

6 Tillträde till konserter cirkus- biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar (6 %)

Gällande lagtext

7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML (reducerad skattesats)

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.

8 kap. 13 a § ML (avdragsbegränsningsregel)

I de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består i att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna som inte utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § första stycket.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 §.

Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen. Eftersom skatteplikt infördes den 1 juli 1996 (bio) och den 1 januari 1997 (övriga tillställningar som var undantagna från beskattning) ligger tyngdpunkten på effekterna av dessa förändringar.

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats för tillträde till konserter m.m. finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 7 till bilaga H i sjätte direktivet.

6.1 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdesskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186–189) konstateras att en stor del av kultur- och nöjesområdet inte omfattades av mervärdesskatteplikten. Enligt kommitténs mening framstod det dock som naturligt att en generell konsumtionsbeskattning av mervärdesskattetyper också skulle omfatta ett så i många avseenden renodlat konsumtionsområde som kulturområdet. Man menade att den då gällande mervärdesskattelagstiftningen kunde sägas subventionera nöjeskonsumtionen till förfång för konsumtion på andra områden.

Man konstaterade dock att det i vissa fall kunde finnas skäl att begränsa det skattepliktiga området inom t.ex. kulturområdet. En sådan begränsning kunde vara motiverad av kulturpolitiska hänsynstaganden och att en stor del av verksamheten på kulturområdet var subventionerat av stat och kommun och även av det privata näringslivet.

Kommittén ansåg efter att ha redogjort för olika sätt att se på beskattningen inom kultur- och nöjesområdet att en generell beskattning var att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. I konsekvens med detta föreslog utredningen inte att något undantag från beskattning för tillträde till konserter och andra tillställningar skulle införas. Tillträde till sådana föreställningar skulle således omfattas av den generella skatteplikten.

I propositionen som behandlade utredningens förslag (prop. 1989/90:111, s. 101) gjorde departementschefen en annan bedömning. Han delade i och för sig kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell och enhetlig skatt men menade att det av kulturpolitiska och andra skäl kunde vara motiverat att begränsa skatteplikten. Departementschefen uppgav att den subventionering som skedde inom kulturområdet skulle medföra att många subjekt vid en generell mervärdesskatt skulle redovisa negativa mervärden och att skattebeläggningen således inte skulle medföra några nämnvärt ökade intäkter för staten. Skattefriheten borde dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning skulle antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kunde bedömas vara marginellt.

När det gällde teaterverksamhet menade departementschefen att en mervärdesskattebeläggning (med åtföljande avdragsrätt) skulle

kunna vara till fördel för de teatrar som var understödda och således medföra betydande konkurrensnackdel för de institutioner som helt finansierades med entréavgifter o.d. Tillhandhållande av teaterföreställningar borde därför undantas från skatteplikt. Detsamma borde gälla med teater jämförbara verksamheter, t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar. Undantaget borde även omfatta opera- och balettföreställningar till följd av att de ofta hade en nära anknytning till teatrar. Departementschefen menade också till skillnad från kommittén att biograföreställningar även fortsättningsvis skulle undantas från beskattning.

Departementschefen uttalade dock att undantaget inte borde omfatta anordnande av konserter. Han ansåg att konserter ofta avsåg populärunderhållning på kommersiell basis och att det saknades skäl att genom mervärdesskattesystemet ha generella subsidier för sådan verksamhet. Det konstaterades att med den föreslagna utformningen skulle skatteplikt även föreligga för bl.a. cirkus- och danstillställningar.

I skatteutskottets betänkande 1989/90:SkU31 konstaterades att det i flera motioner framställdes yrkanden om att även tillträde till cirkus och konserter borde undantas från beskattning. Kulturutskottet hade i sitt yttrande till skatteutskottet ansett att kulturpolitiska skäl talade för att även konserter skulle undantas från beskattning och hade även erinrat om vikten av att cirkuskonsten främjades och menat att även tillträde till cirkusföreställningar skulle undantas från beskattning. Skatteutskottet ansåg mot bakgrund av vad kulturutskottet anfört att även konserter och cirkusföreställningar skulle undantas från den generella mervärdesskatteplikten.

I *Mervärdesskatten* och EG (SOU 1994:88) konstaterade utredningen att det inte fanns någon motsvarighet i EG:s permanenta bestämmelser till det svenska undantaget. Undantaget borde därför upphävas. I den proposition som följde på betänkandet (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106) konstaterades att behovet av regelförändringar på bl.a. kulturområdet borde bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen uttalade därför att man så snart som möjligt avsåg att återkomma till riksdagen i denna fråga.

Biografställningar

I betänkandet *Reformerad mervärdesskatt* (SOU 1989:35, s. 188) uppmärksammade kommittén att filmbranschen hade rätt att säga upp filmavtalet om mervärdesskatt infördes på entréavgifterna. Kommittén ansåg dock att det hindrade att mervärdesskatt infördes på filmvisningar. I den mån den finansiering som hittills använts inte gick att tillämpa så menade man att andra finansieringsformer fick övervägas.

Departementschefen menade till skillnad från kommittén att övervägande skäl talade för att biografföreställningar även fortsättningsvis skulle undantas från skatteplikt.

I prop. 1995/96:191 lämnades förslag på att införa skatteplikt på entréavgifter till biografföreställningar. Det konstaterades att det saknades möjlighet i EG:s direktiv att undanta entréavgifter till biografföreställningar från mervärdesskatteplikt. Det särskilda villkor om momsbefrielse för tillhandahållande av biobiljetter som framgår av Sveriges anslutningsfördrag upphörde att gälla den 31 december 1995. Regeringen redogjorde för uttalanden i tidigare utredningar och propositioner och uppgav att man arbetade med frågan om i vilken omfattning mervärdesskatt skulle införas på kulturområdet. Avsikten var att ett förslag skulle lämnas som var en helhetslösning. Man redogjorde vidare för att Sverige i anslutningsförhandlingarna särskilt begärt att temporärt få undanta entréavgifter till biografföreställningar från mervärdesskatteplikt t.o.m. den 31 december 1995.

Skälet för denna begäran hade varit att om mervärdesskatt skulle införas på entrébiljetter till biografföreställningar kunde organisation inom filmbranschen som utgjorde avtalspart få säga upp filmavtalet till omedelbart upphörande. Det filmavtal som regeringen syftade på var 1993 års film- och videoavtal, genom vilket staten och berörda branscher gemensamt finansierade stödet till svensk filmproduktion. Regeringen redogjorde för att filmbranschen genom avtalet bidrog med en avgift motsvarande 10 procent av bruttobiljettintäkterna och att organisation inom filmbranschen som var part till filmavtalet fick säga upp avtalet till omedelbart upphörande om mervärdesskatt infördes på filmvisning.

Såsom regeringen hade uppfattat det hade biografbranschen vid tidpunkten för propositionens avlämnande redan anpassat sin verksamhet efter att verksamheten skulle börja beskattas i enlighet med anslutningsfördraget. Investeringar i verksamheten hade planerats

med antagande om att den ingående mervärdesskatt som skulle betalas vid dessa investeringar skulle bli avdragsgill när mervärdesskatt på biobiljetter infördes. Regeringen ansåg mot denna bakgrund att det fanns anledning att göra en tidigare separat lösning för denna del av kulturområdet. Regeringen föreslog därför att skatteplikt för entréavgifter till biografföreställningar skulle införas redan fr.o.m. den 1 juli 1996.

Regeringen konstaterade att den lägsta mervärdesskattesatsen i Sverige då var 6 procent som tillämpades på omsättning av allmänna nyhetstidningar. Regeringen hade i sina beräkningar av effekterna av att införa mervärdesskatt kommit fram till att en mervärdesskattesats om 6 procent var kostnadsneutral för branschen. Enligt uttalanden i propositionen gjorde även filmbranschen samma bedömning. Regeringen utgick därför från att gällande filmavtal skulle kunna bestå vid denna mervärdesskattesatsnivå. Regeln började gälla den 1 juli 1996 (SFS 1996:536, prop. 1995/96:191, bet. 1995/96:SkU28, rskr 1995/96:290).

Konserter m.m.

När det gällde frågan om beskattningen av tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar återkom regeringen med förslag i prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. I propositionen uttalades bl.a. följande (s. 33–34):

Enligt EG-reglerna föreligger en generell skatteplikt för tillträde till teater- och filmföreställningar, opera- och konsertframföranden m.m. Endast kulturella tjänster som tillhandahålls av ett offentligt subjekt eller av ett kulturellt subjekt som erkänts av det allmänna får undantas från skatteplikten. Tanken bakom undantaget för kulturella tjänster som tillhandahålls av det allmänna etc. torde vara att man härigenom skulle kunna ringa in de verksamheter där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kan bedömas som marginellt. Detta skulle kunna ske antingen genom att se till innehållet i verksamheten eller genom att knyta bedömningen till om verksamheten understöds av det allmänna.

En stor del av den verksamhet som i Sverige bedrivs på området sker med olika former av stöd från det allmänna. Bidragsnivåerna kan variera, och bidragsgivningen kan vara mer eller mindre kontinuerlig. Det finns emellertid också verksamheter som bedrivs helt utan stöd i denna form, och således på rent kommersiella villkor. Regeringen gör bedömningen att det skulle vara en betydande fördel om likformiga

mervärdesskatteregler kan gälla för hela området. Därigenom undviks gränsdragningsproblem och man undviker att individuella beslut om bidragsgivning blir styrande för skattesituationen. Önskvärdheten av att mervärdesskattereglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också att åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersiella subjekt.

Regeringen föreslog därför att skatteplikt skulle införas generellt för tillträde till aktuella föreställningar. Regeringen föreslog att skattesatsen för tillträde till dessa föreställningar, i likhet med tillträde till biografföreställningar, skulle bestämmas till 6 procent. Man konstaterade att den valda skattenivån skulle medföra att kommersiella verksamheter endast marginellt skulle påverkas av skattebeläggningen om hänsyn togs till den avdragsrätt för ingående moms som skulle följa av skattebeläggningen.

Begränsning av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt

Regeringen konstaterade dock att det fanns risk att en generell skatteplikt skulle kunna medföra att verksamhet som var bidragsfinansierad skulle bli ytterligare subventionerad om den fick rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt. Regeringen menade att om dessa verksamheter konkurrerade med verksamheter som finansierades helt genom egna intäkter skulle skattebeläggningen (med åtföljande avdragsrätt) medföra risk för ytterligare konkurrensnedvridning. Av det skälet var det nödvändigt att subventionsgraden inte ökade.

Två alternativ till lösningar redovisades.

Den ena innebar att bidragsgivarna skulle minska bidragens storlek så att en oförändrad ekonomisk situation skulle uppstå. Man menade att bidragsgivarna (företrädesvis offentliga) vid bidragsgivningen skulle beakta den positiva inverkan avdragsrätten för ingående mervärdesskatt skulle få för verksamheten och således minska bidragen. Regeringen menade dock att det inte var sannolikt att detta kunde ske på ett effektivt sätt. Den lösningen som valdes var i stället att begränsa avdragsrätten för ingående moms. Avdragsrätten skulle således inte omfatta den bidragsfinansierade delen av verksamheten. Regeringen ansåg att det var angeläget att undvika att de förändrade reglerna innebar förändrade konkurrensförhållanden mellan olika verksamheter. En införd skatteplikt på hela området som kombinerades med en avdragsbegränsning

med hänsyn till erhållna bidrag beräknades bli konkurrensneutral. Bestämmelsen bedömdes stå i överensstämmelse med artikel 17.2 och 19.1 i direktivet.

De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69, SFS 1996/97:1327).

6.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

Det generella undantaget för entréavgifter till biografföreställningar och för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, balett- eller operaföreställningar eller andra jämförbara föreställningar avskaffades som redogjorts för den 1 juli 1996 respektive den 1 januari 1997.

I författningskommentaren till 7 kap. 1 § ML konstaterades att de omsättningar som det nu infördes skatteplikt för tidigare undantagits från beskattning enligt 3 kap. 11 § 3 ML. Något uttalande om det avsedda tillämpningsområdet gjordes inte i det sammanhanget. Det kan antas att det ansågs obehövt ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt att uttala något om tillämpningen av paragrafen då den enda förändring som egentligen skedde var att skattesatsen 6 procent infördes på dessa omsättningar. Någon avsikt att förändra tillämpningsområdet för dessa områden fanns inte. Den praxis som utvecklats för att avgöra om denna typ av föreställning var undantagen från beskattning kunde även tillämpas för att avgöra om föreställningarna nu skulle omfattas av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen.

Vid behandlingen av propositionen i utskottet hade Svenska Kommunförbundet, Teatrarnas Riksförbund och Landstingsförbundet ifrågasatt om den reducerade skattesatsen skulle gälla då en föreställning i sin helhet inköpts av t.ex. en skattefri ideell förening. Enligt utskottets uppfattning skulle de föreslagna reglerna förstås så att såväl enskilda entréavgifter som ersättning i klump för en eller flera föreställningar borde omfattas av bestämmelsen om reducerad skattesats (bet. 1996/97:SkU6, s. 22–23).

När det gällde den nya regeln i 8 kap. 13 a § ML om begränsning av avdragsrätten för ingående moms gjordes uttalanden i propositionen (prop. 1996/97:10, s. 56–57). Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt skulle vara begränsad till den del intäkten i verk-

samheten utgjordes av bidrag eller stöd från det allmänna som inte ansågs utgöra ersättning för en omsatt tjänst. Vidare uttalades följande:

Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån annat ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart skall även avdragsrätten begränsas med hänsyn till detta. Avdragsrätten skall naturligtvis inte reduceras i de fall det allmänna köper varor eller tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till föreställningar för skolans elever. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun. Liksom vid blandad verksamhet är storleken av den faktiska andelen avdragsgill ingående skatt inte känd under löpande år, eftersom det först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

6.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till återspeglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till reglerna.

Domstolsavgöranden

Reducerad skattesats infördes i juli 1996 (bio) och januari 1997 (övriga föreställningar). Eftersom definitionen av begreppen inte förändrades är också tidigare rättsfall av intresse även om frågan i dessa fall varit om verksamheten skulle vara undantagen (numera reducerad skattesats) från beskattning eller beskattas med normal-skattesatsen.

Skatterättsnämnden 1992

I målet var det fråga om en restaurang som tillhandahåll ett musikframträdande. Den förening som drev restaurangen uppgav att gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken. Det var således inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. Skatterättsnämnden fann i sitt beslut att inträdesavgiften i detta fall utgjorde ersättning för musikframträdandet. Målet har inte överklagats (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 703).

Skatterättsnämnden 1992

Skatterättsnämnden ansåg att inträdesavgiften till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del utgjorde ersättning för konsert när avgiften även gav tillträde till andra aktiviteter såsom dans till dansorkester, diskotekdans, servering, karusell m.m. Målet har inte överklagats (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 703).

Skatterättsnämnden i maj 1995

Målet gäller förhållanden före den 1 januari 1997. Vid den tidpunkten var tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförbara föreställningar undantagna från skatteplikt. Skatterättsnämnden fann att avgiften till en nöjesanläggning i sin helhet skulle anses utgöra en skattepliktig omsättning enligt ML. Bedömningen skulle gälla trots att även viss teaterverksamhet (kortare tablåer och kortare scenframträdanden) ägde rum inom nöjesanläggningen. Teaterverksamheten ansågs i detta fall som underordnad nöjesanläggningens egentliga verksamhet. När däremot en särskild avgift togs ut för en kvällsföreställning på anläggningens teaterscen ansåg nämnden att avgiften skulle betraktas som inträdesavgift för själva föreställningen. Avgiften skulle då i sin helhet vara undantagen från beskattning (Skattenytt 1995, s. 570). Nämndens beslut har inte överklagats.

Kammarrätten i Sundsvall den 20 mars 1996 (mål nr 5401-1994)

Frågan i målet var om entréavgift till ett festivalområde skulle anses hänförlig till sådan konsert eller annan föreställning som före 1997 var undantagen från beskattning. Av domen framgår att festivalen skulle pågå under en vecka mellan onsdag till söndag. Någon entréavgift togs inte ut under onsdag, torsdag och söndag eller under dagtid på fredag och lördag. Däremot togs en avgift ut kvällstid under fredagen och lördagen då artistframträdanden förekom på tre scener (under den avgiftsfria tiden förekom inte några artistframträdanden). Bolaget menade att entréavgiften som togs ut avsåg att ge täckning till gager och omkostnader för de uppträdande artisterna. Entréavgifterna borde därför enligt bolagets uppfattning inte vara skattepliktiga (förutom en mindre del som avsåg verksamhet vid dansscenen). Kammarrätten menade dock att då annan verksamhet än konserter inte utgjort endast en obetydlig del av arrangemanget fick det huvudsakliga syftet med arrangemanget anses ha varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet. Den entréavgift som togs ut kunde mot den bakgrunden inte anses utgöra en särskild avgift för konserter. Entréavgifterna var därför inte undantagna från skatteplikt. Regeringsrätten beviljade inte prövningstillstånd i målet.

Skatterättsnämnden den 18 juni 1998

Sökanden skulle arrangera ett medeltida arrangemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. Frågan var vilken skattesats som skulle tillämpas på entréavgiften. Nämnden ansåg inte att marknaden kunde anses utgöra konsert eller annan föreställning. Inte heller kunde marknaden betraktas som anordnande av museiverksamhet i ML:s mening. Lekarna på lekvallden kunde inte heller anses utgöra idrott i ML:s mening. Entréavgiften fick i stället i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget vilket var att bedöma som en tjänst för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, dvs. entréavgiften. Nämnden uttalade att även om denna tjänst kunde antas hålla en hög kvalitet jämfört med vissa andra nöjesarrangemang kunde det inte hänföras till något av de undantag

som enligt ML finns inom kulturområdet (Skattenytt 1998, s. 737). Målet har inte överklagats.

Skatterättsnämnden den 9 mars 1998

En matmässa arrangerades med utställarbord med livsmedelsanknytning samt en avdelning med restauranger som serverade smakportioner. Artistframträdanden förekom på mässan. Inträdesbiljetten berättigade även till fri entré till vissa museer och vissa andra platser. I avgiften ingick även transport mellan parkeringsplats och mässområdet och deltagande i lotteri och bollkastning. Priset på entréavgiften var detsamma oavsett om de särskilda erbjudandena utnyttjades eller inte. Frågan i målet var dels om det aktuella mässarrangemanget skulle anses som tillhandahållande av endast en tjänst eller om en uppdelning skulle tillämpas på entréavgiften, dels vilken skattesats som skulle tillämpas. Nämnden redogjorde för att enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML var skattesatsen 6 procent för t.ex. tillträde till konserter och vissa andra föreställningar samt för tjänster som tillhandahålls i viss museiverksamhet. Skatterättsnämnden fann i sitt beslut att entréavgiften i allt väsentligt avsåg tillträde till mässan. I den mån besökaren utnyttjade även museibesök, transporter, artistframträdanden m.m. fick dessa tjänster anses som underordnade led i mässverksamheten. Skatt skulle därför tas ut med 25 procent på entréavgiften. Nämndens beslut har inte överklagats (Skattenytt 1998, s. 724).

Kammarrätten i Göteborg den 16 februari 1999

Målet gäller förhållanden före den 1 januari 1997. Vid den tidpunkten var tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, opera- och balettföreställningar samt därmed jämförliga föreställningar undantagna från skatteplikt. Frågan var om tillhandahållandet av invigningsceremoni vid friidrotts-VM 1995 i Göteborg var undantagen från beskattning. Kammarrätten fann att bestämmelserna i 3 kap. 11 § 4 ML, med utgångspunkt i deras ordalydelse och med beaktande av det sammanhang där de var införda, inte kunde ges en så inskränkt betydelse att inte också den i målet aktuella ceremonin kunde hänföras till begreppet konserter eller andra jämförliga föreställningar.

Kammarrätten i Stockholm den 30 oktober 2001

Frågan i målet var om en trolleriföreställning ("A magic night") skulle anses utgöra en sådan föreställning som var undantagen från beskattning (gällde förhållanden före 1997). Av länsrättens och kammarrättens dom framgår bl.a. följande. Bolagets verksamhet hade bestått i att driva restaurang och bar, konferens samt hotellrörelse. I den del av rörelsen som avsåg restaurang hade showverksamheten ingått. Showverksamheten hade inneburit att bolaget tillhandahållit olika shower till betalande publik. Bland annat hade A magic night med Joe Labero visats. Biljetterna hade sålts separat utan något tvång att den betalande gästen även skulle äta utan gästen hade kunnat se showen från barplats. Showen hade bestått i olika trolleriakter utförda av Joe Labero och hans medhjälpare. Kammarrätten som ändrade länsrättens dom i denna del ansåg med hänsyn till vad som framkommit i målet att föreställningen måste anses utgöra en med de i 3 kap. 11 § 4 ML (numera reducerad skattesats enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML) uppräknade företeelserna jämförlig föreställning som var undantagen från skatteplikt. Målet har inte överklagats.

RÅ 2002 ref 9

I målet kom Regeringsrätten fram till att undantaget från beskattning i 3 kap. 11 § 1 ML inte kunde tillämpas när ett produktionsbolag tillhandahöll ett artistframträdande till en arrangör. Beskattning skulle därför ske med 25 procents mervärdesskatt. Detta rättsfall diskuteras vidare under avsnittet om upphovsrätter.

RÅ 2003 ref 24

Målet är ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden. MTV Networks Europe (MTV) skulle i november 2000 arrangera European Music Awards (EMA) i globen i Stockholm. Under galan skulle en rad världsartister framträda med olika musikslag. Vidare skulle utmärkelser delas ut till olika internationella musikartister och grupper. Publiken skulle till en mindre del bestå av inbjudna gäster och 7500 biljetter skulle säljas till allmänheten.

Frågan i målet var vilken skattesats som skulle vara tillämplig vid omsättningen av entrébiljetter till EMA-galan. Enligt Skatterätts-

nämndens bedömning borde galan anses utgöra en prisutdelning. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent.

Regeringsrätten gjorde en annan bedömning. Det var enligt domstolens uppfattning klart att det i första hand varit de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjort tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan av och försäljningen av biljetter till EMA. Regeringsrätten menade vidare att det fick anses klarlagt att nämnda artisters musikaliska framträdanden och presentationerna av dessa varit av det slag som vanligen inryms i vad som brukar betecknas som en konsert. Domstolen menade vidare att de olika inslagen som rörde prisutdelningarna hörde naturligen samman med artistframträdandena, vilket medförde att evenemangen borde ses som en helhet. Vid en bedömning av vad som utgjort EMA:s huvudsakliga karaktär fann Regeringsrätten, mot bakgrund av vad som sagts om evenemangets tyngdpunkt, att det fick anses utgöra en konsert. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Regeringsrättens avgörande den 5 april 2004 (mål nr 2247-03)

En av frågorna i målet var om tillhandahållande av erotiska telefonmeddelanden kunde betraktas som tillträde till föreställning och beskattas med 6 procent. Skatterättsnämnden (den 17 mars 2003) ansåg inte att det var fråga om tillträden till föreställningar av det slag som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som nämnden och fastställde således beslutet.

Domstolsavgöranden om avdragsbegränsning (8 kap. 13 a § ML)

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 17 december 2001

Kommunen Y och aktiebolaget X hade ingått ett avtal om att bolaget skulle utföra kulturverksamhet i konserthuset enligt en av kommunen fastställd kravspecifikation. Enligt avtalet fick bolaget en viss ersättning per avtalsår. Bolaget ansökte om förhandsbesked om att den ersättning som bolaget erhöll av kommunen skulle anses som ersättning för tillhandahållna tjänster och därmed som

omsättning enligt ML. En konsekvens av ett sådant synsätt skulle vara att regeln om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § ML inte aktualiserades. Skatterättsnämnden ansåg att den ersättning bolaget fått var att betrakta som ett sådant bidrag eller stöd av det allmänna som inte kunde anses utgöra ersättning för en omsatt vara eller tjänst. Regeln om avdragsbegränsning skulle därför tillämpas (Skattenytt 2002, s. 148). Beslutet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens tre förhandsbesked om avdragsbegränsning den 19 juni 2003

Skatterättsnämnden har avgjort tre förhandsbesked som avser tolkningen av regeln om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § avseende verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar. Enligt regeln får avdrag inte göras i sådan verksamhet för ingående skatt till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst. Alla målen har överklagats av sökanden till Regeringsrätten.

I det första ärendet bedrev sökandebolaget kulturverksamhet genom att arrangera turnéer och driva teaterverksamhet i kommunen X. I samband med dess årliga redogörelse inför kommunen X för den planerade verksamheten redogör sökandebolaget även för den ekonomiska situationen och anger det medelstillskott som bolaget anser nödvändigt för att verksamheten inte skall bli likvidationspliktig. Verksamheten hade tidigare år krävt stora kapitaltillskott. Sökandebolaget menade att det bidrag kommunen X tillskjuter har sådan karaktär att det kan ges i egenskap av aktieägare varför bidraget skall betraktas som aktieägartillskott och inte som en intäkt i den mening som avses i mervärdesskattelagen. Bolaget ställde flera frågor till nämnden.

Skatterättsnämnden uttalade efter att ha redogjort för relevanta delar av det sjätte direktivet att bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML får anses vara förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Nämnden uttalade vidare följande:

Bolagets aktuella verksamhet består i att bedriva kulturverksamhet genom att driva teaterverksamheten vid Stadsteatern i kommunen X och arrangera olika turnéer. Vad bolaget enligt avtalet erhåller från kommunen har enligt nämndens mening inte sin grund i att bolaget

tillhandahåller kommunen i dess egenskap av rättssubjekt tjänster utan betalningarna, som sker kontinuerligt, görs för att skapa de ekonomiska förutsättningarna för att den nämnda kulturverksamheten skall kunna bedrivas. Att kommunen har ett eget intresse av nämnda kulturella utbud och tar ett ekonomiskt ansvar för att kommunens invånare erbjuds sådana evenemang av bolaget innebär därför inte att den förvärvar någon tjänst. Inte heller föreligger något sådant direkt samband mellan vad bolaget erhåller och de tjänster till betalande publik avseende de teaterframträdanden som bolaget tillhandahåller att det kan anses vara fråga om sådana bidrag direkt kopplade till priset för tjänsterna som avses i 7 kap. 3 a § första stycket ML.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då begreppet "bidrag eller stöd" enligt förarbetena skall ges en förhållandevis vid innebörd medför mottagandet av de bidrag som kommunen X kontinuerligt betalar ut till bolaget för att detta skall kunna driva sin verksamhet att bolagets rätt till avdrag för ingående skatt begränsas enligt 8 kap 13 a § ML. Skäl för att göra någon annan bedömning såvitt avser de bidrag som utgår från Statens kulturråd och olika landsting har inte visats föreligga.

Det andra målet gällde ett bolag som ägs av regionen Y och bedriver kulturell verksamhet som består i musikaler, operor, baletter och andra verk i bolagets lokaler i kommunen Z. Det långsiktiga målet för bolagets verksamhet är att det skall bära sig ekonomiskt. Under en längre tid har bolaget dock gått med förlust. Regionen (ägaren) avser enligt frågan till Skatterättsnämnden att omorganisera sin kulturverksamhet och skapa en "kulturkoncern". Regionen kommer då att äga alla andelar i ett moderbolag som i sin tur äger alla andelar i sökandebolaget. Regionen överväger att utge ett aktieägartillskott eller tillskott från koncernmoderbolaget för att täcka underskott i sökandebolagets kulturverksamhet.

Mot denna bakgrund ställde sökandebolaget flera frågor. Vad gällde frågan om ett aktieägartillskottet från Regionen skulle begränsa bolagets avdragsrätt uttalade nämnden följande:

Bolagets aktuella verksamhet består i att bedriva kulturverksamhet genom att anordna musikaler och andra föreställningar. Vad bolaget erhåller från Regionen har enligt nämndens mening inte sin grund i att bolaget tillhandahåller Regionen i dess egenskap av rättssubjekt tjänster utan betalningarna, som sker kontinuerligt, görs för att skapa de ekonomiska förutsättningarna för att den nämnda kulturverksamheten skall kunna bedrivas. Att Regionen har ett eget intresse av nämnda kulturella utbud och tar ett ekonomiskt ansvar för att dess invånare erbjuds sådana evenemang av bolaget innebär därför inte att den förvärvar någon tjänst. Inte heller föreligger något sådant direkt samband mellan vad bolaget erhåller och de tjänster till betalande publik avse-

ende musikframföranden m.m. som bolaget tillhandahåller att det kan anses vara fråga om sådana bidrag direkt kopplade till priset för tjänsterna som avses i 7 kap. 3 a § första stycket ML.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då begreppet ”bidrag eller stöd” enligt förarbetena skall ges en förhållandevis vid innebörd medför mottagandet av de bidrag som Regionen kontinuerligt betalar ut till bolaget för att detta skall kunna driva sin verksamhet att bolagets rätt till avdrag för ingående skatt begränsas enligt 8 kap 13 a § ML.

Fråga 2 C som sökanden ställde i målet gällde om det förhållandet att de medel som sökandebolaget erhåller för att bedriva sin verksamhet inte utgår från Regionen direkt utan från ett av Regionen ägt aktiebolag, som skall vara moderbolag till sökandebolaget, medför att stödet inte kan anses utgå ”från det allmänna”. Majoritetens (två ledamöter var skiljaktiga) fann att

Det inflytande som Regionen kommer att ha över den tilltänkta ”kulturkoncernen” talar – med hänsyn till den skatterättsliga regleringens syfte – för att det inte bör göras någon skillnad mellan ett bidrag eller stöd som utgår direkt från Regionen eller från moderbolaget. Detta är förenligt inte endast med det synsätt som kommer till uttryck i det nyssnämnda rättsfallet utan även med den vidsträckt innebörd som motsvarande begrepp har vid tillämpning av bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet. På nu anförda skäl finner nämnden att vad som enligt förutsättningarna för fråga 2 c utgår från det tilltänkta moderbolaget till sökandebolaget bör anses utgöra sådant bidrag eller stöd som avses i 8 kap. 13 a § ML. Att tillskotten t.ex. rubriceras som aktieägartillskott har inte någon betydelse för bedömningen (jfr RÅ 1989 ref. 85 där ett koncernbidrag med hänsyn till omständigheterna ansågs som ett vederlag för tillhandahållna tjänster).

Minoriteten av nämnden ansåg att ett aktiebolag inte kan anses utgöra det allmänna varför ifrågasvarande avdragsförbud i 8 kap. 13 a § ML inte är tillämpligt.

I det tredje förhandsbeskedet var förutsättningarna att teaterverksamheten i kommunen X skulle föras över till ett ”teaterbolag” som skulle tillhandahålla föreställningarna till allmänheten. Teaterbolaget skulle ägas till 9 procent av kommunen X och till 91 procent av ett moderbolag (”stadsbolaget”), som i sin tur är ett av kommunen X helägt bolag. Teaterbolaget skulle genom denna konstruktion komma att ingå i koncernen med stadsbolaget. Förutom biljettintäkter, övrig försäljning samt statsbidrag skulle teaterverksamheten att till övervägande del finansieras med rörliga och fasta tillskott från moderbolaget (stadsbolaget). Dessa tillskott skulle antingen ske genom aktieägartillskott eller som koncernbidrag.

Utgångspunkten är att utrymmet för tillskottet skapas inom koncernen och att detta inte utgörs av medel som inom koncernen vidareförmedlas från kommunen.

Bolaget ställde flera frågor. Den första frågan gällde om det förhållandet att de medel sökandebolaget erhåller inte utgår från kommunen direkt utan från det av kommunen ägda stadsbolaget alternativt från ett systerbolag till sökandebolaget medförde att stödet inte kunde anses utgå ”från det allmänna”. Nämnden uttalade i sitt svar på fråga 1 bl.a. följande:

Det inflytande som kommunen X har över koncernen talar – med hänsyn till den skatterättsliga regleringens syfte – för att det inte bör göras någon skillnad mellan ett bidrag eller stöd som utgår direkt från kommunen eller från ett aktiebolag i koncernen. Detta är förenligt inte endast med det synsätt som kommer till uttryck i det nyssnämnda rättsfallet utan även med den vidsträckt innebörd som motsvarande begrepp har vid tillämpning av bestämmelser i det sjätte mervärdes-skattedirektivet. På nu anförda skäl finner nämnden att vad som enligt förutsättningarna för fråga 1 utgår från stadsbolaget eller dotterbolag till detta bolag till sökandebolaget bör anses utgöra sådant bidrag eller stöd som avses i 8 kap. 13 a § ML. Att tillskotten t.ex. rubriceras som aktieägartillskott eller koncernbidrag har inte någon betydelse för bedömningen (jfr RÅ 1989 ref. 85 där ett koncernbidrag med hänsyn till omständigheterna ansågs som ett vederlag för tillhandahållna tjänster).

I fråga 2 och 3 var förutsättningen att stadsbolaget alternativt kommunen genom en nyemission skulle förvärva aktier i sökandebolaget. Nämnden uttalade följande:

Vid bedömningen måste enligt nämndens mening avgörande betydelse tillmätas det förhållandet att nyemissionen i detta fall framstår som ett alternativ till ett direkt bidrag eller stöd till sökandebolaget. Genom att kommunen direkt och indirekt äger samtliga aktier i sökandebolaget förändrar emissionen inte ägarförhållandena i sökandebolaget och kommunen erhåller genom det utökade antalet aktier i detta inte heller någon större andel. För kommunen utgör vad som erläggs för aktierna således i realiteten inte någon kostnad för förvärv av andelar i bolaget utan en ekonomisk hjälp för att möjliggöra fortsatt drift av bolagets verksamhet. Eftersom bolaget är i kontinuerligt behov av ekonomiskt stöd från kommunen, direkt eller indirekt, innebär det tilltänkta förfarandet att nya emissioner måste genomföras med jämna mellanrum. Uttrycket ”intäkt i verksamheten” som används i 8 kap. 13 a § ML kan i sammanhanget inte heller tillmätas någon självständig betydelse i mervärdeskattehänseende. Med hänsyn till bakgrunden till det tilltänkta förfarandet bör detta således ses endast som ett likvärdigt alternativ till ett sådant tillskott som avses med fråga 1 och bedöm-

ningen bör därför bli densamma. Detta gäller oavsett vilka alternativa förutsättningar som kan föreligga enligt frågorna 2 och 3.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att avdragsförbudet inte kunde vara tillämpligt då ett aktiebolag enligt deras uppfattning inte kunde anses utgöra det allmänna.

Begäran om förhandsavgörande hos EG-domstolen (C-390/04)

I ett av ovanstående mål har Regeringsrätten beslutat att enligt artikel 234 EG begära förhandsavgörande av EG-domstolen. I Regeringsrättens begäran redogörs för sakomständigheterna i det nationella målet samt anges att i målet aktualiseras en tolkning av bestämmelserna i artikel 17 och 19.1 i sjätte direktivet. Regeringsrätten ställer tre frågor till EG-domstolen.

1. Är det förenligt med bestämmelsen om subventioner i artikel 17 och artikel 19.1 första stycket andra strecksatsen i det sjätte direktivet att sådana subventioner som de som nämns i den sistnämnda bestämmelsen beaktas vid bestämmandet av avdragsrätten för ingående skatt även i sådana fall där den ingående skatten avser varor och tjänster som enbart skall användas för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten annars är avdragsgill?

Om den första frågan besvaras jakande, anhålls om svar även på följande frågor.

2. Är det förenligt med bestämmelsen om subventioner i artikel 19.1 första stycket andra strecksatsen i sjätte direktivet att, av konkurrensneutralitetsskäl eller av andra skäl, tillämpa bestämmelsen endast inom vissa av medlemsstaten särskilt utvalda sektorer?
3. Skall bestämmelsen om subventioner i artikel 19.1 första stycket andra strecksatsen i sjätte direktivet anses innefatta även sådant ekonomiskt stöd som en region kontinuerligt lämnar till ett av regionen helägt bolag för att detta skall bedriva sådan kulturell verksamhet som kunnat bedrivas direkt av regionen? Har det någon betydelse om stödet utbetalas från ett annat bolag som ägs av regionen och som är moderbolag till det förstnämnda bolaget?

Det kan antas att EG-domstolen först under år 2006 kommer att meddela dom i målet.

Uttalanden av Skatteverket

RSV:s skrivelse till Teatrarnas Riksförbund den 5 juli 1997, dnr 4297-97/901

I skrivelsen uttalar RSV att den nya bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML uttryckligen gäller för tillträde till bl.a. teaterföreställning. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. s. 56. Den nya beskattningsregeln gäller således endast för en teaterarrangörs entréintäkter (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2004, s. 702).

Frågor och svar avseende kultur Momsen (RSV:s skrivelse 971219, dnr 7944-97/901)

RSV hade fått en sammanställning av frågor från teaterkonsulenter, kulturchefer m.fl. angående kultur Momsen. I huvudsak valde RSV att hänvisa till relevanta avsnitt i sin handledning (dåvarande avsnitt 19 i Handledningen för 1999 [i 2004 års upplaga motsvarar det avsnitt 30]). Exempel på frågeställningar som hade samband med tillträde till konserter m.m. var bl.a. följande:

- Skall moms debiteras vid en teaters försäljning av en hel föreställning till arrangör (t.ex. skola och kommun)? Vilken moms-katesats skall tillämpas när teatern på detta sätt inte säljer några biljetter till föreställningen?
- Vad gäller när en länsteater (stiftelse) säljer en hel föreställning till en ideell förening?
- Parkteatern köper färdiga produktioner som visas gratis av parkteatern. Skall producenten/försäljaren lägga moms på fakturan?
- Hur fungerar regeln om avdragsbegränsning?

RSV:s skrivelse 980130 (dnr. 743-98/212)

Enligt skrivelsen hade det uppkommit frågor om hur beskattning enligt ML borde ske av entréavgifter till s.k. festivaler. Med festival i sammanhanget avsågs tillfälliga arrangemang då en eller flera delar av ett område, t.ex. i en stad spärras av och en entréavgift tas ut för tillträdet till det avspärrade området. Inom ett sådant område kunde det förekomma artistuppträdanden och konserter, allmän

dans samt även servering och varuförsäljning. Entréavgiften kunde även berättiga till annat än tillträde till festivalområdet som deltagande i lotteri, rabatt hos vissa företag och rätt till resor med kommunala färdmedel. Sammanfattningsvis menade RSV att bedömningen av beskattningsfrågorna fick göras i varje enskilt fall. En prövning fick därvid ske beträffande frågan om en entréavgift avsåg enbart en konsert och dyl. eller om avgiften avsåg betalning för flera olika prestationer.

Det kan i sammanhanget nämnas att RSV i rekommendationer uttalat sig om beskattningen av konserter m.m. som sker i samband med servering av mat (RSV S 1995:20, p. 4.1). Rekommendationen är utfärdad före det att beskattning infördes för tillträde till konserter m.m. och gäller således gränsdragningen mellan undantag från beskattning (konserter m.m.) och normalskattesatsen (serveringstjänster). Enligt gällande lagstiftning är motsvarande avgränsning den mellan den reducerade skattesatsen, 6 procent och normalskattesatsen. RSV uttalar att om ett serveringsföretag mot särskilt debiterad avgift arrangerar t.ex. en konsert skall avgiften inte räknas in i företagets skattepliktiga omsättning. Om avgiften däremot till någon del utgör ersättning för förtäring eller t.ex. dans skall den delen av avgiften ingå i den skattepliktiga omsättningen.

Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- Teater eller annat tillhandahållande?
Problem förekommer när det gäller att avgöra om en aktivitet är teater eller inte ur momssynpunkt. En anläggning består av ett inhägnat område där man visar bl.a. hus och andra anläggningar. Man tar ut en entréavgift och inne på området framförs ett antal teaterliknande uppträdanden på olika platser. Inom anläggningen finns en stor serveringslokal med restaurang och försäljning av souvenirer m.m. På området finns dessutom kioskförsäljning av glass, godis, tobak m.m. Fråga har uppkommit om entréintäkten i sin hel-

het, till någon del eller inte alls ska beläggas med 6 % moms (teaterverksamhet).

- Det förekommer att antal andra liknande anläggningar där det i första hand gäller att bedöma om det till någon del är fråga om tillhandahållande av teater eller jämförlig föreställning. Härfter måste bedömas om den eventuella teaterföreställningen är ett särskilt tillhandahållande eller möjligen ett underordnat led i ett annat tillhandahållande dvs. ska uppdelnings- eller huvudsaklighetsprincipen tillämpas. Sedan återstår den mest besvärliga delen nämligen att, om delningsprincipen ska tillämpas, komma fram till en lämplig grund att fördela entréavgiften efter. Det ligger i sakens natur att man kan ha olika synpunkter på hur en sådan fördelning ska ske och då framför allt att Skatteverket och företaget inte alltid har samma utgångspunkter vid en sådan bedömning vilket innebär långa diskussioner för att komma fram till en rimlig bedömning.
- Interaktiv teater (aktivitet där man betalar en avgift för att medverka i exempelvis ett historiskt skeende) contra föreställning. Punkten 5 i 7 kap 1 § ML. En definition av "föreställning" skulle kanske underlätta. Inget stort problem men en och annan diskussion om skattesatsen för deltagaravgiften till en sådan interaktiv teater.
- Tillträde till konserter m.fl. föreställningar medför betydande gränsdragnings- och tolkningsproblem. Det är erfarenhetsmässigt framför allt vad som är "konsert" och vad som ska inrymmas i "jämförliga föreställningar" som ställer till problem. När det gäller musikaliska aktiviteter hävdas ofta från restauranghåll att det är en konsert (6 %) och inte restaurangunderhållning (25 %) man anordnat. Samma svårigheter gäller för festivaler av olika slag. I förarbetena uttalades att det skulle vara verksamheter som var en tydlig del av kulturområdet. Begreppet kultur är tyvärr svårdefinierbart. Det finns inte någon enhetlig definition på kulturområdet. Det har medfört att sannolikt ett alltför stort område inom nöjesbranschen omfattas av den reducerade skattesatsen. Denna oklara avgränsning leder sannolikt också till stor risk för olikformighet i beskattningen.
- När det gäller avdragsbegränsningen är efter de tre senaste förhandsbeskeden från den 19 juni 2003 rätt klart vad som ska ses som sådana bidrag från det allmänna som ska medföra avdragsbegränsning. Två av förhandsbeskeden är dock överklagade. Den kvarvarande frågan är vad som gäller för mer generella bidrag till en kulturverksamhet, om begränsningen enbart ska gälla den del av bidraget som är destinerad till just sådana föreställningar som anges i lagregeln. Tolkningsproblem kvarstår alltså.

Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen

- 6 % på konsert och 25 % på dans kan vara svårt att motivera för de skattskyldiga.
- Lekparker med kulturella inslag som teater m.m. – ofta svårt att dokumentera fördelningsunderlag.
- Ett svårhanterligt område är festivaler, mässor och liknande arrangemang. Det kan finnas olika inträdesbiljetter. Vissa biljetter inkluderar camping, inträde till mässområde, inträde till konserter andra gör det inte. Arrangörernas fördelning av den utgående skatten torde sällan överensstämja med den skattemyndigheten anser riktig.

Synpunkter från branschen

Möte med Teaterunionen den 10 december 2003

Teaterunionen ansåg att flera förändringar borde göras av nuvarande regler. Undantaget från beskattning för utövande konstnärers framförande av litterärt eller konstnärligt verk borde slopas. Dessa omsättningar liksom även tjänster som produktionsbolag och andra gör för att tillhandahålla hela produktioner borde i stället beskattas med reducerad skattesats. Den särskilda avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML borde slopas. Regeln om avdragsbegränsning menar Teaterunionen har ställt till med gränsdragnings- och tillämpningsproblem. Vidare yrkades att det nuvarande undantaget från beskattning för ideella föreningar borde bibehållas. För det fall det inte skulle vara möjligt att bibehålla undantaget för allmännyttiga ideella föreningar borde i stället de möjligheter som EG-reglerna ger att undanta viss ideellt driven kulturverksamhet utnyttjas.

När det gäller frågan om beskattningen av konstnärers framförande av ett litterärt och konstnärligt verk och frågor som hänger samman med dem hänvisas till avsnitt 9 i denna bilaga och till kapitel 5 i betänkandet. När det gäller slopandet av det generella undantaget från beskattning för ideella föreningar bereds denna fråga inom Regeringskansliet i anledning av förslag av Mervärdeskatteutredningen (SOU 2002:74).

Teaterunionen anförde vidare bl.a. följande i en inlämnad skrivelse (*Mervärdesskatten inom scenkonstområdet, PM överlämnat 2003-12-10 till Mervärdesskattesatsutredningen av Scenkonstens branschkommitté inom Svensk Teaterunion*).

Inom scenkonstområdet finns många verksamheter som helt eller delvis finansieras med anslag och bidrag från stat och kommun, medan andra är helt självfinansierade. De offentliga bidragen motiveras med att man vill främja olika kulturverksamheter och göra dem tillgängliga för envar till ett inte allt för högt pris. Karaktäristiskt för området är att det i huvudsak är starkt beroende av offentliga bidrag och sällan genererar ekonomiska vinster eller överskott. Utformningen av skatte-regler har stor betydelse för möjligheterna att driva verksamheten, vilket när det gäller mervärdesskatten understryks av att denna normalt betalas av arrangörer eller privatpersoner som inte har möjlighet att vältra över kostnaderna för moms på någon annan.

...

Det är viktigt att lagstiftningen på olika områden understödjer och inte motverkar de kulturpolitiska mål som ligger till grund för det offentliga stödet till scenkonsten. Mot denna bakgrund, samt förslaget att slopa undantaget för utövande konstnärers framförande, är det också helt nödvändigt att behålla den reducerade skattesatsen 6 procent på scenkonstområdet.

Teaterunionen poängterade vidare att den ideella sektorn som i regel inte har rätt att dra av ingående moms är beroende av att skattesatsen på de tjänster som köps in är låg. Vidare ansåg Teaterunionen att det var viktigt att utredningen redan i delbetänkandet gjorde en noggrann konsekvensanalys där de kulturpolitiska aspekterna beaktades. Som exempel på konsekvenser som Teaterunionen förutser av en högre skattesats är att filmavtalet sägs upp och att olika privatteatrar kommer att slås ut.

Dansbandsbranschen

I skrivelser till utredningen och vid personligt besök den 30 september 2003 yrkar Bo Olofsson (bedrev tidigare en kommersiell dansbandsloge) att tillämplig skattesats för tillträde till danstillställningar borde sänkas till 6 procent. Som skäl för att skattesatsen bör sänkas anför han bl.a. att reducerad skattesats ofta tillämpas för tillträde till andra kulturella aktiviteter och att en sänkning av skattesatsen för tillträde till danstillställningar skulle ge ekonomiska förutsättningar för att kommersiellt anordna sådana

tillställningar. Han påtalar vidare att hittills har kommersiella anordnare av danstillställningar haft en konkurrensnackdel jämfört med ideella föreningar som har kunnat anordna danstillställningarna utan att ta ut moms.

Svar på förfrågan riktad till kultursektorn

I bilaga 4 finns en sammanställning av svar på en förfrågan riktad till kultursektorn. Svaren var i första hand avsedda att ge utredningen en uppfattning av vilka effekter 1997 års mervärdesskatteförändringar inom kulturområdet fått, se kapitel 8. Ofta ger dock svaren även en generell bild av mervärdesbeskattningen inom respektive område. Nedan redogörs för vissa synpunkter som framförs av olika institutioner och andra organisationer. För att få en fullständig bild hänvisas till sammanställningen.

Flera instanser har lämnat synpunkter på den särskilda regeln om begränsning av avdragsrätten i 8 kap. 13 a § ML. Någon organisation har också tagit upp mervärdesskattesituationen för föreningar som bedriver biografverksamhet. För en beskrivning av vad som framkommit i dessa delar hänvisas till redogörelsen i avsnittet om effekterna av 1996 och 1997 års lagstiftning (se kapitel 8 och bilaga 4).

Förutom dessa frågor har flera av dem som svarat på enkäten pekat på skillnaden i beskattning mellan entrébiljetter till dansbandstillställningar (25 %) och entrébiljetter till konserter (6 %). Man har menat att det inte är rimligt att en högre skattesats tillämpas när publiken både lyssnar på musik och dansar till den jämfört med om publiken enbart sitter och lyssnar på musiken. Det har anförts att framträdandena inte är lika renodlade som tidigare vilket medför att det finns problem att avgöra om en tillställning enligt ML skall anses utgöra en konsert eller en danstillställning.

Samverkansgruppen för Rättvis Moms inom kultur- och medie-sektorn (SRM) menar att företagen inom betal-tv-området och i slutändan dess kunder med nuvarande mervärdesbeskattning (25 %) diskrimineras i förhållande till företag som visar film på biografer (6 %). Den lägre skattesatsen för biografer har motiverats av vissa filmpolitiska överväganden. SRM anser att staten inte på motsvarande sätt har värderat betal-tv-företagens insatser under senare år som delfinansiär och distributionskanal för svensk filmproduktion.

Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Vid flera tillfällen har motioner som berör mervärdesbeskattningen av tillträde till olika typer av föreställningar ingetts under den allmänna motionstiden. De frågor som framför allt har förts fram är yrkanden om att den reducerade skattesatsen, 6 procent, även skall omfatta tillträde till danstillställningar och tillträde till nöjesparker (se, t.ex. bet. 2003/04:SkU20, bet. 2002/03:SkU10, bet. 2001/02:SkU18, bet. 2000/01:SkU15 och bet. 1998/99:SkU12).

Som skäl för att reducerad skattesats även borde få tillämpas vid tillträde till danstillställningar och till nöjesanläggningar har i första hand rättvisaspekter (gentemot annan kultur såsom konserter som beskattas med reducerad skattesats) anförts.

Skatteutskottet har, med undantag av det tillkännagivande som ledde till att denna utredning tillsattes, avstyrkt yrkandena. I bet. 2000/01:SkU15 angav utskottet som skäl för att avstyrka de efterfrågade skattesänkningarna att de skulle innebära ett betydande inkomstbortfall för staten som skulle behöva finansieras. Om man skulle välja att finansiera de berörda skattenedsättningarna genom besparingar inom kultursektorn, vilket kunde ligga nära till hands, var utskottet inte övertygat om att förändringarna sammantaget skulle innebära någon kulturpolitisk vinst. Man ansåg vidare när det gällde danstillställningar att det inte var säkert att gällande EG-regler medgav tillämpning av reducerad skattesats.

Det har ställts flera frågor för skriftligt svar/interpellationssvar till finansministern. Förutom mer generella frågor om kultur-momsen har frågan om tillämplig skattesats på tillträde till dansföreställningar varit föremål för några frågor/interpellationer. Frågeställarna har ifrågasatt varför mervärdesskattesatsen för tillträde till danstillställningar är högre än för annan jämförlig kultur respektive efterlyst åtgärder för att konkurrenssituationen skall förbättras (se t.ex. fråga 1999/2000:1209, interpellation 2001/02:244 och fråga 2001/02:1409). Finansministern har i sina svar inte varit villig att tillmötesgå frågeställarna. Som skäl har han anförts att en sänkning av skattesatsen skulle leda till skattebortfall, en utökning av området för reducerad skattesats kan öka avgränsningsproblemen samt att det inte är säkert att EG-reglerna medger att skattesatsen för tillträde till danstillställningar sänks. I fråga 1999/2000:932 som avsåg möjligheten att sänka mervärdesskattesatsen för tillträde till nöjesparker konstaterade finansministern att en utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skatte-

satsen skulle kunna leda till ett betydande skattebortfall och även kunna medföra nya avgränsningsproblem.

Övrigt

Mervärdesskatteutredningen

Det kan noteras att Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) föreslår att även en allmännyttig ideell förening och ett registrerat trossamfunds omsättning i form av tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar skall vara skattepliktig om inte något annat undantag från skatteplikt är tillämpligt (s. 348). Utredningens förslag bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

Filmavtalet

Nu gällande filmavtal, som ersatte 1993 års avtal, började gälla den 1 januari 2000. Giltigheten för 2000 års avtal utgår bl.a. från att mervärdesskattesatsnivån är 6 procent. Om mervärdesskatten på filmvisning höjs har organisation inom filmbranschen rätt att säga upp detta till omedelbart upphörande (jfr prop. 1998/99:131).

7 Bibliotek, museum och arkiv

Gällande lagtext

3 kap. 11 § ML (undantag från beskattning)

Från skatteplikt undantas

- ...
2. 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. 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,
4. 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.

7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML (reducerad skattesats för viss musei- och biblioteksverksamhet)

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen. Eftersom beskattning i vissa delar infördes den 1 januari 1997 ligger tyngdpunkten på effekterna av dessa regelförändringar.

Fram till och med denna lagstiftnings ikraftträdande var de olika tillhandahållanden som nämns i 3 kap. 11 § ML avseende biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet undantagna från beskattning. Denna ordning gäller även efter denna tidpunkt under förutsättning att verksamheten antingen bedrivs av eller fortlöpande får understöd av det allmänna till viss nivå.

För sådan biblioteks-, arkiv och museiverksamhet som inte på detta sätt bedrivs av eller understöds av det allmänna infördes 1997 skatteplikt. När det gäller biblioteks- och museiverksamhet infördes reducerad skattesats medan för arkivverksamhet tillämpas normalskattesatsen.

Regeln om reducerad skattesats för biblioteks- och museiverksamhet hänvisar till reglerna om undantag från beskattning för dessa verksamheter. Skillnaden mellan reglerna är att undantaget från beskattning enbart tillämpas när verksamheten bedrivs av eller får stöd i viss omfattning av det allmänna. Till följd av att reglerna bygger på samma grundförutsättningar kommer båda dessa bestämmelser (både undantag från beskattning och reducerad skattesats) att behandlas i detta avsnitt.

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats för tillhandahållande i biblioteks- och museiverksamhet finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 6 respektive 7 till bilaga H i sjätte direktivet. Undantaget från beskattning för museer, bibliotek och arkiv grundas på artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet.

7.1 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdesskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186–189) konstaterade kommittén för indirekta skatter att en stor del av kultur- och nöjesområdet inte omfattades av mervärdesskatteplikten. Enligt kommitténs mening framstod det dock som naturligt att en generell konsumtionsbeskattning av mervärdesskattetyper också skulle omfatta ett så i många avseenden renodlat konsumtionsområde som kulturområdet. Man menade att den då gällande mervärdesskattelagstiftningen kunde sägas subventionera nöjeskonsumtionen till förfång för konsumtion på andra områden.

Man konstaterade dock att det i vissa fall kunde finnas skäl att begränsa det skattepliktiga området inom t.ex. kulturområdet. En sådan begränsning kunde vara motiverad av kulturpolitiska hänsynstaganden och av att en stor del av verksamheten på kultur-

området var subventionerat av stat och kommun och även av det privata näringslivet.

Kommittén ansåg efter att ha redogjort för olika sätt att se på beskattningen inom kultur- och nöjesområdet att en generell beskattning var att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. I konsekvens med detta föreslog utredningen inte något undantag från beskattning för omsättning i musei-, biblioteks- och arkivverksamhet. Omsättningar i sådan verksamhet skulle således omfattas av den generella skatteplikten.

I propositionen som behandlade utredningens förslag (prop. 1989/90:111, s. 101) gjorde departementschefen en annan bedömning. Han delade i och för sig kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell och enhetlig skatt men menade att det av kulturpolitiska och andra skäl kunde vara motiverat att begränsa skatteplikten. Departementschefen uppgav att den subventionering som skedde inom kulturområdet skulle medföra att många subjekt vid en generell mervärdesskatt skulle redovisa negativa mervärden och att skattebeläggningen således inte skulle medföra några nämnvärt ökade intäkter för staten. Skattefriheten borde dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning skulle antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kunde bedömas vara marginellt.

Ett undantag från skatteplikt inom kulturområdet borde därför omfatta biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet.

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88 konstaterades, s. 139) att undantaget för biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som bedrevs av det allmänna kunde bibehållas. Kommersiell verksamhet av denna art ansåg man dock skulle beskattas. I den proposition som följde på betänkandet (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106) ansåg regeringen att behovet av regelförändringar på bl.a. kulturområdet borde bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen uttalade därför att man så snart som möjligt avsåg att återkomma till riksdagen i denna fråga.

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatten inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* återkom regeringen med förslag. Regeringen konstaterade att omsättning i biblioteks-, musei- och arkivverksamhet ryms inom tillämpningsområdet för bestämmelsen om undantag från beskattning i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet om verksamheten bedrivs av det allmänna eller om verksamheten

bedrivs av subjekt som är erkänt av medlemsstaten. Som erkänt subjekt skulle i detta sammanhang avses sådan biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som för sin drift fortlöpande var beroende av bidrag från det allmänna. Man menade vidare att med hänsyn till svårigheten att finna en rättvis gränsdragning, men framför allt till att verksamheterna i sig är sådana att de i mycket liten omfattning verkar under kommersiella villkor, borde skattefrihet föreligga även vid en förhållandevis begränsad stödnivå.

När det gällde omsättning av sådan biblioteks- och museiverksamhet som inte kunde omfattas av undantaget från beskattning konstaterade regeringen att EG-reglerna medgav att reducerad skattesats fick tillämpas. Regeringen föreslog att skattesatsen skulle bestämmas till 6 procent. När det gällde kommersiella arkivs omsättningar skulle däremot normalskattesatsen tillämpas.

Regeringen gjorde bedömningen att mervärdesskattebeläggningen av kommersiella bibliotek och kommersiell arkiv- och museiverksamhet skulle ge upphov till en försumbar statsfinansiell effekt. Man menade att statistik visade att kommersiell museiverksamhet i viss utsträckning skulle gynnas av att mervärdesskatt om 6 procent infördes.

De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 (SFS 1996/97:1327, prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69).

7.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

Som redogjorts för avskaffades det generella undantaget för omsättning i biblioteks-, musei- och arkivverksamhet den 1 januari 1997. Undantaget från beskattning omfattar från denna tidpunkt enbart sådan verksamhet som bedrivs av eller understöds av det allmänna (i praktiken utgör dock troligen dessa det helt övervägande antalet). För kommersiell biblioteks- och museiverksamhet infördes reducerad skattesats (6 %) medan kommersiell arkivverksamhet blev skattepliktig med normalskattesatsen.

Något uttalande om det avsedda tillämpningsområdet gjordes inte vid 1997 års lagstiftning. Det kan antas att det ansågs obehövt ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt att uttala något om tillämpningen av paragrafen då tillämpningsområdet (vilka tjänster som avsågs) inte skulle förändras. Den förändring som skedde var

att beskattning infördes för vissa subjekts (kommersiella) omsättningar av sådana tjänster. De uttalanden som gjorts i tidigare sammanhang och den praxis som utbildats kunde även fortsättningsvis tjäna som vägledning för att avgöra om en omsättning skulle omfattas av tillämpningsområdet för undantag från beskattning respektive reducerad skattesats.

I prop. 1989/90:111 görs en del uttalanden som visar vilket tillämpningsområde lagstiftaren ansett att undantaget från beskattning skulle ha. I propositionens allmänmotivering uttalades bl.a. följande (s. 195–196):

Genom första stycket e) undantas från skatteplikt biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar. Denna skattefrihet innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker etc. Den innefattar inte bara direkta avgifter för själva tillhandahållandet av böckerna etc. utan även därtill förknippade avgifter såsom årsavgifter, beställnings- och köavgifter. Skattefriheten gäller även släktforskningsavgifter i form av avgifter för tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av exempelvis kyrkböcker. Förmedlingsavgifter för tillhandahållande av kopia som biblioteket beställer från landsarkiv o.d. blir skattefria enligt denna punkt i förening med f). Informationsverksamhet blir liksom för alla andra subjekt skattepliktig. Enda undantaget är bibliografiska upplysningar. Med detta uttryck avses enbart upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller på andra bibliotek för utlåning.

I första stycket f) undantas från skatteplikt arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur. Med tillhandahållande av arkivhandlingar förstås även tillhandahållande av kopior därav. Skattefriheten omfattar inte ett arkivs sammanställning och bearbetande av uppgifter ur egna eller andras handlingar.

Första stycket g) innehåller ett undantag från skatteplikt för museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställning. Skattefriheten innefattar ett museums inträdesavgifter, guideavgifter och vederlag för tillhandahållande av vandringsutställningar o.d. Skattefriheten innefattar däremot inte uppdragsverksamhet som exempelvis utfärdande av äkthetsintyg och värderingsintyg avseende tavlor och annat, konservatorsarbeten (renoveringar av byggnadsfasader och skulpturer m.m.), utredningar om fornlämningar (jfr 11 § lagen 1988:950/om kulturminnen m.m.) eller inventering och bedömning av den fysiska miljön (byggnader och landskap). Sistnämnda slag av inventering utförs i regel av länsmuseumerna med stat och kommun som uppdragsgivare.

Som nämnts bestod den förändring som skedde genom prop. 1996/97:10 egentligen enbart i att vissa subjekt som tillhandahöll aktuella tjänster fortsättningsvis skulle tillämpa den reducerade skattesatsen 6 procent (vissa bibliotek och museum) eller normal-skattesatsen (arkivverksamhet).

Regeringen konstaterade i propositionen (s. 36) att enligt artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet kan undantaget från beskattning omfatta sådan verksamhet som bedrivs av det allmänna eller när verksamheten bedrivs av subjekt som är erkänt av medlemsstaten. Som erkänt subjekt i detta sammanhang avsåg regeringen ett subjekt som för sin drift fortlöpande var beroende av och fick bidrag från det allmänna (stat, landsting och kommuner). I propositionen konstaterades att det fanns många olika stödformer och att omfattningen av stödet varierade. Med hänsyn därtill och då verksamheterna i sig sällan är sådana att de verkar under kommersiella villkor ansåg regeringen att skattefrihet borde föreligga även när stödet var relativt litet.

Som riktvärde uppställdes att av verksamhetens intäkter skulle åtminstone tio procent bestå av stöd från det allmänna. En helhetsbedömning skulle dock göras med hänsyn till alla omständigheter. Med stöd från det allmänna skulle i detta sammanhang förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskade verksamheternas behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal. Ett tillfälligt stöd till en verksamhet som bedrevs kommersiellt skulle dock inte direkt leda till att verksamheten undantogs från beskattning.

7.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till återspeglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragnings- och tillämpningsproblem som kan knytas till regeln.

Domstolsavgöranden

Reducerad skattesats infördes som nämnts för museum och bibliotek som varken bedrevs av eller i viss omfattning erhöll stöd från det allmänna den 1 januari 1997. Eftersom definitionen av begreppen inte förändrades är också tidigare rättsfall av intresse även om frågan i dessa fall enbart är om verksamheten skall vara undantagen från beskattning eller beskattas med normalskattesatsen.

RA 1992 ref 66

Målet är ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Ett bolag bedrev en verksamhet som bestod i en utställning av vaxfigurer föreställande kända personer. Figurerna hade placerats i för personerna aktuella miljöer som inretts med ett stort antal föremål som anknöt till tidsperioden i fråga. Vaxfigurerna tillverkades kontinuerligt. Vid tidpunkten för ansökan fanns det 111 figurer. Regeringsrätten fann vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet att bolagets verksamhet inte kunde anses utgöra museiverksamhet. Bolagets verksamhet var därför inte undantagen från beskattning.

RA 1993 ref 45

Målet är ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Det bör anmärkas att vid tidpunkten för målets avgörande beskattades djurparker med normalskattesatsen. Reducerad skattesats tillämpas sedan den 1 januari 2001 för tillträde till djurparker. Frågan var om en djurpark kunde anses utgöra museiverksamhet i ML:s mening och att dess omsättningar av den anledningen kunde undantas från beskattning. Av ansökan framgick bl.a. följande. Djurparken sökte med sin verksamhet rädda och bevara utrotningshotade djur. Parken bidrog till utrotningshotade djurarters överlevnad genom avel och uppfödning, återinplantering, forskning och utbildning samt information som skapade förståelse för hjälpsatser. I djurparkens stadgar angavs att den skulle ha som målsättning att hålla en levande genbank. Mot bakgrund av att verksamheten var icke-kommersiell och strikt inordnad i ett internationellt samarbete som klassades som "levande museal verksamhet" ansökte stiftelsen om att få entréavgiften befriad från mervärdes-

skatt. Skatterättsnämnden (1992-07-10) redogjorde för att det varken i lagtexten eller i förarbetena till bestämmelserna fanns någon definition av begreppet museiverksamhet. Under sådana förhållanden menade nämnden att frågan av vad som skulle anses som museiverksamhet enligt ML i första hand fick avgöras med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Nämnden menade att djurparken vid en sådan bedömning inte kunde anses utgöra museum. Djurparken hade i sin ansökan hänvisat till att definitionen av museum i stadgarna för ICOM (The International Council of Museums). Nämnden menade att oavsett att bl.a. zoologiska trädgårdar enligt dessa stadgar innefattades i ett utvidgat museibegrepp kunde djurparksverksamheten inte anses utgöra museum enligt ML (utgjorde inte museum enligt vanligt språkbruk). Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

RÅ 1993 ref 75

Målet är ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Frågan i målet var om Vadstena kommun genom sina visningar av Vadstena slott och Bjälboättens palats bedrev museiverksamhet enligt ML. Av Regeringsrättens dom framgår bl.a. följande. Vadstena slott inrymde i första våningen dels en permanent historisk slottsutställning som anordnats i samarbete med Östergötlands länsmuseum och Historiska museet, dels en sommarutställning som ändrades från år till år. Slottets översta våning inrymde en permanent utställning där Statens konstmuseer och Stiftelsen Vadstena Slotts Möblering enligt samarbetsavtal med kommunen hade möblerat upp slottet med tidsenliga möbler och konstföremål från 1600-talet. Bjälboättens palats är Sveriges äldsta profana byggnad, som inrymt den heliga Birgittas nunnekloster. I byggnaden finns den heliga Birgittas bönekammare, modeller över klosterområdet under klostertiden, palatset under kungatiden (1200-talet) samt textilmuseum med kyrkliga textilier samt utställningar över utgrävningsfynd m.m. i samarbete med länsmuseum och Historiska museet. Regeringsrätten fann mot bakgrund av vad som framkommit att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade sådan museal karaktär, att visningarna ansågs utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende visningarna var därför undantagna från skatteplikt.

Skatterättsnämndens förhandsbesked i april 1993

Verksamheten bestod enligt ansökan till Skatterättsnämnden av att förhyra lokaler på ett nöjesfält och där ställa ut en konstnärs samling av figurer, föremål m.m. Nämnden ansåg vid en samlad bedömning av omständigheterna att verksamheten inte kunde anses som museiverksamhet enligt ML (Skattenytt 1993, s. 623). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 21 oktober 1997

Sökanden ställde ut en egen större samling av svensk keramik och tavlor i nya lokaler. För verksamheten hade sökanden erhållit visst stöd från länsstyrelsen i form av avskrivningslån för byggnation och marknadsföring. Ett stipendium hade även utgått från kommunen till marknadsföringen. Skatterättsnämnden ansåg att utställningsverksamheten med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt allmänt språkbruk skulle anses anordnad i museiverksamhet. När det gällde frågan om entréavgiften skulle vara undantagen från skatteplikt eller om skattesatsen 6 procent skulle tillämpas redogjorde nämnden för att beskattning skulle ske om verksamheten inte fortlöpande i mer än ringa omfattning understöddes av det allmänna (nuvarande 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). Skatterättsnämnden ansåg att de stöd som sökanden erhållit inte kunde anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning av verksamheten. Nämnden ansåg därför att omsättningen inte var undantagen från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 procent av entréavgiftens belopp (Skattenytt 1998, s. 200–201). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 18 juni 1998

Sökanden skulle arrangera ett medeltida arrangemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. Frågan var vilken skattesats som skulle tillämpas på entréavgiften. Nämnden ansåg inte att marknaden kunde anses utgöra konsert eller annan föreställning. Inte heller kunde marknaden betraktas som anordnande av museiverksamhet i ML:s mening. Lekarna på lekvallden kunde inte heller anses utgöra idrott i ML:s mening.

Entréavgiften fick i stället i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget vilket var att bedöma som en tjänst för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, dvs. entréavgiften. Nämnden uttalade att även om denna tjänst kunde antas hålla en hög kvalitet jämfört med vissa andra nöjesarrangemang kunde det inte hänföras till något av de undantag som enligt ML finns inom kulturområdet (Skattenytt 1998, s. 737). Målet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000

Frågan i målet var om en permanent utställning med visande av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion kunde anses utgöra museiverksamhet. Nämnden konstaterade att 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. Nämnden uttalade att det gemensamma för sådana verksamheter synes vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten. Nämnden fann att verksamheten med hänsyn till vad som upplysts var att betrakta som museiverksamhet enligt ML. Mervärdesskatt skulle utgå med 6 procent av. Målet har inte överklagats.

RÅ 2001 not 154

Frågan i målet var vilken skattesats som skulle utgå för avgiften för visning av en grotta. Under visningen som tog 30–45 minuter berättade guiden om grottan/gruvan och kalkbrytningens historia. I grottan fanns det tydliga spår som verktygen lämnat i kalken. Skatterättsnämnden uppgav bl.a. följande. Grottan underhålls i det specifika syftet att bevara kulturvärden och är av den anledningen i och för sig av museal karaktär. Den innehåller emellertid inga samlingar som utställes bortsett från vissa ej närmare angivna verktyg som anskaffats under senare tid och som är av sådant slag som använts vid brytningen av kalk i grottan. Nämnden fann mot den bakgrunden att visningen av grottan mot avgift inte kunde hänföras till omsättning avseende anordnande i museiverksamhet av utställ-

ning för allmänheten. Tillämplig skattesats var därför 25 procent. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens förhandsbesked.

RA 2001 ref 64

Frågan i målet var om avgiften för visning av Stockholms stadshus med tillhörande inventarier skulle vara undantagen från beskattning såsom museiverksamhet. Skatterättsnämnden fann i beslut den 2 mars 2001 att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 4 ML inte var tillämpligt på entréavgiften. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning att visningarna inte kunde anses äga rum ”i museiverksamhet”, vilket är en grundförutsättning för regelns tillämplighet. Regeringsrätten anförde vidare att Stadshuset med tillhörande inventarier varken enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastlagts i praxis har sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kan anses utgöra museiverksamhet. Eftersom verksamheten inte ansågs utgöra museiverksamhet enligt ML följer att normalskattesatsen skulle tillämpas på entréavgifterna.

RA 2001 not 161

Frågan i målet var om avgiften för tillträde till en utställning av trädgårdskonst var undantagen från beskattning med stöd av antingen 3 kap. 11 § 6 (kulturbildningsverksamhet) eller 4 (museiverksamhet) ML. Vad avser frågan om utställningen kunde anses utgöra museiverksamhet uttalade nämnden följande:

De olika föremål och växter som skall ställas ut kan enligt nämnden mening inte, i syfte att bevara kulturvärden, anses utgöra systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som ställts ut för visning för allmänheten. Den ifrågavarande anläggningen utgör snarare en utställning av växter och andra föremål för den trädgårdsintresserade besökaren. Nämnden finner mot bakgrund av det nu anförda att visningen av utställningen inte kan hänföras till omsättning avseende anordnande i museiverksamhet av utställning till allmänheten.

I överklagan uppgavs att alla de föremål som förevisades på utställningen utgjorde modern trädgårdskonst och föremålen var systematiskt hopbragta och ordnade i samlingar samt utgjorde en

modern form av museiverksamhet. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

RA 2001 not 153

I ansökan om förhandsbesked uppgav bolaget att det utvecklar och bedriver museiverksamhet i en vetenskapspark. I ansökan uppgav bolaget vidare bl.a. följande. Enligt PRV:s bolagsbevis är bolagets verksamhet/syfte att ”utveckla och bedriva museiverksamhet i en vetenskapspark med utställningar, planetarium och bildspel, scen för demonstrationer och uppträdande, café och butik främst [för] försäljning av böcker, souvenirer och experimentmaterial såsom byggsatser och tekniska leksaker”. Bolaget är en vetenskapspark (science park) med samma typ av verksamhet som ett vetenskapscentrum (science center). Skatterättsnämnden uttalade att de av bolaget tillhandahållna tjänsterna består av tillträde till en s.k. vetenskapspark innehållande ett stort antal nytillverkade interaktiva montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar o.dyl. inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Nämnden menade att anläggningen, såsom den beskrivits i handlingarna, inte innehåller några systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som utställes för förevisning för allmänheten. Nämnden fann att tillträde mot ersättning till vetenskapsparken inte kunde hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Kammarrätten i Jönköping den 27 maj 2002

Av domen framgår att bolaget bedrev en verksamhet som bestod av att för allmänheten förevisa ett Sverige i miniatyr med landskapen i skala 1:3. Varje landskap visades med en byggnad i 1800-tals miljö. Kammarrätten fann i sin dom att anläggningen i stort inte innehöll systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål varför den inte var att betrakta som museiverksamhet i ML:s mening. Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd.

Uttalanden av Skatteverket

Biblioteksverksamhet

I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 672–673) hänvisas till olika uttalanden i prop. 1996/97:10 och prop. 1989/90:111. RSV har vidare meddelat synpunkter avseende begreppet biblioteksverksamhet i skrivelse den 30 januari 2002 (dnr. 1054-02/100). I skrivelsen uttalar RSV bl.a. följande.

RSV anser mot denna bakgrund att med biblioteksverksamhet avses de traditionella biblioteken, dvs. de som har som sin huvudsakliga syssla att bedriva denna typ av verksamhet. Härmed avses bibliotek i kulturlivets eller folkbildningens tjänst. Övriga bibliotek, såsom t.ex. RSV:s eget bibliotek, bör inte omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.

Arkivverksamhet

Enligt Skatteverkets handledning gäller undantaget från beskattning inte bearbetning av arkivets egna handlingar. RSV har i en skrivelse den 17 juni 1999, dnr 117-99/120 uttalat sig om vad som avses med denna skrivning. I skrivelsen hänvisar RSV till prop. 1989/90:111 och anser att fall avses där bearbetning av arkivets egna handlingar sker på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data.

Museum

I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 674–678) konstateras att begreppet museiverksamhet inte är definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av definition menar Skatteverket att vägledning i första hand bör sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk. I handledningen utvecklas detta resonemang något och en hänvisning görs till en skrivelse i vilken RSV har behandlat definitionsfrågan. I RSV:s skrivelse 991213, dnr. 12013-99/100 uttalar RSV följande:

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. RSV anser att i avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet sökas i Statens kulturråds definition av museum enligt deras tidskrift *Museistatistiken* 1999:1:

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”*

RSV anser således att vid bedömning av huruvida en verksamhet kan anses utgöra museiverksamhet i momshänseende eller inte, bör en samlad bedömning göras av de ovanstående kriterierna.”

Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- Inom området bibliotek, arkiv och museer är det helt klart museiverksamheten som medför problem. Bibliotek och arkiv bedrivs huvudsakligen av det allmänna. Museer och museiliknande verksamheter finns såväl inom offentlig som privat sektor. Eftersom varken lagtext eller förarbeten definierat begreppet museum leder det till stora tolkningsproblem. Området förändras löpande och detta medför att den museiverksamhet som lagstiftaren tänkte sig att subventionera har förändrats. I dag har museerna en inriktning på en mer interaktiv verksamhet. Detsamma gäller även andra liknande kommersiella verksamheter, t ex science centres. Hos dessa upplevs skillnaden i beskattning som mycket svårförståelig.
- Även ställningstaganden beträffande vad som avses med museum vållar diskussioner. Många företag har svårt att acceptera att de hamnar utanför vad Skatteverket anser vara museum enligt ML. som framgår av de olika domstolsavgöranden som finns förekommer det en mängd olika slags verksamheter som antingen bedömts vara ett museum enligt ML eller bedömts falla utanför ML:s område för vad ett museum är. Utöver de redovisade rättsfallen förekommer det i den praktiska tillämpningen en mängd ställningstaganden beträffande verksamheter som uppges vara

museum. Det kan gälla grottor, gruvanläggningar, herrgårdar, fyrar, minianläggningar, science center, utgrävningar, konstutställningar, mässor, botaniska trädgårdar m.fl. arrangemang eller anläggningar. Med den utökning av undantaget från skatteplikt för bl.a. museer som föreslås i SOU 2002:74 för ideella föreningar kan gränsdragningsproblem p.g.a. den oklara definitionen av vad som enligt ML är museum förväntas öka i omfattning. Verksamheter som benämns museum beskattas för moms på tre olika sätt. Nämligen 25 % för de verksamheter som inte anses vara museum enligt ML, 6 % för de kommersiella museerna och slutligen föreligger skattefrihet för de museer som fortlöpande stöds av det allmänna. Sammanfattande slutsats är att för Skatteverkets del skulle, om det nu ska finnas särskilda momsregler för museer, en klarare definition av begreppet museum vara mycket välkommen.

Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen

- Svårigheter att definiera vad som utgör ett museum

Synpunkter från branschen

Företrädare för Norrvikens Trädgårdar hemställde vid möte med utredningens sekretariat den 10 oktober 2003 att skattesatsen för tillträde till botaniska trädgårdar skulle sänkas till 6 procent. Man ansåg att botaniska trädgårdar, såsom Norrvikens Trädgårdar, utgör en tydlig del av kulturområdet och att det inte är rimligt att dessa beskattas med en högre skattesats än skattepliktiga museer. Man uppgav vidare att i övriga Europa är det vanligt att reducerad skattesats tillämpas för inträde till botaniska trädgårdar. Vid mötet redogjorde man också generellt för den verksamhet som Norrvikens Trädgårdar bedrev.

Svar på förfrågan riktad till kultursektorn

I bilaga 4 finns en sammanställning av svar på en förfrågan riktad till kultursektorn. Svaren var i första hand avsedda att ge utredningen en uppfattning av vilka effekter 1997 års mervärdesskatteförändringar inom kulturområdet fått, se kapitel 8. Ofta ger dock svaren även en generell bild av mervärdesbeskattningen inom

respektive område. Nedan redogörs för vissa synpunkter som framförs av olika institutioner och andra organisationer. För att få en fullständig bild hänvisas till sammanställningen.

Centralmuseernas samarbetsråd uppger att några frågor av rättvisekaraktär bör behandlas vidare av utredningen. Som exempel på sådana frågor anges att undantaget från skatteplikt enbart gäller sådan verksamhet som understöds av det allmänna. Vidare anges att reglerna bör vara likartade för likartade verksamheter, oavsett finansieringssätt. Den reducerade skattesatsen bör enligt samarbetsrådet gälla också för arkivverksamhet eftersom biblioteks- och arkivverksamhet är integrerade i museerna. Samarbetsrådet vill särskilt markera att det är viktigt att utställningskataloger även fortsättningsvis undantas från skatteplikt.

Riksarkivet anser att lagstiftningen skulle behöva förtydligas vad avser tolkningen av tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar. Man uppger vidare att det under senare tid blivit vanligare med samarbete mellan olika sektorer inom arkivområdet. T.ex. säljer Riksarkivet, i samarbete med organisationer som ej understöds av det allmänna, kopior av arkivmaterial från båda organisationerna på en gemensam CD, varvid en del av materialet är skattepliktigt och en del är undantaget från beskattning.

Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

I motion 2001/02:Sk484 yrkas att regeringen skall se över problemen som uppkommit vad gäller moms på entrén till science centers. I motionen redogörs för att renodlade science center beskattas med normalskattesatsen. När museer bedriver liknande verksamhet eller science center ingår i museer beskattas verksamheten med den reducerade skattesatsen 6 procent eller är undantagen från beskattning. Genom riksdagens tillkännagivande att denna utredning skulle tillsättas ansågs denna motion liksom flera andra bifallna eller rimligen tillgodosedda (bet. 2001/02:SkU18, rskr. 2001/02:199).

Övrigt

Det kan noteras att Mervärdesskatteutredningen i sitt betänkande *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslår att undantagen från beskattning för biblioteks-, musei- och arkivverksamhet utvidgas med ett uttryckligt undantag för omsättningar som företas av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Bakgrunden till att dessa undantagsbestämmelser föreslås bli utvidgade är att utredningen föreslår att den generella särregel som i dag gäller för dessa allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund (4 kap. 8 § ML). Enligt nuvarande 4 kap. 8 § ML utgör dessa organisationers omsättningar ofta inte yrkesmässig verksamhet. Förslaget bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

8 Tillträde till och förevisning av djurparker (6 %)

Gällande lagtext

7 kap 1 § tredje stycket 7 ML

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till och förevisning av djurparker.

Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen. Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats på livsmedel finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 7 till bilaga H i det sjätte mervärdesskattedirektivet

8.1 Bakgrund till regeln

Frågan om vilken skattesats som skulle tillämpas för avgifter för tillträde till djurparker hade diskuterats vid ett flertal tillfällen innan lagändringen genomfördes.

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* berördes frågan om huruvida reducerad mervärdesskattesats skulle införas för tillträde till djurparker. Skälet till att frågan togs upp i det sammanhanget var att i betänkandet *Vissa mervärdesskattefrågor III – Kultur m.m.* (SOU 1994:31) hade förslag lämnats till att reducerad skattesats skulle medges för bl.a. tillträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält. Regeringen var dock inte beredd att föreslå någon sådan utvidgning av området för den reducerade skattesatsen 6 procent. Regeringen uttalade i stället att möjligheterna att tillämpa reducerad skattesats skulle för-

behållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet (se, prop. 1996/97:10, s. 34).

Frågan om att införa reducerad skattesats på avgifter för tillträde till djurparker hade även varit föremål för återkommande riksdagsmotioner och därför behandlats av skatteutskottet vid flera tillfällen (se, bet. 1996/97:SkU6, bet. 1997/98:SkU17 och bet. 1998/99:SkU12). I motionerna omnämndes genomgående vissa större djurparker. Argumentet för att dessa djurparker och djurparker med liknande inriktning skulle omfattas av en lägre skattesats var i huvudsak att djurparker av denna art gör en viktig kulturell insats. Verksamheten som bedrivs vid dessa djurparker borde därför jämföras med den verksamhet inom kulturområdet som beskattas med 6 procent. Skatteutskottet avstyrkte motionerna vid dessa tillfällen med argumentet att den reducerade skattesatsen borde förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet och att en nedsättning av skatten skulle skapa praktiska problem och tillämpningsproblem.

I skatteutskottets betänkande 1999/2000:SkU21 *Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter, m.m.* behandlades några motioner från den allmänna motionstiden. Med anledning av dessa motioner föreslog utskottet att ett tillkännagivande skulle riktas till regeringen. Tillkännagivandet gick ut på att regeringen skulle lämna förslag till en sänkning av mervärdesskatten på djurparker från 25 till 6 procent. Utskottets ställningstagande motiverades bl.a. med att det kunde synas rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte skulle vara högre än den skattesats som gällde för museer med skattepliktig verksamhet. Utskottet konstaterade vidare att det enligt EG-rätten var möjligt att genomföra en sådan nedsättning. Riksdagen biföll utskottets förslag om att ge regeringen ett tillkännagivande med ovan angiven innebörd (rskr. 1999/2000:245).

Som en följd av riksdagens tillkännagivande föreslog regeringen i prop. 2000/01:23 Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker m.m. att mervärdesskatten på entréavgifter till djurparker skulle sänkas från 25 till 6 procent. De förväntade budgeteffekterna uppskattades för konsoliderad offentligt sektor till 15 miljoner för införandeåret (år 2001) och knappt 13 miljoner kronor för följande år.

Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:23, bet. 2000/01:SkU7, rskr. 2000/01:106, SFS 2000:1357).

8.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

Uttalandena i propositionen (prop. 2000/01:23) är relativt utförliga. Det konstateras att det skäl som regeringen tidigare hade anfört mot att sänka skattesatsen för entréavgifter till djurparker hade varit att mervärdesskattelagstiftningen skulle vara så tydlig och innehålla så få särbestämmelser som möjligt. För att inte avvika från denna målsättning måste varje sänkning av skattesatsen till att avse fler typer av verksamheter och områden ske med stor restriktivitet. Det uttalas vidare att förändringar som består i att ändra skattesatsen för en viss typ av omsättning eller att införa eller undanta en omsättning från beskattning ofta leder till gränsdragningsproblem gentemot andra typer av verksamheter. I allmänmotiveringen uttalas följande om tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen för tillträde till djurparker (s. 14):

I regeringens proposition 1996/97:10 s. 34 uttalas att möjligheten att tillämpa reducerad skattesats skall förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet. Även fortsättningsvis bör målsättningen vara att verksamhet som har omfattande kommersiella nöjesinslag i regel inte skall medges reducerad skattesats. Det kan noteras att de motioner som ingivits till riksdagen inte synes uttala någon annan uppfattning. Den reducerade skattesatsen bör därför enbart tillämpas vid tillträde till sådan anläggning för djur som normalt benämns djurpark. Dessa anläggningar för djur har regelmässigt andra åtaganden än att enbart visa upp djuren för besökare mot betalning. Som exempel kan djurparker medverka till att skydda utrotningshotade djur, bedriva utbildning och forskning samt ha ett samarbete med djurparker i andra länder. Övriga anläggningar där djur visas upp såsom minizoon på nöjesparker eller på bondgårdar eller när djur används som attraktion i andra sammanhang omfattas således inte av det föreslagna begreppet.

I författningskommentaren till 7 kap. 1 § ML redogörs ytterligare för vad som skall anses utgöra en djurpark i ML:s mening (s. 20–22). Med begreppet djurpark skall i första hand avses vad som i normalt språkbruk betecknas som en djurpark. Ledning kan sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt i de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands.

För att en djurpark skall kunna omfattas av regeln i ML förutsätts att den är godkänd av Statens Jordbruksverk enligt djurskyddslagstiftningen för att offentligt förevisa djur. Det noteras

dock att ett sådant tillstånd i sig inte ensamt medför att anläggningen får tillämpa bestämmelsen i ML eftersom ett godkännande även krävs för anläggningar som inte kan hänföras till begreppet djurpark.

Begreppet djurpark definieras även i rådets direktiv 1999/22/EG om hållande av vilda djur i djurparker. Definitionen i det direktivet kan också vara till hjälp vid bedömningen.

För det fall separata avgifter tas ut i djurparken för t.ex. delfinrier, minizoon osv. var avsikten att tillträdet till dessa skulle beskattas som djurparken i övrigt.

När det gäller mindre anläggningar respektive anläggningar med färre antal djur, såsom delfinrier, akvarier, terrarier och tropikhus, konstateras att sådana anläggningar kan förekomma utan geografisk eller organisatorisk anknytning till en djurpark. Eftersom anläggningarna enligt normalt språkbruk inte kan anses utgöra djurparker skall man i dessa fall titta mer på andra aspekter, såsom i vilken grad de uppfyller djurskyddskraven och olika djurparksföreningars krav. Avsikten var att anläggningar som inte hade den inriktningen (uppfyllde sådana krav) även fortsättningsvis skulle beskattas med normalskattesatsen.

I propositionen uttalas att eftersom en tjänst avseende guidning ofta ingår som en naturlig del vid tillträde till en djurpark kan det medföra problem att avgöra i vilken mån biljettpriset avser själva tillträdet respektive guidningen. Regeringen föreslog därför att det av praktiska skäl var lämpligt att även låta guidning vid tillträde till djurparker beskattas med den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls mot betalning skulle dock beskattas enligt allmänna regler. Som exempel angavs att olika åkattraktioner, servering på restaurang, ridning mot särskild avgift m.m. skulle beskattas med den skattesats som gäller för den tjänsten.

Slutligen uppmärksammades i propositionen att avgiften till en djurpark i vissa fall även kunde ge tillträde till en annan anläggning, såsom t.ex. en nöjesanläggning eller ett museum. Eftersom tillträdet till dessa anläggningar i regel skulle beskattas med en annan skattesats eller var undantaget från beskattning måste hänsyn tas till detta när rätten till avdrag för ingående skatt skall bedömas och när redovisningen av utgående skatt skall göras.

8.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till återspeglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

Det avsedda tillämpningsområdet för reducerad skattesats har som framgått av föregående avsnitt redovisats utförligt i förarbetena. Uttalandena har syftat till att begränsa olika avgränsnings- och tillämpningsproblem som kunde förutses vid lagens tillkomst.

Domstolsavgöranden

Utredningen har inte fått kännedom om något rättsfall för tiden efter det att reducerad skattesats infördes.

Uttalanden av Skatteverket

I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (se framför allt s. 710–711) refereras uttalandet från förarbetena (prop. 2000/01:23).

Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- Några påtagliga svårigheter att avgränsa vilka företag som ska falla in under definitionen av djurpark enligt ML kan inte sägas föreligga. De avgränsningar som gjorts verkar ha kunnat göras med stöd av lagtext och förarbeten. Visserligen är området för tillämpning av dessa bestämmelser begränsat i den meningen att det är förhållandevis få

företag som kan komma i fråga för den reducerade skattesatsen men om regelverket hade varit oklart skulle definitivt flera avgränsningsproblem ha dykt upp än vad som skett. Det verkar således som om lagstiftaren lyckats med avgränsningen inom detta område! När det gäller fördelningen av entréavgiften på olika skattesatser är det inte ett frekvent förekommande problem. Men helt klart är det flera djurparker som måste göra en uppdelning av beskattningsunderlaget eftersom det också kan ingå tillträde till nöjesanläggning i en gemensam entréavgift. Några skatteprocesser verkar dock inte förekomma inom området. Detta beror säkert i första hand på att det är fråga om ett begränsat antal företag och som dessutom kan ha löst fördelningsproblemen eventuellt i samråd med Skatteverket. Det föreligger dock en risk att det blir felaktig skatt redovisad vid en sådan här fördelning. Erfarenhetsmässigt utgör denna typ av fördelningar ofta en källa till diskussioner mellan Skatteverket och de aktuella företagen. Fördelning av entréavgiften på olika skattesatser kan bli aktuell vid samlokalisering av djurpark med museum (skattefritt sådant), nöjesparker, science centres eller andra anläggningar. Den fördelningsgrund som ska användas är den som ger det mest rättvisande resultatet i det enskilda fallet (skälig grund). Här finns dock, i vart fall teoretiskt, någonstans en nedre gräns för när delningsprincipen bör användas. Är den aktivitet som beskattas med reducerad moms av mycket blygsam omfattning och integrerad med djurparken skulle huvudsaklighetsprincipen kunna tillämpas och således beskattning ske med 6 % av hela entréavgiften.

- Så som djurpark definierats i förarbetena är det ett mycket begränsat antal djurparker som alls kan komma i fråga för den reducerade skattesatsen. Ett problem här är den uppdelning på olika skattesatser som krävs i de flesta fall. Området upplevs inte som särskilt problematiskt med undantag för svårigheten att finna en relevant fördelningsgrund för den uppdelning av entréavgiften som ska ske.

Synpunkter från branschen

Några synpunkter på regeln har inte framförts till utredningen. Det kan dock förutsättas att branschen föredrar att få tillämpa reducerad skattesats jämfört med normalskattesatsen.

Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Efter att den reducerade skattesatsen för tillträde till djurparker infördes den 1 januari 2001 har inte någon motion direkt handlat om djurparkerna. Däremot har den reducerade skattesatsen för djurparkerna använts som argument för att även andra områden borde få reducerad skattesats. Det gäller nöjesparker (se t.ex. motion 2001/02:Sk476) och science center (se t.ex. motion 2001/02:Sk484).

9 Överlåtelser och upplåtelser av upphovsrättigheter samt utövande konstnärers framförande av upphovsrättsligt skyddade verk

Gällande lagtext

3 kap. 11 § ML (undantag från beskattning för utövande konstnärsgage)

Från skatteplikt undantas

1. en utövande konstnärers framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML (reducerad skattesats 6 % för överlåtelse och upplåtelse av vissa upphovsrättigheter)

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

...

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1,4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärers framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen.

Enligt nuvarande regler mervärdesbeskattas över- och upplåtelser av upphovsrättigheter som nämns i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML med den reducerade skattesatsen 6 procent. Exempel på sådana rättigheter utgör författarens ekonomiska rätt till en bok respektive

en kompositörs rätt till ett musikaliskt verk. Undantag från beskattning tillämpas enligt 3 kap. 11 § 1 ML t.ex. för den ersättning en artist får när han framför ett verk.

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats för överlåtelse och upplåtelse av aktuella rättigheter finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 8 till bilaga H i sjätte direktivet. Undantaget från beskattning för konstnärs framförande av verk (gaget till artisten) grundas på anslutningsfördraget till EG (SFS 1994:1501, s. 5793) och punkten 2 i bilaga F. Enligt dessa bestämmelser får Sverige under den övergångsperiod som anges i artikel 28.4 fortsätta att undanta tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister i enlighet med punkten 2 i bilaga F så länge någon av de medlemsstater som då var medlemmar tillämpar ett sådant undantag.

9.1 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdesskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186-189) konstaterades att en stor del av kultur- och nöjesområdet inte omfattades av mervärdesskatteplikten. Enligt kommitténs mening framstod det dock som naturligt att en generell konsumtionsbeskattning av mervärdesskattetyper också skulle omfatta ett så stort område som kulturområdet. Man menade att den då gällande mervärdesskattelagstiftningen kunde sägas subventionera nöjeskonsumtionen till förfång för konsumtion på andra områden.

Man konstaterade dock att det i vissa fall kunde finnas skäl att begränsa det skattepliktiga området inom t.ex. kulturområdet. En sådan begränsning kunde vara motiverad av kulturpolitiska hänsynstaganden och att en stor del av verksamheten på kulturområdet var subventionerat av stat och kommun och även av det privata näringslivet.

Kommittén redogjorde för olika för- och nackdelar av att undanta respektive införa skatteplikt för ifrågakvarande immateriella rättigheter (s. 207-208). Kommittén förordade efter en bedömning av dessa omständigheter att samtliga upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter skulle inrymmas under skatteplikten. Fördelar med att införa skatteplikt var att mervärdesskattelagstiftningen skulle förenklas, eventuella fördelningsproblem avseende såväl ingående som utgående mervärdesskatt skulle bortfalla samt

vidare att införande av skatteplikt skulle bidra till strävandet att göra mervärdesskatten generellt tillämpbar.

I propositionen som behandlade utredningens förslag (prop. 1989/90:111, s. 112–114) gjorde departementschefen en annan bedömning. Han delade i och för sig kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell mervärdesskatt men menade att det kunde finnas skäl att undanta viss verksamhet inom kulturområdet. De skäl som departementschefen tidigare angett för att undanta viss verksamhet inom kulturområdet var bl.a. kulturpolitiska. Upplåtelse och överlåtelse av vissa immateriella rättigheter med anknytning till kulturområdet borde omfattas av undantaget från beskattning. Skattefriheten skulle därvid gälla sådana rättigheter som omfattades av 1, 4 och 5 §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Undantaget borde även omfatta utövande konstnärs framförande av litterära eller konstnärliga verk samt royaltyn och andra ersättningar från exempelvis grammofonbolag och även sådana ersättningar som kan utgå om en grammofoonkiva eller liknande används vid ljud-, radio- eller televisionsut-sändning eller vid annat offentligt framförande i förvärvssyfte.

Skälet till att undantaget från beskattning för dessa tjänster bi-behölls vid skattereformen var således kulturpolitiska.

I propositionen (s. 114) uttalas att även t.ex. reklamalster kunde vara föremål för upphovsrätt. Några skäl att undanta rättigheter avseende sådana alster eller rätt till system eller program för ADB kunde enligt departementschefen inte anföras. Det konstaterades att rättigheter av detta slag i stor utsträckning tillhandahålls skatt-skyldiga, varför ett undantag från skatteplikt skulle medföra kumulativa effekter. Departementschefen menade vidare att vis-ningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information även fortsättningsvis borde omfattas av skatte-plikten. Videogram eller annan för återgivning gjord jämförlig in-spelning av detta slag som avser information borde också omfattas av skatteplikten.

Genom prop. 1993/94:109 *Fotografirättens integration i upp-hovsrättslagen* föreslogs att rätten till fotografier skulle regleras i upphovsrättslagen och att lagen om rätt till fotografisk bild skulle upphävas. För att inte denna civilrättsliga lagändring skulle med-föra att rättsläget när det gällde mervärdesskatteplikten skulle för-ändras infördes ett uttryckligt undantag från det dåvarande undan-taget från skatteplikt för fotografier. Omsättning av rättigheter av-

seende fotografier var således alltså skattepliktig (prop. 1993/94:109, bet. 1993/94:Lu16, rskr. 1993/94:226, SFS 1994:190).

I betänkandet *Mervärdesskatten* och EG (SOU 1994:88, s. 136–138) konstaterade utredningen att det inte var möjligt enligt EG:s bestämmelser att bibehålla det generella undantaget från beskattning för överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk. Däremot fanns det möjlighet att tills vidare bibehålla undantaget såvitt avsåg upphovsmannens egen överlåtelse eller upplåtelse. Vidare konstaterades att Sverige genom anslutningsfördraget fått rätt att från beskattning tills vidare undanta tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Däremot innebar EG:s regler att ersättningar som betalades till annan än den utövande konstnären skulle omfattas av skatteplikten. I den proposition som följde på betänkandet (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106) konstaterades att behovet av regelförändringar på bl.a. kulturområdet borde bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen uttalade därför att man så snart som möjligt avsåg att återkomma till riksdagen i denna fråga.

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatten inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* återkom regeringen med förslag. Förslaget innebar att skatteplikt skulle införas för upplåtelse och överlåtelse av sådana upphovsrättigheter som vid den tidpunkten var undantagna från beskattning enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Vidare föreslogs att skatteplikt skulle införas för upplåtelse och överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärns framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Skattesatsen bestämdes i båda dessa fall till 6 procent.

Propositionen skiljde sig från utredningens förslag (SOU 1994:200) såtillvida att utredningen hade föreslagit att upphovsmannens upplåtelse och överlåtelse av upphovsrättigheter respektive utövande konstnärns upplåtelse och överlåtelse av rättigheter till ljud- och bildupptagning av framförande skulle undantas från beskattning.

Det grundläggande skälet till att det var angeläget att genomföra en förändring av reglerna var som redovisats att den reglering som fanns i ML inte överensstämde med gällande EG-rätt. När det gällde upphovsmannens egna omsättningar fanns det såsom utredningen föreslagit möjligheter att undanta dessa från beskattning.

Vid remissbehandlingen av utredningens betänkande och vid kontakter mellan Finansdepartementet och organisationer som var verksamma på området hade det dock framkommit att en avgräns-

ning som innebar att endast upphovsmannens överlåtelse respektive upplåtelse av rättigheter skulle undantas från beskattning skulle medföra mycket stora administrativa problem för organisationer som företrädde rättighetsinnehavarna. Regeringen anförde bl.a. följande (s. 31):

Dessa upphovsrättsorganisationer betalar i många fall ut upphovsrättsliga ersättningar till rättighetsinnehavarna efter avräkning, utan att rättighetsinnehavarna ställt ut någon faktura. Det skulle därvid uppstå problem vid utbetalningen om olika mervärdesskatteregler skulle gälla för olika rättighetsinnehavare (upphovsman, bolag, dödsbo, organisationer, testamentstagare o.d.). Förhållandena torde bli särskilt komplicerade för organisationer som hanterar ersättningar för upphovsrättigheter ingående i kabel-TV-program o.dyl. Liknande administrativa problem skulle även uppstå om olika skattesatser tillämpas för olika subjekt eller om en omsättningsgräns för skattskyldighet införs.

Vid en sammanvägning av alla omständigheter var regeringens bedömning att även om vissa av upphovsmännen sannolikt skulle föredra att deras omsättningar även fortsättningsvis skulle undantas från beskattning framstod ett förslag som medförde olika skattesituation beroende på vem som omsatte tjänsten som en mindre lämplig lösning. Regeringen föreslog därför att en generell skatteplikt skulle införas på detta område men att skattesatsen skulle bestämmas till den lägsta tillämpliga nivån, 6 procent. Regeringen bedömde att den låga skattesatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående mervärdesskatt skulle medföra att de ekonomiska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små för de på olika sätt berörda.

När det däremot gällde ersättningen för framförandet av det litterära eller konstnärliga verket (t.ex. gage) ansåg regeringen att det var lämpligt att utnyttja den möjlighet som anslutningsfördraget gav att undanta denna typ av omsättningar från skatteplikt. Regeringen ansåg att de problem som redovisats vid upplåtelse och överlåtelse av rättigheter saknade motsvarighet när det gällde ersättningen för själva framförandet.

De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69, SFS 1996/97:1327).

9.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

Som redogjorts för i föregående avsnitt infördes den 1 januari 1997 skatteplikt (6 %) för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk samt för upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnär framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

Liksom tidigare skulle dock beskattning ske med normalskattesatsen för rättigheter när det var fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avsåg information.

Reducerad skattesats (6 %) infördes vidare för upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnär framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

I prop. 1996/97:10 gjordes inte några uttalanden om tillämpningsområdet för de områden som reducerad skattesats infördes för. Det kan antas att det ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt ansågs obehövt att uttala något om tillämpningen av dessa bestämmelser då tillämpningsområdet (vilka tjänster som avsågs) inte skulle förändras. Den förändring som skedde var enbart att skattesatsen 6 procent infördes för nämnda omsättningar. Eftersom omsättningen av dessa tjänster redan tidigare avvikit från den generella beskattningen genom att vara undantagna från beskattning hade de även innan lagändringen varit uttryckligt omnämnda i ML.

Den praxis som utvecklats för att avgöra om omsättningar skulle vara undantagna från beskattning kunde även tillämpas för att avgöra om omsättningarna nu skulle omfattas av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen. När det gällde en utövande konstnär framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (t.ex. gaget för att uppträda) bibehölls undantaget från beskattning i ML.

I propositionen hänvisas (s. 27) till uttalanden i prop. 1989/90:111 som gjordes i samband med att undantaget från beskattning för dessa tjänster infördes. I prop. 1989/90:111 uttalas bl.a. följande (s. 194 och 195)¹:

Angående upphovsrätterna bör slutligen anmärkas att med överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter avses alla transaktioner varigenom upphovsrätten helt eller delvis övergår till annan person. Häri ligger att

¹ Det bör noteras att hänvisningarna i citatet är till lagen om mervärdesskatt (SFS 1968:430).

skattefriheten även innefattar exempelvis ersättningar som utgår till upphovsmän på grundval av avtal mellan å ena sidan organisation som företräder upphovsmän och å andra sidan mediaföretag. En sådan om-sättning är här att jämställa med upplåtelse eller överlåtelse även om upphovsmannen inte är medlem i organisationen.

...

Beträffande förhållandet mellan upphovsrätten till ett alster av bildkonst, första stycket a), och äganderätten till ett sådant alster, första stycket b), kan anmärkas följande. Om en konstnär överlåter äganderätten till ett eget bildkonstalster, dvs. själva exemplaret, så blir överlåtelsen skattefri enligt b). En annan sak är att om konstnären i stället (eller dessutom) upplåter eller överlåter upphovsrätten till bildkonstalstret. Det kan alltså gälla rätten att mångfaldiga och sprida exemplarets innehåll. Denna upplåtelse eller överlåtelse blir skattefri enligt a).

...

I första stycket c) undantas en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av framförandet.

Med utövande konstnär avses här sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och andra utövande konstnärer. I mervärdesskattesammanhang innebär detta att utanför skattefriheten faller i allmänhet t.ex. föredragshållare och andra informatörer. Dessa agerar normalt inte i egenskap av utövande konstnärer. Denna gräns för skattefriheten gäller även om framförandet avser ett litterärt eller konstnärligt verk. Utövande konstnärs framförande av annat än sådana verk faller i praktiken utanför inkomstslaget näringsverksamhet och därmed utanför mervärdeskattesystemet.

Genom skattefriheten för rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning undantas royalties och andra ersättningar som erhålls för att t.ex. grammofon- eller videospelningar används av radio- och televisionsföretag eller annan. Jämfört med lagrådsremissen har skattefriheten utsträckt till att gälla inte endast rättighet som innehas av konstnären själv. Ett grammofonbolags ersättning från ett radio- eller televisionsföretag för användandet blir således inte skattepliktig.

Dessa uttalanden utgör fortfarande de grundläggande kommentarerna för nuvarande regler om reducerad skattesats för överlåtelse och upplåtelse av upphovsrättigheter (7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML) och för undantaget från beskattning för utövande konstnärs framförande (artistens gage) av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av upphovsrättslagen (3 kap. 11 § 1 ML).

I författningskommentaren till den nya 3 kap. 11 § 1 ML konstateras att undantagets omfattning avseende utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är avsett att motsvara den förutvarande punkten 2. Vidare anges att i likhet med vad

som hittills gällt avses det inte att någon skillnad i mervärdesskattelhänseende skall uppstå beroende på vilken form konstnären väljer att bedriva sin verksamhet i (enskild firma, aktiebolag m.m.). I författningskommentaren till 7 kap. 1 § tredje stycket (reducerad skattesats) konstateras att de omsättningar vid vilka reducerad skattesats skall tillämpas avses motsvara de omsättningar som enligt tidigare bestämmelse varit undantagna från beskattning.

9.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till åter speglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

Domstolsavgöranden

Skatterättsnämndens förhandsbesked i april 1995

En person var enligt nämnden att betrakta som en utövande konstnär när han för reklamändamål läste in sådana speakertexter som var aktuella i ärendet. Att verksamheten bedrevs i bolagsform föranledde inte någon annan bedömning. Omsättningarna var således undantagna från beskattning (Skattenytt 1995, s. 569). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked i juni 1995

Ett handelsbolags verksamhet omfattade uthyrning av musikinstrument, elektronisk utrustning och orkesterbuss. Denna del av verksamheten var mervärdesskattepliktig. Bolaget medverkade också i ett aktiebolag som ägnade sig åt dansbandsmusik. Denna del av bolagets verksamhet var undantagen från beskattning (framförande av konstnärligt verk, 3 kap. 11 § ML). Efter en planerad omorganisation skulle aktiebolaget bedriva hela verksamheten. Skatterättsnämnden ansåg att aktiebolaget efter den planerade

omorganisationen skulle tillhandahålla tjänster som var hänförliga till framförande av konstnärliga verk och att omsättningarna således var undantagna från skatteplikt. Enligt Skatterättsnämnden kunde bolaget inte, även om särskilda avtal upprättades, därutöver anses tillhandahålla särskilda tjänster avseende uthyrning av musikinstrument och andra skattepliktiga varor till förvärvaren av den skattefria tjänsten. Enligt nämnden låg det i sakens natur att den som omsätter en tjänst enligt ML har tillgång till de arbetsredskap m.m. som är nödvändiga för tjänstens utförande (Skattenytt 1995, s. 571). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 augusti 1996

Sökandens verksamhet bestod i att bedriva vildmarksturer i arktiska områden och att därefter redovisa dessa upplevelser på olika sätt. Det tillhandahållande som var aktuellt i målet bestod av att sökanden kåserade till diabilder om olika vildmarksupplevelser som avslutades med ett hopsatt bildspel med musik. Skatterättsnämnden ansåg att sökanden i den aktuella verksamheten i allt väsentligt var att anse som föredragshållare och att sökanden därför inte var att betrakta som utövande konstnär enligt 3 kap. 11 § 2 ML. Omsättningen av de aktuella tjänsterna var således inte undantagna från beskattning (Skattenytt 1997, s. 87). Ärendet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 juni 1997

Frågan i målet var vilken skattesats som skulle tillämpas på inspelningstjänster. Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML (nuvarande punkten 8 i samma paragraf) skulle skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av vissa rättigheter som omfattades av upphovsrättslagen. Sökandebolaget utförde inspelningstjänster i samband med reportage åt ett TV-bolag. En anställd från sökandebolaget följde med en reporter från TV-bolaget och utförde i samband med reportaget erforderliga inspelningar, t.ex. filmade intervjuer och gjorde s.k. klippningsbilder som redigerades in under intervjuer. Efter uppdragets slut överlämnades videokassetterna med inspelningen till reportern. Redigerings- och klippningsarbetet gjordes därefter hos TV-bolaget.

Skatterättsnämnden ansåg att de aktuella tjänsterna i allt väsentligt fick anses omfatta tillhandahållande av tjänster avseende filminspelningar av intervjuer och inte överlåtelse av upphovsrätt till filmverk. Skatterättsnämnden fann således att skattesatsen för omsättning av inspelningstjänsterna skulle utgöra 25 procent av beskattningsunderlaget (Skattenytt 1997, s. 740). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 8 oktober 1997

Frågan var om uppträdanden var en sådan omsättning av tjänst som omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Sökanden var en underhållare som uppträdde tillsammans med två andra personer under ett gemensamt artistnamn. Uppträdandena skedde både i slutna sällskap och offentligt på restauranger och andra lokaler. Vid uppträdandena framfördes både musikstycken som var kända för en bred publik och egna sångstycken. Skatterättsnämnden fann att sökandens verksamhet var sådan att den omfattades av undantagsbestämmelsen från skatteplikt i ML (Skattenytt 1998, s. 198). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

RÅ 1999 ref 9

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked önskade X AB få svar på huruvida bolagets uppdrag utgjorde mervärdesskattepliktig verksamhet och, om så var fallet, vilken skattesats som då var tillämplig. Av handlingarna i målet framgick bl.a. följande. X AB i vilket A var ensam aktieägare och styrelseledamot ställde A till förfogande som programledare och producent för underhållningsprogram enligt fastlagda programplaner. Dessa uppdrag utfördes självständigt av bolaget. A var den ende anställda i X AB. Redaktionellt och förberedande arbete skedde i samråd med ansvarig projektledare och redaktionschef och i samarbete med televisionsbolagets personal. Ersättningsarna för utförda uppdrag inkluderade fri förfoganderätt för televisionsbolaget till genom avtalet utförda prestationer. Exklusiv rätt att utan inskränkningar förfoga över manus och program m.m. tillkom televisionsbolaget. Regeringsrätten konstaterade att X AB:s prestationer enligt avtalet i första hand bestod i att tillhandahålla A:s personliga insatser i

form av programledar- och producenttjänster för planering och genomförande av programmen. Enligt Regeringsrätten låg tyngdpunkten i prestationerna i utförandet av nämnda tjänster. Regeringsrätten ansåg i likhet med Skatterättsnämnden att underhållningsprogrammen kunde hänföras till sådana verk, som åtnjuter skydd enligt upphovsrättslagen, och att A:s insatser till en del fick anses vara av sådan skapande karaktär att han var att betrakta som en av upphovsmännen till programmen. Regeringsrätten fann att en uppdelning av de tillhandahållna prestationerna fick anses vara adekvat med hänsyn till omständigheterna i målet. Mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för de prestationer som, utan att innefatta skapande i upphovsrättslig mening, avsåg tillhandahållande av producent- och programledartjänster och med 6 procent av beskattningsunderlaget för den mindre del av prestationerna enligt avtalet som avsåg överlåtelse av upphovsrätt. Beskattningsunderlaget skulle därvid fastställas för vardera slaget av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kunde fastställas på ett sådant sätt, skulle detta bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

RÅ 1999 not 105

Sökanden tillhandahåll visst material till media dels i form av färdiga produkter med texter, kartor och annan grafik och dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik för mottagarens egen slutliga bearbetning och presentation. Frågan var om tillhandahållandena helt eller delvis skulle anses omfatta upplåtelse eller överlåtelse av sådana rättigheter som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket och som skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent. Skatterättsnämnden menade att vad sökanden omsatte var sammanställningar av fakta och att mottagaren av dessa fakta väsentligen redovisade dessa fakta utan att därigenom förfoga över den upphovsrätt som kunde anses tillkomma sökanden. Skattesatsen var därför 25 procent. När det gällde tillhandahållandena som avsåg rätten att offentliggöra grafik var situationen annorlunda. Grafiken fick anses utgöra litterära verk i form av kartor eller annat verk av beskrivande art. Mottagaren hade förvärvat rätten att offentliggöra dessa verk. Nämnden menade att då denna grafik inte avsåg film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avsåg information var beskattningsunderlaget 6 procent för den del av

ersättningen som avsåg grafiken (Skattenytt 1998, s. 722). Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Kammarrätten i Stockholm den 28 september 2001 (mål nr 5052-2000)

Målet gällde tid före den 1 januari 1997. Enligt 8 § 5 GML samt punkten 7 av anvisningarna framgick att upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 och 5 § upphovsrättslagen var undantagna från beskattning (numera beskattning med reducerad skattesats). Av domen framgår att ett bolag haft i uppdrag att utifrån en beställning producera ett TV-program. Bolaget hade enligt länsrätten en självständig ställning gentemot TV-programföretaget. Länsrätten menade sammantaget att samtliga omständigheter i målet visade att bolaget som producent självständigt skapat ett verk i upphovsrättslagens mening. Upphovsrätten hade från början tillkommit bolaget men senare övergått till TV-programföretaget. Frågan var då om ersättningen för programföretagen i sin helhet eller endast till en del skulle anses utgöra ersättning för överlåtelse av upphovsrätt. Länsrätten redogjorde därvid för delnings- och huvudsaklighetsprincipen och konstaterade att i RÅ 1999 ref 9 hade Regeringsrätten uttalat att tyngdpunkten i det fallet inte låg i överlåtelsen av upphovsrätten utan i programledarens personliga insatser i form av programledar- och producenttjänster för planering och genomförande av programmen (beskattning med normalskattesatsen). Länsrätten redogjorde för skillnader mellan det aktuella målet och regeringsrättsavgörandet. Länsrätten fann i sin bedömning att det för TV-programföretaget var av avgörande betydelse att erhålla upphovs- och sändningsrättigheterna till de program bolaget producerat. Under sådana förhållanden ansåg länsrätten att även om det också är så att produktionstjänsterna är nödvändiga för framställningen och sändningen av verket så får dessa tjänster ses som ett nödvändigt och underordnat led till tillhandahållande av rättigheterna. Länsrätten fann således att det som bolaget omsatt huvudsakligen bestod av upphovsrätt (undantaget från beskattning). Bolaget överklagade domen och yrkade att den tjänst som bolaget tillhandahöll i sin helhet skulle anses skattepliktig. Kammarrätten ändrade inte länsrättens dom (målet har vunnit laga kraft).

Kammarrätten i Stockholm den 19 december 2001 (dnr. 2979-2000)

Målet gällde tid före den 1 januari 1997. Enligt 8 § 5 GML samt punkten 7 av anvisningarna framgick att upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 och 5 § upphovsrättslagen var undantagna från beskattning (numera beskattning med reducerad skattesats). Av domen framgår bland annat följande. Ett bolag levererade sändningsklara s.k. betakassetter som innehöll på- och avpresentationer till TV-program. Kassetterna innehöll i huvudsak inspelning i ljud och bild av uppläsningar av information om kommande och tidigare sända TV-program. Kassetterna levererades till ett TV-bolag. Skattemyndigheten ansåg att de på- och avpresentationer som bolaget tillhandahöll utgjorde sådana upphovsrättsligt skyddade verk som omfattas av 1, 4 och 5 § upphovsrättslagen varför undantag från skatteplikt skulle föreligga. Bolaget menade att produktionerna inte var av sådan art att de skulle undantas från beskattning. Kammarrätten uttalade följande:

Programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är istället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt 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 väsentligt identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda kan de aktuella framförandena inte anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning.

Målet har inte överklagats.

RÅ 2002 ref 9 (EMA Telstar)

Av domen framgår bl.a. följande. Bolaget (EMA Telstar) hade genom egna anställda eller underleverantörer skapat ett sceniskt verk för en viss musikgrupp. Bolaget avsåg att träffa avtal med olika arrangörer om uppförande av verket mot ersättning. I uppförandet av verket medverkade förutom musikgruppen även annan personal. Frågan i målet var om mervärdesskatt skulle tas ut på ersättningen och vilken skattesats som i så fall skulle tillämpas.

När det gällde frågan om omsättningen var undantagen från beskattning enligt 3 kap. 11 § 1 ML gjorde Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden gjort. Skatterättsnämnden uttalade följande i den delen:

Som utövande konstnärer enligt den nämnda bestämmelsen kan anses såväl solister som ensembler. - 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.

Vad gällde frågan om omsättningen i stället kunde utgöra en sådan överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätt som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 (numera 8) ML och beskattas med reducerad skattesats gjorde Regeringsrätten följande bedömning:

EMA:s prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller olika komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt - med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik - också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket.

Frågan blir då om en eller flera tjänster skall anses föreligga. Av EG-domstolens praxis (t.ex. dom den 28 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd, REG 1999 s. I-973) följer att det är fråga om en enda tjänst om en eller flera delar utgör den huvudsakliga tjänsten medan andra delar är av underordnad karaktär. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig utan endast som ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som företaget tillhandahåller.

Om endast en tjänst föreligger skall skattesatsen bestämmas efter vad som gäller för denna tjänst. I annat fall skall en uppdelning av de olika tjänsterna ske så att var och en beskattas efter den skattesats som gäller för respektive tjänst. Uppdelningen får, om den inte kan fastställas på annat sätt, ske efter skälig grund.

De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna - däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen - tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna. Det saknas därför skäl att ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del.

Länsrättens i Stockholms län den 27 januari 2003 (mål nr 19339-02 och 19342-02)

I målet hade tjänster fakturerats som hade betecknats som bildproducent, sändningsledning, studiomann, bandredaktör, producent, sändningsproducent, studiomannautbildning och kursledning. Länsrätten konstaterade att bolagets prestation bestod i att sköta ljud, scripta, studiokamera, bildproducera samt mixa ljud och ljus samt se till att reportagen kom i rätt ordning, att kameran fokuseras på rätt person och att ljudet anpassas så att tittarna hör på en jämn ljudnivå. Enligt länsrättens mening utgjorde dessa tjänster snarast tekniska tjänster än produkter av andligt skapande. Bolagets prestation saknade verkshöjd menade domstolen. Mot denna bakgrund fann länsrätten att skattemyndigheten haft fog för att påföra bolaget mervärdesskatt med 25 procent av ifrågavarande tjänster.

Länsrätten i Stockholms län den 4 december 2003

I målet var frågan bl.a. vilken skattesats som skulle tillämpas på ett bolags omsättningar. Arbetet som utförts gentemot bl.a. SVT och SR hade bestått i att en anställd i bolaget utformat manus, bildmanus och sitt framförande i program. Den anställde har därefter som programledare genomfört sitt framträdande. I domen konstaterar länsrätten att den anställde inte kan anses tolka eller levandegöra något upphovsrättsligt skyddat verk på så sätt som avses i 3 kap. 11 § 1 ML. Undantaget från skatteplikt är därför inte tillämpligt. Frågan menade länsrätten därför var om de tjänster bolaget fakturerat kunde anses innefatta upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL och därmed beskattas med 6 procent mervärdesskatt i stället för huvudregelns 25 procent. Länsrätten hänvisade till RÅ 1999 ref 9 där Regeringsrätten uttalade att tyngdpunkten i det aktiebolagets prestationer fick anses ligga i utförandet av programledarens personliga insatser i form av programledare- och producenttjänster för planeringen och genomförandet av programmen. Överlåtelsen av upphovsrätten till TV-företaget fick då, enligt Regeringsrätten, inte anses som det centrala inslaget i avtalet i mervärdesskattehänseende. Regeringsrätten fann därför att en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle ske på så sätt att större delen av ersättningen

skulle anses utgöra ersättning för tillhandahållande av producent- och programledartjänster och den mindre delen av ersättningen skulle anses utgöra ersättning för överlåtelse av upphovsrätt. Länsrätten menade att även i det aktuella fallet fick tyngdpunkten i bolagets prestationer ligga i utförandet av den anställdes personliga insatser i form av programledartjänster för planeringen och genomförandet av programmen. Tillhandahållandet av den anställda i rollen som programledare, reporter och medverkande i program och överlåtelsen av upphovsrätten är två olika prestationer för vilka skattesatsen skall bestämmas var för sig. Beskattningsunderlaget fick i enlighet med 7 kap. 7 § ML bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 december 2003

Fråga i målet var om en verksamhet som en skådespelerska bedrev skulle undantas från beskattning enligt 3 kap. 11 § 1 ML (framförande av verk), om den skulle beskattas med reducerad skattesats enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML (upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning), eller om en uppdelning skulle ske så båda bestämmelserna blev tillämpliga. Skådespelarskans verksamhet bedrevs i bolagsform där hon och en till henne närstående person ägde aktierna. Nämnden uttalade inledningsvis att den omständigheten att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform inte påverkar bedömningen av skattskyldighet till mervärdesskatt.

Skatterättsnämnden anförde därefter följande:

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 ersätt-

ningen 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.

Två av nämndens ledamöter var skiljaktiga och ansåg att det arvode som erhållits i allt väsentligt är hänförligt till utförda skådespelarprestationer medan förvärvet av rättigheter fick anses vara underordnade det konstnärliga framförandet.

Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket.

Regeringsrättens dom den 5 april 2004 (mål nr 2247-03)

Fråga var bl.a. om tillhandahållande av erotiska telefonmeddelanden omfattades av undantaget från skatteplikt såsom utövande konstnär (3 kap. 11 § ML).

Sökanden i målet avsåg att bilda ett bolag som skulle tillhandahålla telefonsamtal som utgjordes av avlyssning av förinspelat framförande av novell med erotiskt innehåll samt avlyssning av framförande av föreställning med erotiskt innehåll i realtid. Debitering skulle ske till ett fast pris via uppringarens telefonabonnemang. Flera personer skulle kunna avlyssna uppläsningen samtidigt av en och samma novell. Novellen skulle framföras av den person som författat novellen, och framförandet skulle, enligt sökanden, ske med inlevelse (novellen levandegörs). Bolagets verksamhet skulle komma att bedrivas av 15 anställda personer.

Sökanden ställde ett flertal frågor. I detta sammanhang redovisas enbart ställningstagande som har intresse för detta avsnitt. Skatterättsnämnden fann när det gällde de förinspelade uppläsningarna att avgiften för telefonsamtalet inte kunde anses utgöra ersättning till konstnären för hans framförande utan i stället till bolaget för dess återgivande av inspelningen. Tjänsten utgjorde därför inte en från skatteplikt undantagen omsättning enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Bestämmelsen var inte heller tillämplig när det gällde tillhandahållande av avlyssning av framförande i realtid av föreställning. Skatterättsnämnden anförde som skäl i den delen att eftersom inte identitet förelåg mellan den utövande konstnären och bolaget var bestämmelsen inte tillämplig. Skatterättsnämnden (Skatterättsnämndens förhandsbesked den 17 mars 2003) konstaterade att

skattefriheten inte påverkas om en utövande konstnär bedriver sin konstnärliga verksamhet genom en juridisk person, t.ex. ett aktieföretag (jfr RÅ 2002 ref 9). En förutsättning menade dock nämnden var att det föreligger en fullständig identitet mellan den utövande konstnären och den juridiska personen (nämndens tolkning av RR-fallet). Regeringsrätten gjorde samma bedömning som nämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 411/03)

Målet gällde ett uppdrag att för SVT:s räkning utföra manusarbete och programpresentation samt manusarbete och inläsning av trailer. Arvodet inkluderade övergång av all ägande- och nyttjanderätt till utförda prestationer och levererat material. Länsrätten fann att tyngdpunkten bestod i tillhandahållande av personliga insatser i form av programpresentationstjänster. Mot denna bakgrund skulle således inte enbart skattesatsen 6 procent tillämpas. För programledartjänsten var tillämplig skattesats 25 procent. Kammarrätten delade länsrättens bedömning.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 735/03 och 737/03)

En journalist har via sitt eget företag anlitats av SVT som reporter och programledare i Sportspegeln och Sportnytt. Företaget gjorde i målet gällande att tjänsten utgör ett framförande av skyddat litterärt eller konstnärligt verk av en utövande konstnär vilket är undantaget från skatteplikt. Företaget gjorde också gällande att tjänsten som tillhandahålls är jämförbar med journalistiskt arbete samt att tjänsten huvudsakligen utgörs av upplåtelse eller överlåtelse av litterärt verk. Länsrätten ansåg inte att journalisten kunde anses tolka eller levandegöra ett verk på sådant sätt att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § ML var tillämpligt. Tillhandahållandet av journalisten i rollen som programledare och kommentator (25 %) och överlåtelsen av upphovsrätten (6 %) ansågs utgöra två olika prestationer för vilka skattesatsen och beskattningsunderlaget skulle bestämmas var för sig. Länsrätten menade att tyngdpunkten fick anses bestå av tillhandahållande av journalistens personliga insatser i form av programledar- och kommentatorstjänster.

Kammarrätten delade länsrättens bedömning. Kammarrätten avgjorde samma dag mål nr 739/03, 740/03 och 803/03 som berörde andra journalister som anlitats av SVT för arbetet med sportprogram. Omständigheterna var i stort sett desamma och kammarrätten kom till samma slutsats.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 743/03)

En person har via sitt bolag anlitats av SVT för TV-programmet Allsång på Skansen. Enligt avtalet skulle denne vara programledare för programmen, medverka vid repetitioner samt utföra visst manus- och redaktionellt arbete enligt överenskommelse med SVT:s projektledning. Han skulle vidare medverka vid diverse press- och marknadsföringsaktiviteter. Den ersättning som betalades inkluderade all äganderätt- och nyttjanderätt till genom avtalet utförda prestationer och levererat material. Länsrätten ansåg att Allsång på Skansen bestod av tre olika delar, en utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk (undantag från beskattning), en överlåtelse av upphovsrätt (6 %) och en del avseende programledartjänsten (25 %). Länsrätten följde därvid den uppdelning som skattemyndigheten hade gjort varvid 45 procent hänfördes till framförande av upphovsrättsligt skyddat verk medan enbart en mindre del var hänförlig till överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätt. Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 1147/03)

Enligt avtal med SVT har bolaget tillhandahållit en fotograf för fotografering av reportagefilmer som gjorts huvudsakligen för nyhetsprogramverksamheten inom SVT. Länsrätten uppger att en filmfotografers insatser normalt debiteras med 25 procents mervärdesskatt. Länsrätten menar dock att en fotograf som deltar i filmningen på andra sätt än det rent filmtekniska torde kunna erhålla upphovsrätt, eventuellt tillsammans med andra, till ett filmverk. I det här fallet menade länsrätten att det inte framkommit annat än att det är fråga om rent tillhandahållande av tjänster som avser icke upphovsrättsskapande filminspelning. Kammarrätten gjorde inte annan bedömning.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 1147/03)

Journalisten har via bolaget anlåtts av SVT för att utföra programledartjänster samt författa manus till aktuellt program. Kammarrätten fann att en mindre del av arbetet bestod av manusförfattande som skulle beskattas med reducerad skattesats (6 %). Den huvudsakliga delen av prestationen skulle beskattas med normalskattesatsen, 25 procent.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 3932–3933/03)

En fotograf hade utfört tjänster som filmfotograf till SVT:s inspelning av en dramaproduktion. Kammarrätten konstaterade att det var ostridigt att programmen utgjorde filmverk. Genom sin medverkan fick fotografen anses som en av upphovsmännen till filmverket. Innebörden av fotografens medverkan menade kammarrätten var att han överlät sin del av upphovsrätten till programmen. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 6 procent.

Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 212/04)

I målet tillhandahöll en journalist via sitt bolag tjänster bestående av programledartjänster, reportertjänster, skriva manus, intervjufrågor samt programledartexter till SVT i samband med programmen Världens barn och Hallo Sydney. Kammarrätten fann att tyngdpunkten i bolagets tillhandahållanden fick anses ligga i att man ställt journalistens tjänster som programledare och reporter till SVT:s förfogande (25 %). Journalisten var dock även att anse som en av upphovsmännen till programmen. Ersättningen skulle till den del avse överlåtelse av upphovsrätt (6 %). Även för den del som avsåg att skriva manus skulle skatt tas ut med 6 procent. Kammarrätten ansåg att i detta fall måste en uppdelning efter skälig grund ske.

Uttalanden av Skatteverket

Skatteverket har i handledning för mervärdesskatt 2004 utförligt redogjort för mervärdesbeskattningen av immateriella rättigheter (s. 679–702) samt ljud- och bildupptagning (s. 709). För en

fullständig redovisning hänvisas till dessa sidor. I det följande skall enbart kort redovisas vilka frågeställningar RSV under senare år sett anledning att särskilt kommentera (genom t.ex. skrivelser).

RSV:s skrivelse 981029 om clowner (dnr. 1003-98/901)

I RSV:s handledning för 1997 angavs att trollkonstnärer, clowner, imitatorer, jonglörer, statister och akrobater i regel inte framför något litterärt eller konstnärligt verk. I skrivelsen upplyste RSV att detta uttalande har tagits bort men verket betonar samtidigt att för att framförandet skall omfattas av skattefrihet räcker det inte med att någon framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Det ställs dessutom krav på att man tolkar eller levandegör verket. Den som framträder skall vara en s.k. utövande konstnär.

RSV skrivelse 991213 om kommentatorstjänster (dnr 120112-99/100)

I skrivelsen behandlas bl.a. om kommentatorstjänster och frågeställningar om dessa tjänster kan anses utgöra ett verk som faller in under upphovsrättslagens skydd. Frågeställningar hade uppkommit avseende tillämplig skattesats vid tillhandahållande av sportkommentatorstjänster i TV. RSV hänvisade till RÅ 1999 ref 9 och uttalade följande:

RSV menar att en särskild bedömning i det enskilda fallet måste ske huruvida tjänsten kan anses utgöra ett skyddat verk (självständigt skapande insats) eller om det kan anses motsvara ett enklare nyhetsmeddelande. I de fall tjänsten anses utgöra skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls t.ex. administrations- eller informationstjänster. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund.

RSV:s skrivelse 991215 om produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag (dnr. 10405-98/901) och RSV:s skrivelse 011006 om produktionsutläggning, rättighetsupplåtelse eller inte? (dnr. 10099-01/120)

I brevsvaret från 1999 (båda brevsvaren återges i handledning för mervärdesskatt 2004, s. 700–701) har RSV beträffande produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag där överlåtelse sker av skyddat verk angett att en bedömning av avtalet måste ske om även andra tjänster tillhandahålls. Vidare måste bedömas var tyngdpunkten i prestationen ligger. RSV menade att någon generell bedömning att tyngdpunkten skall ligga på rättighetsupplåtelsen inte kunde göras.

I skrivelsen från 2001 gör RSV följande bedömning på vissa kompletterande frågor som ställts av bolaget:

RSV gör den bedömningen att om uppdragstagaren för produktionen svarar för denna fram till färdigt TV-program bör det vara fråga om en rättighetsupplåtelse och därmed en skattesats om 6 %. Att uppdragstagaren upphandlat tjänster från annan för att kunna producera filmen bör inte ha någon betydelse. Även om det också är så att produktions-tjänsterna är nödvändiga för framställningen och sändningen av verket, dvs. TV-programmen, får produktionstjänsterna ses som ett underordnat led i tillhandahållandet av rättigheterna.

RSV är av den bedömningen att det avgörande för vad som överläts eller tillhandahålls är avtalet, dvs. vad bolaget har beställt och betalar för. Avgörande är således om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. Vidare måste bedömas om avtalet innefattar flera tillhandahållanden som inte kan anses vara underordnade någon huvudtjänst. Om så är fallet ska samtliga dessa tillhandahållanden bedömas om de avser någon rättighetsupplåtelse eller inte och utifrån detta ska skattesats avgöras.

RSV:s skrivelse 991216 Musik on-line

Ett bolag frågade RSV vilken skattesats som skulle tillämpas på bolagets omsättningar till privatpersoner av musik on-line. RSV uttalade bl.a. följande:

Enligt RSV:s mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Vidare menar RSV att man måste se på vad som egentligen överläts till kunden.

I förevarande fall anges att kunden inte får nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Dock kan anses att kunden erhåller en rätt att

själv framställa ett eget exemplar. RSV 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 RSV:s mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätt.

RSV ansåg att det heller inte var fråga om en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärs framförande av konstnärligt verk. Tillämplig skattesats skulle vara 25 procent.

RSV:s skrivelse 000209 om skattesats vid utbetalning av royalty (dnr. 986-00/120)

Skrivelsen behandlar frågeställning kring tillämplig skattesats vid utbetalning av royalty till formgivare. RSV konstaterade att om royaltyn erhålls i en yrkesmässig verksamhet och tillhandahållandet sker inom landet är royalty som formgivare erhåller på grund av försäljning av de formgivna produkterna att anse som ersättning av en rättighet som är mervärdesskattepliktig. Frågan blir då vilken skattesats som skall användas. Verket redogjorde för uttalanden i handledningen för mervärdesskatt om hur olika konstnärliga verk indelas och särskilt för vad som utgör brukskonst. I handledningen för mervärdesskatt (1999, avsnitt 19.3.2.2) angavs att det är viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen med 6 procent medan i det andra fallet beskattas den med skattesatsen 25 procent. I skrivelsen diskuteras vidare om skillnaden mellan det skydd den tekniska idén kan få (t.ex. patent-skydd) och det skydd den konstnärliga produkten kan få (upphovsrättsligt skydd med verkshöjd). RSV sammanfattar sin bedömning enligt följande:

Således måste en bedömning ske i det enskilda fallet huruvida överlåtelsen avser rätten till en upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 % är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) är istället 25 % tillämplig skattesats.

RSV:s skrivelse 021219 Mervärdesskatt för artistframträdanden och produktionsbolag (dnr. 10651-02/110)

I anledning av Regeringsrättens dom RÅ 2002 ref 9 (EMA Telstar) har RSV gett sin syn på tillämpningsfrågor som aktualiseras av

domen. Av Regeringsrättens avgörande (som refererats tidigare) framgår att ett produktionsbolags tillhandahållande till en arrangör skall beskattas med 25 procents moms. Domen medförde t.ex. att RSV fick revidera sin tidigare uppfattning. I skrivelsen ges ett flertal exempel på hur olika avtalssituationer skall bedömas enligt RSV. För en fullständig bild hänvisas till skrivelsen. Några uttalanden från RSV skall dock kort nämnas.

Enligt RSV:s tidigare uppfattning gällde undantaget för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (3 kap. 11 § 1 ML) i samtliga led fram till arrangören. I Regeringsrättens dom uttalades att det faktum att det i det aktuella fallet inte var de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som drev bolaget medförde att bolagets omsättning inte kunde avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. RSV gjorde i skrivelsen följande bedömning:

SRN och RR anser således 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 jämföras med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag. Ofta förekommer dock 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 RSV:s 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 artistframträdanden, men inte drivs av någon av artisterna, benämns i denna skrivelse produktionsbolag. Tillhandahållanden av ett sådant produktionsbolag omfattas inte av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML.

Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- Den grundläggande orsaken till svårigheterna inom detta område är, enligt min uppfattning, att vissa områden är obeskattade eller låg-

beskattade jämfört med närliggande områden. Eftersom lagstiftaren inte klargjort gränserna har det medfört olika tolkning inom Skatteverket och externt, otydliga avtal med felaktig tolkning av bestämmelserna och att olika konstruktioner gjorts enbart av skatteskal. Detta har i sin tur lett till uppenbar risk för olikformig beskattning i landet, onödigt skattebortfall, snedvriden konkurrens och ett utbrett missnöje med en orättvis beskattning. Vidare har det medfört att Skatteverkets kontrollresurser i högre grad än vad som kan anses vara motiverat används för lagtolkning och inte för att bekämpa skattefusk. En återgång till en skattesats och klarare regler för skattefrihet är sannolikt enda möjligheten att rätta till problemen. Det allmänna borde i stället med direkta bidrag subventionera de verksamheter som man vill stödja.

Gränsdragningen mellan överlåtelse/upplåtelse av rättighet och ett annat tillhandahållande är ett av de största problemen inom kultursektorn. Det förekommer många frågor från handläggare inom Skatteverket och från branschen eller från externa skattekonstuler. Ett stort problem är TV-produktionen. Eftersom SVT och SR inte har möjlighet att dra av ingående skatt är de angelägna om att köpta tjänster betraktas som tjänster med så låg moms som möjligt. Avtalen är ofta utformade så att det är stora svårigheter för oss inom Skatteverket att bedöma exakt vad som tillhandahållits och om rättigheter samtidigt överlåtits. Tolkningen av URL är ett svårt rättsområde i sig. Bristande kännedom om branschen och förändringar inom denna medför också svårigheter för Skatteverket. Den omständigheten att SVT och SR är en stor och dominerande uppdragsgivare gör att entreprenörerna, som ofta är små företag, inte anser sig kunna ifrågasätta de uppgifter de får om skattefrågor. Det verkar ibland förekomma att en entreprenör tar ut 6 % av SVT och 25 % av de kommersiella kanalerna för samma slags tillhandahållande.

Uppdragen är ofta av den karaktären att en viss person ska ställa sig till förfogande för ett program. I de fallen har vi ibland stöd av RÅ 1999 ref 9, programledardomen (= producent- och programledartjänster 25 %). Tyvärr är uppdragen ofta inte helt jämförbara med det rättsfallet och avtalen är dessutom mycket svårtolkade. Detta medför långdragna, resurskrävande utredningar innan beslut kan fattas. Eftersom reglerna är komplicerade och tjänstens innehåll är svår att bedöma är detta ett område som sannolikt leder till en olikformig beskattning.

Genom RÅ 2002 ref 9, EMA Telstardomen, klargjordes att momsfriheten för artistframträdande enbart gäller artisten själv och hans eget artistbolag, däremot inte produktionsbolag. Detta har för Skatteverkets del inneburit en klarare gränsdragning.

Vad som nu framför allt medför problem är vad som kan inrymmas i skattefriheten för artistframträdande såsom underordnade tjänster och vad som inte kan hänföras dit. Skattefriheten för utövande konstnärns framförande har medfört att man ofta vill bryta ut vissa tjänster och anse att de inte är underordnade artistframträdandet för att på så

sätt få avdragsrätt för den ingående skatten. Detta gäller t ex när man har flera orkesterbolag. Skattefriheten för artistframträdanden leder till olika konstruktioner som enbart syftar till att få avdragsrätt för ingående skatt för investeringarna. Detta leder till konkurrenssnedvridning och en olikformig beskattning.

- Ett företag som köper bl.a. programledartjänster verkar ha något slags standardkontrakt där man i avtalet skriver att ”Utförda prestationer avser ej momspliktiga tjänster”. I ett aktuellt fall avsåg tjänsteförvärvet ”resultatinsamling och rapportering vid sportevenemang samt sändningsledare vid sportredaktionen”. I avtalet angavs bl.a. att uppdragstagaren är ett självständigt företag samt att ersättningen inkluderar fri förfoganderätt över produktionen med iakttagande av upphovsmannens ideella rätt.

Vid påbörjandet av utredningen vidhöll man att tjänsterna inte vara momspliktiga. Det var först i ett senare skede som man blev överens med Skatteverket om att tjänsterna var momspliktiga. Nu hävdade man dock i stället att man upplät ett upphovsrättsligt skyddat verk och att skattesatsen därmed skulle vara 6 %. Skatteverket menade dock att det var fråga om ”enklare nyhetsmeddelanden” som inte omfattades av upphovsrätt och att skatt därför skulle redovisas med 25 %. Detta är ett exempel på att det kan uppstå tvister mellan Skatteverket och uppdragstagare till företag som köper tjänster inom radio- och TV-området.

- Ett annat exempel är en expert som besvarar lyssnarfrågor i lokalradion. Denne hävdar att hans svar är så personligt utformade att det han framför är upphovsrättsligt skyddade verk.
- Ett exempel på konflikt mellan tjänsteförvärvare och dennes kund är en programledare som anser att han i huvudsak tillhandahåller tjänster som ska beskattas med 25 % (jmf RÅ 1999 ref. 9). Det verkar dock som om denne programledare får protester från sin uppdragsgivare vid debitering med skattesatsen 25 %.

Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen

- Upphovsrättsområdet – Allt ”radio- och TV-folk” som är egna företagare, vad tillhandahåller dessa? Ibland egna program, ibland refererar de något och i nästa timme sköter de i princip en bandspelare i ett program och möjligen mellan skivorna talar om att nästa låt vann 1979 osv.

Synpunkter från branschen²

Svensk Teaterunion

Vid sammanträffande med utredningens sekretariat den 10 december 2003 framförde Svensk Teaterunion synpunkter både muntligt och skriftligt. När det gäller konserter, teatrar m.m. har lämnade synpunkter redovisats i avsnitt 6 i denna bilaga. När det gäller frågor om upphovsrätt och artisters uppträdande ansåg Teaterunionen att effekten av EMA Telstar domen (RÅ 2002 ref 9) måste undanröjas. Effekten av att produktionsbolag efter domen måste ta ut 25 procents moms är dels att den ideella sektorn inte har råd att betala beloppet, dels att den yrkesgrupp som i dag arbetar med förmedling (produktionsbolagen) kommer att försvinna och artisten i stället själv, som vid sin omsättning inte behöver ta ut moms, kommer att få sköta administration och fakturering. Teaterunionen menar att detta inte är en bra utveckling vare sig för föreningarna eller för den yrkeskategori som hjälper artister med att få uppdrag och anordna produktioner.

När det gällde frågan om beskattningen av utövande konstnärers framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk anförde unionen följande. I nuläget är ett sådant framförande undantaget från skatteplikt. Tjänsten är nära förknippad med upplåtelse och överlåtelse av rättigheter, som i dag beskattas med 6 procent. Detta har skapat gränsdragningsproblem. Man uppgav att det fortfarande råder osäkerhet, med olika tolkningar av skattemyndigheterna, beträffande vilken skattesats t.ex. regissörer och scenografer, som är "F-skattare", skall tillämpa. Liknande exempel finns också på film- och TV-områdena där myndigheterna, ofta på ett godtyckligt sätt, har framtvingat uppdelning av tillhandahållna tjänster i delar som beskattas med olika skattesatser.

En enhetlig mervärdesskattesats på 6 procent för upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt, utövande konstnärers framförande, tillhandahållande av produktioner och tillträde till olika kulturella evenemang skulle, uppger Teaterunionen, mottas mycket positivt av och få positiva effekter för scenkonstområdet.

² Utredningen redovisar de uppgifter som särskilt kommit in till utredningen. Det utesluter inte att t.ex. upphovsrättsorganisationerna har synpunkter på lagstiftningen. Synpunkter från dessa finns i sammanställningen av svaren på förfrågan till kultursektorn och kan även antas komma in under remissbehandlingen av delbetänkandet.

Överlämnat ärende från Finansdepartementet (dnr. Fi 2002/3114)

Vid möte med Finansdepartementets mervärdesskatteenhet den 27 augusti 2002 framförde vissa företrädare för kultursektorn (Svenska Musikerförbundet, Teaterförbundet, Sveriges Television AB och Svensk impressarieförening) synpunkter både skriftligt och muntligt.

I första hand yrkade man att det nuvarande undantaget i 3 kap. 11 § 1 i ML avseende framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk skulle tas bort. Man önskade i stället att denna tjänst (betalningen för själva uppträdandet) skulle beskattas på samma sätt som överlåtelse och upplåtelse av olika upphovsrätter (6 %).

Företrädarna menade att nuvarande situation är ogörlig både på grund av att det är svårt att göra uppdelningen men även för att behandlingen inom detta område skiftar mellan skattemyndigheter på olika orter. Enligt gällande lagstiftning måste man vid ett framträdande alltid analysera vad det egentligen består av. Avser betalningen enbart framträdandet eller avser det även rätten att ekonomiskt använda sig av uppträdandet för att senare återutsända det i TV (6 %). Eller består det av bådadera. Företrädarna menade att man står inför en omöjlig uppgift att ge råd till artister hur dessa skall redovisa moms i nämnda fall. Man gav ett antal exempel på olika problemsituationer.

Man anser vidare att Regeringsrättens dom, RÅ 2002 ref 9, om EMA Telstar ytterligare har förvärrat situationen. Om en artist själv eller genom ett eget bolag säljer framträdandet är det undantaget från beskattning. Låter artisten i stället ett annat bolag sälja framträdandet skall moms tas ut med 25 procent. Företrädarna gav in ett förslag om lagändring med exempel på problem med nuvarande ordning. I förslaget anförs bl.a. följande om gränsdragningen mellan utövande konstnär framförande och överlåtelse eller upplåtelse av rättighet:

En utövande konstnär framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk är idag undantaget från skatteplikt. Denna tjänst är nära förknippad med bl.a. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av sådant framförande, som idag beskattas till en reducerad skattesats om 6 procent.

De gränsdragningsproblem som blir aktuella kan exemplifieras med situationen att ett tv-bolag arrangerar och sänder en musikgrupps konsert. Frågan som uppkommer är i första hand om musikgruppen tillhandahåller en eller två tjänster. Eftersom de tjänster som kan komma ifråga inte beskattas efter samma skattesats måste en sådan be-

dömning göras. Frågan är således om musikgruppens tillhandahållande skall anses avse en utövande konstnärs framförande, och således undantaget från skatteplikt, eller om det faktum att konserten görs tillgänglig för allmänheten genom en direkt överföring medför att det är fråga om en tjänst som skall beskattas till normalskattesatsen 25 procent. Om tv-bolaget istället gör en inspelning av konserten som sedan sänds ut i ljudradio eller television, skall denna tjänst då i sin helhet anses utgöra en upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning som skall beskattas till den reducerade skattesatsen 6 procent eller skall tjänsten till någon del anses utgöra en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som är undantagen från skatteplikt? Inte sällan har skattemyndigheten i dessa ärenden valt att dela upp ersättningen i en skattefri del och en skattepliktig del.

Ett annat exempel är en skådespelares inläsning av en dubbad text till en tecknad film. Skådespelaren fakturerar filmbolaget 6 procent moms då han anser att det är rätten att nyttja inspelningen av hans inläsning som han säljer. Skattemyndigheten anser istället att tjänsten delvis ska anses avse ett framförande av en utövande konstnär, vilket är undantaget från skatteplikt. Detta ställningstagande från skattemyndighetens sida medför att kunden inte kan få avdrag för hela den debiterade momsen och eventuellt drabbas av ett 20 procentigt skattetillägg på felaktigt avdraget belopp. Samtidigt blir artistens omsättning med detta synsätt delvis undantagen från skatteplikt vilket i sin tur leder till en begränsad avdragsrätt och en komplicerad fördelning av den ingående skatten.

Svar på förfrågan riktad till kultursektorn

Ett problem som många tog upp i svaren på förfrågan till kultursektorn var avgränsningen mellan undantaget från beskattning i 3 kap. 11 § 1 ML för konstnärens framförande av verk och beskattningen av överlåtelse och upplåtelse av rättigheter i 7 kap. 1 § ML. För redovisning av svaren i den delen hänvisas till sammanfattning av synpunkterna på förfrågan till kultursektorn och till sammanställningen av svaren (8 kap. och bilaga 4). I korthet anför vissa organisationer följande. *Bildkonst Upphovsrätt i Sverige* (BUS) menar att droit de suite borde beläggas med kultur Momsen, 6 procent. *KLYS* anser att ett slopande av det nuvarande undantaget från skatteplikt för utövande konstnärers framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk skulle innebära en betydande förenkling av regelsystemet. *KLYS* poängterar dock att en förutsättning för denna inställning är att den reducerade skattesatsen, 6 procent, tillämpas. *Sveriges Television AB* uppger att man har

problem med gränsdragningen mellan olika tjänster vid programproduktion. Bolaget föreslår i likhet med KLYS att det nuvarande undantaget för utövande konstnär slopas och att beskattning införs med den reducerade skattesatsen 6 procent. *Riksteatern* ger ett antal exempel på gränsdragningssvårigheter (se bilaga 4).

Flera av dem som svarade på enkäten tog också upp effekterna av Regeringsrättens dom RÅ 2002 ref. 9 (EMA Telstar). Eftersom effekten av domen inte var en konsekvens av 1996 och 1997 års lagstiftning har synpunkterna inte tagits med i sammanfattningen av synpunkterna på förfrågan till kultursektorn (kapitel 8). I stället redovisas synpunkterna nedan.

KLYS menar att rättsfallet kan ge upphov till många frågeställningar, t.ex. vad gäller ägandet av produktionsbolaget och innebörden av att bolaget bedrivs av artisten respektive av annan. Man uppger att dessa frågor inte är besvarade av rättspraxis och det är troligt att detta leder till rättsosäkerhet och svårigheter i en framtid både för konstnärerna och skattemyndigheten. *KLYS* föreslår därför att konstnärliga framföranden som tillhandahålls genom ett bolag, oavsett om det är ett artistbolag eller ett produktionsbolag, skall beskattas med 6-procentig moms. Även *Riksteatern* tar upp målet som ett exempel på problem. *Statens kulturråd* lyfter särskilt fram effekterna av rättsfallet. Kulturrådet uppger att konserter och andra kulturevenemang kan bli dyrare för arrangörerna. Som exempel på det uppger rådet att samtliga länsmusikstiftelser och länsteatrar samt Rikskonserter skall lägga på 25 procent moms på sina arrangörspriser från och med 2003. Mot bakgrund av att marginalerna är så begränsade för små arrangörsföreningar kan denna dom slå hårt mot verksamheten, vilket i förlängningen drabbar den enskilde kulturkonsumenten. Kulturrådet uppger vidare att Riksteatern som är ideell förening och inte mervärdesskatteskyldig kan erbjuda lägre priser, vilket kan få en effekt på konkurrenssituationen mellan olika teatrar. *Svensk scenkonst* uppger att den mervärdesskatterättsliga situationen efter domen inte är klar och att skattemyndigheten har gett olika svar på tolkningen av domen. *Folkets hus och parker* uppger att domen var negativ för dem och att mervärdesskatten om 25 procent slår direkt igenom som en kostnadsökning för den allmännyttiga föreningen som inte har möjlighet att lyfta av mervärdesskatten.

Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

I motion 2003/04:Sk435 redogörs för att efter den så kallade EMA Telstardomen den 11 mars 2002 sker en ny tillämpning av mervärdesskattelagstiftningen när det gäller försäljning av bland annat teater- och musikföreställningar. Om verksamheten bedrivs i ett så kallat produktionsbolag läggs 25 procent moms på försäljningen som tidigare varit momsfri. I motionen anförs att detta drabbar köparen, ofta en liten teaterförening eller en annan kulturinstitution, som inte kan dra av den ingående mervärdesskatten eller som har mycket begränsad avdragsrätt. I motionen föreslås att riksdagen tillkännager för regeringen som sin mening att momsreglerna i detta avseende snarast skall ses över ur ett kulturpolitiskt perspektiv.

I interpellation 2002/03:242 efterfrågas vilka åtgärder som kulturministern tänker vidta i anledning av EMA Telstardomen. I svar från finansministern hänvisas till beredningen av Mervärdesskatteutredningens förslag (SOU 2002:74) och även till denna utrednings kartläggning av kulturmomsen.

10 Idrott (undantag från beskattning och beskattning med reducerad skattesats, 6 %)

Gällande regler

3 kap. 11 a § ML (undantag från beskattning)

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 §.

7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML (reducerad skattesats)

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf.

Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen. Eftersom helt nya regler infördes den 1 januari 1997 ligger tyngdpunkten av redovisningen på tiden därefter.

Regeln om reducerad skattesats för idrott hänvisar till regeln om undantag från beskattning för idrott. Till följd av det kommer båda dessa bestämmelser att hanteras i detta avsnitt. Tillämpningsområdet för reglerna är identiskt. Skillnaden mellan reglerna är enbart att undantaget från beskattning är begränsat till att gälla

staten, kommuner och allmännyttiga ideella föreningar. Den reducerade skattesatsen gäller således för t.ex. kommersiella bolag.

Mervärdesbeskattning inom idrottsområdet blir aktuell i två situationer. Den ena är beskattningen av den avgift som tas ut för att titta på ett idrottsevenemang. Den andra är beskattningen av den avgift som tas ut av en idrottsutövare för att denne skall få utöva idrott (t.ex. avgift på gym eller avgift för att starta i ett lopp).

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats inom idrottsområdet finns i sjätte direktivets artikel 12.3 a jämfört med punkterna 12 och 13 i bilaga H till direktivet. Regler om undantag från beskattning i det sjätte direktivet finns i huvudsak i artikel 13 A.1 m. När det gäller tillträde till sportevenemang finns även en bestämmelse i bilaga F (punkten 1) som gäller övergångsvis.

10.1 Bakgrund till regeln

Före skattereformen beskattades inte tjänster av personlig natur. Det innebar bl.a. att någon beskattning av idrottstjänster inte blev aktuell.

Skattereformen innebar att skatteplikt infördes för i princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Undantag från den generella skatteplikten skulle därefter uttryckligen anges i ML.

Eftersom det inte fanns någon särskild undantagsbestämmelse i ML för idrott skulle således tillträdet till idrottsevenemang och möjligheten att utöva idrott i princip beskattas. När det gällde idrottsevenemang arrangerades dock dessa till stor del av allmännyttiga ideella föreningar. Eftersom dessa föreningar normalt inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet är de inte skattskyldiga enligt ML. Ett evenemang anordnat av en annan juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, medförde dock skatteplikt.

Även utövande av sport omfattades av den generella skatteplikten. I den mån sådana tjänster omsattes av allmännyttiga ideella föreningar bör den särskilda skattskyldighetsregeln för föreningarna ha medfört att inte heller beskattning skedde i dessa fall. I praktiken begränsades dock beskattningen ytterligare. RSV hade i rekommendationer (RSV IM 1991:3) funnit att vissa upplåtelser av lokal för idrottsligt ändamål var att betrakta som skattefri upplåtelse av rättighet till fastighet. Som exempel på sådana upplåtelser hade RSV bland annat angivit uthyrning av banor för tennis, badminton, squash och golf. Vid andra liknande tillhandahållande

hade RSV kommit till motsatt slutsats och funnit att fastighetsupplåtelsen utgjorde ett underordnat led i en skattepliktig tjänst och därför skulle omfattas av skatteplikten för den tjänsten. Det gällde t.ex. golfträning på drivingrange, bangolf och bowling.

I prop. 1992/93:190 menade regeringen att den skillnad i beskattning som hade uppstått mellan olika former av sport av förhållandevis likartad karaktär borde undanröjas. Från skatteplikt borde därför också andra tillhandahållanden av lokal eller annan anläggning för sport- och idrottsutövning undantas än sådana som omfattades av bestämmelserna om undantag för upplåtelse av rättighet till fastighet. Bestämmelsen trädde i kraft den 1 juli 1993 (prop. 1992/93:190, 1992/93:SkU26, rskr. 92/93:420, SFS 1993:642).

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88) föreslogs att korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning inte längre normalt skulle vara att betrakta som upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. I stället föreslogs att en regel skulle införas som var särskilt inriktad på idrottsområdet.

I prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG* föreslogs i enlighet med utredningens förslag att korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning inte längre skulle omfattas av undantaget från skatteplikt för överlåtelse och upplåtelse av rätt till fastighet. Regeringens förslag skiljde sig dock från utredningens förslag genom att inte innehålla något förslag till en särskild undantagsbestämmelse på idrottsområdet. I stället uttalade regeringen att den efter ytterligare analyser avsåg att återkomma med förslag på bl.a. idrottsområdet.

Vid behandlingen i riksdagen avstyrkte skatteutskottet regeringens förslag. Utskottet menade att det inte fanns anledning att bryta ut frågan om undantag från beskattning för korttidsupplåtelser från de överväganden som regeringen avsåg att göra avseende idrottsområdet (1994/95:SkU07). Den av regeringen föreslagna lagändringen genomfördes därför inte.

Regeringen återkom med förslag i prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. Undantag från mervärdesskatt på idrottsområdet skulle inte längre vara utformat som ett undantag inom fastighetsområdet utan i stället vara reglerat i en särskild bestämmelse för idrottsområdet (3 kap. 11 a § ML). Bestämmelsens tillämpningsområde omfattade tillträde till idrottsligt evenemang och möjlighet att utöva idrottslig verksamhet om verksamheten tillhandahölls av staten, kommun eller en allmän-

nyttig ideell förening. För verksamhet som bedrevs av annan (kommersiell) skulle beskattning ske. Den lägsta reducerade skattesatsen, 6 procent, skulle dock tillämpas i dessa fall. De regler som föreslogs i denna proposition är med mindre justeringar fortfarande gällande.

Lagförslaget motiverades med att reglerna skulle anpassas till motsvarande regler inom EG (s. 18). När det gällde införandet av den reducerade skattesatsen för kommersiella subjekt uttalades i propositionen följande (s. 42):

Genom att kommersiella tillhandahållanden av aktuella tjänster blir skattepliktiga kan en viss förändring av konkurrenssituationen uppstå. Den negativa påverkan skatteplikten därvid kan få för kommersiella subjekt torde dock bli obetydlig eftersom den med skatteplikten förenade avdragsrätten har ett för verksamheten i fråga betydande värde. Vid den nu föreslagna låga skattesatsen torde i stället många verksamheter inom området gynnas ekonomiskt av att beläggas med mervärdesskatt. Detta gäller särskilt verksamheter med betydande investeringsbehov i fråga om byggnader och utrustningar.

Vid redovisningen av förslagets ekonomiska effekter (s. 45–48) uttalades vidare bl.a. följande. Nettoeffekten på skatteintäkterna beror på ett antal faktorer. Skatteintäkterna av en åtgärd kan minska om förädlingsgraden, skattesatsen eller den andel av försäljningen som riktar sig till icke skattskyldiga är tillräckligt låg. När den gällde idrottsområdet utvisade statistik att förädlingsgraden för kommersiella idrottsverksamheter som tennis, gym och golf var förhållandevis låg. Regeringens bedömde att effekten blev att företag verka inom dessa områden i allmänhet skulle gynnas av den föreslagna momsbeläggningen om 6 procent. Mervärdesskattebeläggningen på idrottsområden beräknades ge upphov till en negativ varaktig nettobudgetförsvagning för staten och den konsoliderade offentliga sektorn på 0,05 miljarder kronor per år.

Regeln om undantag från beskattning motiverades som nämnts av EG-rättsliga skäl. Det motiv som uttalades för att införa reducerad skattesats var att införandet av regeln om undantag från beskattning skulle kunna påverka kommersiella aktörer negativt. Genom att en så låg skattesats som 6 procent infördes för kommersiella aktörers tillhandahållanden gjordes bedömningen att de i allmänhet i stället skulle gynnas. De nya bestämmelserna började gälla den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10, 1996/97:SkU6, SFS 1996:1327).

10.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

De nya reglerna inom idrottsområdet infördes som nämnts den 1 januari 1997. I 3 kap. 11 a § ML fastställs att tillträde till idrottsevenemang och utövande av idrott skall vara undantagen från beskattning. Som villkor för undantaget sätts dock upp att tjänsterna måste omsättas av staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening. Om tillträde till idrottsevenemang och utövande av idrott omsätts av annan, t.ex. ett vinstdrivande aktiebolag, skall beskattning ske. Reducerad skattesats tillämpas dock i dessa fall (7 kap.1 § ML). Definitionen av vad som utgör tillträde till idrottsevenemang och utövande av idrott är således densamma oavsett om tjänsten skall undantas från beskattning eller beskattas med reducerad skattesats.

I prop. 1996/97:10 redogörs relativt utförligt för vilket tillämpningsområde som var avsett för bestämmelserna (se s. 40–42 och 53–56). Redogörelsen tar sin utgångspunkt i vad EG-rätten sätter för ramar för den nationella lagstiftningen. Skattefriheten föreslogs därvid omfatta dels – med stöd av anslutningsfördraget – entréavgifter för publik till idrottsevenemang, dels – med stöd av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv – själva tillhandahållandet av den idrottsliga aktiviteten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott.

Det konstaterades att genom paragrafens formulering fick begreppet idrott (idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet) en central betydelse. Regeringen var medveten om att begreppen skulle kunna komma att förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Man konstaterade att det inte fanns någon heltäckande definition och det knappast heller var möjligt att skapa en sådan. Det förutsågs därför att tillämpningsområdet skulle bestämmas närmare i rättstillämpningen.

I författningskommentaren till 3 kap. 11 a § ML uppgavs bl.a. följande om det avsedda tillämpningsområdet och vilka problem som kunde förutses med lagstiftningen (s. 53–55).

Det är framför allt svårt att avgöra vad som är sport/idrott och vad som i stället är rekreation/förströelse/nöje. Att utnyttja en simhall för simning får anses som sport eller idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som rekreation. På samma sätt kan inte go-cartåkning på t.ex. tivoli anses som sport eller idrott. Av nämnda fall framgår således att aktivitetens syfte i allmänhet att bedriva sport eller idrott på en härför avsedd anläggning är viktig vid bedömningen av om

en idrottstjänst skall anses omsatt eller inte. Den enskilde besökarens syfte med aktiviteten kan således inte tillmätas någon betydelse. Det kan vidare presumeras att kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, inte är sport eller idrott i mervärdesskattelagens mening. Golfträning som bedrivs på en s.k. driving-range (område eller lokal med möjlighet att öva golfslag) får däremot anses vara så nära förknippad med själva golfutövandet att denna verksamhet i mervärdesskattelagens mening måste anses som idrott. Vad avser transport i skidliftar betraktas sådana tjänster i mervärdesskattehänseende som personbefordran (se prop. 1991/92:50 s. 15). Någon förändring av detta förhållande är inte avsedd genom denna proposition.

Vidare uttalades att med idrottslig verksamhet skulle även viss utbildning som tillhandahölls utövaren avses. Som exempel nämndes golf-, rid-, tennis-, sim-, ishockey- och fotbollsskolor. Avsikten var att med utövande av idrott skulle också sådan utbildning kunna avses som medförde att idrottsutövaren praktiskt utövade idrott. En teoretisk utbildning eller en utbildning som annan än utövaren genomgick (t.ex. en tränarutbildning) kunde däremot inte anses utgöra idrottslig verksamhet.

Avsikten var att uthyrning av idrottsredskap i sportaffärer eller genom särskilda uthyrare skulle beskattas. Om uthyrningstjänsten (av sportanordning, hjälpmedel, tillbehör och redskap) hade ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten fanns det dock ett begränsat utrymme att tillämpa undantaget (alt. reducerad skattesats). Tillämpningen av undantaget förutsatte dock att tillhandahållandet skulle ske av den som anordnade idrotten. Som exempel nämndes uthyrning av baddräcker, badhanddukar, skridskor, racketar m.m.). Försäljning av en idrottsartikel skulle alltid beskattas med normalskattesatsen.

I författningskommentaren till 7 kap. 1 § ML angavs att punkten 6 (nuvarande p. 10) medförde att en lägre skattesats skulle gälla för de tjänster som definieras i 3 kap. 11 a § ML om de inte tillhandahölls av sådana subjekt som räknades upp i andra stycket.

10.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som

det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till åter-
speglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gräns-
dragningsproblem som kan knytas till regeln.

Domstolsavgöranden

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 21 oktober 1997

I förhandsbeskedet var frågan bl.a. om en flygutbildning helt eller delvis skulle kunna betraktas som idrottslig verksamhet. Nämnden redogjorde i beslutet bl.a. för uttalanden i förarbeten om att även sådan idrottslig verksamhet som, förutom det huvudsakliga praktiska momentet, till mindre delar består av ett teoretiskt moment med instruktion och handledning av ledare kan anses utgöra idrottslig verksamhet. I sitt beslut ansåg dock nämnden att även om viss form av flygverksamhet (sportflyg) kan hänföras till idrottslig verksamhet enligt ML och om fråga endast är om privatflygarcertifikat för att bl.a. kunna utöva sådan sport, kan den som genomgår sådan teoretisk och praktisk utbildning eller träning och kontroll inte anses utöva idrottslig verksamhet. Beslutet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 januari 1998

I målet var frågan om en upplåtelse av en golfbana och s.k. driving-range m.m. till en golfklubbs medlemmar skulle anses som en korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning enligt 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Konsekvensen av om upplåtelsen ansågs utgöra en sådan upplåtelse var att upplåtelsen inte skulle vara undantagen från beskattning enligt 3 kap. 2 § första stycket ML (som upplåtelse av fastighet). Frågan var också, för det fall upplåtelsen skulle anses utgöra korttidsupplåtelse och en tillämpning av 3 kap. 11 a § första stycket ML skulle bli aktuell, vilken betydelse det hade att det var golfklubben och inte medlemmarna som var avtalspart med sökandebolaget. Avtalet var ett 40-årigt nyttjanderättsavtal och innebar att det upplåtande bolaget erhöll dels hela den kapitalinsats som medlemmen hade att betala, dels 90 procent av medlemmens årsavgift. Klubbens medlemmar fick rätt att använda golfbanan. Skatterättsnämnden konstaterade att i normalt språkbruk kan ett nyttjanderättsavtal

som löper på fyrtio år inte anses utgöra en korttidsupplåtelse. Nämnden fann trots detta att bolagets upplåtelse skulle anses som korttidsupplåtelse. Som skäl för denna bedömning åberopade nämnden uttalanden i förarbeten och gällande EG-rätt. Vad gällde den andra frågan, dvs. vilken betydelse det hade vid tillämpningen av 3 kap. 11 a § ML att golfklubben och inte dess medlemmar var avtalspart menade nämnden att med hänsyn till det samband som enligt avtalet fanns mellan klubbmedlemmarnas utnyttjande av de tjänster bolaget tillhandahåller mot medlemsavgift bör bolagets ifrågavarande tillhandahållande anses som en tjänst att bereda medlemmarna tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Skatt skulle således tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för sökandebolagets tillhandahållande till golfklubben. Det kan noteras att tre av nämndens ledamöter var skiljaktiga och ansåg att sökandebolagets upplåtelse till golfklubben var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § andra stycket ML (såsom uthyrning av fastighet).

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 25 februari 1998

Skatterättsnämnden ansåg att tai-chi skulle anses utgöra utövande av idrottslig verksamhet enligt ML. Sökanden bedrev en verksamhet där s.k. taiji (tai-chi) lärdes ut som en gymnastikform och även som traditionella övnings- och tävlingsformer med svärd respektive sabel. Av handlingarna i målet framgick att tävlingar förekommer i taiji i Kina, England, USA och Sydamerika. Nämnden som tittat på videospelningar av taiji ansåg att övningarna var att bedöma som en sådan aktivitet som var att hänföra till gymnastik. Det var därför fråga om idrottslig verksamhet enligt ML. Mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget (Skattenytt 1998, s. 723).

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 november 1998

Frågan i målet var om Harta yoga skulle anses utgöra idrottslig verksamhet. Sökanden hade lämnat in en videoupptagning och beskrev Harta yoga på följande sätt. Harta yoga är kroppsrörelsernas yoga i kombination med andning och avspänning. Rörelserna utförs i takt med andningen och mentalt välbefinnande uppnås

genom fysisk aktivitet. Skatterättsnämnden ansåg att Harta-yoga-övningarna, såsom de förevisats på videoupptagningen och vad som i övrigt hade framkommit av handlingarna, var att anse som en sådan aktivitet som var att hänföra till gymnastik och därmed fråga om utövande av idrottslig verksamhet enligt ML. Förhandsbeskedet har inte överklagats (Skattenytt 1999, s. 149).

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 25 maj 2000

I mål var frågan om även Pilates utgjorde idrottslig verksamhet enligt ML. Nämnden anförde att Pilates, såsom aktiviteten förevisats på ingiven videoupptagning och av vad som i övrigt framgått av handlingarna, var att hänföra till en sorts gymnastik (styrketräning). Fråga var därför om idrottslig verksamhet enligt ML. Målet har inte överklagats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt frågan om huruvida ridturer i terräng kan anses utgöra idrott och på den grunden få tillämpa reducerad skattesats. Bolagets avsikt var att anordna hel- och flerdagsturer. Den övergripande målsättningen med ridturerna uppgav bolaget i första hand var att under andra former än traditionella ridlektioner skapa möjlighet att utveckla färdigheter inom ridsporten. Under ridturerna skulle utbildning och praktik vävas samman. Utbildningen skulle vara av samma art som utbildningen vid ridskolan men mer allsidig. Skatterättsnämnden menade i sitt beslut (inte överklagat i denna del) att ridturerna var att bedöma som en idrottslig verksamhet enligt ML och att mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Det kan noteras att kammarrätten i Sundsvall i dom den 22 september 1999 fann att vildmarksritter med islandshästar inte ansågs utgöra personbefordran varför beskattning i det fallet skulle ske med normalskattesatsen (se avsnitt 11 om personbefordran).

Kammarrätten Jönköping den 5 juli 2001 (mål nr 661-2001)

Kammarrätten har i dom bedömt att skattesatsen för en verksamhet bestående av inomhusgokart ska utgöra 25 procent eftersom verksamheten till största delen ansågs som förströelse och nöje. Det aktuella företaget var inte medlem i Svenska Bilsportförbundet och var därmed inte heller medlem i Svenska Riksidrottsförbundet. Företagets bananläggning var godkänd för såväl internationell som nationell tävlingsverksamhet för go-kart. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning att verksamheten skulle betraktas som förströelse eller nöje. Länsrätten hade i sina domskäl uppgivit bl.a. att anläggningens målgrupp företag och privata sällskap sannolikt inte upprätthöll någon nämnvärd kontinuitet i sin gokartkörning. De interna tävlingarna torde snarare tjäna som syfte att erbjuda sällskapen förströelse och nöje för stunden, än att få deltagarna att fortsätta träna för att med tiden prestera mera. Länsrätten anförde vidare:

Bolaget har uppgett att licensierade förare från främst /en förenings/gokartsektion nyttjar bolagets anläggning och att detta lett till ett nära samarbete mellan bolaget och /föreningens/ gokartsektion. Dessa förare får antas ha en kontinuitet i sitt utövande av gokartkörning och träna för att kunna prestera mera. Av förarbetena till mervärdesskattelagen framgår emellertid att den enskilde besökarens syfte med aktiviteten inte kan tillmätas någon betydelse utan att det är aktivitetens syfte i allmänhet som är avgörande för frågan om en verksamhet skall betraktas som idrott eller förströelse. Bolagets syfte kan, enligt länsrättens mening, inte i första hand anses vara att upplåta sina lokaler för licensierade gokartförare från olika klubbar. Detta måste ses som en mindre del av verksamheten.

Kammarrättens dom överklagades till Regeringsrätten som dock beslöt att inte medge prövningstillstånd (RR:s mån nr 5595-2001). Det kan noteras att samma kammarrätt den 15 december 2004 bedömde att en annan anläggnings verksamhet skulle beskattas med 6 procent (mål nr 3312-02).

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 9 oktober 2001

I ett förhandsbesked var frågan om rytmik- och dansträning skulle anses utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Bolaget bedrev genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod en rytmikskola vars verksamhet riktade sig till

barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden byggde på fysisk aktivitet där man med träning och inslag av lek och tävlingar utvecklar barnens förmåga i dans och rytmik. Träningen syftade enligt bolaget till att befrämja barnens musikaliska, motoriska, och kognitiva utveckling och hälsa samt att skärpa deras koncentrations- och inlärningsförmåga. Detta skulle ge barnen bättre förutsättningar för dans- och musikutövande samt i övrigt främja deras skolarbete. Tävlingar i rytmik förekommer. Nämnden uttalade att för att en aktivitet skall vara att hänföra till idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna skall bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medförde inte att verksamheten var att hänföra till idrottslig verksamhet. Nämnden konstaterade att verksamheten primärt syftar till att genom motorik-, koordinations- och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Verksamheten riktade sig främst till förskolebarn och 50 procent av deltagarna var under tre år. Mot den bakgrunden och med hänsyn till vad som framkommit på en till nämnden ingiven videoupptagning ansåg Skatterättsnämnden att verksamheten inte kunde anses utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent.

Skatterättsnämnden förhandsbesked den 22 juni 2004

Ansökningen avsåg tre olika tillhandahållanden från ett bolag som tillhandahöll golflektioner. Frågan var vilken skattesats som skulle tillämpas. I den första typen av tillhandahållande skulle bolaget tillhandahålla golflektioner till en golfklubb som i sin tur skulle tillhandahålla dessa lektioner till golfspelare, såväl medlemmar som icke medlemmar. I den andra typen skulle golfklubben i sin tur tillhandahålla golflektionerna till en sportaffär som säljer lägerpaket som bl.a. ger möjlighet till golfinstruktion. I det tredje fallet skulle bolaget tillhandahålla golflektioner till företag som erbjuder golflektioner till sina anställda. Skatterättsnämnden fann att den tjänst som bolaget skulle tillhandahålla bestod i ett åtagande att tillhandahålla golflektioner. Att detta åtagande bestod i att vid ett senare tillfälle tillhandahålla golflektioner till enskilda medförde inte att själva åtagandet skulle anses ha denna karaktär utan detta utgjorde enligt nämndens mening en separat tjänst. Inte i någon av

de med ansökningen avsedda fallen tillhandahålls en golflektion till den som skall utöva den idrottsliga verksamheten utan fråga är om ett åtagande att vid ett senare tillfälle tillhandahålla en lektion. Fråga var därför enligt nämndens mening inte om en sådan tjänst inom idrottsområdet som avses i 3 kap. 11 a § första stycket ML (idrottstjänst). Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Uttalanden av Skatteverket

Med anledning av de nya regler som infördes på kultur-, idrotts- och utbildningsområdet den 1 januari 1997 upprättade RSV en promemoria med namnet *Vissa nyheter inom mervärdesskatteområdet 1997* (1996-12-19). I promemorian redogjorde RSV för vad riksdagen beslutat och gav även sin syn på vissa tillämpningsfrågor. De ställningstaganden RSV gjorde i det sammanhanget återfinns i huvudsak i RSV:s handledning för mervärdesskatt (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 643–651).

I promemorian och i handledningen har flera uttalanden gjorts av RSV i syfte att ytterligare precisera tillämpningsområdet. Nedan följer exempel på sådana uttalanden. Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galoppsällskap som är anslutna till Svenska Travsportens Centralförbund respektive Svenska Galoppförbundet. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Som exempel på vad som kan anses utgöra idrott (utan att vara medlemmar i RF) nämns styrke- träning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport.

Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan enligt handledningen och promemorian inte anses utgöra idrott. I promemorian från 1996 exemplifierades detta med yoga och tai-chi. I handledningen konstateras nu att även tai-chi skall anses utgöra idrott enligt Skatterättsnämndens beslut den 25 februari 1998. Som exempel på vad som inte kan anses utgöra idrott nämns vidare (förutom de exempel som redovisas i förarbetena) biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park.

I förarbetena angavs att med utövande av idrott avses även sådan idrottsutbildning som huvudsakligen består av praktisk idrottsutövning. Som exempel på sådan utbildning nämndes golf-, rid-, tennis-, skid-, ishockey- och fotbollsskolor. I handledningen anges nu som ytterligare exempel att utbildningsverksamhet som bedrivs i en dansskola som syftar till tävlingsverksamhet utgör idrott enligt ML. Det konstateras att i en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Då tävlingsverksamhet även förekommer i dess dansdiscipliner bör även utbildningstjänst avseende dessa presumeras utgöra idrott.

I handledningen lämnas ett flertal andra anvisningar i avsikt att underlätta tillämpningen. Bland annat görs uttalanden om tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten och om lokaler för sport- och idrottsutövning. När det gäller verksamheter som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten redogörs för när även uthyrning av idrottsredskap m.m. skall beskattas med samma skattesats (eller undantas från beskattning) som idrottstjänsten. När det gäller lokal för sport- och idrottsutövning redogörs för vilka beskattningskonsekvenser som uppstår om lokalen upplåts för andra ändamål än sport, om lokalen uthyrs på längre tid och när inventarier ingår i uthyrningen.

I handledningen anger RSV vidare, med hänvisning till uttalanden i prop. 1996/97:10, att idrottsutbildning måste tillhandahållas utövaren av idrotten för att en idrottstjänst ska anses föreligga. Det innebär enligt RSV att om en idrottsförening anlitar en idrottsinstruktör för att hålla idrottsutbildning för medlemmarna är bestämmelserna om idrottsutbildning (6 %) inte tillämpliga i detta led. För idrottsinstruktören gäller i dessa fall i stället de allmänna bestämmelserna om utbildning vilket innebär en skattesats med 25 procent. För idrottsinstruktörens tillhandahållande av idrottsutbildning gäller således skattesatsen 6 procent vid tillhandahållanden direkt till de enskilda utövarna medan skattesatsen 25 % gäller när instruktören är underentreprenör till en idrottsförening.

Skatteverkets skrivelse 040701 (dnr. 130330506-04/1152) om skattesats för verksamhet vid äventyrsbanor

I skrivelsen uttalar sig Skatteverket om de äventyrsbanor som ett företag bedriver och särskilt de banor som är belägna högt över marken kan anses utgöra idrott i mervärdesskattelagens mening.

Skatteverket konstaterar att deltagarnas medverkan i vissa avsnitt av högbanan visserligen i hög grad medför fysisk ansträngning och till vissa delar även kan ha likheter med annan klättring. Beskrivningen av de olika övningarna, anläggningens uppbyggnad och företagets marknadsföring av verksamheten präglas dock menar man främst av äventyr, upplevelser och mentala utmaningar. Dessa moment utgör så dominerande inslag i verksamheten att den inte enligt Skatteverket ansågs uppfylla mervärdesskattelagens krav på idrottslig verksamhet.

Skatteverkets skrivelse 040917 (dnr. 130544322-04/113) om skattesats för qigong

I skrivelsen konstaterar Skatteverket att det finns många typer av qigong och att det därför vid bedömning av tillämplig skattesats är nödvändigt att göra en individuell bedömning av vilken form av qigong som tillhandahålls i det enskilda fallet. Enligt Skatteverkets bedömning är de former av qigong som fokuserar på rörelse och styrka, s.k. aktiv qigong/krigisk qigong och där det förekommer tävlingsverksamhet sådana aktiviteter som kan anses hänförliga till idrottsverksamhet. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent i dessa fall. Kurser i s.k. passiv qigong (qigong för hälsan, medicinsk qigong) är däremot i allmänhet inte är att betrakta som idrott utan snarare ett sätt att skapa ett mentalt välbefinnande hos utövaren. Skatteverket menar därför att moms skall tas ut med 25 procent i dessa fall.

Skatteverkets skrivelse 050113 (dnr. 130744903-04/111) om skattesats för fotbollsgolf

Av skrivelsen framgår bland annat följande. Fotbollsgolf beskrivs vanligen som en blandning av golf, bangolf och fotboll. Spelarna använder fotboll för att nå hål i stället för golfklubba och golfboll. Hålen kan ha varierande utseende. Det finns ofta hinder på banan. Det förekommer varianter av fotbollsgolf, t.ex. minfotbollsgolf och äventyrsfotbollsgolf. I sin bedömning menade Skatteverket att det allmänna syftet med fotbollsgolfen inte i första hand är att bedriva sport eller idrott. Banutföranden, arrangemang och själva utövandet talade för att fotbollsgolf närmast bedrivs som rekrea-

tion/förströelse/nöje. Skatteverket menade därför att fotbollsgolf inte motsvarar ML:s definition för idrottslig verksamhet. Tillämplig skattesats var därför 25 procent.

Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- När det gäller inomhusgokart har skattemyndigheterna i regel bedömt aktiviteten som idrottslig verksamhet med tillämplig skattesats 6 procent. Till ledning vid denna bedömning har särskilt beaktats uttalanden i prop. 1996/97:10 där det anges att vid bedömningen om en idrottslig aktivitet tillhandahålls eller inte är det aktivitetens syfte i allmänhet som är viktig och inte den enskilde besökarens syfte. Frågan om tillämplig skattesats vid inomhusgokart är föremål för rättslig prövning i Regeringsrätten. Rättsläget är således oklart inom detta område.
- Fråga har uppkommit om timvis uthyrning av en s.k. golfsimulator ska beskattas som tillhandahållande av en idrottstjänst eller som förströelse. Bedömningen av tillämplig skattesats blir här enligt skattemyndighetens uppfattning beroende av bl.a. var golfsimulatoren används. Är simulatoren exempelvis uppställd på ett varuhus eller nöjesfält får förströelsemomentet anses vara det primära varför beskattning enligt myndigheten då bör ske med 25 procent.
- Sportdykning är i regel att hänföra till idrottslig aktivitet varför utbildning vid en sportdykarskola normalt är en idrottslig aktivitet och beskattas med 6 procent. Kurser i handhavande av utrustning eller kurser som till stor del avser teoretiska moment har dock inte betraktats som idrottslig verksamhet även om anknytning till sportdykning förekommer.
- Beträffande olika former av vattenaktiviteter för barn har gränsdragning fått lov att ske mellan vad som närmast kan betraktas som vattenlek (25 %) och träning av barn under former som kan jämföras med simskola (6 %).
- Utnyttjande av en simhall för simning eller vattengymnastik är en idrottslig verksamhet medan lek i ett äventyrsbad utgör förströelse. Olika skattesatser blir således tillämpliga för dessa båda tillhandahållanden. I de anläggningar där en gemensam entréavgift tas ut för såväl inträde till simhall som till äventyrsbad, vilket inte alls är ovanligt, uppkommer därför avsevärda fördelningsproblem för att

kunna fastställa korrekt beskattningsunderlag för de olika tjänsterna. Även kontrollmässiga svårigheter uppstår till följd av den här sortens gränsdragningar.

- Sådana aktiviteter som brukar benämnas exempelvis qi gong eller yoga innehåller var för sig en mängd olika metoder som i varierande omfattning syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande men de innehåller också bl.a. gymnastiska övningar. Här uppkommer synnerligen svåra gränsdragningar mellan vad som är idrott respektive aktivitet för att öka den mentala hälsan. Som framgår av avsnittet "Domstolsavgöranden" ovan har Skatterättsnämnden i ett ärende ansett aktiviteten Harta yoga som en idrottslig aktivitet. Här uppnåddes mentalt välbefinnande genom fysisk aktivitet.
- Exempel på ytterligare områden där det vid Skatteverkets kontakter med näringslivet förekommer diskussioner beträffande aktiviteternas karaktär av idrott eller ej är exempelvis körning med häst och vagn, femkamp inom s.k. upplevelseindustri, motorsportsutbildning som leder till förarlicens, sommarrodelåkning, körning med s.k. minibikes m.fl.
- Direktkravet när det gäller idrottsområdet vållar svårigheter. Golfinstruktörens tillhandahållande av instruktioner riskerar att bli behandlade olika ur momssynpunkt. Normalt säljer instruktören lektionen direkt till utövaren, dvs. med 6 % moms. Det förekommer dock att lektionerna säljs via golfklubben i ett paket och då framför allt i samband med nybörjarkurser. Personer i föreningen ger teorilektioner medan föreningen upphandlar praktiklektionerna av instruktören. På detta sätt säljer instruktören inte sin lektion direkt till utövaren utan till klubben som säljer den vidare.
- Att idrottsutbildare i egenskap av underentreprenörer ska debitera moms med skattesatsen 25 % vållar diskussioner. Att köparens status är styrande för vilken skattesats som ska tas ut komplicerar tillämpningen. Här föreligger uppenbart risk för fel.
- De gränsdragningsproblem som tar mycket tid i anspråk är naturligtvis idrottsområdet. Gränsdragningarna är mycket svåra och det finns risk för en olikformig tillämpning. I vår region har vi många små företagare som etablerar sig i anslutning till de stora turistområdena och erbjuder kringaktiviteter som hundspannsåkning, vildmarksritter, turridning med islandshästar, skoteråkning, forsfärder, turer med häst och vagn m.m. Problemen är att de i regel inte kan anses ha som syfte att erbjuda någon tillträde till ett idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott utan syftet kan många gånger snarare vara att erbjuda någon form av upplevelse vid sidan om exempelvis skidåkning på längden och/eller tvären. Det blir i många fall långa och besvärliga diskussioner med företagarna om vad som är idrott respektive personbefordran eller någon annan typ av verksamhet de bedriver.

- Andra problemområden som kan tänkas komma framöver men som jag ännu inte fått några signaler om är de s.k. aktivitetshusen av typ "fångarna på fortet". Även om det i sådana tillhandahållanden kan ingå moment av idrottslig aktivitet måste det ske en övergripande bedömning av om huvudsaklighets- eller delningsprincipen ska tillämpas vid beskattningen innan ställning kan tas till frågan om rätt skattesats.
- Turistföretag transporterar upp skidåkare på fjället i en pistmaskin, under åkturen i pistmaskinen tillhandahålls lite lättare mat. Skidåkaren/kunden tar sig ner genom off-piståkning tillsammans med turistföretagets guide. Persontransport (i pistmaskinen), idrottstjänst (offpiståkning) och tillhandahållande av livsmedel eller är det fråga om en enda tjänst = offpiståkning med persontransporttjänsten underordnad?
- Skatteverket har även frågor och ställningstaganden när det gäller turridning, go-cart, minimotorcykel. Idrott eller annat? Ständigt nya "idrottsgrenar" att ta ställning till.
- Vid en dansskola kan erbjudas danser benämnda blanddans, disco, freestyle, funk, orientaliskt, salsa, jazz, pyttedans, breakdance, latin mm. Dansutbildningarna delas i regel in i nybörjarkurser och fortsättningskurser (s.k. terminsutbildning)

I prop. 1996/97:10 anges att "Det kan vidare presumeras att kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan direkt koppling till tävlingsverksamhet, inte är sport eller idrott i mervärdesskattelagens mening". I momshandledningen s. 634 ff. anges att "Kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan direkt koppling till tävlingsverksamhet, utgör därmed inte idrott i ML:s mening" med hänvisning till propositionen. Vidare anges att "Utbildningsverksamhet som bedrivs i en dansskola som syftar till tävlingsverksamhet utgör idrott enligt ML. I en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Då tävlingsdans även förekommer i dessa dansdiscipliner bör även utbildningstjänst avseende dessa presumeras utgöra idrott.

Vidare är Svenska Danssportförbundet anslutet till Sveriges Riksidrottsförbund vilket i sig bör presumera att dans utgör idrott.

Vid gränsdragning om vad som utgör idrott är det aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte som är avgörande vid bedömningen (prop. 1996/97:10 s 53 ff.).

Som det ser ut idag är gränsdragningen inom området vid den praktiska tillämpningen näst intill omöjlig att göra.

Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen

- Idrott eller ej? I många situationer ger detta område upphov till konstruerade gränsdragningar mellan vad som är idrott och vad som är nöje.
- Gränsdragningarna mellan idrott/nöje och mellan kultur/nöje är svåra att göra. Vad är turridning, idrott eller nöje? Vad är restaurangunderhållning eller konsert på en restaurang?
- Simhallar med kombinerad motionssim och äventyrsbad, gym mm. Företagen har ofta svårt att visa fördelningen då kunden kan utöva de olika aktiviteterna utan att registreras

Synpunkter från branschen

Av avsnitt 2 i denna bilaga om transport i skidliftar framgår att företrädare för skidliftsanläggningarna anser att transport i skidliftar skall beskattas med samma skattesats som övrig idrott.

Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Finansministern har vid ett antal tillfällen fått svara på frågor från riksdagsmän om avgränsningen mellan transport i skidliftar och idrott respektive persontransport. Frågeställarna har ifrågasatt varför moms tas ut på transport i skidliftar med 12 procent medan skattesatsen för utövande av övrig idrott är 6 procent. För en redogörelse för dessa frågor hänvisas till avsnittet om transport i skidliftar.

Ett annat problem som har uppmärksammats är att ideella föreningar inom idrottsrörelsen inte har rätt att dra av den ingående moms som belöper på kostnader för anläggningar. I motioner så gott som årligen har yrkanden framställts om att man bör pröva om inte föreningar som bedriver idrottsanläggningar kan befrias även från den ingående skatten. Se t.ex. motionerna 1994/95:Sk24 (bet. 1994/95:SkU07), 1998/99:Sk665 (bet. 1998/99:SkU12), 1999/2000:Kr509 (1999/2000:SkU15), 2000/01:Sk726, Sk765 och Kr537 (bet.2000/01:SkU15), 2001/02:Kr339 (bet. 2001/02:SkU18), 2002/03:Kr297 (bet. 2002/03:SkU10) och 2003/04:Kr282 (bet. 2003/04:SkU23).

Utskottet har i sina svar konstaterat att den omständigheten att föreningarnas verksamhet i stor omfattning är undantagen från beskattning samtidigt medför att föreningarna i mervärdesskattehänseende får ställning som konsument. En naturlig följd av att deras verksamhet inte är skattepliktig är således att de saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på t.ex. byggkostnader. Utskottet har i samtliga fall föreslagit att motionerna i denna del skall avslås. Som motivering har utskottet de senaste åren (från 1998/99) konstaterat att det bl.a. ligger i Mervärdesskatteutredningens (dir 1999:10) uppdrag att titta på konkurrensfrågor som har samband med ideella föreningars beskattning. Utskottet har uttalat att ett ställningstagande i dessa frågor därför bör anstå till dess utredaren är klar med sitt arbete och det efterföljande beredningsarbetet i Regeringskansliet slutförts.

Övrigt

Om idrottstjänsten tillhandahålls av vissa särskilt nämnda subjekt, t.ex. allmännyttiga ideella föreningar skall omsättningen undantas från beskattning. Om å andra sidan omsättningen sker av andra subjekt (kommersiella) skall beskattning ske med den reducerade skattesatsen 6 procent. En beskattning med denna skattesats kan under vissa förutsättningar vara mer gynnsam än ett undantag från beskattning. När det gäller idrottssektorn förutsågs t.ex. att mervärdesskattebeläggningen skulle medföra en nettobudgetförsvagning för staten (prop. 1996/97:10 s. 48). Inom idrottsområdet förekommer det att föreningar i olika avseenden bryter ut verksamheter och lägger dem i separata bolag. Även om utredningen inte har tittat närmare på den frågan så kan man nog utgå från att nivån på den skattesats som bolagen får tillämpa har betydelse för ett beslut att inte längre bedriva viss verksamhet i föreningsform.

11 Personbefordran (6 %)

Gällande regler

7 kap 1 § tredje stycket 11 ML

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen.

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats på personbefordran finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 5 i bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet.

11.1 Bakgrund till regeln

I prop. 1991/92:50 (s. 8 och 14) konstateras att den höjning av mervärdesskatten som genomfördes vid skattereformen då reduceringsreglerna för hotell- och restaurangtjänster slopades, och skatteplikt infördes för personbefordran hade inneburit väsentligt ökade kostnader att turista i Sverige. Departementschefen menade att kostnaderna för resor inom landet hade en avgörande betydelse för turistnäringen, i synnerhet när det gällde turismen i fjällvärlden och övrig glesbygd. Det konstaterades vidare att mervärdebeskattningen hade inneburit påtagliga kostnadsökningar för resenärer i kollektivtrafiken. Sammanfattningsvis menade departementschefen att det förelåg starka skäl för att också personbefordran skulle omfattas av sänkningen av mervärdesskatten. Som ytterligare stöd för förslaget uppgavs att personbefordran i flera länder i Europa

beskattades med en lägre skattesats. Syftet med nedsättningen av skattesatsen för hotell- och campingtjänster samt persontransporter var enligt propositionen att stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft.

I propositionen föreslogs att mervärdesskatten avseende personbefordran (samt för livsmedel, hotell- och restaurangtjänster och upplåtelse av campingplats) skulle sänkas till 18 procent. Sänkningen genomfördes den 1 januari 1992 (prop. 1991/92:50, 1991/92:SkU5, rskr. 1991/92:50, SFS 1991:1755).

Som ett led i att stabilisera den svenska ekonomin höjdes den reducerade skattesatsen för bl.a. personbefordran från 18 till 21 procent den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50 bil. 5, 1992/93:FiU1, 1992/93:SkU18, rskr. 1992/93:158, SFS 1992:1477).

Den 1 juli 1993 sänktes skattesatsen för personbefordran till 12 procent. I finansutskottets betänkande 1992/93:FiU30 (rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772) anfördes följande som skäl för förslaget (s. 128-131):

Den 1 januari 1992 sänktes skatten för vissa tillhandahållanden inom bl.a. turistnäringen. Den generella skattesatsen är nu således 25 % medan skattesatsen för bl.a. hotelltjänster och upplåtelse av campingplats m.m., personbefordran och transport i skidlift är 21 %. Utskottet finner det angeläget att ytterligare förbättra den svenska turistnäringens konkurrenskraft. I synnerhet de nu angivna tjänsterna är av sådan betydelse för kostnaderna vid turism i Sverige att starka skäl talar för att skatten bör sänkas ytterligare. Utskottet anser således att skatten på dessa områden bör sänkas till 12 % den 1 juli 1993. Där-
emot bör skattesatsen även fortsättningsvis vara 21 % för omsättning och import av livsmedel samt för restaurangtjänster.

Det är utskottets uppfattning att en omläggning av mervärdesskatten med här angiven inriktning verksamt skulle bidra till att stimulera turismen i Sverige. Dels innebär det en ytterligare stimulans, utöver vad den förändrade kronkursen medfört för utlänningars turistande i Sverige, dels bidrar det till att svenskarna i större utsträckning turistar i Sverige. Studier har visat att ökad turism ger stora regionalpolitiska effekter. Det är få branscher som har en sådan regional spridning som turistnäringen. Det är dessutom i hög grad en näring för småföretagen. Därmed kan sysselsättningseffekten bli betydande och få en stor regional spridning.

Den skattesats som nu tillämpas för personbefordran (6 procent) infördes den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:1, 2000/01:SkU7, 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:106, SFS 2000:1357). I propositionen (avsnitt 9.9) gjordes bedömningen att en samtidig föreslagen

höjning av dieselskatten (avsnitt 9.6.2.5) kunde innebära nackdelar för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik eftersom en betydande del av fordonen i sådan trafik var dieseldrivna. För att balansera dieselskattehöjningen föreslogs därför att mervärdesskatten för personbefordran skulle sänkas från 12 till 6 procent.

11.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

I prop. 1991/92:50 (s. 14-15) angavs vilket tillämpningsområde som var avsett att gälla för den reducerade skattesatsen.

Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeing-turer och liknande, oavsett vilket transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse, t.ex. hissar till utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse.

Transport i skidliftar torde i de flesta fall kunna inordnas under begreppet personbefordran. Det kan dock finnas fall där tveksamhet kan råda. Det bör därför särskilt anges att sänkningen av mervärdesskatten också omfattar transport i skidliftar. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt.

Den 1 januari 2001 sänktes som nämnts skattesatsen på personbefordran. Något ytterligare uttalande om bestämmelsens tillämpningsområde gjordes inte. I sammanhanget omnämndes inte beskattningen av transport i skidliftar. Skattesatsen för transport i skidliftar lämnades således oförändrad. För närmare beskrivning av tillämpningsområdet för transport i skidliftar hänvisas till avsnitt 2 i denna bilaga.

11.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till återspeglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

De fall som avgränsningsproblem framför allt uppstått är när det i ett tillhandahållande som består av flera olika delar ingår ett transportmoment.

I avsnitt 2 om transport i skidliftar har redogjorts för rättsfall och avgränsningar mellan personbefordran och transport i skidliftar.

Domstolsavgöranden

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 23 juni 1994

Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas ur momssynpunkt har bedömts av Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked (ej överklagat). Frågan gällde om huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas och förtäringen således skulle anses utgöra ett underordnat led till personbefordran (12 %). Nämnden ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa. Skatten skulle därför tas ut med 21 procent, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 8 juni 1995

I förhandsbeskedet (ej överklagat) var frågan vilken skattesats som skulle tillämpas på hundspanssåkning samt skoter- och forsfärder. Vad gällde skoterfärderna menade nämnden att redan av det skälet att fordonet framfördes av de deltagande gästerna kunde inte skoterfärderna betraktas som persontransporter i mervärdesskattehänseende. Vad gällde fors- och hundspanssfärderna utgjordes innehållet i dessa enligt nämndens mening i allt väsentligt av den

upplevelse av spänning och äventyr som forsfärden i gummibåt och slädfärden efter hundspann var avsedd att ge deltagaren. Skatterättsnämnden ansåg därför att resemomentet fick anses vara av underordnad betydelse. Skattesatsen för hundspanssåkning, skoter- och forsfärd skulle därför utgöra 25 procent.

Kammarrätten i Stockholm den 2 februari 1999 (mål nr 2818—2819-1999)

Kammarrätten i Stockholm har bedömt frågan om flygning i luftballong kan anses utgöra personbefordran i mervärdesskatehänseende. Enligt domen bedrev bolaget passagerarflygningar med varmluftsballong över Stockholmsområdet. Länsrätten ansåg att färden i allt väsentligt fick anses utgöras av en sådan nöjesattraktion som enligt förarbetena inte skulle anses utgöra personbefordran då resemomentet var av underordnad betydelse. I sitt överklagande till kammarrätten vidhöll bolaget att det ägnade sig åt personbefordran i sightseeingsyfte och att resemomentet i verksamheten inte var av underordnad betydelse. Skatt skulle därför tas ut med 25 procent. Kammarrätten kom i sin dom till motsatt slutsats jämfört med länsrätten och ansåg såsom bolaget anfört att verksamhet var att betrakta som personbefordran i sightseeingsyfte där resemomentet inte kunde anses vara av underordnad betydelse. Skatt skulle således tas ut med reducerad skattesats (målet har inte överklagats).

Kammarrätten i Sundsvall den 22 september 1999 (Mål nr 1476-1998)

Kammarrätten i Sundsvall har bedömt frågan om tillämplig skattesats för tillhandahållande av vildmarksritter. Av målet framgår bl.a. följande. Bolaget anordnade vildmarksritter med islandshästar. Vildmarksritterna såldes som paket och i priset ingick ridning, mat och boende. Deltagarna var tvungna att vara ridkunniga. Före varje ritt skedde en genomgång under cirka två timmar. Riterna pågick under två till fem dagar. Bolaget hänvisade i länsrätten till lagstiftningens förarbeten i vilka det uttalas att med personbefordran inte bara avses resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande och detta oavsett vilka

transportmedel som används. Bolaget menade att verksamheten uppvisade likheter med dessa resor och således inte skulle beskattas med normalskattesatsen (som nöjesattraktion). Länsrätten menade att ritterna innehållsmässigt till stor del syntes bestå av den upplevelse av spänning och äventyr som vildmarksritten var avsedd att ge deltagaren. Transportmomentet ansågs därmed vara av underordnad betydelse för den faktiska ridningen. Mot den bakgrunden fann länsrätten att de i målet aktuella vildmarksriterna inte var att anse som personbefordran i mervärdesskattehänseende. Kammarrätten fastställde länsrättens dom (ej överklagat).

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000

För att visa svårigheten i att olika skattesatser tillämpas inom områden som var för sig inte har så tydliga avgränsningar kan det noteras att Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked den 26 maj 2000 bedömt frågan om huruvida ridturer i terräng kan anses utgöra idrott och på den grunden få tillämpa reducerad skattesats (jfr rättsfallet ovan där ridturer inte kunde anses utgöra personbefordran). Enligt ansökan om förhandsbesked avsåg sökanden att börja anordna ridturer. Bolaget ansåg att verksamheten skulle rymmas inom begreppet idrottsverksamhet och att den tillämpliga skattesatsen skulle vara 6 procent såsom för övrig ridskoleverksamhet. Ridturerna skulle företas i grupper om 4–12 deltagare med ledare i skogsterräng utanför ridskolans eget område. Den kortaste turen skulle pågå i cirka två timmar varav de första 30 minuterna skulle ägnas åt instruktion av deltagarna i manege. Avsikten var också att anordna hel- och flerdagsturer. Den övergripande målsättningen med ridturerna var att under andra former än traditionella ridlektioner skapa möjlighet att utveckla färdigheter inom ridsporten. Under ridturerna skulle utbildning och praktik vävas samman. Utbildningen skulle vara av samma art som utbildningen vid ridskolan men mer allsidig. Skatterättsnämnden menade i sitt beslut (inte överklagat i denna del) att de ifrågavarande ridturerna var att bedöma som en idrottslig verksamhet enligt ML och att mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 april 2001

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked (ej överklagat) ansett att transport i en bergbana var att betrakta som en tjänst avseende personbefordran för vilken reducerad mervärdesskattesats skulle tillämpas. Av uppgifterna i målet framgår bl.a. följande. Bergbanan har en längd av 300 meter och trafikerar med en vagn som rymmer 47 personer. Bergbanan leder upp till ett friluftsmuseum som är beläget på en platå. Bergbanan byggdes för att erbjuda en bekväm uppfart och därigenom öka friluftsmuseets besöksfrekvens. I avgörandet redogjorde Skatterättsnämnden för uttalandena i prop. 1991/92:50, s. 14 där det bl.a. sägs att rena nöjesattraktioner (karusellturer, turer i berg- och dalbana, rundturer på nöjesanläggningar m.m.) och tillhandahållanden där transporten var av underordnad betydelse såsom t.ex. hissar till utsiktstorn och liknande inte räknas som personbefordran. Nämnden menade dock att det av handlingarna framgick att det huvudsakliga syftet med bergbanan var att transportera besökarna uppför en 300 meter lång backe till bekväm promenadhöjd. Transporten skulle således anses som personbefordran i mervärdesskattehänseende.

Uttalanden av Skatteverket*RSV:s skrivelse den 16 januari 2001*

I anledning av att skattesatsen för personbefordran sänktes till 6 procent den 1 januari 2001 har RSV i en skrivelse den 16 januari 2001 (dnr. 454-01/100) redogjort för vad som enligt verkets uppfattning omfattas av begreppet personbefordran. Av skrivelsen framgår bl.a. följande. Syftet med transporten är avgörande för om ett motorfordon skall beskattas som persontransport eller som varutransport. Som personbefordran räknas transporter av passagerare inräknat hyttplats eller sittplats, bagage, inräknat cyklar, som medföljer passagerare, motorfordon för privat bruk samt bussar och taxi med passagerare. Som varutransport (25 %) räknas övriga transporter av motorfordon i yrkesmässigt brukande. Att en förare medföljer ett sådant fordon medför inte att transporten av fordonet anses som personbefordran. Utanför transporttjänsterna hamnar serveringstjänster, kioskförsäljning, biografreställningar, samt övriga tillhandahållanden ämnade för passagerarnas förströelse och komfort.

Även om det inte framgår av RSV:s skrivelse torde skälet till skrivelsen, och den inriktning den fick, varit den rättsliga osäkerhet som uppstod för färjetrafiken till och från Gotland när skattesatsen för personbefordran sänktes till 6 procent (se nedan under avsnittet Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar). Av svar på fråga 2000/01:144 till finansministern framgår att transportörerna befarat att det kunde uppstå svårigheter att avgöra vilken skattesats som skulle användas för andra tjänster som de erbjöd passagerarna i samband med personbefordran. Som exempel nämndes upplåtelse av hytter till passagerarna under resan och transporten av medföljande personbil. Eftersom både hyttplatsen (boende) och personbefordran innan lagändringen beskattades med samma skattesats (12 %) hade det hittills inte varit nödvändigt att ta ställning till om hyttplatsen mervärdesskatterättsligt skulle ingå i tillhandahållandet av personbefordran eller om upplåtelsen av hyttplatsen skulle beskattas särskilt.

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt

I avsnittet om personbefordran i Skatteverkets handledning för mervärdesskatt (2004, s. 351–354) refereras gjorda förarbetsuttalanden och RSV:s skrivelse från 2001 (se ovan). Dessutom gör RSV uttalanden i vissa andra frågor. Flera av dessa uttalanden/ställningstaganden härstammar från den numera upphävda rekommendationen RSV Im 1993:5. I handledningen uttalas bl.a. följande. Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen. Transport av avlidna är att anse som personbefordran, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen. Avgifter som tas ut i samband med slussning av båtar anses inte utgöra ersättning för personbefordran. I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

RSV:s skrivelser om begravnings tjänster

I RSV:s skrivelser 011029 (dnr 8930-01/120) och 020111 (dnr 12413-01/120) har RSV uttalat sig om beskattningen av begravnings

ningstjänster. Den huvudsakliga frågeställningen som behandlas i skrivelsen är om en begravningsentreprenörs tillhandahållande av en begravning skall ses som ett tillhandahållande av begravning eller om det är fråga om flera olika tillhandahållanden. RSV:s sammanfattande bedömning var att en helhetsprincip skulle tillämpas där det som tillhandahölls ansågs utgöra en begravningstjänst varvid mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent. De olika tjänster som utförs i samband med en begravning fick således anses ingå i begravningsuppdraget (t.ex. transporten av den avlidne). När det gällde transporter av avlidna uppkom frågan hur situationen skulle bedömas när sådana tjänster upphandlades separat. RSV ansåg att de transporttjänster av avlidna som begravningsbyrån upphandlar av en transportör borde vara belagda med 6 procent moms. Om transporttjänsten även innefattade placering av urna eller kista i graven fick en bedömning göras om denna tjänst kunde anses vara underordnad transporttjänsten och därmed ingå i transporttjänsten. RSV uttalade dock att om en begravningsentreprenör utför denna tjänst till ett dödsbo som en del av det totala tillhandahållandet får transporttjänsten anses ingå i begravningsstillhandahållandet (25 %). Om däremot begravningsbyrån separat beställt transport av urna en viss tid efter begravningsceremonin, eller en nödvändig bårtransport innan beställningen av begravningsarrangemanget, ansåg RSV att det kunde vara fråga om en persontransporttjänst (6 %).

I skrivelse dnr. 130-4134-04/1152, den 22 mars 2004, redogjorde Skatteverket för att Regeringsrätten i dom den 10 december 2003 (mål nr 1985-2003) bedömt frågan. Sammanfattningsvis hade domstolen funnit att de olika tillhandahållandena skulle ses som separata omsättningar och att mervärdesskattesatsen skulle bedömas för varje tillhandahållande för sig. Transport av avliden skulle därmed alltid beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent.

Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är

enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- Turridning: När det gäller olika former av turridning med häst framgår att Kammarrätten i Sundsvall i en dom inte ansett att vildmarksritter utgör personbefordran samt att Skatterättsnämnden i ett förhandsbeskedsärende bedömt att ridturer i terräng, där utbildning och praktik vävdes samman, utgjorde idrottslig verksamhet och därför skulle beskattas med skattesatsen 6 procent.

Avgörandet från Kammarrätten avser tid före det att reducerad skattesats infördes inom idrottsområdet varför frågan om de aktuella vildmarksritterna kunde anses utgöra idrott inte var föremål för bedömning i målet. Det ärende som bedömts av Skatterättsnämnden avsåg ridturer som var integrerade med ridutbildning för vilken den reducerade skattesatsen gäller eftersom sådan utbildning betraktas som idrottslig verksamhet.

Det förekommer i praktiken betydande svårigheter att bedöma korrekt skattesats vid tillhandahållande av turridning. Den mest frekventa gränsdragningsfrågan rör om aktiviteten är att betrakta som idrott (6 %) eller nöje/förströelse (25 %). Ställning måste exempelvis tas till om en verksamhet som tar emot ett företags personal för ridturer i trivselfrämjande syfte antingen tillhandahåller idrottsutbildning eller en nöjesaktivitet. Någon avgörande vägledning för en sådan bedömning finns varken i förarbetsuttalanden eller i praxis. Oavsett efter vilka grunder gränsdragningen sker i dessa och liknande fall kan konstateras att någon klar och naturlig gränsdragnings knappast kan låta sig göras.

- Förtäring i paketpris: Ett förhandsbeskedsärende har avsett frågan om förtäring i samband med en båtresa skulle anses vara ett underordnat led i resan eller en från resan åtskild prestation. Skatterättsnämnden bedömde att förtäringen var ett särskilt tillhandahållande och beskattning skulle således ske åtskilt från båtresan. Även om förtäring ingående i paketpris för båtresa inte är ett ofta återkommande problemområde är detta förhandsbeskedsärende dock ett exempel på områden där förekomsten av olika skattesatser leder till två principiellt viktiga och för beskattningen avgörande frågor. Den första frågan gäller huruvida delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas på tillhandahållandena medan den andra frågan, i den mån delningsprincipen ska användas, avser efter vilka grunder en uppdelning av den gemensamma ersättningen ska ske för att få fram ett korrekt beskattningsunderlag för de olika tillhandahållandena. Här föreligger i allmänhet avsevärda svårigheter såväl beträffande den första som den andra frågan.
- För att underlätta gränsdragningarna mot lågmomsen måste det till styr signaler som tydligt sätter gränser för vad som är idrott, kultur resp. personbefordran.
- Turistföretag transporterar upp skidåkare på fjället i en pistmaskin, under åkturen i pistmaskinen tillhandahålls lite lättare mat. Skid-

åkaren/kunden tar sig ner genom offpiståkning tillsammans med turistföretagets guide. Persontransport (i pistmaskinen), idrottstjänst (offpiståkningen) och tillhandahållande av livsmedel eller är det fråga om en enda tjänst = offpiståkning med persontransporttjänsten underordnad?

- Inom området personbefordran verkar det vara kombinationserbjudanden såsom olika äventyrsupplevelser som kan skapa problem. Kanske inte att fastställa att det ingår tjänst som skall beskattas efter den lägre skattesatsen, utan snarare frågan om hur beskattningsunderlaget ska uppdelas på de olika tillhandahållandena. Kan huvudsaklighetsprincipen tillämpas eller ska uppdelning ske? Även om arbete för Skatteverkets del med dessa slags frågor inte kan sägas vara omfattande kan enstaka ärenden vara komplicerade och ha stor betydelse för det aktuella företaget.

Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen

- Ett område som jag tycker är besvärligt vad gäller gränsdragning mellan olika skattesatser är det jag kallar "äventyrsturism". I sådant tillhandahållande kan t.ex. ingå övernattning i stugor/-tält/vindskydd, ridturer, transporter med häst o vagn, matpaket, servering, olika naturupplevelser/äventyr, bergsbestigning m.m.

Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Finansministern har vid ett antal tillfällen fått svara på frågor från riksdagsmän om avgränsningen mellan transport i skidliftar och idrott respektive persontransport. För en redogörelse för dessa hänvisas till avsnitt 2.

Mervärdesskattesatsen för persontransporter sänktes den 1 januari 2001 från 12 till 6 procent. I samband med denna lagändring hade det framkommit uppgifter om att transportörer som bedrev Gotlandstrafik befarade att det kunde uppstå svårigheter att avgöra vilken skattesats som skulle användas för andra tjänster som de erbjöd passagerarna i samband med personbefordran. Detta kunde t.ex. gälla upplåtelse av hytter till passagerare under resan och transport av den personbil som passageraren medförde. Finansministern tillfrågades därför vilka åtgärder han ämnade vidta (fråga för skriftligt svar 2000/01:144). I sitt svar uppgav finansministern att det var för tidigt att uttala sig om det skulle uppstå

problem vid tillämpningen men att han på grund av frågans betydelse för färjetransportörernas möjlighet att planera sin verksamhet valt att uppmärksamma RSV på situationen (se RSV:s skrivelse den 16 januari 2001 som refereras ovan).

I fråga för skriftligt svar 2001/02:356 redogör frågeställaren för att det under senaste åren genomförts momssänkningar som motiverats av positiva effekter på konsumentpriserna. Som exempel tog frågeställaren upp den sänkning av mervärdesskatten som skett för personbefordran från 12 till 6 procent. Den fråga som finansministern fick svara på var om de olika momssänkningar som genomförts kommit konsumenterna till del. Finansministern uttalade i sitt svar den 11 december 2001 att motivet för att sänka skattesatsen för personbefordran inte primärt var att ge positiva effekter på konsumentpriset utan i stället att balansera effekterna för kollektivtrafiken av den föreslagna höjningen av dieselskatten.

I samband med nedsättningen av skattesatsen till 6 procent anfördes i motion till riksdagen 2000/01:Sk318 bl.a. att det är omöjligt för de bussföretag som kör kollektivtrafik att kompensera sig för ökade kostnader då de kläms mellan å ena sidan höjda diesel- och fordonsskatter, ökade lönekostnader och höjda dieselpriser och å andra sidan långa avtal som saknar möjligheter till kompensation. I motionen yrkades därför att pengarna från moms-sänkningen måste komma operatörerna inom kollektivtrafiken till del. I Finansutskottets betänkande 2000/01:FiU1 avstyrktes motionen. Skatteutskottet hade i sitt yttrande till Finansutskottet uttalat att den inte såg någon anledning till ett tillkännagivande om hur skattesänkningen borde fördelas mellan olika intressenter inom kollektivtrafiken.

I fråga för skriftligt svar till finansministern den 15 januari 2002 (2001/02:520) uppger frågeställaren att det i nuläget är en djungel vad gäller momssatser och att skillnaden i momssatser ofta medför att det blir olika förutsättningar för likartade verksamheter. Frågan berör beskattningen av såväl persontransporter som andra typer av omsättningar. Frågeställaren uppger att momssatsen för hotell, camping, bo i stuga, transporter, skidlift m.m. är 12 procent, en del idrottsaktiviteter har 6 procent medan paddla kanot, bygga timmerflotte och camping i samband med naturnära aktiviteter beskattas med 25 procent. Frågeställaren anser att det inte är rimligt med olika momssatser för liknande turismaktiviteter och frågar därför vad finansministern avser att göra för att det skall bli likartade förutsättningar för dem som driver företag inom turismsektorn.

Finansministern konstaterar i sitt svar den 23 januari 2002 att mervärdesskatt normalt skall tas ut med 25 procent om det inte finns någon bestämmelse som särskilt medger att reducerad skattesats skall användas eller att skatt inte skall tas ut alls. Finansministern anför att hans grundläggande uppfattning är att mervärdesskattelagstiftningen skall vara tydlig, konsekvent och innehålla så få särbestämmelser som möjligt. Han uppger vidare att ett införande av reducerade skattesatser för fler verksamheter och områden därför måste ske restriktivt. Det var mot den bakgrunden enligt finansministern inte aktuellt att ändra förutsättningarna för turistsektorn genom ytterligare sänkningar av mervärdesskatten.

Övrigt

När det gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt särbehandlas personbilar i ML. I princip råder avdragsförbud för ingående mervärdesskatt för fordon som räknas som personbilar enligt ML. Avdragsförbudet gäller dock inte för inköp av personbilar när dessa skall användas för återförsäljning (i bilhandelsföretag), uthyrning (i biluthyrningsföretag), persontransport i yrkesmässig trafik, transporter av avlidna och för körkortsutbildning (om utbildningen omfattas av skatteplikt).

I handledningen för mervärdesskatt anges att avdragsförbud även gäller om bilen köps in för dessa verksamheter men används på annat sätt, t.ex. som tjänstebil eller för att utföra godstransporter. Om bilen används för både person- och godstransport måste en uppdelning av den ingående momsen ske. Till den del bilen används för att utföra t.ex. godstransporter (om inte denna del understiger 5 procent, se 8 kap. 14 § ML) medges inte någon avdragsrätt för ingående moms.

Det problem som kan uppstå i det här fallet har egentligen inte så mycket att göra med utformningen av den reducerade skattesatsen. Det berör dock företag som beskattas med den reducerade skattesatsen. Svårigheten består i att företagen måste göra olika avväganden beroende på hur deras verksamhet ser ut. Om ett taxi-företag förutom vanliga taxitransporter även utför budtransporter och sjuktransporter (i ett fordon som anpassats för sjuktransporter) begränsas i regel avdragsrätten.