 a kap. ML inte tillämpliga. Avdragsbegränsningen utgör en specialreglering i ML. Enligt prop. 1996/97:10 s. 35 har den generella skatteplikten kombinerats med en begränsning av avdragsrätten. Ett alternativ hade varit att i stället bidragsreglerna kunde komma att justeras för att inte uppnå en snedvriden konkurrens. Det innebär att förändringar i relationen mellan intäkts- och bidragsfinansierad del i verksamheten inte ska medföra någon jämkning av skatten. En sådan tolkning innebär även att bidragen blir likvärdiga.

Angående jämningsreglerna, se avsnitt 23.

30.3.4 Ljud- och bildupptagning

7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt, se avsnitt 30.2.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av en sådant framförandet omfattas däremot inte av skattefriheten utan skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 januari 1997. Det innebär att royalty och andra ersättningar från grammofonbolag är skattepliktiga. Det samma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning, t.ex. en grammofonskiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande, s.k. STIMPengar. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML.

I ett brevsvar 1999-12-16, dnr 10940-99/120, angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line har RSV ansett att skattesatsen 6 % inte gäller för sådan omsättning. Brevsvaret refereras i avsnitt 30.3.2.5.

30.3.5 Film

Framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film är skattepliktig fr.o.m. den 1 januari 1997. Tidigare undantogs sådana tjänster avseende kinematografisk film som avsåg annat än reklam eller information. Numera är således tjänsterna skattepliktiga oavsett vilken typ av film det gäller. Skattesatsen är 25 %.

30.3.6 Djurparker

7 kap. 1 § 3 st. 7 p.
ML

Från och med den 1 januari 2001 är skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker 6 % mot tidigare 25 %.

Enligt sjätte direktivet, artikel 12.3 a tredje stycket och punkten 7 i bilaga H, får en reducerad skattesats tillämpas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. I direktivet hänförs djurparkstillträde till gruppen konserter och andra föreställningar, som sedan den 1 januari 1997 beskattas med skattesatsen 6 %. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra lagändringen avseende djurparker till denna kategori utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap. Man har heller inte infört någon avdragsbegränsning enligt 8 kap. 13 a § ML på grund av bidragsfinansiering av djurparker.

Begreppet
djurpark

I författningskommentaren, prop. 2000/2001:23 s. 20, uttalas vad som ska avses med djurpark i detta sammanhang:

”Med begreppet djurpark avses i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vi bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands”.

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens Jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådana godkännande räcker emellertid inte för att hänföra anläggningen till djurpark i ML:s mening. I författningskommentaren hänvisas även till den definition av djurpark som ges i rådets direktiv 1999/22/EG vid bedömningen. Enligt direktivet avses permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter. Härutöver uppställs i direktivet krav på anläggningens drift, deltagande i forskning m.m. Sverige har ännu inte vidtagit någon lagstiftningsåtgärd med anledning av detta direktiv.

Ytterligare vägledning vid bedömningen kan sökas i djurparksföreningars etiska regler. I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler bl.a. anger att djurparken ska ingå i internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning ska bedrivas, att utrotningshotade arter ska hållas och att zoolog och veterinär ska vara knutna till parken.

Det poängteras emellertid i författningskommentaren att det inte ska ställas krav på medlemskap i en djurparksförening eller att anläggningen ska uppfylla alla regler som uppställs av föreningarna. Någon krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizon på nöjesanläggningar, fri-luftsanläggningar, campingplatser eller dylikt. Inte heller ska den lägre skattesatsen gälla när djur uppvisas i anslutning till bondgårdar eller i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster.

Fristående anläggningar

Fristående anläggningar såsom delfinarier, akvarier, terrarier och tropikhus benämns normalt inte djurpark. För dessa får bedömningen om de kan hänföras till den kategori som beskattas med den lägre skattesatsen avse om de uppfyller djurskyddskraven och djurparksföreningarnas krav. Sådana anläggningar som sammantaget har den inriktningen som krävs av djurparker kan således, trots att de inte benämns djurpark i vanligt språkbruk, omfattas av djurparksbegreppet i ML.

Omfattning

Den lägre skattesatsen gäller enbart tillträde till och förevisning av djurparken. Om separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier, terrarier osv. i en djurpark ska även för sådana avgifter gälla den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls inom djurparken beskattas enligt allmänna regler. Det innebär att exempelvis servering, ponnyridning eller tivoliattraktioner mot särskild avgift beskattas enligt för omsättningen gällande skattesats.

Från och med den 1 januari 2002 beskattas omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Guidning

Även förevisning av djurparken omfattas av den lägre skattesatsen. En sådan förevisning kan ske genom personlig guide eller en rundtur med buss med information om djurarterna och djurparksverksamheten. Även om information sker genom ett inspelat band ska den lägre skattesatsen gälla.

Gemensam avgift

Om entréavgiften innefattar tillträde till såväl djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående momsen. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående momsen. Utgående och ingående moms ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 12.4 respektive 15.4.

30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.

**7 kap. 1 § 3 st. 4 p.
ML**

Från och med den 1 januari 2002 har skatten på böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. sänkts till 6 %. Enligt prop. 2001/2002:45 är syftet att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Man vill härigenom stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt öka tillgången till och intresset för litteratur.

Utöver traditionella böcker och tidskrifter gäller den reducerade skatten även för kassetter och andra tekniska medier som i tal återger innehållet i en bok eller tidskrift. Skattesatsen gäller även för andra varor som genom teckenspråk, punktskrift eller på liknande sätt gör skrift tillgänglig för läshandikappade.

Samtidigt har skatten sänkts till 6 % på program och kataloger i verksamheter som redan nu omfattas av den lägre momsen. Det gäller konserter och andra föreställningar, biblioteks-, musei-, djurparks- samt idrottsverksamhet. Reglerna för sådana program och kataloger redogörs för vid respektive verksamhets avsnitt.

Bestämmelserna om den reducerade skatten för böcker m.m. behandlas i avsnitt 14.