

<b>Målnummer:</b>	835-05	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2005-12-07		
<b>Rubrik:</b>	Ett begravningsföretags vidareförsäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk har inte ansetts omfattad av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• Artikel 13 A 1 n, artikel 13 A 2 a och b samt artikel 28.3 b i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: Enhetlig beräkningsgrund samt punkt 2 i bilaga F till direktivet</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 2002 ref. 9</li><li>• RÅ 2004 not. 64</li><li>• EG-domstolens dom i mål nr C-216/97, Jennifer Gregg och Mervyn Gregg, REG 1999 s. I-4947</li><li>• EG-domstolens dom i mål nr C-144/00, Matthias Hoffmann, REG 2003 s. I-2921</li><li>• EG-domstolens dom i mål nr C-169/00, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland, REG 2002 s. I-2433</li></ul>		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked begärde Fonus, ekonomisk förening (föreningen) svar på följande fråga. - Omfattas Fonus vidareförsäljning till dödsbo av en utövande konstnärs framförande av ett upphovsrättsligt skyddat verk (sång eller musik) av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML?

Skatterättsnämnden (2005-01-13, Wingren, ordförande, Alhager, Eriksson, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Föreningens tillhandahållanden enligt ansökningen utgör inte sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. - Motivering. - Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 1 ML en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. I ärendet är fråga om huruvida föreningens tillhandahållande i eget namn av en anlitad utövande konstnärs framförande av ett sådant verk vid en begravning utgör en av föreningen tillhandahållen tjänst till den avlidnes dödsbo av sådant slag som avses med bestämmelsen. Det nämnda undantaget tillkom i samband med den reformering av lagen (1968:430) om mervärdesskatt som genomfördes 1990 och som bl.a. innebar att generell skatteplikt infördes även för tjänster. Bestämmelsen avser konstnärens gage och annan ersättning för framförandet av verket (jfr prop. 1996/97:10 s. 27). - I praxis har hinder inte ansetts föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagsform bedriva en verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser av den som är aktiebolagets ägare. Till sådan verksamhet har vid mervärdesbeskattningen också hänförts utövande konstnärers framföranden av upphovsrättsligt skyddade verk varvid skattefriheten för omsättningen inte ansetts bli påverkad (a. prop. s. 53 och RÅ 2002 ref. 9). En förutsättning har dock varit att fullständig identitet råder mellan aktiebolaget och den utövande konstnären, dvs. att han är ägare till bolaget (jfr RÅ 2004 not. 64). Bolaget har således beskattats efter samma regler som ägaren, som utfört tjänsten, skulle

ha beskattats efter. - Undantaget om utövande konstnärers framföranden har inte någon direkt motsvarighet i de permanenta bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) utan undantaget har vid Sveriges inträde i EU bibehållits med stöd av övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 b i direktivet som föreskriver att medlemsstaterna under en viss närmare angiven övergångsperiod får fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga. I punkt 2 i bilaga F anges tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister och vissa andra särskilt uppräknade yrkeskategorier. Vid tillämpningen av artikel 28.3 b får Sverige enligt anslutningsfördraget (SFS 1994:1501 s. 5793), så länge någon av de nuvarande medlemsstaterna har sådana befrielser, ha skattebefrielser för tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister och som avses i den nämnda punkten. - Enligt EG-domstolens praxis skall de begrepp i sjätte mervärdesskattedirektivet som används för att beskriva undantag som utgör avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för alla tjänster, som tillhandahålls av en skattskyldig person, tolkas restriktivt. En restriktiv tolkning är enligt domstolen desto mer motiverad vid tillämpningen av punkt 2 i bilaga F eftersom detta undantag inte är ett harmoniserat undantag som en del av mervärdesskattesystemet utan ett undantag som enbart har beviljats under en övergångsperiod (jfr mål C-169/00 ang. Kommissionen mot Republiken Finland, p. 34). - Mot bakgrund av det ovan anförda och då det, i motsats till vad föreningen hävdar, inte kan anses strida mot principen om mervärdesbeskattningens neutralitet att i enlighet med bestämmelsernas ordalydelse begränsa undantaget till att avse endast den utövande konstnärens tillhandahållande, med bortseende från vilken juridisk form han valt för sin yrkesmässiga verksamhet, finner nämnden att undantaget inte kan tillämpas på föreningen (jfr ovan nämnda RÅ 2002 ref. 9).

Föreningen överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Regeringsrätten och yrkade att föreningens vidareförsäljning till dödsbo av en utövande konstnärers framförande av upphovsrättsligt skyddat verk (sång eller musik) skulle omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML. Om Regeringsrätten inte instämde i föreningens bedömning hemställdes att Regeringsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Till stöd för sin talan anförde föreningen i huvudsak följande. Ingenstans i lagtexten sägs att undantaget från skatteplikt är begränsat till fall där konstnären är skattesubjekt. Lagen medger således enligt sin lydelse skattefrihet i alla led. Av lagförarbetena framgår att det vid tillämpningen av undantaget inte görs någon skillnad i mervärdesskattehänseende om verksamheten bedrivs i enskild firma eller i aktiebolag (se prop. 1996/97:10 s. 53). I RÅ 2004 not. 64 uttalades att undantaget omfattade fall där den konstnärliga verksamheten bedrevs genom en juridisk person. En förutsättning för skattefrihet ansågs emellertid vara att identitet förelåg mellan den utövande konstnären och bolaget. Vad det innebär att det finns identitet mellan ett aktiebolag och en fysisk person preciserades inte närmare i rättsfallet. Föreningen ställer sig mycket tveksam till den tolkning som Skatterättsnämnden gjort av identitetskravet och som innebär att konstnären skall vara ägare till bolaget. Det strider mot neutralitetsprincipen att göra skillnad mellan två bolag som tillhandahåller exakt samma tjänst till sina kunder när skillnaden enbart grundas på att det ena bolaget anlitar självständiga underleverantörer och det andra bolaget anlitar osjälvständiga underleverantörer i form av anställda eller företrädare för bolaget. Undantaget enligt artikel 13 A. 1 n i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar föreningens tillhandahållande av konstnärens framträdande. I mål C-144/00 (Matthias Hoffmann) ansågs samma typ av tjänst som föreningen tillhandahåller kunna omfattas av nämnda undantag. Av EG-domstolens praxis följer att principen om strikt tolkning inte kan åberopas till stöd för en neutralitetsstörande tolkning. Principen om skatteneutralitet har företräde framför principen om strikt tolkning och det är inte möjligt att göra en restriktiv tolkning avseende vilka subjekt som kan omfattas av skattefriheten. Den restriktiva tolkningen skall begränsas till att avse tjänsternas art och det av Skatterättsnämnden åberopade

avgörandet C-169/00 saknar därmed relevans, eftersom det målet enbart avsåg arten av den tillhandahållna prestationen och inte berörde frågan om neutralitet mellan olika skattesubjekt. Bedömningen av om undantaget är tillämpligt bör göras utifrån tjänstens art sedd ur köparens perspektiv. Om den tjänst som köparen erhåller endast består av en utövande konstnärs framträdande, utan att mellanhanden har förädlat tjänsten, skall skattefrihet medges oaktat att tjänsten inte tillhandahålls direkt från den utövande konstnären. Denna tolkning medför en rimlig avgränsning mot sådan kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet som inte var avsedd att omfattas av undantaget från skatteplikt, utan att undantaget inskränks så långt att det inte längre tjänar sitt ursprungliga syfte.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2005-12-07, Dexe, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten konstaterar att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML skall tolkas i ljuset av sjätte mervärdesskattedirektivet - särskilt punkt 2 i bilaga F till direktivet, av vilken framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister - och med tillämpning av de principer som EG-domstolen har lagt fast. En av dessa principer är att undantag som utgör ett avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet skall 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 skall vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag från skatteplikt. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten inte skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

I frågan om föreningens vidareförsäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk omfattas av 3 kap. 11 § 1 ML gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet om inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2005-11-02, föredragande Björnsson, mål nr 835-05

---

**Sökord:** Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

**Litteratur:** Prop. 1996/97:10 s. 27 och 53

---