

# 646

## Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden

AV BJÖRN FORSSÉN

*I artikeln behandlas vissa frågor om moms och produktion av litterära eller konstnärliga verk respektive produktion av artisters framföranden av sådana verk. Med dessa exempel vill författaren visa att problem kan förekomma beträffande momsen på kulturområdet såväl angående valet av företagsform som angående tillämpning av den särskilda regeln om skattskyldighet till mervärdesskatt för förmedlingstjänster som kan aktualiseras.*

### I. INLEDNING

I min doktorsavhandling från 2013 behandlade jag den s.k. representantregeln om mervärdesskatt (moms) i verksamheter i enkla bolag och partrederier, dvs. 6 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.<sup>1</sup> Enkla bolag och partrederier är rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt, till skillnad

1. Se *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Fjärde upplagan*, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2018 (nedan Forssén 2018 a). Första upplagan från 2013 finns som öppet dokument i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

från fysiska eller juridiska personer. En särskild fråga som jag undersökte var om det finns någon regel i ML som avser skatteobjektet och vars tillämpning påverkas av om företagsformen enkelt bolag används för att driva en verksamhet, och där tillämpningen är oberoende av att representantregeln finns.<sup>2</sup> Jag fann en sådan regel, nämligen 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML, som gäller reducerad skattesats om 6 procent för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till litterära och konstnärliga verk, och som har följande lydelse:

”Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.”

Regeln berör bl.a. de enkla bolag som kan förekomma som företagsform t.ex. i samband med filmskapande och liknande. Frågan är sålunda inte obetydlig, och jag behandlar vad gemensam upphovsrätt kan ha för betydelse för bestämningen av skatteobjektet och frågan om den generella skattesatsen om 25 procent eller reducerade skattesatsen om 6 procent ska gälla för produktionen i enkla bolag av sådana verk. Frågan gäller sålunda en specifik situation där bestämningen av skatteobjektet påverkas av huruvida företagsformen enkelt bolag används. Därför behandlades denna särskilda fråga om skattesatsen för sig i avhandlingen och jag återger det i avsnitt 3 i denna artikel.<sup>3</sup> Dessförinnan gör jag i avsnitt 2 en översikt och historik avseende bl.a. kulturområdet och frågan om tillämplig moms.

I avsnitt 4 berör jag särskilt momsproblem som kan förekomma i produktionsbolag på grund av regeln i 3 kap. 11 § 1 ML om undantag från skatteplikt för utövande konstnärns framförande av litterärt eller konstnärligt verk i kombination med den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Problemet är i det hänseendet att skatterättsnämnden eller domstolarna inte alltid beaktar att den regeln ibland anförs av Skatteverket till stöd för att vägra ett produktionsbolag på kultur- eller nöjesområdet avdragsrätt för ingående moms.

2. Se problemställning 5 i Forssén 2018 a, avsnitt 1.1.2.

3. Jfr Forssén 2018 a, avsnitten 1.1.1, 2.5 och 6.1.

## 2. ÖVERSIKT OCH HISTORIK OM BL.A. KULTUR OCH MOMSSATSER<sup>4</sup>

Medlemsländerna i EU ska i sina moms­lagstiftningar tillämpa en normalskattesats. Det följer av art. 96 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). De får också tillämpa en eller två reducerade moms­satser, vilket följer av art. 98.1 i mervärdesskattedirektivet. Normal­skattesatsen i ML är 25 procent,<sup>5</sup> och de båda reducerade moms­satserna är 12 respektive 6 procent.<sup>6</sup> Art. 113 Fördraget om EU:s funktions­ sätt (FEUF) och fjärde stycket i ingressen till mervärdesskattedirektivet innebär att moms­lagstiftningarna i de olika EU-länderna ska vara harmoniserade, så att konkurrenssnedvridning undviks. Emellertid varierar moms­satserna mellan de olika EU-länderna, och den bristen på harmonisering har stöd i sjunde stycket i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som lyder:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemslands territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

Även om moms­satserna får variera mellan EU-länderna, får de inte tillämpa reducerade moms­satser på vilka varor eller tjänster som helst. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet utgör: ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”.

I lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) följde bestämningen av skatteplikt för tjänster en enumerationsprincip fram till 1991 då omsättning av tjänst – i likhet med vad som redan gällde för omsättning av vara – blev skattepliktig generellt sett. Före 1991 gällde skatteplikt för upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avsåg skattepliktig vara. Genom SFS 1985:1116 hade bl.a. skatteplikten enligt GML för kommersiella rättigheter utvidgats den 1 juli 1986 till att sålunda gälla fler kommersiella rättigheter än tidigare.<sup>7</sup>

Sedan tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga i GML 1991, genom SFS 1990:576, gällde en generell skatteplikt för både varor och tjänster enligt 7 § GML, med särskilt angivna undantag i 8 § GML.

4. Jfr avsnitten 12 210 010, 12 213 140, 12 214 001 och 12 214 010 i *Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare*, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2018 (nedan Forssén 2018 b).

5. Se 7 kap. 1 § första stycket ML.

6. Se 7 kap. 1 § andra resp. tredje stycket ML.

7. Jfr 10 § 10) med hänvisning till 7 § fjärde stycket GML, dess lydelse enligt SFS 1985:1116.

En princip som idag återfinns i 3 kap. 1 § första stycket ML. Från 1991 fram till det att rättigheter till litterära och konstnärliga verk enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) gjordes generellt skattepliktiga 1997 (genom SFS 1996:1327) gällde dock undantag från skatteplikt för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Det följde av punkt) av anvisningarna till 8 § GML, som överfördes till 3 kap. 11 § 1 ML när ML ersatte GML den 1 juli 1994.

Sedan 1997 gäller således en generell skatteplikt enligt ML för rättigheter enligt både URL och annan immaterialrättslig lagstiftning. Skillnaden är enbart att olika momsattser tillämpas:

Den reducerade momssatsen om 6 procent gäller bl.a. för litterära och konstnärliga verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, enligt första delen av 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Den generella momssatsen om 25 procent gäller

- dels för t.ex. rätten till patent, rätten till varumärke och mönsterrätt,
- dels för prestationer som anges i andra delen av 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML, såsom reklamalster. Då rör det sig om rättigheter som i och för sig omfattas av immaterialrättsligt skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL, men som ska användas kommersiellt på något sådant sätt som anges i andra delen av 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML – t.ex. som reklamalster.

Kultur och nöjen är exempel på områden omfattas i princip av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 § första stycket ML. I samband med momsreformen 1991 uttalade lagstiftaren att på kultur- och nöjesområdet bör skatteplikten vara generell och föreligga för bl.a. cirkusföreställningar, danstillställningar och restaurangunderhållning (samt för sport- och idrottsevenemang).<sup>8</sup> Flertalet upphovsrätter innefattades i vad som ansågs skulle vara undantaget från skatteplikt på kulturområdet, men gjordes skattepliktiga senare, genom momsreformen 1997, med tillämpning under vissa förutsättningar av den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML. I förevarande sammanhang får nämnas att på kulturområdet tillämpas 6 procent bl.a. också för den s.k. bokmomsen sedan 2002.<sup>9</sup> Dessutom gäller på kulturområdet, sedan den 1 november 1995, även den reducerade momssatsen om 12 procent, nämligen för konstnär – eller dennes dödsbos – försäljning av egen bildkonst respektive vid import av bildkonst.<sup>10</sup>

Eftersom bl.a. kulturområdet i princip omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster enligt 3 kap. 1 §

8. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103 och även SOU 2006:90 (På väg mot en enhetlig mervärdesskatt) s. 185.

9. Se 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML (SFS 2001:1169 och SFS 2011:283).

10. Se 7 kap. 1 § andra stycket 2 och 3 ML (SFS 1995:700 och SFS 2006:1389).

första stycket ML, gäller, i de fall en omsättning inom det området inte kan hänföras under någon av reglerna om reducerade momssatser i 7 kap. 1 § andra och tredje stycket, den generella momssatsen om 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML. För övrigt får nämnas att fall av reducerade momssatser – i likhet med fall av undantag från skatteplikt – ska tolkas restriktivt, i enlighet med enligt EU-domstolens praxis.<sup>11</sup>

### 3. SAMARBETE I ENKLA BOLAG FÖR SKAPANDE AV GEMENSAMMA LITTERÄRA ELLER KONSTNÄRLIGA VERK SÅSOM FILMVERK<sup>12</sup>

Problemet med den aktuella regeln om reducerad momssats, 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML, är att lagrummet enbart hänvisar till litterära eller konstnärliga verk enligt 1, 4 och 5 §§ URL. Om två eller flera upphovsmän har samarbetat om att skapa ett verk på så sätt att de enskilda bidragen inte har verkshöjd och därmed inte är självständiga verk enligt 1 § URL, har de enligt 6 § URL gemensam upphovsrätt avseende det färdiga verket, om det har verkshöjd.<sup>13</sup> Exempel på sådana gemensamma verk är filmverk, tv-program och gemensamt författade läroböcker eller ett musikaliskt verk som uppstått i en jamsession.<sup>14</sup>

Filmskapande och liknande är exempel på verksamheter där de enkla bolagen kan förekomma som företagsform.<sup>15</sup> URL har tillförts omfattande ändringar och tillägg i anslutning till EU-rätten.<sup>16</sup> Emellertid behandlar jag inte 6 § URL annat än beträffande dess förhållande till 7 kap. 1 § första stycket och tredje stycket 8 ML och huruvida avsaknaden av hänvisning till lagrummet i sistnämnda hänseende är förenligt med målsättningen att momsens ska vara neutral.<sup>17</sup> Någon förklaring har inte lämnats i förarbetena till ML angående varför 6 § URL inte

11. Jfr t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), punkt 7; 348/87 (SUF), punkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tiem), punkt 17; C-2/95 (SDC), punkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), punkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); punkt 25; C-269/00 (Seeling), punkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), punkt 23. Jfr även Forssén 2018 a, avsnitt 2.4.1.4.

12. Jfr Forssén 2018 a, avsnitt 6.5. Jfr även Forssén 2018 b, 12 213 122.

13. Se Bernitz, Ulf, Pehrson, Lars, Rosén, Jan och Sandgren, Claes, *Immateriellrätt och otillbörlig konkurrens Fjortonde upplagan*, Handelsbolaget Immateriellt Rättsskydd i Stockholm, Stockholm 2017 (nedan Bernitz m.fl. 2017) s. 57 och 71.

14. Se Bernitz m.fl. 2017 s. 71.

15. Jfr Forssén 2018 a, avsnitt 1.1.1.

16. T.ex. i enlighet med det s.k. Infosoc-direktivet (2001/29/EG). Se Bernitz m.fl. 2017 s. 21 och 32.

17. Jfr art. 113 FEUF och fjärde och sjunde stycket i ingressen till mervärdesskattedirektivet och art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

omfattas av 7 kap. 1 § tredje stycket 8. Följande är exempel på att det kan leda till bristande neutralitet.

Om t.ex. en scenograf arbetar med scenografin för en film och därigenom skapar ett självständigt scenografiskt verk enligt 1 § URL, omfattas den tjänsten av den reducerade skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.<sup>18</sup> Om däremot ett konstnärligt verk föreligger först när filmverket är klart, har scenografen upphovsrätt till verket (filmen) gemensamt med flera som deltagit vid framställningen av det gemensamma verket (filmen). Scenografens tillhandahållande av sina tjänster omfattas i så fall av den generella skattesatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.<sup>19</sup>

Den som vill utnyttja filmverket måste förhandla med samtliga som skapat det, och dessa – förutsatt att de är beskattningsbara personer – ska debitera moms för sina tillhandahållanden och med den skattesats som omfattar tillhandahållandena.<sup>20</sup> Det innebär att om den som ska utnyttja filmverket saknar avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, uppstår en icke konkurrensneutral situation. Den består i att den beskrivna konstellationen av filmskapare väljs bort av vederbörande på grund av att scenografen måste tillämpa den generella skattesatsen 25 procent på tillhandahållandet av sin del av filmverket. Det riskerar att bli fallet om filmskaparna riktar sig till den statsfinansierade televisionen, som omfattas av undantag från skatteplikt i sin produktions- och utsändningsverksamhet enligt 3 kap. 20 § ML.<sup>21</sup>

Om scenografen och de andra, i stället för att samverka i företagsformen enkelt bolag, bildar ett aktiebolag eller handelsbolag, kan de upplåta eller överlåta rättigheterna till filmen till den reducerade skattesatsen 6 procent. Det beror på att aktiebolaget eller handelsbolaget är en juridisk person, dvs. i likhet med en fysisk person ett rättssubjekt, medan enkla bolag är rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt. Genom att filmen skapas i ett aktiebolag eller handelsbolag har filmverket skapats i en juridisk person. Då kan verket omfattas av 1 § URL.

Av intresse för detta arbete är att om scenografen och de andra filmskaparna i mitt exempel använder samverkansformen enkelt bolag, är det ett fall där den beskrivna icke neutrala effekten uppkommer. Det beror på att den av filmskaparna som genom sin enskilda prestation inte skapar ett självständigt verk måste tillämpa den generella skattesat-

18. Jfr Momshandboken Enligt 2001 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 2001 (nedan Forssén 2001) s. 224 och 225 och även Momshandboken Enligt 1998 års regler. Norstedts Juridik. Stockholm 1998 (nedan Forssén 1998) s. 188.

19. Jfr Forssén 2001 s. 225 och även Forssén 1998 s. 188.

20. Jfr Forssén 2001 s. 225 och även Forssén 1998 s. 188 och 189.

21. Motsvarar art. 132.1 q) i mervärdesskattedirektivet.

sen. Konkurrenterna i branschen, som på sitt håll samarbetar med film-skapande på liknande sätt, gör det i aktiebolags- eller handelsbolagsform och tillämpar därmed den reducerade skattesatsen. Målsättningen borde vara neutralitet. Det saknas stöd i mervärdesskattedirektivet för att rättslig form skulle föranleda olikheter beträffande skattesatsfrågan inom samma bransch i förevarande fall.<sup>22</sup>

När upphovsrätterna gjordes generellt momspliktiga 1997, i stället för som tidigare undantagna från skatteplikt, lämnades, som nämnts, inte någon förklaring i förarbetena till varför 6 § URL inte räknades upp i punkt 4 – numera punkt 8 – i tredje stycket i 7 kap. 1 §. Det angavs bara att regeln överfördes oförändrad från undantaget i 3 kap. 11 § 1 och att de omsättningar för vilka reducerad skattesats avsågs tillämpas motsvarade de som tidigare undantogs från skatteplikt.<sup>23</sup> Någon förklaring lämnades inte heller i samband med ändringarna i GML 1991, dvs. när tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga för att EU-anpassa dem, till varför 1, 4 och 5 §§ URL, men inte 6 § URL, angavs som upphovsrätter omfattade av undantag från skatteplikt enligt punkt 7 i anvisningarna till 8 § GML.<sup>24</sup> Eftersom det saknas stöd i mervärdesskattedirektivet för att rättslig form ska föranleda olikheter beträffande skattesatsfrågan inom samma bransch, bör en ändring av ML ske så att gemensamma verk enligt 6 § URL omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent – precis som verk som omfattas av 1, 4 eller 5 § ML enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Eftersom det beskrivna problemet ligger i användningen av företagsformen enkelt bolag i sig, och inte i existensen av den s.k. representantregeln (6 kap. 2 § ML), avhjälpes inte den beskrivna bristen på neutralitet i beskattningen av sammansatta transaktioner bestående i produktionen av gemensamma verk av ändringar avseende 6 kap. 2 § ML.<sup>25</sup> I stället ligger lösningen således i att 7 kap. 1 § tredje stycket 8 borde ändras, så att lagrummet även omfattar 6 § URL och gemensamma verk, om ett sådant verk skapas under företagsformen enkelt bolag och i annan bolagsform skulle ha varit ett självständigt verk.

22. Jfr Forssén 2018 a, avsnitt 2.8.

23. Se prop. 1996/97:10 s. 56.

24. Se prop. 1989/90:111 s. 113 114 och 194.

25. Jfr Forssén 2018 a, avsnitt 6.2.1.4.

#### 4. SÄRSKILT OM MOMSPROBLEM I PRODUKTIONSBOLAG PÅ GRUND AV REGELN OM UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKT FÖR UTÖVANDE KONSTNÄRS FRAMFÖRANDE AV LITTERÄRT ELLER KONSTNÄRLIGT VERK<sup>26</sup>

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 1 ML omsättning bestående i en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL. Regeln överensstämmer inte med EU-rätten på området. Sverige fick i anslutningsfördraget med EU 1995 rätt att tills vidare undanta från mervärdesbeskattning tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Emellertid innebär EU-reglerna att ersättningar som betalas till annan än den utövande konstnären ska omfattas av momsplikten.<sup>27</sup> Det medför tolknings- och tillämpningsproblem beträffande momssituationen i produktions- eller arrangörsföretag, vilka arbetar med konserter etc.

Utredningen SOU 2006:90 (På väg mot en enhetlig mervärdes-skatt) nämner i samband med genomgången av 3 kap. 11 § 1 ML den s.k. EMA Telstardomen, dvs. Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) förhandsbesked RÅ 2002 ref. 9. Utredningen anför att HFD:s dom medför att när t.ex. ”en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så ska 25 procent moms debiteras”.<sup>28</sup> HFD behandlade frågan om undantag eller tillämplig momsät, och ansåg att den generella skattesatsen om 25 procent gällde – inte undantag eller reducerad skattesats om 6 procent. Emellertid anser jag att utredningen förbigår en viktig sak angående domen. Utredningen bedömer att tillämpningsproblemen enbart skulle gälla ersättningen för själva framförandet, och missar att Skatteverket (SKV) brukar anförä 6 kap. 7 § ML till stöd för att produktionsbolagen ska omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 och på den grunden sakna avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet. Genom att anförä att ett sådant ”6:7-fall” föreligger påstår SKV att även produktionsbolaget ska anses göra den omsättning som konstnären gör genom framförandet. Det berörs inte när utredningen SOU 2006:90 går igenom EMA Telstardomen angående föreställningar

26. Jfr Forssén 2018 b, 12 214 030.

27. Jfr SOU 2006:90 s. 146.

28. Jfr SOU 2006:90 s. 142 och 143.



som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl.<sup>29</sup> Den särskilda regeln om skattskyldighet 6 kap. 7 § ML har följande lydelse:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är – i likhet med representantregeln i 6 kap. 2 § – en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Jag behandlar regeln i förhållande till EU-rätten i andra sammanhang,<sup>30</sup> men här berörs ”6:7-fall” enbart när den som en särskild mellanmansregel för mervärdesskatt anförs av SKV mot produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena.

Det problem som kan uppkomma för produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena, på grund av undantaget från skatteplikt för artistens framförande enligt 3 kap. 11 § 1 ML, är att om SKV anför att s.k. ”6:7-fall” föreligger får det den negativa konsekvensen för aktuellt produktionsbolag att det förlorar sin avdragsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten. Det behandlas inte i EMA Telstardomen, och jag noterar att produktionsbolaget EMA enligt domen ”åberopade ett utlåtande av professorn Jan Rosén”. Jag anser att om en ansökan om förhandsbesked inte innehåller frågor om de grundläggande mervärdesskatterättsliga rekvisiten, är det poänglöst att i en ansökan om förhandsbesked om mervärdesskatt uppställa postulat om rättsfakta och rättsföljder utifrån civilrätten som om den i sig principiellt sett skulle kunna förväntas ge önskvärt momsmässigt tolkningsresultat vid prövningen av ansökan hos skatterättsnämnden (SRN) och HFD. Eftersom varken SRN eller HFD nämner problematiken med ”6:7-fall” i sammanhanget, kan läsaren av EMA Telstardomen anta att utlåtandet från professorn i fråga inte heller berörde den. Enligt min mening bör en ny prövning ske i HFD, för att klarlägga om gällande rätt ska anses innebära att produktionsbolagen ska redovisa moms med 25 procent på sina omsättningar och därmed anses ha avdragsrätt, men endast förutsatt att omständigheterna är sådana att SKV inte skulle anse sig ha anledning att anföra att ”6:7-fall” föreligger.

Om SKV anför sistnämnda, ska produktionsbolagen behandlas likadant som artisten som faktiskt framför konserten etc. Dennes kostnads massa torde typiskt sett vara tämligen ringa jämfört med produk-

29. Jfr SOU 2006:90 s. 157 ff.

30. Se avsnitten 3.3–3.3.4 i *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan*, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2017 och avsnitten 3.3–3.3.4 (Avd. I.) i *Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen*, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2018.

tionsbolagets. Att konstnären (artisten) inte omfattas av momsplikten innebär på avdragsvidan kanske bara att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv av t.ex. en gitarr. Produktionsbolaget har utgifter för att planera och förbereda konserten etc., vilka t.ex. kan utgöras av förvärv av konsulttjänster, resor till arrangörens lokaler för genomförande av konserten, hotellövernattningar i samband därmed etc. Det kan således vara ett direkt konkurshot mot ett produktionsbolag, om SKV anför att ”6:7-fall” föreligger och sådant bolag därmed – till skillnad från konkurrenterna på området som inte råkar ut för ett sådant angrepp – inte ska anses ha avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv för produktionen i fråga. Det har förekommit att t.ex. dansorkestrar har delat upp sina verksamheter i olika bolag, för att erhålla momsavdrag på förvärv av turnébuss i ett bolag som hyr ut bussen till arrangören (som har avdragsrätt), medan orkesterns andra bolag har debiterat arrangören utan moms för själva framförandet av dansbandsmusiken.<sup>31</sup> Det är en konstlad uppdelning och SKV har anledning att agera, men när det gäller att åberopa 6 kap. 7 § ML och anför att produktionsbolag inom artistområdet skulle omfattas av 3 kap. 11 § 1 ML, med förlust av rätten till momsavdrag som en konsekvens därav, agerar SKV enligt min mening i strid mot den för momsens grundläggande neutralitetsprincipen.

Utredningen SOU 2006:90 gör ett antagande om att EMA Telstar-omen skulle ge hela bilden av den problematik som produktionsbolagen i fråga möter i sin vardag. Emellertid är det vanskligt om lagstiftaren håller det för gott, och underlåter att undersöka eller efterfråga uppgifter om förekomsten av en faktisk gällande rätt som SKV skapar enligt vad nyss beskrivits, och som så att säga utgör isbergets del under ytan. Tolkningen av vad som utgör gällande rätt i egentlig mening kommer enbart till uttryck genom de avgöranden som sker i HFD och som utgör isbergets del över ytan. Att lagstiftaren gör sådana antaganden om fullständighet genom prejudikat och förhandsbesked för beskrivningen av gällande rätt som sker i SOU 2006:90, och inte efterfrågar mer av empiriska undersökningar i det hänseendet, är enligt min mening ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

31. Jfr SOU 1994:31 (Vissa mervärdeskattefrågor III – Kultur m.m.) s. 17.

## 5. KONKLUSIONER

1. I avsnitt 3 har jag berört att 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML, som gäller reducerad skattesats om 6 procent för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till litterära och konstnärliga verk, omfattar verk enligt 1, 4 eller 5 § URL, men inte gemensamma verk enligt 6 § URL, och jag konkluderar följande.<sup>32</sup>

Oberoende av de problem som jag har anfört avseende den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML (5 kap. 2 § SFL) om skattskyldighet i enkla bolag (och partrederier) föreligger ett särskilt problem beträffande skatteobjektet för samarbeten i enkla bolag med att skapa t.ex. filmverk. Det gäller momssatsfrågan avseende upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk:

- Problemet är att gemensamma verk skapade t.ex. av ett enkelt bolag omfattas av den generella momssatsen om 25 procent, medan ett motsvarande verk anses som självständigt hos exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag och den reducerade momssatsen om 6 procent i stället tillämpas.
- Det beror på att 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML, som stipulerar reducerad momssats om 6 procent, enbart hänvisar till 1, 4 eller 5 § URL. Beträffande ett gemensamt verk, t.ex. ett filmverk som skapas av en manusförfattare, en regissör och en scenograf etc., gäller då att de olika delarna kan var för sig – självständigt – uppnå verkshöjd och anses omfattade av 1 § URL, men det färdiga filmverket som är ett gemensamt verk inom företagsformen enkelt bolag omfattas av 6 § URL. Det lagrummet omfattas inte av hänvisningen i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML och i stället gäller den generella momssatsen om 25 procent, enligt 7 kap. 1 § första stycket ML, för själva filmverket.

I förhållande till mervärdesskattedirektivet föreligger enligt min mening en omotiverad brist på neutralitet i mervärdesbeskattningen av gemensamma verk mellan företagsformen enkelt bolag och andra företagsformer såsom enskilda firmor (fysiska personer) eller t.ex. handelsbolag och aktiebolag (juridiska personer). Om manusförfattaren, regissören och scenografen etc. bildar exempelvis ett aktiebolag, omfattas inte bara deras respektive prestationer av självständighetskriteriet i 1 § URL, utan så är då fallet också med själva (det färdiga) filmverket.

32. Jfr Forssén 2018 a, avsnitt 7.1.3.6 och Forssén 2018 b, 12 213 122.

Aktiebolagets upplåtelse eller överlåtelse av filmverket omfattas således av den reducerade momssatsen om 6 procent, enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML. Problemet i förevarande särskilda hänseende angående en sammansatt transaktion avhjälpas inte av en omformulering av 6 kap. 2 § ML. I stället ligger lösningen i att 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML skulle komma att ändras, så att lagrummet inte bara omfattar självständigt verk, utan också gemensamt verk.

2. I avsnitt 4 har jag tagit upp att särskilda momsproblem kan förekomma i produktionsbolag på grund av regeln i 3 kap. 11 § 1 ML om undantag från skatteplikt för utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk i kombination med den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Det problem som kan uppkomma är enligt min uppfattning ett tillämpningsproblem som uppkommer när SKV anför att produktionsbolag inom kultur- och nöjesområdena ska omfattas av 6 kap. 7 § och anses göra samma omsättning som artisten. Därigenom skulle även produktionsbolaget omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML, och förlora sin avdragsrätt för ingående moms på förvärv i verksamheten. Det är inte rimligt att produktionsbolagen skulle behandlas likadant som artisten som faktiskt framför konserten etc., eftersom dennes kostnads massa typiskt sett är tämligen ringa jämfört med produktionsbolagets. Att artisten inte omfattas av momsplikten innebär på avdragsidan kanske enbart att denne saknar avdragsrätt för ingående moms på förvärv av t.ex. en gitarr. Produktionsbolaget däremot har utgifter för att planera och förbereda konserten etc., vilka t.ex. kan utgöras av förvärv av konsulttjänster, resor till arrangörens lokaler för genomförande av konserten, hotellövernattningar i samband därmed etc. Lagstiftaren borde enligt min mening förtydliga rättsläget, så att SKV inte tillåts etablera en faktisk gällande rätt med sådana för principen om en neutral moms negativa konsekvenser. Genomgången av EMA Telstardomen (RÅ 2002 ref. 9) visar enligt min mening att SRN och HFD utgick från att fallet enbart gällde fråga om undantag eller tillämplig momssats, och missade att det i praktiken fanns en underliggande fråga om ”6:7-fall” förelåg och huruvida produktionsbolaget därigenom saknade avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

För övrigt får jag för sammanhanget också nämna problematiken med enkla bolag som gör ett filmverk, en musikproduktion etc. och den i avsnitt 3 beskrivna särskilda problematiken i det hänseendet med att den reducerade momssatsen om 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML inte omfattar gemensamma verk. Det är lätt insett att tolknings- och tillämpningsproblemen blir tämligen svårbemästrade, om både den problematiken och den i förevarande avsnitt beskrivna

problematiken för produktionsbolag inom musikbranschen etc. beträffande huruvida de omfattas av 6 kap. 7 § ML skulle anses föreligga samtidigt.<sup>33</sup>

*Björn Forssén är juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.*

33. Jfr Forssén 2018 b, 12 214 030.