

Målnummer:	1006-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1999-04-06		
Rubrik:	Fråga om tillämplig skattesats för mervärdesskatt vid avtal med televisionsbolag om produktion och genomförande av underhållningsprogram. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	7 kap. 1 § första stycket och tredje stycket 4 p. samt 7 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked, till vilken fogats ett mellan X AB och ett televisionsbolag ingånget avtal om ställande av producent och programledare till förfogande för underhållningsprogram, önskade X AB få svar på huruvida X AB:s uppdrag enligt avtalet utgör mervärdesskattepliktig verksamhet och, om så är fallet, vilken skattesats som är tillämplig.

Skatterättsnämnden (1998-01-14, Wingren, ordförande, Nyström, Ohlson, Sjöberg) yttrade: - Förhandsbesked. - Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för de med ansökningen avsedda tillhandahållandena. - Motivering. - Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas mervärdesskatt ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 och 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL. I bestämmelsen anges vissa undantag härifrån vilka dock inte aktualiseras i ärendet. - Enligt 1 § URL har den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk upphovsrätt till verket. För att upphovsrättsligt skydd skall föreligga krävs ett visst mått av självständighet och originalitet hos produkten. I ordet verk ligger ett krav på en självständig skapande insats, som från det skyddade området avskiljer enklare produkter, exempelvis ett blott registrerande i bild och ljud av ett händelseförlopp (prop. 1960:17, s. 43). Ett verk, om det uppfyller dessa kvalifikationer, åtnjuter skydd även om det är fråga om ett s.k. ofixerat verk, dvs. ett verk som inte har tagits upp på ett materiellt underlag. Till detta slags verk räknas bl.a. direktsänd television (jfr prop. 1973:15 s. 75). - Endast fysisk person kan vara upphovsman. Detta innebär att som ursprunglig bärare av upphovsrätten alltid är att betrakta den som har åstadkommit verket. Detta gäller även om han har utfört verket på beställning eller i anställning hos annan. En annan sak är att rätten emellertid ofta omedelbart på grund av föreliggande avtal eller anställningsförhållande övergår på beställaren eller arbetsgivaren (jfr prop. 1960:17 s. 50 f. och s. 84). Har ett verk två eller flera upphovsmän, vilkas bidrag inte utgör självständiga verk, tillkommer enligt 6 § URL upphovsrätten dem gemensamt. - Den principiella utgångspunkten i upphovsrättslagstiftningen är att åt upphovsmannen förbehålla rätten att ekonomiskt tillgodogöra sig alla sådana utnyttjanden av verket som har praktisk betydelse. Upphovsrättens ekonomiska sida innefattar i enlighet härmed en uteslutande rätt att förfoga över verket i två huvudhänseenden, nämligen genom att framställa exemplar av verket, varmed avses såväl original som alla slags efterbildningar, och genom att göra det tillgängligt för allmänheten (jfr 2 § URL och prop. 1960:17 s. 61). - Av handlingarna i ärendet - främst ett ingivet avtal mellan televisionsbolaget och X AB - framgår i huvudsak följande. X AB, i vilket A är

ensam aktieägare och styrelseledamot, ställer programledare och producent - A själv - till förfogande för underhållningsprogram enligt fastlagda programplaner. Dessa uppdrag utföres självständigt av bolaget. Redaktionellt och förberedande arbete sker i samråd med ansvarig projektledare och redaktionschef och i samarbete med televisionsbolagets personal. I uppdraget ingår även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för underhållningsprogrammen. X AB skall upprätta programpolicy inför varje underhållningsprogramomgång. Televisionsbolaget och X AB skall gemensamt tidsmässigt och i övrigt planlägga uppdragens genomförande. Parterna skall således regelbundet samråda och hålla varandra informerade. Ersättningar för utförda uppdrag i enlighet med avtalet inkluderar, med iakttagande av upphovsmans ideella rätt, fri förfoganderätt för televisionsbolaget för genom avtalet utförda prestationer. Exklusiv rätt att utan inskränkningar fritt förfoga över manus och program m.m. tillkommer televisionsbolaget. X AB garanterar att det från samtliga sina anställda har förvärvat eventuella upphovsrätter och andra immateriella rättigheter och att bolaget har rätt att överlåta dessa till televisionsbolaget. - Nämnden gör följande bedömning. - X AB:s verksamhet att medverka till produktionen av underhållningsprogrammen får anses yrkesmässigt bedriven av bolaget. Fråga är då om verksamheten omfattar tillhandahållanden på vilken den inledningsvis angivna bestämmelsen i ML om upplåtelse och överlåtelse av upphovsrättigheter är tillämplig och där således beskattningsunderlaget utgör 6 procent av vederlaget. - I ärendet har upplysts att underhållningsprogrammen har en sändningstid på en timme och innehåller sång och musik med en eller flera artister, intervjuer och en tävling som sker via telefon. Vidare sänds ett eller två bandade inslag, som är på ca 4-5 minuter. - Ifrågavarande underhållningsprogram är iakttagbara och förnimbara arbetsprodukter som tillskapas i underhållningssyfte och i övrigt med sådan särprägel att de enligt nämndens mening utgör verk vilka åtnjuter skydd enligt URL. X AB:s åtagande enligt avtalet med televisionsbolaget avser att ställa A till förfogande för att han i samarbete med andra skall skapa programmen. Innan dessa är klara för sändning får de anses sakna värde för beställaren, televisionsbolaget. A får med hänsyn till sitt bidrag före och i samband med sändning av programmen anses som en av upphovsmännen till dessa. Rättigheten att ekonomiskt förfoga över varje program genom att framställa ytterligare exemplar av det, t.ex. i form av upptagningar på band och att göra det tillgängligt för allmänheten genom televisionssändning, tillkommer ursprungligen A gemensamt med övriga, med undantag av dem vars bidrag utgör självständiga verk, vilka medverkat på ett sådant sätt att de kan anses som upphovsmän. Genom A:s anställning i X AB får anses avtalat att hans rättigheter övergår till detta bolag, vilket i sin tur genom det ovannämnda avtalet med televisionsbolaget överlåter dessa rättigheter och de rättigheter, som det kan ha förvärvat från andra upphovsmän, till televisionsbolaget mot det avtalade vederlaget. Nämnden finner mot bakgrund av det nu anförda att 7 kap. 1 § sista stycket 4 ML är tillämplig på bolagets tillhandahållanden och att beskattningsunderlaget utgör 6 procent av det vederlag som X AB uppbär enligt avtalet.

Ledamöterna Peterson och Sjöstrand var skiljaktiga och anförde:

Ifrågavarande program utgör i och för sig sådana verk vilka åtnjuter skydd enligt URL. X AB:s åtagande enligt avtalet med televisionsbolaget avser att ställa personen A till förfogande för att han i samarbete med andra skall skapa programmen. Innan dessa är klara för sändning får de anses sakna värde för beställaren, televisionsbolaget. A får med hänsyn till sitt bidrag före och i samband med sändningen av programmen anses som en av upphovsmännen till dessa. Det aktuella avtalet har kommit till stånd för att televisionsbolaget har behov av att ta i anspråk vissa specifika tjänster som X AB tillhandahåller. Bolaget skall ställa A till förfogande som producent och programledare. Ersättningarna för utförda uppdrag "inkluderar" enligt avtalet fri förfoganderätt för televisionsbolaget till prestationerna enligt avtalet. Innebörden av avtalet är enligt vår mening därför att ersättningen utgår dels för de prestationer som kontinuerligt utförs, dels för slutresultatet av dessa prestationer, nämligen det

verk till vilket A är en av upphovsmännen. Även om förvärvet av den ekonomiska delen av upphovsrätten från bl.a. X AB utgör en förutsättning för att televisionsbolaget skall kunna visa programmen för allmänheten framstår, med hänsyn till innehållet i avtalet, den delen som integrerad men klart underordnad biprodukt till tillhandahållandet av A:s tjänster som producent och programledare. Detta understryks även av det faktum att man i avtalet inskränker X AB:s möjlighet att sälja sina tjänster till andra än till televisionsbolaget. Någon uppdelning av beskattningsunderlaget bör inte ske utan den aktuella ersättningen enligt avtalet får i sin helhet anses hänförlig till X AB:s åtagande att ställa A till förfogande för att utföra tjänster som producent och programledare. Omsättningen av sådana tjänster är skattepliktig enligt ML och skattesatsen skall utgöra 25 procent.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att vad X AB skulle tillhandahålla enligt avtalet med televisionsbolaget utgjordes av dels tjänster avseende producent- och programledarfunktionen för underhållningsprogrammen (skattesats 25 procent), dels överlåtelse och upplåtelse av rättighet (skattesats 6 procent), varvid beskattningsunderlaget skulle fastställas särskilt för vardera prestationen eller, om det inte var möjligt, genom uppdelning efter skälig grund. Till stöd för sin talan anförde Riksskatteverket i huvudsak följande. Avtal av det i ärendet aktuella slaget innehåller normalt flera olika typer av skilda prestationer som bör anses utgöra olika tillhandahållanden. Bedömningen av tillämplig skattesats skall i sådana fall ske för varje delprestation för sig och beskattningsunderlaget bestämmas för varje enskild del (7 kap. 7 § ML). Det ifrågavarande avtalet innebär att överlåtelse av upphovsrätt avseende de skapade programmen sker från X AB till televisionsbolaget, dvs. televisionsbolaget erhåller genom avtalet en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande av de av X AB skapade programmen. Denna del av X AB:s tillhandahållande bör dock enbart avse de insatser som utgör skapande av ett verk, dvs. innefattar självständigt andligt eller intellektuellt skapande. Producenter kan i vissa fall anses ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Detta torde dock inte vara fallet här, utan endast de prestationer enligt avtalet som inte avser själva utförandet av producent- eller programledartjänsterna bör anses utgöra upphovsrättsöverlåtelse. Således är endast denna del av tillhandahållandena enligt X AB:s avtal med televisionsbolaget av det slag som anges i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML. Avtalet innebär också att andra tjänster än överlåtelse av rättigheter beställs av televisionsbolaget och tillhandahålls av televisionsbolaget. De tjänster som avses är utförandet av uppgifterna som producent och programledare. Dessa tillhandahållanden bör bedömas enligt 7 kap. 1 § första stycket ML. En betydande del av X AB:s prestationer enligt avtalet bör anses avse tillhandahållande av programledar- och producenttjänster och en mindre del överlåtelse av upphovsrätt. Beskattningsunderlaget skall fastställas för varje del för sig. Om beskattningsunderlaget för varje enskild del inte kan bestämmas, bör beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 7 kap. 7 § andra stycket ML.

X AB hade inte något att erinra mot ett bifallande av överklagandet.

Regeringsrätten (1999-04-06, Werner, Lindstam, Rundqvist, Hulgaard, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I avtalet mellan televisionsbolaget och X AB anges inledningsvis att bolagets verksamhet består bl.a. av produktion av televisions- och radioprogram, scenunderhållning samt allmän journalistisk verksamhet. Vidare anges i samma avsnitt att televisionsbolaget har behov av att ta vissa av dessa specialtjänster i anspråk. Ytterligare uppgifter om X AB och det huvudsakliga innehållet i avtalet såvitt nu är av intresse framgår av redovisningen i det överklagade beslutet. Till uppgiften där om att A är ensam aktieägare och styrelseledamot i X AB kan fogas att X AB inte har några anställda utöver A.

Mot bakgrund av upplysningarna om X AB och dess uppdrag att medverka till

underhållningsprogrammen kan konstateras att X AB:s prestationer enligt avtalet i främsta rummet består i att tillhandahålla A:s personliga insatser i form av programledar- och producenttjänster för planering och genomförande av programmen. Tyngdpunkten i prestationerna måste enligt Regeringsrättens bedömning anses ligga i utförandet av berörda tjänster.

Underhållningsprogrammen bör samtidigt hänföras till sådana verk, som åtnjuter skydd enligt lagen (1960:279) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, och A:s insatser får till en del anses vara av sådan skapande karaktär att han är att betrakta som en av upphovsmännen till programmen. Att avtalet med hänsyn till sistnämnda förhållanden reglerar frågan om överlåtelse till televisionsbolaget av upphovsrätt till programmen kan emellertid inte leda till att detta inslag i avtalet framstår som det centrala när bedömning skall ske av de avtalade prestationerna för bestämmande av skattesats och beskattningsunderlag i mervärdesskattehänseende.

Regeringsrätten finner att en uppdelning av de tillhandahållna prestationerna enligt det mönster som Riksskatteverket förespråkar får anses adekvat med hänsyn till omständigheterna i förevarande fall. Det innebär att större delen av X AB:s prestationer enligt avtalet skall anses avse tillhandahållande av sådana programledar- och producenttjänster, för vilka skatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, och att en mindre del skall anses avse överlåtelse av upphovsrätt, för vilken skatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget skall därvid fastställas för varje del för sig. Om beskattningsunderlaget för varje enskild del inte kan bestämmas, skall beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 7 kap. 7 § andra stycket ML.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar på det sättet Skatterättsnämndens beslut att förhandsbeskedet ges följande innehåll. Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för de prestationer som - utan att innefatta skapande i upphovsrättslig mening - avser tillhandahållande av producent- och programledartjänster och med 6 procent av beskattningsunderlaget för den mindre del av prestationerna enligt avtalet som avser överlåtelse av upphovsrätt. Beskattningsunderlag skall därvid fastställas för vardera slaget av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt, skall detta bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Föredraget 1999-02-23, föredragande Grip, målnummer 1006-1998

Sökord: Mervärdesskatt; Förhandsbesked

Litteratur: Olsson, Copyright, 6 uppl., 1998, s. 21 f, 38 f, 69, 78; Nordell, Rätten till det visuella, 1997, s. 169 f.
