

ARTIKLAR

Björn Forssén, juris doktor, advokat, Stockholm

Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön

Jag, Björn Forssén, lanserar ett för skatterätten nytt inslag i forskningen inom ämnet, nämligen juridisk semiotik – The Semiotics of Law (eller Legal Semiotics). Artikeln återfinns också i en version på engelska i Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context: with Legal Semiotics. Min ambition är att starta en diskurs om juridisk semiotik inom skatterätten – skattejuridisk semiotik. Jag inleder med att ta den artistiska miljön som ett praktikfall för att resonera om tecken (eng., signs) på skattebrott i en sådan kontext, och använder mervärdesskatt (moms) för att exemplifiera. Jag tackar professor Laura Ervo, Örebro universitet, som inspirerade mig att ta upp juridisk semiotik, för att utveckla forskningen inom skatterätten, vilken annars oftast är rättsdogmatisk metodologiskt sett. Även inslag av en skattejuridisk semiotik bör enligt min åsikt användas, för att utveckla metodiken, så att avhandlingar om skatterätt blir mer användbara för fortsatta forskningsinsatser och vid tolkning och tillämpning av skatterättsliga frågor i praktiken.

1 Introduktion

Före 1 oktober 1955 fanns ett så kallat varietéförbud i Sverige, som hade införts sex decennier tidigare. Det innebar att det var förbjudet att servera alkoholhaltiga drycker i lokaler där artistiska framträdanden skedde. Gränsdragningen mellan framträdanden som klassificerades som varieté eller icke-varieté i det hänseendet var ganska trubbig. Exempelvis, enligt en anekdot, som jag i min advokatgärning har fångat upp från producenter med många års erfarenhet inom underhållningsvärlden, ansågs överträdelse av varietéförbudet föreligga om en person som reciterade litteratur bar en röd kavaj i stället för en mörk kavaj.



Personen till vänster bär mörk kavaj och den till höger röd.

Bildkälla: Björn Forssén

I bilden ovan står *Julius* till vänster i mörk kavaj och reciterar litteratur och till höger står dennes bror i röd kavaj och gör detsamma. Numera skulle skillnaden enligt nämnda anekdot vara utan betydelse för att exempelvis bestämma huruvida de gör ett artistiskt framträdande. Världen har blivit en något mer komplex plats beträffande till exempel sådana frågor, vilket jag ska visa med denna artikel.¹

Denna artikel berör tecken på skattebrott i en artistisk miljö och jag har valt som exempel på skattebrott oriktig uppgift i en mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration) eller underlåtenhet att lämna en sådan momsdeklaration av en artist. Därvid är immateriella rättigheter av intresse och att förarbetena till upphovsrättslagen (1960:729), URL, är från tiden bara några få år efter avskaffandet av varietéförbudet. Den första svenska mervärdesskattelagen infördes 1 januari 1969 och den nuvarande, mervärdesskattelagen (1994:200), ML, trädde i kraft 1 juli 1994. Både URL och föregångaren till ML har influerats av EU-rätten och sedan Sveriges anslutning till Europeiska unionen (EU) 1 januari 1995 ska ML tolkas i ljuset av EU-rätten på momsområdet, vilken numera huvudsakligen gäller EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Det nämnda ger en kort bakgrund till de exempel på skattebrott som jag presenterar, varvid jag sätter den eventuella skyldigheten att lämna en momsdeklaration i ett visst sammanhang, nämligen en artistisk miljö, där en artists förhållningssätt till den skyldigheten eller hans eller

¹ Se även Björn Forssén, *Law and Language on The Making of Tax Laws and Words and context: with Legal Semiotics*. Melker Förlag 2018, s. 162–179. (Forssén 2018a)

hennes val av skattesats vid bedömningen av om en sådan skyldighet föreligger bör bestämmas av artistens agerande i olika artistiska miljöer. I det hänseendet är det relevant att moms skyldighet gäller enligt ML sedan 1 januari 1997 för litterära och konstnärliga rättigheter enligt URL, med tillämpning av den generella skattesatsen om 25 procent eller en reducerad skattesats om 6 procent, och undantag från momsplikt för en utövande konstnär (artists) framförande av sådant litterärt eller konstnärligt verk. Undantaget är inte förenligt med EU:s mervärdesskattedirektiv, men det är tillåtet att ha det i ML 3 kap. 11 § 1 enligt Sveriges anslutningsfördrag med EU.

I exempen i denna artikel antas, om inte annat anges, att artisten är en så kallad beskattningsbar person, det vill säga en person som kan vara moms skyldig för ersättning för omsättning av varor eller tjänster och som – för ändamålet med exemplen – i praktiken kan beskrivas som en artist som är egen företagare (och således inte omfattas av anställning eller liknande). Jag beaktar inte subjektiva rekvisit för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69), SBL. I stället begränsar jag resonemanget i exemplen till de objektiva rekvisiten för skattebrott. Huvudfrågan i varje exempel är huruvida artistens agerande och den aktuella artistiska miljön bildar tecken på skattebrott, det vill säga skattebrott avseende moms, om artistens förhållningssätt till dessa tecken är – med eller utan uppsåt – att underlåta att lämna momsdeklaration eller att lämna en sådan med tillämpning av fel skattesats. Jag redogör också för två specialexempel, där förhållandena att ett enkelt bolag bildar den artistiska miljön och också ett litterärt eller konstnärligt *eller* att en konstnärns arbete under olika rättsliga former kan utgöra objektiva tecken som bidrar till bedömningen av om skattebrott har begåtts av bolagsmännen i det enkla bolaget eller av konstnären. Därutöver resonerar jag i de nämnda hänseendena om artisters användning av olika attribut som möjliga avgörande objektiva tecken på skattebrott avseende moms, när artister agerar i exempelvis teater- eller filmmiljöer. Avslutningsvis gör jag en sammanfattning och lämnar några avslutande synpunkter.

2 Artistens agerande och miljön kan utgöra objektiva tecken som bidrar till bedömningen av skattebrott avseende moms



Bildkälla: Björn Forssén

I ett antal exempel sätter jag en artist, *Elsa* i bilden ovan, i olika typiska artistiska miljöer. Hon är en sångare som också skriver sitt material (singer songwriter) och gör också en del skådespeleri och reciterar litteratur, och jag antar, såsom nämns ovan, att hon är en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende och därför kan vara moms skyldig för ersättning för tillhandahållanden (omsättningar) av sina artistiska tjänster i exempelvis följande artistiska miljöer:

- konserthus/teater,
- inspelningsstudio,
- tv-studio,
- bio,
- webbshow.

Jag gör inte en fullständig prövning av huruvida de mervärdesskatterättsliga omständigheterna som bestämmer om de objektiva rekvisiten för en korrekt momsdeklaration som lämnas av Elsa uppfylls. Jag begränsar den objektiva prövningen till det enkla faktumet att den aktuella miljön i vilken hon agerar eller den använda teknologin *kan*, genom sin associativa betydelse för klassifikationen enligt URL av de tjänster som hon tillhandahåller, medföra att hon är skyldig att lämna en momsdeklaration och att hon därför *kan* anses ha begått skattebrott avseende moms om hon inte har gjort så eller om hon har lämnat en sådan deklaration som innehåller oriktig uppgift.

2.1 Konserthus/Teater

Undantag från momsplikt gäller, som ovan nämnts, enligt ML 3 kap. 11 § 1 för en utövande konstnär (artists) framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk enligt URL. Skatteverket (SKV) har gjort ett ställningstagande om omfattningen av detta undantag.² Enligt SKV är det bara tillämpligt på ett framförande direkt inför en publik.³

Sålunda *kan inte* Elsa anses begå skattebrott för underlåtenhet att lämna momsdeklaration till SKV när hon har mottagit ersättning i form av gage från ett bolag som driver ett konserthus eller teater, där hon till exempel har sjungit eller reciterat litteratur inför en publik, eftersom hennes därigenom tillhandahållna tjänster är undantagna från momsplikt enligt ML. Därvidlag spelar det ingen roll huruvida den framförda sången, det vill säga det framförda litterära och konstnärliga verket, har skrivits av henne själv eller någon annan.

- *Konklusion:* Konserthuset eller teaterbyggnaden *kan* ge framträdanden där en associativ betydelse såtillvida att de *kan* antas vara klassificerade som utövande artisters framförande av litterära eller konstnärliga verk, om det inte är uppenbart att lokalerna i stället används för till exempel politiska möten (eftersom en politiker inte är en utövande artist trots att hans eller hennes manus till det politiska talet anses utgöra ett litterärt verk enligt URL).

² Se Skatteverkets ställningstagande 2017-01-27, dnr 131 44322-17/111.

³ Se Skatteverkets ställningstagande 2017-01-27, dnr 131 44322-17/111, avsnitt 4.3.

Emellertid kan Elsa vara skyldig att lämna en momsdeklaration även om hennes framträdande omfattas av det ovan nämnda undantaget från momsplikt. En sådan situation skulle uppkomma om hon också gör momspliktiga tillhandahållanden i sin ekonomiska verksamhet. I så fall har hon en så kallad blandad verksamhet, där hon ska redovisa i en momsdeklaration både momspliktiga och från momsplikt undantagna omsättningar. Därvidlag är syftet att det ska vara möjligt att bedöma omfattningen av rätten till avdrag för ingående moms, som begränsas på grund av förekomsten av undantagna tillhandahållanden i en ekonomisk verksamhet där det annars produceras tillhandahållanden för vilka utgående moms ska redovisas och som berättigar henne till avdrag. Bortsett från en situation med en blandad verksamhet i momshänseende är Elsa, som ovan nämnts, inte skyldig att lämna en momsdeklaration för sin från momsplikt undantagna omsättning.

2.2 Inspelningsstudio

Om Elsas framförande av det litterära eller konstnärliga verket i stället sker i en inspelningsstudio, skulle SKV enligt dess ovan nämnda ställningstagande bedöma det som ett tillhandahållande av en visningsrätt, eftersom det inte har framförts direkt inför en publik. Därmed *kan* Elsa anses ha begått ett skattebrott avseende moms på grund av sin underlåtenhet att lämna en momsdeklaration beträffande sitt mottagna gage från skivbolaget, eftersom hon vore skyldig att registrera sig till moms hos SKV och redovisa utgående moms i en momsdeklaration som lämnas till SKV. Hennes underlåtenhet att uppfylla det sistnämnda *kan* anses som skattebrott enligt SBL 2 §.

- *Konklusion:* Inspelningsstudion *kan* ge framträdanden som sker där en associativ betydelse såtillvida att de *inte kan* antas vara klassificerade som utövande artisters framföranden av litterära eller konstnärliga verk inför en publik.

För övrigt *kan* Elsa *också* anses ha begått skattebrott avseende moms när momsdeklarationen lämnas, om hon redovisar den reducerade skattesatsen om 6 procent i stället för den generella om 25 procent, om visningsrätten inte anses avse ett litterärt eller konstnärligt verk enligt URL 1, 4 eller 5 §. Enligt ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8 tillämpas den reducerade skattesatsen om 6 procent för *upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av URL 1, 4 eller 5 §*, medan fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller

film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information omfattas av den generella skattesatsen för moms om 25 procent i ML 7 kap. 1 § första stycket. Det vore också fallet redan om visningsrätten inte ansågs unik och därigenom inte omfattad av URL 1, 4 eller 5 §. En intellektuell prestation av viss höjd – så kallad verkshöjd (unikumprincipen) – kan skyddas mot intrång från andra än rättighetshavaren enligt de immaterialrättsliga reglerna i till exempel URL. Termen *verkshöjd* används ofta som ett sammanfattande uttryck för vad som måste präglade ett alster för att det ska skyddas upphovsrättsligt sett.⁴ Emellertid skulle i nämnda situationer den korrekta skattesatsen i första hand bestämmas av avtalet mellan artisten och skivbolaget och en tolkning av det interna tecken som bestämmer deras uppfattning av huruvida visningsrätten är att bedöma som ett unikt skapande eller bara en upprepning av något redan existerande. Då blir inte problemet löst av uppfattningen om något externt objektivt tecken såsom lokalerna som används för inspelningen av framträdandet. Därför avser jag i denna artikel med ett externt objektivt tecken en objektivt iakttagbar omsättning i motsats till interna omständigheter, vilka bara är iakttagbara av parterna själva, såsom vad som uttrycks i deras avtal angående tillhandahållandena. Jag avser med denna artikel att nämna i första hand exempel på artisters agerande och andra externa objektivt iakttagbara tecken som indikerar huruvida de *kan* anses begå skattebrott avseende moms genom att inte lämna momsdeklaration eller genom att lämna sådan deklaration som innehåller oriktig uppgift.

2.3 Tv-studio

Om Elsa framför ett litterärt eller konstnärligt verk i en tv-studio och får ett gage av tv-bolaget både för framträdandet inför en studiapublik och för inspelningen av framträdandet, kan hennes tillhandahållande (omsättning) anses som en eller flera omsättningar i momshänseende. SKV skulle, i enlighet med sitt ovan nämnda ställningstagande, bedöma som en enda omsättning att Elsa framträder i en tv-inspelning med publik. SKV resonerar enligt följande angående vad som är huvuddelen av omsättningen i ett sådant fall:

- Om framträdandet görs under sändning, betraktar SKV studiapubliken endast som ett medel för att på bästa sätt utföra tv-inspelningen, och

⁴ Se Ulf Bernitz – Lars Pehrson – Jan Rosén – Claes Sandgren, *Immaterialrätt och otillbörlig konkurrens* Fjortonde upplagan. Handelsbolaget Immaterialt Rättsskydd i Stockholm 2017, s. 57.

därmed inte som ett framträdande direkt inför publik – snarare huvudsakligen som ett tillhandahållande av en visningsrätt till framträdandet, där moms skyldighet uppkommer för Elsa (till skattesatserna 6 eller 25 procent).

- Om Elsa i stället får ett gage för att framträda vid repetitioner inför TV-sändningen, skulle SKV betrakta hennes framträdande som ett enda tillhandahållande som sker direkt inför publik och därför undantaget från momsplikt enligt ML 3 kap. 11 § 1.
- *Konklusion:* I det sistnämnda fallet finns ett externt objektiva tecken på att Elsa *inte kan* anses begå skattebrott avseende moms om hon inte lämnar en momsdeklaration till SKV, nämligen den omständigheten att hon har fått sitt gage endast för framträdandet vid repetitionerna inför tv-inspelningen, inte för hennes framträdande i tv-sändningen. Enligt min mening visar detta på vikten av att komplettera till exempel en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner (eng., composite supplies) på momsområdet med analyser baserade på juridisk semiotik. Det gäller också i det föregående fallet, trots att frågan om korrekt skattesats i första hand skulle bestämmas av avtalet mellan Elsa och tv-bolaget och tolkning av deras uppfattning huruvida visningsrätten till hennes framträdande är att anse som unikt, inte av något externt objektiva tecken.

2.4 Bio

Om Elsas framförande av det litterära eller konstnärliga verket sker i en filmstudio, skulle SKV enligt dess ovan nämnda ställningstagande betrakta det som ett tillhandahållande (omsättning) av en visningsrätt snarare än ett framträdande direkt inför publik, eftersom SKV betraktar framträdandet som underordnat visningsrätten av det som det huvudsakliga tillhandahållandet. För övrigt anser SKV att det tillhandahållandet omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent. Därmed *kan* Elsa anses begå skattebrott avseende moms för underlåtelse att lämna momsdeklaration för det gage hon får från filmbolaget.

- *Konklusion:* Filmstudion *kan ge* framträdanden där en associativ betydelse såtillvida att de *inte kan* antas bli klassificerade som utövande artisters framförande av litterära eller konstnärliga verk inför en publik. Sålunda

kan externt objektivt iakttagbara tecken som användningen av en filmstudio för Elsas framträdande anses utesluta en tillämpning av undantaget från momsplikt i ML 3 kap. 11 § 1.

För övrigt föreligger i sistnämnda hänseende en skillnad i momshänseende mellan framträdanden i realtid, där ett framträdande inför en publik i ett konserthus/-lokal eller teater skulle undantas från momsplikt, medan en sändning till en publik i en biografsalong skulle föranleda skyldighet att redovisa utgående moms. I biografsalongsfallet skulle dessutom en annan skillnad föreligga, nämligen att artisten skulle tillämpa den reducerade skattesatsen om 6 procent på sin ersättning (gage eller royalty), medan biografen – till följd av en ändring i ML i detta hänseende som infördes 1 januari 2017 genom SFS 2015:748 – är skyldig att tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent på biobiljetterna, medan den reducerade skattesatsen om 6 procent alltså tillämpas på biljettförsäljningen till konserter, teater, opera, balett eller cirkus och jämförliga föreställningar, enligt ML 7 kap. 1 § tredje stycket 5.

2.5 *Webbshow*

Om Elsa framför det litterära eller konstnärliga verket i en show på webben, en webbshow (eng., web show), kommer det inte att innebära någon skillnad i momshänseende jämfört med hennes framträdande i en tv-studio (se ovan avsnitt 2.3), men gör så i jämförelse med hennes framträdande i en filmstudio (se ovan avsnitt 2.4). Jag gör följande reflektioner i dessa hänseenden:

- Det finns en så kallad tillämpningsförordning, Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Genom denna tillämpningsförordning ska vissa begrepp i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) klarläggas, till exempel *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* som nämns i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 7.1 i tillämpningsförordningen ska dessa ”inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik”. Genom förordning (EU) nr 1042/2013 tillades i

tillämpningsförfordningen bland annat artikel 6b.1. Därmed behandlas *sändningstjänster* på samma sätt i momshänseende oavsett om tjänsterna består av radio- eller tv-program som sänds över radio eller tv-nätverk eller sådana program tillhandahållna via internet eller liknande elektroniska nätverk (IP streaming), om de sänds samtidigt. I båda fallen avser sändningen eller distributionen *sändningstjänster* och därför gjordes en ändring så att det numera anges i artikel 7.3 a i tillämpningsförfordningen att vad som nämns däri om *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* inte tillämpas för *sändningstjänster*.

Sålunda är det ingen skillnad i momshänseende mellan vad som ovan nämns beträffande Elsas framträdande i en tv-studio och hennes framförande av det litterära eller konstnärliga verket i en webbshow. Det är i förevarande hänseende fråga om *sändningstjänster* i båda fallen.

- Det *kan* föreligga en skillnad i momshänseende jämfört med vad som ovan nämns beträffande hennes framträdande i en filmstudio (se ovan avsnitt 2.4), om Elsas framförande (av ett litterärt eller konstnärligt verk) skulle anses underordnat visningsrätten till det som det huvudsakliga tillhandahållandet. Det är SKV:s uppfattning enligt dess ovan nämnda ställningstagande. Därvidlag anser SKV, som ovan nämnts, att den reducerade skattesatsen om 6 procent är tillämplig. Emellertid beror det på vilka medel som Elsa använder för att tillhandahålla visningsrätten till producenten av webbshowen – eller för den delen till filmstudiolaget. Om hon tillhandahåller visningsrätten till någon av dem genom att använda internet, skulle tillhandahållandet i momshänseende inte längre vara att anse som ett tillhandahållande av en rättighet enligt URL 1, 4 eller 5 §, utan som något annat slags tillhandahållande av tjänst, till exempel en *tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg*. Då skulle den generella momsatsen om 25 procent enligt ML 7 kap. 1 § första stycket vara tillämplig avseende den tjänsten och inte den reducerade skattesatsen om 6 procent i ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8.

Sålunda *kan* Elsa anses begå skattebrott avseende moms, om hon lämnar en momsdeklaration där hon redovisar den reducerade skattesatsen om 6 procent i stället för den generella om 25 procent, beroende på vilken teknologi som används för att tillhandahålla visningsrätten.

- *Konklusion:* Teknologin som används för tillhandahållandet av visningsrätten *kan* utgöra ett externt objektivt iakttagbart tecken som visar huruvida artisten *kan* anses ha begått skattebrott avseende moms.

3 Specialexempel

Som specialexempel tar jag här ett enkelt bolag som bildar den artistiska miljön och också ett litterärt eller konstnärligt verk *eller* en konstnärs arbete under olika rättsliga former som objektiva tecken som kan bidra till bedömningen av om skattebrott, med avseende på moms, har begåtts av bolagsmännen i det enkla bolaget respektive av konstnären.

3.1 Ett enkelt bolag samt ett litterärt eller konstnärligt verk

Genom detta exempel avser jag att beskriva en situation där en fråga om skattebrott avseende moms *kan* uppkomma genom sättet på vilket en artistisk miljö, i vilken ett litterärt eller konstnärligt verk är tänkt att framföras, skapas av artisterna. Givetvis menar jag därmed inte hur lokalerna, till exempel teaterbyggnaden, är byggda, utan hur pjäsen sätts upp av artisterna som skapar ett litterärt och konstnärligt verk i form av en teaterpjäs och kanske också en film av den pjäsen. I detta exempel är Elsa en av aktörerna och hon samarbetar, vid skapandet av teaterpjäsen, med följande personer:

- en manusförfattare,
- en scenograf,
- verksamma i kostymateljén,
- sminkörer,
- en maskör,
- verksamma med ljudkontrollen och
- ljussättarna.

Jag antar att dessa andra deltagare i skapandet av teaterpjäsen är, i likhet med Elsa, beskattningsbara personer i momshänseende (och inte omfattade av anställningsförhållande), varför de, i likhet med henne, *kan* vara skattskyldiga till mervärdesskatt för mottagande av ersättning för sina tjänster vid skapandet av teaterpjäsen, det vill säga för gager eller arvoden som de mottar för sin medverkan i

att skapa det litterära och konstnärliga verk som är den teaterpjäs som ska framföras på teatern. Jag går inte in på problemen med framförandet av pjäsen som de har skapat. Jag sätter i stället fokus på frågan huruvida var och en av dem, genom hans eller hennes bidrag (omsättning) till att samarbetet i enkla bolaget resulterar i pjäsen (eller filmen), har skapat ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL 1, 4 eller 5 §. Om så är fallet, är han eller hon skyldig att redovisa moms till den reducerade skattesatsen om 6 procent och om inte gäller i stället den generella skattesatsen om 25 procent för hans eller hennes omsättning. För att reda ut det problemet hänvisar jag till min doktorsavhandling,⁵ där en särskild fråga – en bifråga – gällde huruvida ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8 är tillämplig på ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, om det är skapat av bolagsmännen i ett enkelt bolag. I avhandlingen fokuserade jag på momsfrågor avseende skattesubjektet och i det hänseendet utgjorde frågan om omfattningen av ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8 en självständig fråga (i förhållande till frågor om ML 6 kap. 2 §), och jag stannade vid att påpeka att enkla bolag, vilka inte är rättssubjekt, kan förorsaka problem beträffande bestämningen av skatteobjektet, det vill säga angående frågan huruvida bolagsmännen i ett enkelt bolag ska tillämpa den reducerade skattesatsen om 6 procent eller den generella skattesatsen om 25 procent. Detta skatteobjektsproblem är i korthet följande:

Så länge som ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8 endast hänvisar till URL 1, 4 och 5 § är bolagsmännen (delägarna) i ett enkelt bolag skyldiga att tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent (enligt ML 7 kap. 1 § första stycket). På det villkoret är varje bolagsman, det vill säga Elsa och de övriga ovan nämnda deltagarna, skyldig att tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent, om de inte själva skapar ett litterärt eller konstnärligt verk, eftersom ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8 inte hänvisar till URL 6 § som avser *gemensamma verk*. Den enda deltagaren i skapandet av teaterpjäsen som kan vara säker på att han eller hon korrekt redovisar utgående moms genom att tillämpa den reducerade skattesatsen om 6 procent är manusförfattaren, eftersom manuskriptet i sig utgör ett externt objektivet iakttagbart tecken på att han eller hon som fysisk person gör ett tillhandahållande (omsättning) av ett litterärt verk enligt URL 1 § (givetvis förutsatt att manuset inte är ett plagiat utan uppfyller unikumprincipen).

Sålunda kan Elsa och de andra bolagsmännen i den juridiska figuren enkelt bolag (som inte utgör en juridisk person) anses begå skattebrott avseende moms om de lämnar momsdeklarationer där de redovisar den reducerade skattesatsen om 6

⁵ Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4/2013.

procent i stället för den generella om 25 procent för de tjänster som de tillhandahåller.

- *Konklusion:* Frånvaron av en registrerad juridisk person hos Bolagsverket *kan* faktiskt utgöra ett externt objektivt iakttagbart tecken på att en deltagare i skapandet av teaterpjäsen *kan* ha begått skattebrott avseende moms, om han eller hon har tillämpat den reducerade skattesatsen om 6 procent i stället för den generella om 25 procent på sitt tillhandahållande (omsättning).

Lösningen för närvarande – för att kunna använda den reducerade skattesatsen om 6 procent på helheten av ett gemensamt verk såsom ifrågavarande teaterpjäs (eller film) – är att bolagsmännen i det enkla bolaget registrerar ett handelsbolag eller ett aktiebolag hos Bolagsverket, så att de inte själva är att betrakta som beskattningsbara personer enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Då ägs det litterära och konstnärliga verket av en juridisk person och det betraktas inte som ett gemensamt verk enligt URL 6 §, utan som ett verk som omfattas av upphovsrätt redan enligt URL 1, 4 eller 5 §, det vill säga handelsbolaget eller aktiebolaget gör i så fall en omsättning som omfattas av ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8.⁶

Ett enkelt bolag kan inte registrera ett bolagsnamn i handelsregistret hos Bolagsverket,⁷ men en bolagsman (eller delägare med ML:s terminologi) kan själv vara skyldig att registrera sig i handelsregistret, nämligen om han eller hon bedriver näringsverksamhet i sådan omfattning att han eller hon är skyldig att upprätta årsredovisning.⁸ Emellertid skulle en sådan registrering sakna betydelse för att bedöma momsfrågan, när det gäller skatteobjektproblemet.

- *Konklusion:* Registreringen av en juridisk person hos Bolagsverket *kan* indikera att tillhandahållandet (omsättningen) av teaterpjäsen (eller filmen) omfattas av ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8, och att en sådan registeruppgift är ett externt objektivt iakttagbart tecken på att en representant för den juridiska personen *inte kan* anses ha begått skattebrott avseende moms

⁶ Se Forssén 2013, s. 221–222.

⁷ Se 2 § första stycket 5 och tredje stycket 1 i handelsregisterlagen (1974:157). Se även Forssén 2013, s. 14.

⁸ Se 2 § första stycket 5, andra och tredje styckena i handelsregisterlagen. Se även Forssén 2013, s. 14.

genom att tillämpa den reducerade skattesatsen om 6 procent på den juridiska personens omsättning.

Enligt min mening visar detta exempel också på vikten av att komplettera till exempel en rättsdogmatisk studie av sammansatta transaktioner på momsområdet med en analys baserad på juridisk semiotik. Jag har i annat sammanhang nämnt den så kallade EMA Telstar-domen i Högsta förvaltningsdomstolen⁹, där konsertproduktionsbolaget EMA Telstar ansökte om förhandsbesked angående frågan om tillämpning av skattesats, men som – på inrådan av annan advokat än mig – förlitade sig enbart på ett utlåtande från en professor i civilrätt och därför avstod från att följa mitt råd att också framhålla i ansökan de grundläggande momsmässiga rekvisiten, för att få en bedömning av omfattningen av ML 7 kap. 1 § tredje stycket 8. Mitt råd var att i ansökan använda som en tankebild ett dockskåp, där varje steg i produktionen av en musikgrupps konsert skulle beskrivas med hänsyn till både de immateriella rättigheterna och sådana grundläggande momsmässiga rekvisit som begreppet omsättning och därigenom möjliggöra en prövning av momssituationen steg för steg, det vill säga av momssituationen för varje deltagare (manusförfattaren, scenografen och verksamma i kostymateljén etc.) som skulle ha givits ett eget rum (eller steg) i tanke bilden av dockskåpet som det fullständiga gemensamma verket. Därmed skulle det ha varit möjligt att konstatera om vissa av deltagarna kan ha skapat ett eget litterärt eller konstnärligt verk – det vill säga ett självständigt verk – på vägen till att skapa det fullständiga gemensamma verket, det vill säga den slutligen producerade konserten. Genom att inte göra så gavs HFD inte någon chans att förstå komplexiteten av omständigheterna för förhandsbeskedet och jag har nämnt att det är alltför nödvändigt med ett prejudikat baserat på rätt nivå av komplexitet beträffande framför allt tillämpningen av momsreglerna för produktionsbolag i stort inom kultursektorn.¹⁰

⁹ HFD, RÅ 2002 ref. 9.

¹⁰ Se Björn Forssén, *Momsrullan En handbok för praktiker och forskare*. Melker Förlag 2018, s. 303–306. (Forssén 2018b)

3.2 En konstnärs arbete under olika rättsliga former



Bildkälla: Björn Forssén

Michael Angelo i bilden ovan är en målade bildkonstnär och jag antar att han är beskattningsbar person i momshänseende och därför *kan* vara moms skyldig för ersättning som han mottar för försäljning av sina målningar, om han har en årlig omsättning om minst 300 000 kr eller ansöker om frivillig skattskyldighet hos SKV – jämför ML 1 kap. 2 a och 2 b §. Han arbetar i egenskap av beskattningsbar person och har rätt att tillämpa den reducerade skattesatsen om 12 procent för bildkonstverk, enligt ML 7 kap. 1 § andra stycket 2 (med hänvisning till ML 9 a kap. 5 §). Om han i stället för sin verksamhet väljer den rättsliga formen juridisk person såsom ett aktiebolag, skulle han genom aktiebolaget vara skyldig att tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent enligt ML 7 kap. 1 § första stycket, eftersom den reducerade skattesatsen om 12 procent endast omfattar bildkonstverk såsom målningar när de säljs direkt av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Om Michael Angelos aktiebolag säljer en av hans målningar, skulle den inte anses såld av honom själv och bolaget måste tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent för den omsättningen.

Sålunda *kan* Michael Angelo anses ha begått skattebrott avseende moms, om han lämnar en momsdeklaration där han redovisar den reducerade skattesatsen om 12 procent i stället för den generella om 25 procent när han använder en juridisk person (och därmed en annan rättslig form än fysisk person).

- *Konklusion:* I motsats till vad som ovan nämns om enkla bolag *kan* registreringen av en juridisk person hos Bolagsverket indikera att

omsättningen av målningen *inte kan* omfattas av ML 7 kap. 1 § andra stycket 2 och att en sådan registeruppgift är ett externt objektivt iakttagbart tecken på att Michael Angelo som representant för exempelvis ett aktiefbolag *kan* anses ha begått skattebrott genom att tillämpa den reducerade skattesatsen om 12 procent på bolagets försäljning av målningen.

I samband med detta exempel kommer jag tillbaka – för jämförelsens skull – till fallet som nämns ovan i avsnitt 2.5 om webbshowen och om använd teknologi. Om Michael Angelo tillhandahåller bilden (av en av sina målningar) via internet, skulle den omsättningen i momshänseende *inte* anses utgöra en omsättning av ett exemplar av målningen och *inte* heller en omsättning av en rättighet enligt URL 1, 4 och 5 §, utan som en omsättning av något annat slags tjänst, till exempel *en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg*. Då skulle den generella skattesatsen om 25 procent enligt ML 7 kap. 1 § första stycket vara tillämplig på den omsättningen och *inte* någon av de båda reducerade skattesatserna om 6 respektive 12 procent. Därmed skulle det *inte* föreligga någon skillnad med avseende på huruvida Michael Angelo arbetar som fysisk person eller genom ett aktiefbolag (eller annan juridisk person). Sålunda *kan* Michael Angelo anses begå skattebrott avseende moms, om han lämnar en momsdeklaration där han själv eller som representant för en juridisk person redovisar en av de reducerade skattesatserna (6 eller 12 procent) i stället för den generella om 25 procent beroende på den teknologi som han använder för att tillhandahålla bilden av sin målning.

- *Konklusion:* Den använda teknologin för att tillhandahålla bilden *kan* utgöra ett externt objektivt iakttagbart tecken på om konstnären (till exempel en målare) *kan* anses ha begått skattebrott avseende moms.

4 Attribut som kan vara avgörande som objektiva tecken vid bestämningen av skattebrott avseende moms



Bildkälla: Björn Forssén

Här kommer jag tillbaka – för jämförelsens skull – till de båda specialexemplen ovan. I det första av dessa båda exempel kan troligen maskören – som jag alltså antar har karaktären av beskattningsbar person (och därför *kan* vara momsskyldig) – inte anses skapa ett konstnärligt verk enligt URL 1 §, om han endast gör masker föreställande ett sorgset eller glatt ansikte såsom illustreras i bilden ovan. Om han däremot gör masken till huvudrollen i musikalen *Fantomen på Operan* (eng., *The Phantom of the Opera*), skulle han säkert anses ha gjort ett självständigt konstnärligt verk enligt URL 1 §. Därmed skulle han tillämpa den reducerade skattesatsen om 12 procent på försäljningen av originalexemplaret och han skulle tillämpa den reducerade skattesatsen om 6 procent om han tillhandahåller bilden av samma mask, oavsett vilken teknologi han använder för att förmedla den bilden.

- *Konklusion:* Historiken avseende miljön i vilken ett attribut har använts *kan* vara ett externt objektivet iakttagbart tecken som indikerar huruvida konstnären (artisten) *kan* anses ha begått skattebrott avseende moms genom att använda en annan skattesats än den generella om 25 procent. I fallet med masken till huvudrollen i *Fantomen på Operan* *kan dock inte* maskören anses ha begått skattebrott avseende moms genom att tillämpa reducerad skattesats om 12 eller 6 procent för omsättningen av själva masken eller för tillhandahållandet (omsättningen) av bilden av den.

Beträffande målaren Michael Angelo antar jag här i stället att han är en skådespelare och att baskern som jag alltså antar att han bär, nu utgör ett attribut till en karaktär som han gör på scen och på film. Baskern som sådan kan vara tillräcklig för att bestämma om han tillhandahåller en rättighet enligt URL 1 § när han exempelvis framträder i en teaterpjäs eller en film. Det kunde bestämmas av

huruvida han bär sin basker i en sådan miljö. Sålunda kan baskern förutom sin funktion som huvudbonad utgöra en konnotation som indikerar att han inte endast agerar i egenskap av privatpersonen Michael Angelo, utan snarare som Michael Angelo den berömda artisten, likt de en gång så firade filmkomedistjärnorna Helan och Halvan (eng., Laurel and Hardy) vilka bar för duon karakteristiska plommonstop (eng., bowler hats) på film. Sålunda *kan* skådespelaren Michael Angelo anses framföra ett konstnärligt verk bara genom att uppträda i en teaterpjäs eller en film när han bär sin basker. Då *kan* han anses göra en omsättning undantagen från momsplikt enligt ML 3 kap. 11 § 1.

- *Konklusion:* Ett visst attribut som används för tillhandahållandet av en tjänst i miljöer såsom teater eller film *kan* utgöra ett externt objektivet iakttagbart tecken på huruvida en artist *kan* anses ha begått skattebrott avseende moms genom att inte lämna en momsdeklaration till SKV för sitt tillhandahållande av skådespeleriet.

I detta sammanhang reflekterar jag också något över tv-studiomiljön (se ovan avsnitt 2.3). Därvidlag anför jag att SKV sannolikt skulle anse att gaget som Elsa får för att agera vid repetitionerna inför tv-sändningen utgör en enda omsättning som huvudsakligen äger rum direkt inför en publik och därför undantas från momsplikt enligt ML 3 kap. 11 § 1. Om hon endast framträder som en av deltagarna i ett frågesportprogram, lekprogram eller pratshow på tv, skulle hon – förutsatt att hon alltså anlitats i egenskap av beskattningsbar person – vara skyldig att tillämpa den generella skattesatsen om 25 procent på sitt gage, eftersom hon i detta fall inte skulle anses framföra ett litterärt eller konstnärligt verk, oavsett det faktum att hon är känd såväl som singer songwriter som för skådespeleri eller recitationer. Emellertid *kan* Michael Angelo som skådespelare anses framföra ett konstnärligt verk genom att bara delta i ett frågesportprogram, lekprogram eller pratshow på tv, om han därvid skulle bära baskern som skapar ”Michael Angelo” som en *benämning* – eller ett igenkänningstecken – för sin berömda scen- eller filmkaraktär och inte bara deltar i ett sådant tv-program under sitt *namn* Michael Angelo. Därmed *kan* han också i dessa fall anses göra en omsättning som undantas från momsplikt enligt ML 3 kap. 11 § 1.

Utifrån min erfarenhet som advokat får jag också nämna i detta sammanhang att artister *kan* ha vissa problem i praktiken beträffande tillämpningen av reglerna som bestämmer huruvida de är momsskyldiga eller vilken skattesats de ska tillämpa om de anses vara momsskyldiga, när de förhandlar med Sveriges Television (SVT). Enligt min uppfattning är det då fråga om att SVT undantas från momsplikt enligt

ML 3 kap. 20 § (och artikel 132.1 q i mervärdesskattedirektivet), vilket innebär att SVT som ett sändningsbolag inom public service inte har rätt till avdrag för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster enligt ML 8 kap. 3 § första stycket och artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet). Sålunda är det inte enbart miljön där artisten agerar i det aktuella fallet – till exempel en tv-studio – som kan medföra momsproblem för honom eller henne. Det *kan* – åtminstone i praktiken – även vara fråga om att beakta moms-situationen hos hans eller hennes motpart – vilket är en vanlig frågeställning på momsområdet.

5 Sammanfattning och avslutande synpunkter

5.1 Sammanfattning

Ambitionen med denna artikel är att starta en diskurs i ämnet juridisk semiotik inom skatterätten – skattejuridisk semiotik (för den som så vill). Därvidlag har jag valt att beröra tecken (eng., signs) på skattebrott i en artistisk miljö. Jag har valt som exempel på skattebrott oriktig uppgift i en mervärdesskattedeclaration (momsdeklaration) som lämnas av en artist eller dennes underlåtenhet att lämna en momsdeklaration.

I exemplen på skattebrott avseende moms i denna artikel sätts fokus på den eventuella skyldigheten att lämna en momsdeklaration i olika artistiska miljöer, vilka jag har konkluderat *kan* fungera som ett externt objektivt tecken i ett aktuellt fall för att bedöma huruvida artistens förhållningssätt till den skyldigheten eller hans eller hennes val av skattesats innebär att han eller hon har begått skattebrott avseende moms (varvid jag bortser från huruvida det subjektiva rekvisitet uppsåt är uppfyllt). Resonemangen i exemplen har begränsats till att gälla det objektiva rekvisitet för skattebrott, det vill säga oriktig uppgift. Huvudfrågan i varje exempel gäller huruvida artistens agerande och den artistiska miljön bildar tecken på skattebrott avseende moms, om artistens förhållningssätt till dessa tecken är – med eller utan uppsåt – att underlåta att lämna en momsdeklaration till Skatteverket (SKV) eller att lämna en sådan innehållande fel skattesats.

De artistiska miljöer som jag har valt som exempel har följande rubriker: konserthus/teater, inspelningsstudio, tv-studio, bio och webbshow. Jag har också redogjort för två specialexempel, där förhållandena att ett enkelt bolag bildar den artistiska miljön och också ett litterärt eller konstnärligt *eller* att en konstnärs arbete sker under olika rättsliga former kan utgöra objektiva tecken som bidrar till bedömningen av om skattebrott har begåtts av bolagsmännen i det enkla bolaget

eller av konstnären. Därutöver har jag resonerat kring, i de nämnda hänseendena, artisters användning av olika attribut som möjliga avgörande objektiva tecken på skattebrott avseende moms, när artister agerar i exempelvis teater- eller filmmiljöer.

5.2 Avslutande synpunkter

Jag får avslutningsvis betona, för utvecklingen av forskningen inom skatterätten och särskilt EU-skatterätten, vikten av att komplettera den med juridisk semiotik – eng., *The Semiotics of Law* (eller *Legal Semiotics*), oavsett om den använda metoden för forskningen är rättsdogmatiska eller empiriska studier. Jag har nämnt att den gällande upphovsrättslagen (1960:729), URL, är från 1960 och att den – i likhet med den svenska mervärdesskattelagstiftningen som först infördes 1969 – redan från början har influerats av EU-rätten. Även om den gällande mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska – efter Sveriges EU-inträde 1995 – tolkas i ljuset av EU-rätten på momsområdet, anför jag, framför allt efter genomgången av frågorna om upphovsrätt och juridisk semiotik i denna artikel, att forskningen om mervärdesskatterätt bör uppta frågor om juridisk semiotik.

En historisk reflektion kan visa att åtminstone delar av resonemangen bakom URL är obsoleta. En riksdagsledamot lämnade en motion som innebar att förarbetena till URL borde avvisas helt och föreslog i stället följande lösning på frågor om upphovsrätt: Staten borde köpa upp rättigheterna för en obetydlig summa i allt för ett och avlöna upphovsmännen med statsstipendier. Riksdagsmajoriteten avtog motionen men *utan ett spår av principiella resonemang*. Det konstaterades bara att *en avvägning måste göras mellan upphovsmännens rättigheter å ena sidan och olika samhällliga behov å den andra*, varvid konstaterades att regeringsförslagets avvägning mellan upphovsmännens och samhällets intressen hade gjorts på ett tillfredsställande sätt.¹¹ I likhet med anekdoten som nämns ovan från samma tid, angående de mörka eller röda kavajerna, visar detta enligt min mening att diskursen bakom nu gällande URL från 1960 inte kan ha varit så sofistikerad som dagens komplexa verklighet kräver. Det finns enligt min mening ingen relevans över huvud taget med att ställa upphovsmännens och samhällets intressen mot varandra. URL gäller som ovan nämnts alltjämt, och jag anser att juridisk semiotik skulle fungera som *underpinning reasons* för att tolka URL och ännu mer så i samband med tolkningen av ML i ljuset av EU-rätten.

¹¹ Se Gunnar Petri, *Rätten till menuetten: Historien om musikens värde*. Bokförlaget Atlantis AB 2000, s. 169 och 170. Se även Forssén 2018b, s. 160.

Sålunda föreslår jag att forskning om juridisk semiotik tillförs forskningen om skatterätt. År 2015 introducerade jag *The Making of Tax Laws* (icke att förväxlas med *The Making of Tax Law*) som en ny gren inom *Fiscal Sociology* (skattesociologi), där jag, beträffande Law and Language-delen, till exempel avser att ytterligare utveckla mina idéer om modeller (verktyg) med logikträd (eng., logic function trees) för att bygga mjukvara som förfinar undersökningen av proceduren med att skapa skatteregler (eng., the process of The Making of Tax Laws).¹² Därför anser jag att mina idéer i denna artikel borde användas för att introducera juridisk semiotik i den skatterättsliga forskningen, till exempel som ett element i Law and Language om mervärdesskatterätt (eller skatterätt i allmänhet).¹³ Särskilt beträffande studier av det mervärdesskatterättsliga skatteobjektet, vilket är ett ämne som i princip kan varieras i oändlighet (beträffande frågor om bestämningen av huruvida en omsättning av vara eller tjänst uppkommer eller – om så är fallet – när den äger rum), är jag – efter att ha skrivit denna artikel – övertygad om att traditionen med rena rättsdogmatiska studier inom skatterätten borde kompletteras med skattejuridisk semiotik (eng., the Semiotics of Tax Law), till exempel mervärdesskattejuridisk semiotik (eng., the Semiotics of VAT Law).

I Forssén 2018b har jag tagit upp en idé från mina momsböcker 1993 och 1994, där jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier och använder *föremål* respektive *objekt* för vara respektive tjänst, för att ange när ett resonemang gäller en bedömning av omsättning av vara respektive av omsättning av tjänst.¹⁴ Den idéen kan utvecklas i forskningen på mervärdesskatteområdet genom att juridisk semiotik också används, så att användbara verktyg skapas för att genomföra exempelvis forskningsinsatser avseende frågor som berör sammansatta transaktioner (eng., composite supplies). Därvidlag bör analysen ske med beaktande av att redan äganderätten är ett sammansatt begrepp, och att immaterialrätten gör momsfrågor om tjänster särskilt komplexa såsom i det nämnda förhandsbeskedet för EMA Telstar som jag anser visar att HFD får anses ha mindre förfinade verktyg för tolkning av momsproblem: tolkningar som kompliceras redan av momsens karaktär av konsumtionsskatt.

Om inte exempelvis momsforskningen fördjupas genom att något sådant som juridisk semiotik tillförs den, medför enligt min mening bristen på empiriska studier

¹² Se Björn Forssén, *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law: Third edition*. Melker Förlag 2017, s. 149–205.

¹³ Se även Forssén 2018a.

¹⁴ Se Forssén 2018b, s. 104–111 samt Björn Forssén, *Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms*. Publica 1993, s. 64–72 respektive Björn Forssén, *Mervärdesskatt En handbok Andra upplagan*. Publica 1994, s. 88–97.

inom skatterätten att forskningen där blir mer eller mindre en övning i deduktion som, i motsats till induktiva analyser, inte ger någon ny kunskap, eftersom uppgiften för rättsdogmatiska studier bara är att tolka och systematisera gällande rätt. Genom att göra den skatterättsliga forskningen mer mottaglig för ny kunskap, blir den användbar inte bara för HFD som prejudikatinstans, utan också för praktiker såsom *knowledge managers*, vilka till exempel arbetar på advokatbyråer eller revisionsfirmor med mjukvara för rättsinformatik (eng., *Law and Informatics software*) och sökmotorer som innehåller algoritmer såsom Google på internet. Därigenom kan företag och organisationer fånga upp och bedöma även sådan faktisk gällande rätt som etableras av SKV och underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna beträffande en eller flera momsregler, och som kanske aldrig blir prövad i HFD eller EU-domstolen – vilket innebär att innebörden av regeln enligt gällande rätt i egentlig mening aldrig uttolkas utan rättssäkerheten urholkas.