

<b>Målnummer:</b>	4304-02	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2003-05-19		
<b>Rubrik:</b>	Då ett galleri i eget namn förmedlar konstverk för upphovsmannens räkning och uppbär likviden för verket skall mervärdesskatt tas ut med 25 procent. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 6 kap. 7 § och 7 kap. 1 § andra stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• Artikel 12.3 c 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</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 2000 not. 65		

---

**REFERAT**

I en ansökan om förhandsbesked ställde ett i aktiebolagsform drivet galleri (bolaget) frågan vilken skattesats som skulle tillämpas när bolaget i eget namn förmedlade konstverk som ägdes av upphovsmannen/konstnären och en för bolaget "fiktiv" omsättning av konstverket förelåg enligt 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Bolaget skulle enligt detta system även uppbära betalningen. Konstnären skulle därefter fakturera bolaget för konstverket; alternativt skulle bolaget ställa ut avräkningsnota enligt 11 kap. 6 § ML. Bolaget ansåg med hänvisning till 7 kap. 1 § första stycket 3 ML att den reducerade skattesatsen skulle tillämpas, eftersom det var fråga om förmedling av konstverk som ägdes av upphovsmannen.

Skatterättsnämnden (2002-06-12, Wingren, ordförande, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson, Sjöberg, Tjörnefar) yttrade: Förhandsbesked. - Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget då bolaget i enlighet med 6 kap. 7 § ML förmedlar ett sådant konstverk som avses med ansökningen. - Motivering. - Bestämmelser om skattesats finns i 7 kap. ML. Enligt dessa bestämmelser skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av vissa undantagsbestämmelser (7 kap. 1 § första stycket ML). Enligt andra stycket 3 i samma paragraf skall skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. - Den nämnda undantagsbestämmelsen infördes i ML den 1 november 1995 med stöd av artikel 12.3 c i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilken medlemsstaterna i förekommande fall får tillämpa reducerad skattesats för leveranser av konstverk som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare (se prop. 1994/95:202 s. 44 f.). - Enligt 6 kap. 7 § ML skall, om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten, vid bedömningen av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. - Motsvarande bestämmelse såvitt avser varor finns i artikel 5 i sjätte direktivet. Enligt punkt 1 avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt punkt 4 c anses som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 vidare överföring av varor i enlighet med ett kommissionärsavtal om köp eller försäljning. - Nämnden gör följande bedömning. - Vid sådan förmedling av varor som avses i 6 kap. 7 § ML skall varan anses omsatt såväl av förmedlaren som av hans huvudman. Förmedlarens huvudman anses

sålunda omsätta varan till förmedlaren som i sin tur anses omsätta varan. Förmedlaren av en vara behandlas alltså på samma sätt som en återförsäljare av varan (prop. 1993/94:99 s. 190). Regleringen innebär således i det nu aktuella fallet att upphovsmannen skall anses tillhandahålla konstverket till bolaget som i sin tur skall anses tillhandahålla detta till kunden. Det är endast för den första omsättningen, vilken sker mellan upphovsmannen och bolaget, som den reducerade skattsatsen kan tillämpas. Det förhållandet att äganderätten till konstverket i civilrättsligt hänseende inte övergår till bolaget saknar betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget vid bolagets omsättning av konstverket. Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att mervärdesskatt skall tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget när bolaget förmedlar ett konstverk som ägs av upphovsmannen. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Det är riktigt att 6 kap. 7 § ML är tillämplig när konstverk förmedlas på det sätt som beskrivs i ansökningsen. Vad målet gäller är vilken skattesats som skall tillämpas när ett konstverk i enlighet med denna bestämmelse anses omsatt av bolaget. Enligt bolagets uppfattning är det inte, som Skatterättsnämnden gör, möjligt att bortse från att äganderätten till konstverket inte övergår till bolaget. Konstverket ägs av huvudmannen, dvs. av sin upphovsman, vid överlåtelsen till tredje man. Det framgår klart av 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML att den reducerade skattesatsen därvid skall tillämpas.

Riksskatteverket (RSV) hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas. RSV anförde bl.a. följande. RSV har i och för sig förståelse för att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML - sedd för sig - kan uppfattas ha den innebörd som bolaget hävdar. Eftersom det förfarande som bolaget avser tillämpa enligt 6 kap. 7 § ML innebär att två mervärdesskatterättsligt reella omsättningar föreligger - dels mellan huvudmannen/upphovsmannen och bolaget, dels mellan bolaget och tredje man - blir emellertid den reducerade skattesatsen aldrig tillämplig på den senare omsättningen. Det framgår av såväl artikel 12.3 c i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG) som av förarbetena till bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML (prop. 1994/95:202 s. 52 f.) och praxis (RÅ 2000 not. 65) att den lägre skattesatsen skall tillämpas endast för upphovsmannens omsättning.

Regeringsrätten (2003-05-19, Ragnemalm, Nilsson, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2003-04-29, föredragande Palmstierna, målnummer 4304-2002

---

**Sökord:**

**Litteratur:** Prop. 1993/94:99 s. 190; prop. 1994/95:202 s. 52 f.

---