

Innehåll

29	Kultur	1
29.1	Inledning	1
29.2	Upphovsrättslagen.....	1
29.2.1	Upphovsrätt	2
29.2.2	Litterärt eller konstnärligt verk	4
29.2.2.1	Litterära verk.....	4
29.2.2.2	Konstnärliga verk.....	5
29.2.3	Andrahandsverk	7
29.2.4	Samlingsverk.....	9
29.2.5	Närstående rättigheter	10
29.2.6	Det internationella upphovsrättsliga skyddet	11
29.2.7	Myndigheters allmänna handlingar	11
29.3	Undantag inom kulturområdet	12
29.3.1	Utövande konstnärns framförande	13
29.3.2	Biblioteksverksamhet	20
29.3.3	Arkivverksamhet	22
29.3.4	Museiverksamhet	22
29.3.4.1	Definition av museiverksamhet.....	23
29.3.4.2	Omfattningen av undantaget för museiverksamhet.....	27
29.3.5	Folkbildningsverksamhet	28
29.3.6	Kulturbildningsverksamhet	29
29.4	Skatteplikt inom kulturområdet	30
29.4.1	Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter	31
29.4.1.1	Litterära verk.....	32
29.4.1.2	Konstverk	34
29.4.1.3	Musikaliska och sceniska verk.....	37
29.4.1.4	Filmverk m.m.	38
29.4.1.5	Rättighet avseende fotografier, reklam m.m.	43
29.4.2	Konserter m.m.	45
29.4.3	Ljud- och bildupptagning	48
29.4.4	Djurparker	49

29 Kultur

29.1 Inledning

Varor och tjänster inom det kulturella området kan vara skattepliktiga, med tillämpning av en skattesats på 6, 12 eller 25 procent, eller undantagna från skatteplikt.

Konstnärligt eller litterärt verk

Vissa omsättningar som är särskilt reglerade i ML ska avse tillhandahållanden som utgår från ett upphovsrättsligt skyddat konstnärligt eller litterärt verk. Det gäller för omsättningar som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML eller som omfattas av den reducerade skattesatsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML. En grundläggande förutsättning för tillämpning av dessa bestämmelser i ML är att verket omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL.

I detta avsnitt redogörs därför först för vad som utgör upphovsrätt till konstnärliga respektive litterära verk enligt URL, se avsnitt 29.2. Därefter redogörs för vilka omsättningar som omfattas av undantag från skatteplikt, se avsnitt 29.3, respektive vilka omsättningar som är skattepliktiga, se avsnitt 29.4.

Lathund

En översiktlig sammanfattning av reglerna och skattesatserna som behandlas i detta avsnitt finns i bilaga 7.

29.2 Upphovsrättslagen

Immateriella rättigheter

Rättigheter som skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd. Upphovsrättens skydd regleras i URL.

Upphovsrätt

Upphovsrätten innefattar

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

2 Kultur, Avsnitt 29

De immateriella rättigheterna är nationella, d.v.s. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har det skapats konventioner, se vidare avsnitt 29.2.6.

29.2.1 Upphovsrätt

Upphovsrätten syftar till att skydda litterära och konstnärliga verk såsom framställningar i tal och skrift, musikaliska och sceniska verk, filmverk m.m. I princip omfattas alla typer av alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket enligt 1 § URL. 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 regel endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten till ett verk består av två delar, rätten att framställa exemplar av verket och rätten att göra verket tillgängligt för allmänheten. Den förstnämnda delen omfattar reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt och den andra delen omfattar spridningsrätt, framföranderätt och visningsrätt.

Reproduktionsrätt

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Med det avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses varje föremål där 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 hyrs ut till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till reproduktionsrätten 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 slutna krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 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 rätt 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 innehas alltid från början av upphovsmannen, d.v.s. 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 överlåts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.
- I 7 § första stycket URL finns en presumtionsregel 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 (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 (5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

29.2.2 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. Det brukar sägas 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 det i det enskilda fallet kan underlåtas 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, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

29.2.2.1 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

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

- Beskrivande verk** Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det på det sätt som fakta beskrivs, d.v.s. 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 heller inte upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte uppnått 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.
- Kartor m.m.** 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. För dem fordras det mindre originalitet än normalt för att skydd ska fås.
- Datorprogram** 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.
- 29.2.2.2 Konstnärliga verk**
- Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som skapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärlig 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.
- Musikaliska verk** 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, d.v.s. kortare musikstycken.
- Kompositörer och textförfattare är de egentliga upphovsmännen till musikaliska verk. Den ekonomiska rätten till musikaliska verk utgörs dels av den rättighet som upphovsmannen har till att verket överförs och reproduceras på någon slags

6 Kultur, Avsnitt 29

ljudbärare som t.ex. CD, MINIDISC, diskett, VHS, DVD m.m., dels av den rättighet som upphovsmannen har när verket spelas i radio- och TV-sändningar och alla typer av offentliga framföranden från stora konserter till bakgrundsmusik i butiker.

Sceniska verk Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionett-teater, 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.

Filmverk 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 vidare avsnitt 29.4.1.4.

Konstverk Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonst 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 nyttyosyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

Byggnadskonst 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 av den.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, d.v.s. 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 överlåts.

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. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan få skydd.

En produkt kan således få 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.

29.2.3 Andrahandsverk

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

Översättning

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren enligt 4 § URL. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren eller bearbetaren inte får förfoga över översättningen eller bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren eller bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren eller bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

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

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen av det skyddat 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 ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Skyddade översättningar

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

- filmtexter,
- 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,
- frågeformulär,
- bruksanvisningar.

**Officiella
översättningar**

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet lämnat yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (9 § första stycket 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, d.v.s. 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, d.v.s. 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, d.v.s. 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.

29.2.4 Samlingsverk

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 enligt 5 § URL. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, d.v.s. 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.

29.2.5 Närstående rättigheter

I 1, 4 och 5 §§ URL regleras de rättigheter som en upphovsman har till ett verk. Förutom upphovsmannens rättigheter ger 45, 46 och 48 §§ URL vissa ekonomiska rättigheter till andra medverkande än själva upphovsmannen till ett verk. De som också kan få skydd enligt dessa bestämmelser är utövande konstnärer, framställare av ljud eller rörliga bilder samt radio- och televisionsföretag. Deras rättigheter brukar benämnas närstående rättigheter, eftersom de liknar de rättigheter som en upphovsman har. I 47 § URL regleras när utövande konstnärer och framställare har rätt till ersättning för dessa rättigheter.

Utövande konstnär

Skyddet för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (45 § URL) utgörs av att framförandet inte får tas upp på en grammofonskiva, en film eller annan anordning utan konstnärens samtycke. Vidare får inte heller ett framförande som tagits upp på en sådan anordning föras över till annan anordning eller göras tillgängligt för allmänheten utan konstnärens samtycke.

SAMI (Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation) är exempel på en organisation i Sverige som bevakar sina medlemmars rätt till ersättning avseende utövande konstnärers musikinspelningar.

Skiv- och filmproducenter

Det skydd som framställare har av upptagningar av ljud eller rörliga bilder, d.v.s. skiv- och filmproducenter, regleras i 46 § URL. Där anges att en grammofonskiva, en film eller annan anordning på vilken ljud eller rörliga bilder har tagits upp inte får eftergöras, föras över till annan anordning eller göras tillgänglig för allmänheten utan framställarens samtycke.

IFPI (International Federation of the Phonographic Industry) är exempel på en välkänd organisation som företräder skivproducenternas rättigheter. IFPI inkasserar bl.a. ersättningar när framställarnas ljudupptagningar används, t.ex. i radio eller TV-sändningar, och fördelar dessa till skivbolagen.

Radio- och televisionsföretag

I 48 § URL finns bestämmelserna om skydd för radio- och televisionsföretag. Där framgår att en ljudradio- eller televisionsutskickning inte får tas upp på en anordning genom vilken den kan återges utan radio- eller televisionsföretagets samtycke. En utskickning får heller inte återutskickas eller återges för allmänheten på platser där allmänheten har tillträde mot inträdesavgift utan radio- eller televisionsföretagets samtycke.

**Utländska
upphovsmän**

29.2.6 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Av regeringsformen framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare (2 kap. 25 § andra stycket 7 jämförd med 2 kap. 19 §).

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och i konventionerna från FN:s fackorgan WIPO (Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten), WIPO-fördraget om upphovsrätt och WIPO-fördraget om framförande och fonogram.

Bernkonventionen vilar på tre grundläggande principer. Den första är principen om nationell behandling som innebär att anslutna nationers upphovsmän ska ges samma skydd i Sverige som de svenska. Den andra principen är att skyddet för ett verk ska uppstå automatiskt utan några formaliteter. Den tredje principen är att skyddet är oberoende av om skydd finns i verkets ursprungsland eller inte.

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

29.2.7 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL för handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, d.v.s. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, d.v.s. 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).

Författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet lämnade yttranden samt officiella översättningar av sådana texter är inte föremål för upphovsrätt (9 § första stycket URL).

Undantag görs i 9 § andra stycket 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).

Andra allmänna handlingar

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återges utan upphovsmannens samtycke enligt 26 a § URL. 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.

Allmän handling ska utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar (26 b § URL). 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.

29.3 Undantag inom kulturområdet

I 3 kap. 11 § ML regleras undantag från skatteplikt inom det kulturella området. Där framgår att en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk är undantaget från skatteplikt (punkt 1). Vidare undantas tillhandahållanden i sådan biblioteksverksamhet, arkivverksamhet, museiverksamhet eller fortbildningsverksamhet som understöds av det allmänna samt kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun (punkterna 2–6).

Tillhandahållanden i ovan uppräknade verksamheter som inte understöds av det allmänna är skattepliktiga, se vidare nedan.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Av artikel 380 i mervärdesskattedirektivet framgår att Sverige får, enligt de villkor som gällde vid anslutningen till EU, särskilt tillämpa undantag från skatteplikt för artistframträdanden, d.v.s. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Den möjligheten har Sverige så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i EU före Sveriges anslutning.

Enligt artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta från skatteplikt vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligt rättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga.

29.3.1 Utövande konstnärs framförande

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, omfattas av skattefrihet (3 kap. 11 § 1 ML). 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 29.4.2.

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.

**Utövande
konstnär**

Skatteverket har utvecklat sin syn på undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnär i 3 kap. 11 § 1 ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111). Nedan följer en närmare redogörelse för detta.

Skatteverket anser att omfattningen av vilka som kan anses vara utövande konstnärer ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet. I direktivets bilaga X del B anges bl.a. yrkeskategorin artister. Enligt Skatteverket bör med begreppet artister avses sångare, musiker, skådespelare, dansare, dirigenter, recitatörer, stuntmän etc.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML ska tolkas restriktivt och i ljuset av unionsrätten. Skatteverket gör den bedömningen att endast den som gör framträdandet kan anses vara en utövande konstnär i den mening som avses i paragrafen. Detta innebär att de personer som arbetar med ett framträdande indirekt, t.ex. regissörer eller scenografer, inte kan omfattas av skattefriheten.

Framförande	För att en utövande konstnär ska omfattas av undantaget från skatteplikt krävs dessutom att det är fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk enligt URL. Det innebär att undantaget endast gäller vid de tillfällen då en artist faktiskt framför ett sådant verk. Detta framförande ska göras i ”levande form”, d.v.s. direkt inför en publik.
Dansare	Skatteverket anser att när t.ex. en dansare får ersättning för framförande av dans till musik och därigenom tolkar och levandegör denna musik är denna dansare en sådan utövande konstnär som omfattas av undantaget. Detta gäller oavsett vilken form av dans som framförs. En magdانس kan därför vara en sådan utövande artist om denna faktiskt framför och levandegör ett upphovsrättsligt skyddat verk.
Skattepliktigt framträdande	För artister som vanligtvis inte framför upphovsrättsligt skyddade verk gäller inte skattefriheten. Exempel på sådana artister är jonglörer, imitatörer, clowner, fakirer och akrobater. Sådana artister kan dock undantagsvis faktiskt tolka och levandegöra ett upphovsrättsligt skyddat verk. Skatteverket anser att endast det förhållandet att de gör sitt artistiska framträdande till bakgrundsmusik inte innebär att de därigenom tolkar och levandegör ett upphovsrättsligt verk.
Akrobat	Ett exempel på när Skatteverket anser att en artist inte tolkar eller levandegör ett musikaliskt verk är t.ex. när en akrobat utför sina akrobatiska nummer till bakgrundsmusik.
Framförande eller rättighetsöverlåtelse	<p>Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende ett bolags tillhandahållande av skådespelarmedverkan i filmproduktion. Tillhandahållandet ansågs som en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet och att mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent (RÅ 2005 ref. 82).</p> <p>Skatteverket anser att undantaget för en utövande konstnärs framförande av ett upphovsrättsligt skyddat verk endast kan tillämpas när detta framförande görs i ”levande” form, d.v.s. direkt inför en publik och inte framför en kamera eller liknande. Om däremot framförandet görs inför både publik och kamera kan undantaget bli tillämpligt. Det avgörande i detta fall är vad avtalet mellan parterna anger att ersättningen utgår för (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).</p> <p>En utövande konstnärs prestation vid en filminspelning omfattas inte av undantaget. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överläter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning ska artistens framförande</p>

och konstnärliga prestation ses som ett underordnat led till det huvudsakliga tillhandahållandet av rättigheten, se vidare avsnitt 29.4.1.4.

Produktionsbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende, prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör var en skattefri omsättning. I målet skulle ett bolag producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som var arrangör och tog ut entréavgifter. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde i enlighet med Skatterättsnämnden att det var fråga om en enda tjänst, att denna tjänst inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML och att skattesatsen ska vara 25 procent (RÅ 2002 ref. 9).

Artistbolag

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar däremot inte skattefriheten. Av domen framgår bl.a. i Skatterättsnämndens motivering, som stöds av Högsta förvaltningsdomstolen, att följande gäller:

”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.”

Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen har ansett 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 jämställa med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag.

Det förekommer 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 Skatteverkets uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konstnärerna 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 s.k. produk-

Artistframträdanden och produktionsbolag

tionsbolag. Skatteverket anser att tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110).

Skatteverket har tagit ställning till hur olika avtalsituationer ska bedömas mervärdesskattemässigt (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

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 förmedlingsavtalet har ingåtts med. Det kan vara artisten/artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 procent. 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 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 skatt.

Förenings vidareförsäljning

I ett förhandsbeskedsärende har Högsta förvaltningsdomstolen instämt i Skatterättsnämndens bedömning att en förenings vidareförsäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk inte utgjorde en sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Av domen framgår också att Högsta förvaltningsdomstolen anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet – särskilt punkt 2 under del B i bilaga X till direktivet, av vilken framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister – och med tillämpning av de principer som EU-domstolen har lagt fast. En av dessa principer är att undantag som utgör ett avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet ska tolkas restriktivt. En annan princip är den om skatteneutralitet som bl.a. innebär att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse inte ska vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag från skatteplikt (RÅ 2005 ref. 92).

Erotiska telefon- meddelanden

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att undantaget för en konstnärs framförande inte är tillämpligt på ett bolags tillhandahållande per telefon av tidigare inspelad uppläsning av en novell av en utövande konstnär. Detsamma gällde även sökandes tillhandahållande av avlyssning i realtid av föreställning. Enligt nämnden kunde bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML endast tillämpas på framförande genom bolag om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget, vilket inte var fallet i det aktuella målet. Enligt nämnden var det fråga om omsättning av telemeddelanden till teleabonnenter mot ersättning. Mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent. I nämnda förhandsbesked bedömdes också att försäljning av novellhäfte med möjlighet att få novellen uppläst i telefonen skulle ses som två tillhandahållanden. För omsättning av häftet gällde 6 procent mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML och för övrig omsättning 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2004 not. 64).

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. Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked ansett 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.

I det ena förhandsbeskedet ansåg Skatterättsnämnden att undantaget var tillämpligt på tjänst som utgjordes av att en utövande konstnär läste upp speakertext efter färdigskrivna manus för reklamfilmsändamål. Detta förhandsbesked avsåg dock tid före den 1 januari 1997 då även upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk (som avses i nu gällande 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML) var undantaget från skatteplikt enligt dåvarande bestämmelser (SRN 1995-04-28).

I det andra förhandsbeskedet ansåg Skatterättsnämnden 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 (SRN 1997-10-08).

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. I varje enskilt fall får då en huvudsaklighetsbedömning göras, d.v.s. 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 får i stället anses vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Se vidare om huvudsaklighetsbedömning i avsnitt 11.7.

Kåseri, visning av bildspel

Skatterättsnämnden har ansett 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 framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk (SRN 1996-08-30).

Underordnade tjänster

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

Skatterättsnämnden har ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkade inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående skatt. Skatterättsnämnden angav 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 [...]” (SRN 1999-02-16).

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 29.4.1.4.

En eller flera tjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att bolagets prestationer enligt avtalet fick anses innefatta en tjänst som innehöll flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer och – med hänsyn till att det sceniska verket för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens praxis C-349/96, Card Protection Plan, och anförde att de i målet lämnade uppgifterna inte gav ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tydde emellertid, enligt Högsta förvaltnings-

domstolen, med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgjorde den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster var underordnade denna (RÅ 2009 ref. 9).

Orkesterbolag

Skatterättsnämnden har 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 (SRN 1995-06-12).

Kammarrätten har i ett registreringsärende ansett att ett av artisterna bildat HB var skattskyldigt till mervärdesskatt. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. Kammarrätten ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören (KRNJ 1997-09-26, mål nr 4980-1996).

Sådan uppdelning av orkesterverksamhet i två skilda skatteobjekt förutsätter självständiga avtal var för sig gentemot arrangören. Vid sådana situationer anser Skatteverket att förekomsten av tillhandahållanden mellan dessa två skatteobjekt bör beaktas vid beskattningen. Exempelvis kan det föreligga omsättning vid användning av instrumenten under den tid då de inte hyrs ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Så kan vara fallet om instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning. Sker det utan ersättning kan det bli frågan om uttagsbeskattning och sker det till underpris kan det bli frågan om omvärdering av beskattningsunderlaget, se vidare avsnitt 11.4 och 11.6.

29.3.2 Biblioteksverksamhet

Bibliotek

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 2 ML).

Mer än ringa omfattning

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 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, se även avsnitt 29.3.4.

**Kommersiell
biblioteks-
verksamhet**

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 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 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 med 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 procent. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

29.3.3 Arkivverksamhet

Arkiv

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 (3 kap. 11 § 3 ML).

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitten 29.3.2 och 29.3.4.

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

Skatteverket anser att med sådan uppdragsverksamhet avses bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan det inte anses vara fråga om sådan skattepliktig bearbetning (RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120).

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

29.3.4 Museiverksamhet

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 (3 kap. 11 § 4 ML).

Fortlöpande understöds av det allmänna

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av villkoren kring det fortlöpande stödet från det allmänna för att en museiverksamhet ska omfattas av undantaget från skatteplikt (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att med det allmänna avses staten, landsting och kommuner. Stödet från det allmänna ska rikta sig till museiverksamheten och det ska medföra att behovet av annan finansiering av verksamheten minskar. Stödet ska vara kontinuerligt genom att museet antingen ska ha erhållit stödet under en följd av år eller kunna påräkna att under normala förhållanden erhålla stödet under en följd av år i framtiden. Det kan också vara fråga om enstaka större bidrag som är avsett att

minska verksamhetens behov av annan finansiering under en längre tidsperiod. Ersättning från det allmänna för varor och tjänster som tillhandahålls till det allmänna räknas inte som stöd från det allmänna. Inte heller ska sådana bidrag medräknas som är direkt kopplade till priset på en vara eller tjänst och som därför ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 a § första stycket ML. Lönebidrag och anställningsstöd är enligt Skatteverkets uppfattning inte sådant fortlöpande understöd som avses i 3 kap. 11 § 4 ML. Inte heller ska annat stöd som ges i arbetsmarknadspolitiskt syfte och liknande villkor räknas som sådant stöd från det allmänna.

Skatteverket anser att skattefriheten även ska gälla vid en relativt begränsad stödnivå. När museiverksamheten fortlöpande understöds av det allmänna bör villkoret för skattefrihet därför normalt vara uppfyllt. Endast när stödet regelmässigt understiger 10 procent av intäkterna i museiverksamheten ska undantaget inte vara tillämpligt.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML).

29.3.4.1 Definition av museiverksamhet

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.

Enligt Skatteverket bör bedömningen av vad som utgör museiverksamhet göras utifrån den definition som finns i ICOM:s stadgar vilken också tillämpas av Statens kulturråd. Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution 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 (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

ICOM

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden vid bedömningen, om ett bolags verksamhet avseende utställning av vaxfigurer utgör museiverksamhet, använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 i stadgarna för ICOM. Av denna definition framgår att 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.

Högsta förvaltningsdomstolen fann, i likhet med Skatterättsnämnden, att vid en samlad bedömning av omständigheterna kunde den bedrivna verksamheten inte anses utgöra museiverksamhet (RÅ 1992 ref. 66).

Djurpark

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt Skatterättsnämnden 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. Se avsnitt 29.4.4 om djurparker (RÅ 1993 ref. 45).

Samlarföremål

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för museiverksamhet inte är tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. 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 mervärdesskattehänseende (SRN 1993-04-15).

Slott

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett 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 var ägare till visningsobjekten inte hindrade att den som bedrev verksamheten med visningarna också bedrev museiverksamhet (RÅ 1993 ref. 75).

Herrgård

Kammarrätten har fastställt förvaltningsrättens dom där avdrag vägrades för ingående skatt avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs traditionellt jord- och skogsbruk, naturvård och turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. Skatteverket liksom förvaltningsrätten, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML (KRNJ 1997-03-10, mål nr 2446-1995).

Keramiksamling

Skatterättsnämnden har prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet var undantagna från skatteplikt. Sökanden ställde ut en större samling av keramik och tog entréavgift av besökarna. Sökanden erhöll visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen utbetalades som engångsbelopp. Skatterättsnämnden bedömde att utställningsverksamheten fick, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgick till verksamheten kunde 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 procent vid omsättningen (SRN 1997-10-21).

Medeltida evenemang

Skatterättsnämnden har ansett att ett medeltida evenemang inte kan 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. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt nämnden 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 procent (SRN 1998-06-18).

Fotografier m.m.

Skatterättsnämnden har ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet.

Skatterättsnämnden ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a. att 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 RÅ 1993 ref. 75. Enligt denna praxis synes enligt Skatterättsnämnden det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten.” (SRN 2000-05-26)

Grotta

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att entréavgiften därför skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 154).

Vetenskapspark

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som gällde entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehöll ett stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerade olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och liknade inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehöll inga systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som utställs för förevisning för allmänheten. Skatterättsnämnden fann att tillträdet mot ersättning till vetenskapsparken inte kunde hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anförde vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranledde inte annan bedömning. Entréavgiften skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 153).

Kammarrätten har, med hänvisning till RÅ 2001 not. 153, ansett att ett bolags verksamhet som enbart innebar att föremål tillverkades för att illustrera olika företeelser och händelser för att förevisas mot entréavgift för allmänheten inte kunde anses utgöra museiverksamhet. Kammarrätten ansåg heller inte att bolaget särbehandlades i förhållande till Tekniska museet och Naturhistoriska riksmuseet eftersom bolagets verksamhet, skatterättsligt, inte ansågs som museiverksamhet (KRNS 2007-12-03, mål nr 2696-06 m.fl.).

Visning av kommunhus

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. Högsta förvaltningsdomstolen anförde, angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset, att de inte kunde anses äga rum i museiverksamhet, vilket utgjorde en grundförutsättning för regelns tillämplighet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier varken hade enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastslagits i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kunde anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar var därför inte undantagna från skatteplikt (RÅ 2001 ref. 64).

Trädgårdskonst

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som gällde utställning med trädgårdskonst. Sökanden hade 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 inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. Skatterättsnämnden ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 ML. Entréavgiften var därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 161).

Gruvturer

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende bedömt om sökandens tillhandahållande av gruvturen var att anse anordnade i museiverksamhet av utställningar för allmänheten. Sökanden bedrev sedvanlig museiverksamhet i ett gruvmuseum ovan jord. Till gruvmuseet var det gratis entré. Det aktuella målet gällde enbart gruvturen som sökanden tog betalt för. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked och ansåg att gruvturen inte kunde hänföras till undantaget för museiverksamhet i 3 kap. 11 § 4 ML. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att tjänsterna skulle bedömas utifrån sitt innehåll. Enligt domstolen stod det klart att den genomsnittlige turdeltagaren efterfrågade upplevelsen i stort som gruvturen gav och inte möjligheten att se de ifrågakvarande föremålen (HFD 2013 not. 16).

29.3.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 ML omfattar ett museums anordnande av utställningar för allmänheten. Under

förutsättning att museet bedrivs av det allmänna eller fortlöpande i mer än ringa omfattning stöds av det allmänna.

Enligt Skatteverket förstås med utställningar inom museiverksamhet sådana utställningar som ett museum normalt anordnar i sin verksamhet, vanligen med föremål från de egna samlingarna eller med inlånade föremål som har anknytning till de egna samlingarna. Det kan röra sig om permanenta utställningar eller tillfälliga utställningar men de ska ha anknytning till museets samlingar eller till det område som museet verkar inom. Om museiverksamheten omfattas av undantaget från skatteplikt är inträdesavgifter till museum och särskilda utställningar, liksom avgift för guidning också skattefria. Undantaget gäller också om ett museum mot ersättning lånar ut ett föremål ur de egna samlingarna till en utställning som anordnas av någon annan eller en vandringsutställning (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

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 med 6 procent mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 procent mervärdesskatt. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

29.3.5 Folkbildningsverksamhet

Studieförbund

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund enligt 3 kap. 11 § 5 ML.

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 ekonomisk verksamhet. Skattesatsen är 25 procent.

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.

29.3.6 Kulturbildningsverksamhet

Kommunal kulturutbildning Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun enligt 3 kap. 11 § 6 ML.

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 procent. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 29.3.5.

I ett fastställt förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en utställning med trädgårdskonst inte kan anses som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 29.3.4.1 (RÅ 2001 not. 161).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, till den del det överklagades, där Skatterättsnämnden ansett att ett kommunalförbunds tillhandahållande av tjänster till en kommun avseende anordnade av skolkonsert inte kan anses utgöra sådan kulturbildningsverksamhet som avses i undantagsbestämmelsen. Tillhandahållandet som utgjordes av bl.a. programdiskussioner med arrangören, uppgörelse med aktuell

artist, marknadsföring för arrangören, produktion av marknadsföringsmaterial, arvodering av artisten etc. ansågs utgöra en enda tjänst för vilken undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML heller inte var tillämpligt. Tjänsten var därför skattepliktig och skulle beskattas med 25 procent (RÅ 2007 not. 187).

29.4 Skatteplikt inom kulturområdet

Skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom det kulturella området kan omfattas av reducerade skattesatser.

Tjänster

Det gäller för upplåtelse eller överlåtelse av vissa rättigheter där skattesatsen 6 procent är tillämplig (7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML). För tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga utställningar gäller också skattesatsen på 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML).

Likaså inordnas tillträde och förevisning av djurparker till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till den reducerade skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

Varor

Enligt 1 kap. 2 a § ML är inte konstnärer skattskyldiga om beskattningsunderlagen för beskattningsårets omsättning av egna konstverk uppgår till högst 300 000 kr. Skattskyldiga konstnärers omsättning av egna konstverk beskattas med skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML). För omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML). Skattesatsen för omsättning av program och kataloger är också 6 procent i verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker (7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML).

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet framgår att en reducerad skattesats får tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga III. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, bio-

grafer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.

[...]

9. Tillhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltier till dessa.”

29.4.1 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

Överlåtelse/upplåtelserekvisit

Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML. Överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrättighet innefattar följande tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att den lägre skattesatsen ska vara tillämplig.

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

Eftersom den lägre skattesatsen endast gäller för överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till verk som är upphovsrättsligt skyddade innebär det en gränsdragning mot andra verk för vilka rättigheterna beskattas med skattesatsen 25 procent. Den lägre skattesatsen gäller inte för rättigheter till sådana verk som särskilt anges undantagna i paragrafen även om de omfattas av URL, se tredje strecksatsen ovan. Överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter som har industriellt rättskydd, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, omfattas inte heller av den lägre skattesatsen.

Mervärdesbeskattning och fråga om tillämplig skattesats gäller endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelser av rättigheten görs av en beskattningsbar person i en ekonomisk verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte ekonomisk verksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamheten prövas utifrån de vanliga rekvisiten för en beskattningsbar person, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Beskattningsbar person och Ekonomisk verksamhet.

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

Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas inte av skattesatsen 6 procent även om verket i sig är skyddat enligt URL.

Bearbetningar

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, d.v.s. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 procent vid överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten.

Huvudsaklighetsbedömning

När en vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten. En huvudsaklighetsbedömning 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. Det bortses således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överläts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighetsöverlåtelse. Se vidare avsnitt 11.7.

Samtliga led

Samtliga led där sådan rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk, som uppfyller de tre rekvisiten enligt ovan, 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 procent.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 29.2 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 redogörelse för upphovsrättens betydelse i mervärdesskattehänseende för rättigheter inom det kulturella området.

29.4.1.1 Litterära verk

Yrkeskategorier vars alster kan utgöra litterära verk är exempelvis författare, journalister och översättare. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

För omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är skattesatsen 6 procent. Vid sådan varuomsättning saknar upphovsrätten betydelse vid bedömningen av beskattningen, se avsnitt 13.4.1. Däremot har den avgörande betydelse vid

bedömningen av om en upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ett litterärt verk omfattas av den reducerade skattesatsen.

Skönlitterära verk Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Författararvodet som en beskattningsbar person får från förlaget ska därför beläggas med 6 procent mervärdesskatt.

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 hos en beskattningsbar person efter skattesatsen 6 procent.

Kammarrätten har prövat frågan om artiklar i form av korta notiser och reportage som ett bolag sammanställde utifrån tillgängliga fakta såsom korta nyhetsreportage, sportresultat, diverse korta ekonomiska notiser m.m. kunde utgöra sådan beskrivande framställning i skrift som omfattas av upphovsrättslagen. Kammarrätten fann att dessa korta notiser och reportage inte kunde anses ha sådan originalitet att artiklarna som blir slutresultat skulle kunna hänföras till litterära verk enligt 1 kap. 1 § URL. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen medgav inte prövningstillstånd (KRNS 2006-05-19, mål nr 3866–70-05).

**Biblioteks-
ersättning** Skatteverket anser att biblioteksersättning, den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond och som baseras på biblioteksutlåningen, utgör inte vederlag för en omsättning enligt ML (RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120).

Kartor Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 procent, jfr avsnitt 13.4.1. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden 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 procent. 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. Skatterättsnämnden ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik

utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 procent (RÅ 1999 not. 105).

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 procent 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 procent. Den lägre skattesatsen gäller inte om rättigheten avser ett andrahandsverk som utgör reklamalster, se avsnitt 29.4.1.5.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande tjänster anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 procent 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.

29.4.1.2 Konstverk

Konstnärens försäljning

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). Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om ersättningen (försäljning inklusive mervärdesskatt) för beskattningsåret uppgår till 336 000 kr. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan (1 kap. 2 b § ML). Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Frivillig skattskyldighet.

En skattskyldig konstnärs försäljning av egna konstverk beskattas med skattesatsen 12 procent, se avsnitt 13.3.2. För att den lägre skattesatsen vid konstnärens egna försäljning av konstverk ska vara tillämplig krävs att det är frågan om försäljning av ett sådant konstverk som omfattas av ML:s definition av konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML. Av bestämmelsen framgår att definitionen är kopplad till vissa KN-nummer i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.

Vid andra än upphovsmännens omsättningar av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas, se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vad utgör konstverk, samlarföremål och antikviteter enligt ML?

Försäljning från konstnärns bolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 2 ML endast avser upphovsmännens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägdes av sökandebolaget såldes av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen var därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avsågs i ansökningen (RÅ 2000 not. 65).

Förmedling i eget namn

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn skulle hela försäljningssumman beskattas med 25 procent mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML (RÅ 2003 ref. 39).

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk

Bildkonstverk enligt URL är vidare än ML:s definition av begreppet konstverk i 9 a kap. 5 § ML. Eftersom skatteplikten för omsättning av konstverk regleras utifrån ML:s definition är det endast vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har betydelse för mervärdesbeskattningen.

Mässhake

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och bedömt att en mässhake är ett alster av bildkonst. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att den konstnärliga utformningen av en mässhake har till ändamål att fördjupa innehållet i gudstjänsten. Även om mässhaken i och för sig utgör ett klädesplagg, måste den med hänsyn till sin utformning och nära anknytning till kyrkans övriga utsmyckning och liturgi anses utgöra ett alster av textil bildkonst, där bilden utgör framställningens egentliga syfte och nyttomomentet är av helt underordnad betydelse (RÅ 1981 1:56).

Korkåpor och bårtäcken

Skatteverket anser att enligt motsvarande bedömning, som Högsta förvaltningsdomstolen gör avseende mässhakar, kan även korkåpor och bårtäcken anses utgöra sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML (RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901).

Fartygsmodell

Högsta förvaltningsdomstolen har också bedömt att en fartygsmodell utgjorde alster av bildkonst (RÅ 1987 not. 186).

Karaktär av handelsvaror	Skatterättsnämnden har ansett att skalenliga husmodeller med omgivande miljöer, s.k. dioramor, inte utgjorde sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML. Skatterättsnämnden ansåg att tulltaxans s.k. HS-nummer, det fyrställiga numret som utgör del av KN-numret, för 9703 ”Originalskulpturer, oavsett material” inte kunde bli tillämpligt vid en klassificering av dioramorna eftersom dessa var skalenligt utförda och fick anses ha karaktär av handelsvaror (SRN 2011-04-26, dnr 59-09/1).
Allmogemålning	Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av allmogemålning på föremål, t.ex. en möbel, som en kund lämnat in för utsmyckning inte omfattades av de särskilda bestämmelserna avseende upplåtelse eller överlåtelse av konstverk eftersom det var frågan om tillhandahållande av en tjänst och inte konstverk i form av vara. Skatterättsnämnden ansåg vidare att försäljning av föremål som dekorerats med allmogemålning inte omfattades av definitionen av begreppet konstverk såsom det anges i ML eller i mervärdesskattedirektivet (SRN 2005-01-05).
Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet	Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML av skattesatsen 6 procent. Det är själva upphovsrätten som ska överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag. Den lägre skattesatsen gäller dock inte om det är frågan om rättigheter till ett bildkonstverk som utgör ett reklamalster, se avsnitt 29.4.1.5.
Följerätt	Upphovsmannen till ett konstverk har enligt 26 n § URL rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. följerätt (eller droit de suite). Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 11.2.
Individuell visningsersättning	Individuell visningsersättning (IV) utgår till konstnärer för den offentliga visningen av konstverk som ägs av stat, landsting och kommun. IV är en kompensationsordning som fördelas via BUS (Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige) och som ges i form av ett årligt statligt budgetanslag. Bestämmelser om IV finns i förordning om individuell visningsersättning (SFS 1996:1605). Av förordningen framgår att ersättning får betalas till bild- och formkonstnärer för att deras verk i offentliga institutioners ägo visas för allmänheten eller används på något annat allmännyttigt sätt. Vidare anges att ersättningen syftar till att ge yrkesverksamma konstnärer ekonomisk och arbetsmässig trygghet. Av 20 § URL framgår att upphovsrätten är inskränkt på det sättet att ett konstverk får

visas offentligt när konstnären överlåtit konstverket. Bestämmelserna medför att den offentligt ägda konsten får visas offentligt oavsett om konstnären erhåller IV eller inte. På samma sätt som biblioteksersättning (se avsnitt 29.4.1.1) bör IV betraktas som ett oberoende bidrag och utgör därför ingen omsättning enligt ML.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, d.v.s. 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, trots sitt konstnärliga värde, 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 procent, förutsatt att föremålet har sådan verkshöjd att det omfattas av URL. Vid försäljning av själva föremålet gäller däremot skattesatsen 25 procent.

29.4.1.3 Musikaliska och sceniska verk

Musikaliska verk

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

STIM

En upphovsman till ett musikaliskt verk som är medlem i STIM (Svenska Tonsättare Internationella Musikbyrå) skyddas över hela världen. STIM bevakar endast den delen av upphovsmannens ekonomiska rätt som avser rätten att göra verket tillgängligt för allmänheten. De s.k. STIM-pengar som en upphovsman får är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Musik online

Skatteverket har behandlat en fråga som gäller 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 webbplats. 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 webbplats 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 beskattningsbara personer och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik.

Enligt Skatteverkets mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. I detta fall får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Det kan dock anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. Skatteverket 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 Skatteverkets mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt. Omsättningen kan inte heller anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärers framförande av konstnärligt verk som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 procent är således tillämplig vid omsättningen inom landet (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120).

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 procent är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till sceniska verk.

29.4.1.4 Filmverk m.m.

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

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk,

t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 procent. Reklam- och informationsfilm beskattas dock med 25 procent.

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 äganderätten 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.

En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier. I sådant fall är skattesatsen 6 procent inte 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.

Filmspelning

Skatteverket anser att en utövande konstnärs prestation vid en filmspelning inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning är artistens framförande underordnat visningsrätten som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. I dessa fall är det därför fråga om ett skattepliktigt tillhandahållande. Om det är fråga om ersättning för upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet att göra och visa inspelningar etc. av framträdandet ska skattesatsen för detta tillhandahållande bestämmas till 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. För det fall tillhandahållandet i undantagsfall inte innefattar upplåtelse eller överlåtelse av sådan visningsrätt och det inte heller är fråga om upphovsrätt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML anser Skatteverket att det är fråga om ett tillhandahållande som är skattepliktigt med en skattesats om 25 procent. När en artist tillhandahåller en prestation ska det således avgöras om det är en sådan visningsrätt eller upphovsrätt som artisten överlåter eller upplåter enligt avtalet mellan parterna eller om det är fråga om ett annat tillhandahållande. Skatteverket gör dock den tolkningen att det i normalfallet är fråga om överlåtelse eller upplåtelse av visningsrätter i dessa fall.

De personer som inte är utövande konstnärer utan arbetar med framträdandet indirekt, t.ex. regissörer och scenografer, kan i

vissa fall upplåta eller överlåta sådana rättigheter som kan beskattas med en skattesats om 6 procent. Det ska vara fråga om en sådan upphovsrätt som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Om tillhandahållandet inte avser någon av dessa rättigheter anser Skatteverket att dessa personer som indirekt medverkar i ett framträdande tillhandahåller en skattepliktig tjänst som ska beskattas med skattesatsen 25 procent (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Gräns mot reklamalster

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, d.v.s. en reklamfilm.

Manusförfattare m.fl.

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

Klippning av film m.m.

Omsättning av tjänster avseende framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film omfattas inte av den reducerade skattesatsen. Skattesatsen är 25 procent oavsett vilken typ av film tjänsten avser. Exempel på sådana tjänster är mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning.

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, sminköser, skräddare, skomakare, stylist, arkitekter och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 procent är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm.

Scenografiska tjänster

Kammarrätten har ansett att ett bolags tillhandahållande av scenografiska tjänster till SVT (Sveriges Television) för olika TV-program utgör överlåtelse av rättigheter till upphovsrättskyddade verk och att den reducerade skattesatsen enligt 7 kap. 1 § första stycket 8 ML var tillämplig. Tjänsterna i fråga avsåg att utforma och göra dekor till nyhets- och sportprogram samt till program om nationaldagsfirandet på Skansen, Nobelprisutdelningen och en välgörenhetsgala i samband med tsunami-

katastrofen. Kammarrätten fann, mot bakgrund av att kravet på verkshöjd och originalitet får anses vara måttlig i svensk rätt samt med beaktande av vad som upplysts i målet om de aktuella tjänsterna, att det klart framstod att tjänsterna omfattades av 1 § URL (KRNS 2008-05-05, mål nr 8795–97-07).

Intervjuinspelning

Skatterättsnämnden har ansett att filminspelning av intervjuer inte var att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 procent. 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 (SRN 1997-06-19).

Tjänst som programledare, kommentator, bisittare etc.

Skatteverket anser att tillhandahållande av tjänster som innebär att en person ska agera som programledare, kommentator, bisittare etc. i radio eller TV ska beskattas med 25 procent. Den som tillhandahåller sådana tjänster måste i varje enskilt fall avgöra om det utöver deltagandet i programmet även finns en överlåtelse av rättigheter såsom upphovsrätt till manus eller till det program som personen deltar i. Om så är fallet ska den del av ersättningen som avser rättigheten beskattas med skattesatsen 6 procent. Även om det överläts vissa upphovsrätter i samband med ett uppdrag som programledare, kommentator, bisittare etc. så kan denna rättighetsöverlåtelse aldrig vara det huvudsakliga tillhandahållandet. Det innebär att överlåtelsen av upphovsrätten till programmet eller manuset normalt inte överstiger 10 procent av det totala värdet av uppdraget (Skatteverket 2011-02-09, dnr 131 40087-11/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållande av programledare och producent var en sådan rättighetsöverlåtelse som skulle beskattas med skattesatsen 6 procent. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avsåg överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt skulle tas ut med 6 procent, medan en betydande del av tillhandahållandet avsåg producent- och programledartjänster för vilka skatt skulle tas ut med 25 procent. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionellt och förberedande arbete som skedde i samråd med projekt-

ledare 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 (RÅ 1999 ref. 9).

**Program-
produktion**

Kammarrätten har prövat fråga om ersättning för programproduktion för TV var att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten. Förvaltningsrätten jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden var olik den som rådde i rättsfallet, eftersom programledarens prestation där gick 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 förvaltningsrätten att bolaget hade haft ansvar för hela programproduktionen och att programmen i sig utgjorde verk vilka överläts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem. Förvaltningsrätten ansåg därför att det bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgjordes av upphovsrätt (KRNS 2001-09-28, mål nr 5052-2000).

**Program
presentationer
för TV**

Kammarrätten har ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gällde tid före den 1 januari 1997. Domen avser visserligen gammal lagstiftning men har aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat in på och av presentationer 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. Kammarrätten anförde bl.a. att 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 ansåg kammarrätten att de aktuella framförandena inte kan anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning.” (KRNS 2001-12-19, mål nr 2979-2000).

29.4.1.5 Rättighet avseende fotografier, reklam m.m.

Skattesatsen 6 procent 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 § tredje stycket 8 ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 procent vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 procent. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enskilda 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.

Kammarrätten har ansett att ett visst program besitter erforderlig verkshöjd och därmed utgör filmverk och att fotografen genom sin medverkan ansågs som en av upphovsmännen till verket. Kammarrätten ansåg att innebörden av medverkan innebar att upphovsmännen överlät sin del av upphovsrätten till programmen och att skattesatsen 6 procent därför var tillämplig (KRNS 2004-11-15, mål nr 2293-03 och KRNS 2004-11-15, mål nr 3932–3933-03).

Jämför även kammarrättens domar, KRNS 2004-11-15, mål nr 744-03, KRNS 2004-11-15, mål nr 863-03, 866-03 och KRNS 2004-11-15, mål nr 928–929-03 m.fl., där kammarrätten fann att det var ett rent tillhandahållande av tjänster som avsåg icke upphovsrättskapande filminspelning. Domarna överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

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.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § andra stycket 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 verka avsättningsfrämjande för varor och tjänster i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte. 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.

System eller program för ADB

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Skattesatsen 6 procent gäller dock inte överlåtelser eller upplåtelser av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Informationsfilm

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-programmet Anslagstavlan i SVT.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Exempel på sådan informationsfilm är Boverkets information om bostadsbidrag. Normala inslag i nyhetsprogram, som t.ex. Rapport och Aktuellt i SVT, betraktas däremot inte som informationsfilm eftersom syftet med dessa får anses vara att rapportera. Som informationsfilm anses inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att fakta presenteras i en film innebär inte att det är fråga om en informationsfilm.

Översättningar och bearbetningar

För upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till andrahandsverk som utgör alster av fotografier, reklam, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information gäller också normalskatte-

satsen. Exempel på sådana andrahandsverk är översättningar av t.ex. filmtext till reklam- eller informationsfilmer och reklam- eller informationsbroschyrer.

29.4.2 Konserter m.m.

Tillträde till föreställningar

Skatteplikten är generell vid tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar. Någon skillnad görs inte mellan omsättning som sker i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, d.v.s. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 procent, 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML, och gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar (jfr 1996/97:SkU6 s. 23).

Den som är arrangör gentemot publiken

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.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biograf-föreställning o.s.v. 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 musikal-föreställningar. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet.

Tillträde till biografier

EU-domstolen har ansett att betalning som erläggs av en konsument för att i ett enskilt utrymme få en enskild förvisning av en eller flera filmer inte omfattas av begreppet tillträde till biografier i punkten 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (C-3/09, Erotic Center).

Program och kataloger

För omsättning av program och kataloger för sådana konserter och övriga föreställningar gäller också skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Gräns mot annan underhållning

Den lägre skattesatsen för tillträde till konserter m.m. gäller inte för restaurangunderhållning och danstillställningar. 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.

Innan lagändringen 1997 (till generell skatteplikt) var tillträden till sådana föreställningar undantagna från skatteplikt. Därför är även äldre rättspraxis, rörande gränsdragningar avseende undantagets omfattning, fortfarande aktuell eftersom tjänsterna i ML:s nuvarande lydelse omfattas av en reducerad skattesats.

Idrottsgala

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och ansett att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent vid omsättning av läktarbiljetter till en idrottsgala. Enligt Skatterättsnämnden fanns det väsentliga skillnader mellan förhållandena i det aktuella ärendet och de som förelåg i rättsfallet RÅ 2003 ref. 24. Artistframträdandena vid idrottsgalan kunde inte, i motsats till förhållandena i nämnda rättsfall, anses utgöra tyngdpunkten i evenemanget. Denna ansågs enligt nämndens uppfattning bestå i uppmärksammandet av och belöningarna till idrottsprofilerna. Mot den bakgrunden skulle evenemanget ses som ett enda tillhandahållande som skulle bedömas som ett evenemang avseende prisutdelningar m.m. och inte som en konsert eller annan jämförlig föreställning (RÅ 2010 not. 97).

Musikgala

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att entréavgift till musikgala skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att det var fråga om en konsertföreställning som skulle beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening stod det klart att det i första hand var de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjorde tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan. 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, d.v.s. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar (RÅ 2003 ref. 24).

Musikrestaurang

Skatterättsnämnden har ansett att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang utgör 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 att gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, d.v.s. 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. Skatterättsnämnden 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 de tagit fasta på vid bedömningen (SRN 1992-04-06).

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.

Park

Skatterättsnämnden har bedömt i fråga om 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 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 teater-scenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen (SRN 1995-05-12).

Festival

Kammarrätten har i ett mål ansett 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 kammarrätten att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet.

Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen beviljade inte prövningstillstånd (KRSU 1996-03-20, mål nr 5401-1994).

Skatteverkets har bedömt frågan hur entréavgifter till festivaler ska hanteras mervärdesskattemässigt (RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

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. Skatteverket anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och liknande), vilket ska beskattas efter 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML.

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. När delningsprincipen ska tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena. Det är dock alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

Framträdanden av utövande konstnär?

För att en föreställning ska omfattas av den reducerade skattesatsen krävs det inte att själva framförandet som framförs utgör ett sådant framträdande som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Det framgår bland annat av att tillträde till cirkusföreställningar omfattas av den reducerade skattesatsen. Skatteverket anser att framförande av akrobater, jonglörer, clowner m.m. inte utgör från skatteplikt undantagna framträdanden, se avsnitt 29.3.1.

Magikershow

Kammarrätten har ansett att tillträdet till den i målet aktuella trolleriföreställningen var tillträde till en jämförlig föreställning. I målet gjorde kammarrätten bl.a. jämförelse med tillträde till cirkusföreställning. (KRNS 2001-10-30, mål nr 1214-2000).

29.4.3 Ljud- och bildupptagning

Royalty m.m.

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt,

se avsnitt 29.3.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av ett sådant framförande omfattas däremot inte av skattefriheten. Det innebär att royalty och andra ersättningar från skivbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning av en utövande konstnär framförande, t.ex. en cd-skiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Hit räknas bl.a. ersättningar som utövande konstnärer och framställare av upptagningar av ljud eller rörliga bilder får med stöd av de s.k. närstående rättigheterna i URL, se avsnitt 29.2.5.

Musik online

Skatteverket anser att skattesatsen 6 procent inte gäller vid försäljning av musik online, se avsnitt 29.4.1.3.

29.4.4 Djurparker

Skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

Enligt mervärdesskattedirektivet, artikel 98.2 och punkten 7 i bilaga III, 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. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra djurparker till denna kategori i ML utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap.

Begreppet djurpark

Med begreppet djurpark avses i detta sammanhang 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 (prop. 2000/2001:23 s. 20).

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådant 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. 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. Något krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizoon på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser eller liknande. 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 o.s.v. 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.

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 såväl till djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den

utgående skatten. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående skatten. Utgående och ingående skatt ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 11.7 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdragsrätten för blandad verksamhet.

Program och kataloger

Omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker beskattas med 6 procent mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unions-interna förvärv eller import av sådana varor.