

<b>Målnummer:</b>	8584-03	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2005-11-23		
<b>Rubrik:</b>	Tjänst som avser en skådespelares medverkan vid en filminspelning har väsentligen ansetts utgöra upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	7 kap. 1 § tredje stycket 9 mervärdesskattelagen (1994:200)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1986 ref. 178</li><li>• RÅ 1999 ref. 9</li><li>• RÅ 2002 ref. 9</li><li>• RÅ 2004 not. 64</li><li>• EG-domstolens dom i mål C-349/96, Card Protection Plan, REG 1999 s. I-973.</li></ul>		

---

## REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget tillhandahåller tjänster i form av skådespelares medverkan i film-, video-, TV- och teaterproduktioner. Bolaget har för avsikt att träffa avtal med ett filmbolag om skådespelares medverkan i en biograffilm. Inför avtalstecknandet infinner sig frågan om bolagets omsättning avseende tillhandahållandet av skådespelarmedverkan i filmen är momspliktigt eller inte. - Bolaget önskade med anledning härav svar på följande frågor. Fråga 1- Utgör bolagets tillhandahållande i form av skådespelarmedverkan i filmproduktion en enda tjänst (upplåtelse av rättighet till ljud- och bildupptagning) som skall beskattas med den reducerade skattesatsen sex procent med stöd av 7 kap. 1 § tredje stycket 9 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Fråga 2 - Om svaret på fråga 1 är nekande på sådant sätt att Skatterättsnämnden finner att det är fråga om flera tjänster: kan den delen av tillhandahållandet som anses utgöra en utövande konstnärs framförande betraktas som underordnat rättighetsupplåtelsen med stöd av huvudsaklighetsprincipen?

Skatterättsnämnden (2003-12-12, Wingren, ordförande., Odéen, Peterson, Rabe, Sjöberg): yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1- Bolagets tillhandahållande skall anses utgöra en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Mervärdesskatt skall tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget. - Motivering. - Fråga 1 - Enligt 3 kap. 11 § 1 ML skall från skatteplikt undantas omsättning av en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL). Någon motsvarighet till detta undantag finns inte i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till unionen har emellertid tagits in en bestämmelse enligt vilken Sverige vid tillämpningen av artikel 28 3.b, så länge någon av de nuvarande medlemsstaterna har sådana befrielser, får ha skattebefrielser för tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister som avses i punkt 2 i bilaga F. - Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML skall skatt tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Bestämmelsen har införts med stöd av Bilaga H p. 8 i sjätte direktivet enligt vilken reducerad skattesats kan tillämpas på bl.a. tjänster som tillhandahålls av utövande

konstnärer. - I förarbetena till den ändring i dåvarande 3 kap. 11 § 2 ML som trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10 s. 27) uttalades att det första leddet i punkten (en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk) avser konstnärens gage och annan ersättning för själva framförandet av verket. Det andra leddet (upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk) avser bl.a. royalties och annan ersättning som t.ex. ett TV-bolag betalar konstnären för att få använda en inspelning av framförandet. - Fråga i ärendet är om bolagets verksamhet såsom den kommer till uttryck i det ingivna avtalet skall anses omfatta tillhandahållande på vilken en av eller eventuellt, efter uppdelning av ersättningen, båda de inledningsvis nämnda bestämmelserna är tillämpliga. - Nämnden gör följande bedömning. - Aktierna i bolaget ägs av den aktuella skådespelerskan och en till henne närstående person. Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar emellertid enligt nämndens mening inte bedömningen av skattskyldigheten till mervärdesskatt (jfr prop. 1996/97:10 s. 53 och RÅ 2002 ref. 9). - När en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar skall i mervärdesskatteseende enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (jfr EG-domstolens dom i mål C-349/96 angående Card Protection Plan Ltd p. 28). Av stor betydelse är vilken tjänst som en kund efterfrågar (jfr p. 30 nämnda dom). - Enligt 45 § URL får en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk inte utan hans samtycke tas upp på en grammofonskiva, en film eller en annan anordning, genom vilken det kan återges. Ett framförande som upptagits på sådan anordning som angetts får inte utan konstnärens samtycke föras över från en sådan anordning till en annan eller göras tillgängligt för allmänheten. Vissa tidsfrister gäller härvidlag. - Bestämmelserna i paragrafen innebär i praktiken en ensamrätt för konstnären till inspelning eller utsändning av hans originalframträdande samt till mångfaldigande av gjorda inspelningar. Sedvanliga avtal, genom vilka konstnären förbinder sig att medverka vid inspelning eller utsändning, framstår därför som överlåtelser av denna rätt i det hänseende varom är i fråga (jfr prop. 1960:17 s. 238). Enligt presumptionsregeln i 39 § URL gäller att överlåtelse av rätt till inspelning av litterärt eller konstnärligt verk på film omfattar rätt att genom filmen på biograf, i television eller annorledes göra verket tillgängligt för allmänheten. Denna bestämmelse tillämpas också på sådana framföranden som avses i 45 § URL. - Av det tidigare anförda framgår att bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML avser konstnärens gage och annan ersättning för själva framförandet av ett verk medan bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML avser ersättning för upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet att göra och visa inspelningar etc. av framförandet. Bestämmelserna får med andra ord enligt nämndens mening i det förra fallet anses ta sikte på ersättningar för ett framförande, som görs tillgängligt för allmänheten i "levande" (obeständig) form, och i det senare fallet ersättningar för att annan t.ex. får göra en inspelning av ett framförande och göra det tillgängligt för allmänheten genom att förevisa det inspelade. Vid produktion av spelfilmer utgår ersättningen till skådespelarna normalt på grund av att deras prestationer skall spelas in och att prestationerna ekonomiskt får utnyttjas genom att filmen senare förevisas. Framförandet i sig har i den situationen inget värde, som ersättning utgår för. Det levande framförandet inför kamera har visserligen i sig betydelse för ersättningen till den utövande konstnären men för förvärvaren får framförandet ett värde först genom att han kan utnyttja visningsrätten. Nämnden finner därför att ett avtal med en skådespelare om medverkan i en film innebär en överlåtelse av inspelnings- och visningsrätten till skådespelarens prestationer. Mervärdesskatt skall därför tas ut enligt bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. - Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet. - Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2.

Ledamöterna Nyström och Ohlson var skiljaktiga och anförde: Vi delar majoritetens syn att det förhållandet att den av A bedrivna verksamheten, som

utövande konstnär, sker i bolagsform inte påverkar bedömningen av huruvida skattefrihet föreligger för i ansökningen beskrivna tjänster. I övrigt gör vi emellertid följande bedömning. - Genom ändring den 1 januari 1991 i lagen (1968:430) om mervärdeskatt infördes en generell skatteplikt för omsättning av tjänster. Samtidigt undantogs från skatteplikt bl.a. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande (punkten 7 c av anvisningarna till 8 §). Genom undantaget för en sådan rättighet undantogs royalties och andra ersättningar som erhöles för att en inspelning av framförandet användes av annan (prop. 1989/90:111 s. 195). Nu angivna bestämmelser togs in oförändrade i den nuvarande mervärdesskattelagen (1994:200). - I proposition 1996/97:10 lämnade regeringen förslag till nya regler inom kulturområdet för att uppnå konformitet med EG:s bestämmelser. Förslaget inom nämnda område innebar att skatteplikt skulle införas för upplåtelse och överlåtelse av bl. a. rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt och konstnärligt verk. Enligt förslaget skulle den generella skatteplikten gälla oavsett om det var konstnären själv eller någon annan som gjorde upplåtelsen eller överlåtelsen (jfr a. prop. s. 31). Regeringen uttalade i allmänmotiveringen att det emellertid var lämpligt att utnyttja den möjlighet som anslutningsfördraget medgav att undanta konstnärens framförande av litterära eller konstnärliga verk från skatteplikt (a. prop. s. 31 f). Härvid angavs särskilt att vad som även fortsättningsvis skulle komma att undantas från skatteplikt således var den utövande konstnärens ersättning (gage o.d.) för framförandet av ett litterärt eller konstnärligt verk (s. 32). De föreslagna lagändringarna antogs av riksdagen och trädde i kraft den 1 januari 1997 (SFS 1996:1327). - Enligt vår mening bygger 1997 års lagändring alltså på följande två utgångspunkter. Bestämmelsen om en utövande konstnärs framförande avser konstnärens gage och annan ersättning för själva framförandet av verket. Det numera upphävda andra ledet avsåg dels royalties och annan ersättning som t.ex. ett TV-bolag (eller filmbolag) betalar konstnären för att få använda en inspelning av framförandet, dels ersättning till annan än konstnären för användning av en inspelning av framförandet. - Det nu sagda anges uttryckligen i propositionens allmänmotivering (prop. 1996/97:10 s. 27 f.; jfr författningskommentaren s. 53). Detta ger vid handen att det har varit lagstiftarens avsikt att ersättningen för framförandet även fortsättningsvis skulle komma att vara undantagen från beskattning också i det fall avtalet mellan TV- eller filmbolaget och skådespelaren innehåller en bestämmelse som ger TV- eller filmbolaget rätt att använda inspelningen av framförandet. - Mot bakgrund av det anförda och med utgångspunkt i det aktuella avtalet gör vi följande bedömning. - Av till ansökan bifogat Skådespelaravtal framgår att producenten önskar anlita bolaget, genom A, för en huvudroll i en film. Uppdraget avser tiden fr.o.m. den 12 februari 2003 t.o.m. den 30 maj 2003. Bolagets totala ersättning för uppdraget utgår med ett dagligt arvode per inspelningsdag, 19 000 kr, under nämnda uppdragstid. Ersättningen inkluderar också för all framtid samtliga immateriella rättigheter till A:s prestationer enligt avtalet. - Det producenten/filmbolaget huvudsakligen efterfrågar av en skådespelare i samband med en filminspelning är enligt vår mening skådespelarens konstnärliga insats, framförande och gestaltning av rollen enligt manus. Någon ur mervärdesskattesynpunkt materiell skillnad bör i princip ej föreligga om en skådespelare framför ett litterärt verk på en scen eller inför en filmkamera. - Den, i samband med förvärv av skådespelarens insatser vid filminspelning, förvärvade rätten till samtliga immateriella rättigheter till skådespelarens prestationer torde regelmässigt utgöra en klausul som en producent förvissas sig om för att inte tvister om upphovs-/visningsrätt skall uppstå vid visning/försäljning av det färdiga verket. - Enligt vår mening är det av A:s bolag erhållna arvodet för A:s skådespelarprestationer och överlåtelse av de immateriella rättigheterna i allt väsentligt hänförligt till utförda skådespelarprestationer medan det i avtalet inskrivna förvärvet av rättigheter får anses vara underordnat det konstnärliga framförandet. Mot bakgrund av att bestämmelsen om överlåtelse av de immateriella rättigheterna vid kontraktsskrivandet snarast torde ha standardkaraktär - om än icke oväsentlig för producenten vid dennes fortsatta hantering av filmen - och att

ersättningen för rättigheterna dessutom vid detta tillfälle torde representera endast en obetydlig del av det dagliga arvudet - inte minst mot bakgrund av att A i punkterna 4.6 och 6.5 i avtalet är tillförsäkrad rätt till den royaltyersättning som producenten är skyldig utge till Teaterförbundet enligt vid var tid gällande kollektivavtal - anser vi att den ersättning utöver royalties som A:s bolag uppbär är att hänföra till en enda tjänst som enligt 3 kap. 11 § punkten 1 ML är undantagen från skatteplikt. I vilken mån A:s bolags royalties skall beskattas faller utanför den fråga som skall besvaras genom förhandsbeskedet. - Vi anser sålunda att Skatterättsnämnden bör meddela ett förhandsbesked i enlighet härmed. - Vi vill samtidigt tillfoga följande. I förekommande fall kan det i och för sig vara möjligt att dela upp en ersättning på två tillhandahållanden, nämligen en del som ersättning för tillhandahållande av skådespelarprestationen och en del som ersättning utöver nämnda royalties för ett tillhandahållande av rätten att använda denna prestation. Vid sådant förhållande bör dock regelmässigt endast en mindre del av arvudet anses vara hänförlig till denna överlåtelse av immateriella rättigheter. Uppdelningen får grundas på en skälighetsuppskattning. Överlåtelsen beskattas i sådant fall enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att bolagets tillhandahållande av skådespelare till en filminspelning skulle anses vara en sådan omsättning som är undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket i huvudsak följande. Det kan mervärdesskatterettsligt inte vara någon skillnad om en utövande konstnär står på en scen eller framför en kamera, eller på en scen och blir filmad under tiden. Det som huvudsakligen efterfrågas är en skådespelartjänst. En eventuell rättighetsöverlåtelse bör därför betraktas som ett underordnat tillhandahållande. Av det mellan parterna upprättade avtalet framgår att betalning sker per dag och att ersättning för efterproduktion och efterbearbetning av filmen skall utgå enligt vid var tid gällande kollektivavtal. Det arvode som bolaget har rätt till utgår således i förhållande till skådespelarens arbetsinsatser. Detta talar för att det som kunden efterfrågar och som ersättningen huvudsakligen avser är skådespelarens arbetsprestationer. Ersättning för nyttjande av rättigheter utgår enligt kontraktet vid exploateringen av filmen och förutsätter att skådespelaren lämnar sitt medgivande. Ett generellt medgivande till exploateringen har skrivits in i avtalet men regleringen är standardiserad och förändrar inte karaktären på den tjänst som avser skådespelarens arbetsinsatser. Den ersättning som enligt kontraktet utgår till bolaget per inspelningsdag och som faktureras löpande under uppdragstiden skall därför betecknas som ersättning till skådespelaren för dennes insatser att efter givet manus levandegöra ett konstnärligt verk.

Bolaget bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2005-11-23, Dexe, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolagets tillhandahållande, som avser en skådespelares medverkan vid en filminspelning, får väsentligen anses utgöra omsättning av sådana tjänster som avses med bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall således fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2005-11-02, föredragande Björnsson, målnummer 8584-03

---

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

**Litteratur:** Prop. 1960:17 s. 238; prop. 1989/90:111 s. 101, 112 f., 195; prop. 1993/94:99 s. 154; prop. 1996/97:10 s. 27, 29, 31 f., 53; SOU 2005:57 s. 165 f., 168 f., 170 f.; Koktvedgaard-Levin, Lärobok i immaterialrätt, 2002, s. 425 f., 429 ff.; Olsson, Upphovsrättlagstiftningen - en kommentar, 1996, s. 253, 255 f.; Rosén, Upphovsrättens avtal, 1998, s. 182 f., 193; Bohllins, Momshandboken 2001, s. 312, 314

---