

# Mervärdesbeskattning av programformat vid TV-produktion i Sverige

– ett exempel på bristande anpassning i ett transformerande samhälle?

*Robinson, Vem vill bli miljonär?, Farmen, Idol och Bonde söker fru är bara ett fåtal exempel på alla de TV-format som TV-tittare har följt eller fortfarande följer. TV-tittandet sker inte längre enbart i TV-soffan i hemmet utan även via datorn och mobiltelefonen eller andra medieplattformar som har lett till en breddning och diversifiering av vad ett format omfattar och hur det levereras. TV-producenterna själva uppfattar marknaden som mer territoriell än global, dessutom förekommer att många svenska TV-producenter har utländska ägare och ingår i multinationella koncerner. Den här artikeln behandlar den mervärdesskatterättsliga bedömningen som aktualiseras genom handel med programformat, främst avseende tillämplig skattesats. Perspektivet är i huvudsak svenskt eftersom föremålet för undersökningen är de svenska TV-producenterna, men analysen ställs även i relation till EU-rättsliga principer eftersom rättsområdet i stor utsträckning är harmoniserat.*

## 1 Inledning

Artikeln är ett delresultat av ett forskningsprojekt bedrivit vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Media Management and Transformation Centre i samproduktion med svenska TV-producenter samt Film & TV producenterna (branschförening) och finansierat av KK-stiftelsen. Projektet har varit tvärvetenskapligt och involverat forskare i företagsekonomi, media- och kommunikationsvetenskap och rättsvetenskap. Den här artikeln behandlar den mervärdesskatterättsliga bedömningen av huruvida programformat är en upphovsrättslig avart som utmanar ramarna för reducerade skattesatser. För att besvara frågeställningen diskuteras först den principiella frågan om kopplingen mellan mervärdesskatten och civilrätten kort i förhållande till gällande lagstiftning. Därefter diskuteras närmare vad som avses med ett programformat utifrån gällande upphovsrätt samt den mervärdesskatterättsliga behandlingen utifrån de tidigare delarna i artikeln. Avslutningsvis ställs den mervärdesskatterättsliga regleringen avseende programformat i förhållande till ändamålet med mervärdesskatten.

## 2 Mervärdesskatten och civilrätten

Huruvida mervärdesskattningen bör eller inte bör följa den civilrättsliga behandlingen av transaktioner har diskuterats inom olika områden.<sup>1</sup> På kulturområdet finns en uttrycklig hänvisning i Mervärdesskattelagen (ML) till Upphovsrättslagen (URL) där visst upphovsrättsligt skyddat material beskattas med 6 procent mervärdesskatt istället för 25 procent. 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML anger kumulativa rekvisit för att *överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrättighet* ska beskattas med den lägre skattesatsen:

- Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.
- Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Vid handel med upphovsrättsligt skyddat material förekommer olika typer av licensavtal. Avtalen innebär inte alltid en överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt, vilket innebär att standardskattesatsen på 25 procent kan bli tillämplig. Ett exempel på detta är slutanvändarlicenser när konsumenterna köper en programvara med rätt att använda materialet för eget bruk, men inte några andra rättigheter utöver detta. Gränsdragningen mellan ersättning för upphovsrättsintrång och ersättning för en överlåtelse eller upplåtelse bör här kort nämnas. Frågeställningen har uppmärksamats och beror till del på kopplingen mellan ML och URL, men även att skadestånd normalt sett inte kräver någon motprestation och därmed inte anses utgöra ersättning för omsättning.<sup>2</sup> Väsentliga frågor att beakta utifrån ett mervärdesskatterettsligt perspektiv är huruvida ersättning för upphovsrättsintrång kan anses utgöra ersättning för en omsättning på så sätt att transaktionen anses beskattningsbar, samt följdfrågorna om omsättningen i så fall är gjord av en beskattningsbar person och om den reducerade skattesatsen ska tillämpas på omsättningen eller inte. Frågorna är viktiga att beakta, men diskussionen i förevarande artikel koncentreras till användandet av en reducerad skattesats på TV-format där en överlåtelse eller upplåtelse anses föreligga.

Till diskussionen bör även föras den nionde punkten i 7 kap. 1 § 3 st. ML även anger att den lägre skattesatsen ska tillämpas på *"... upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnär framförande av litterärt eller konstnärligt verk."*<sup>3</sup> Gränsdragningen mellan den

<sup>1</sup> Se exempelvis diskussioner om tolkning av yrkesmässig verksamhet i förhållande till då gällande sjätte mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person i samband med avdragsrätt i RÅ 1999 not. 282 samt beskattningen av mobila applikationer (mjukvaror som i huvudsak används på mobiltelefoner eller digitala läsplattor) Sahlén, Karl-Magnus, *Dubbelbeskattning vid förmedling av elektroniska tjänster*, SkatteNytt 2011, s. 712–723.

<sup>2</sup> För vidare diskussion se exempelvis Talle-Holmqvist, Andreas och Tonell, Magnus, *Mervärdesskatt på upphovsrättsersättning – ett genuint problem*, Skattenytt, 2009, s.35 samt Skatteverkets ställningstagande, Skadestånd – mervärdesskatt, meddelat 19 oktober 2009, DNR 131 709491-09/111.

<sup>3</sup> Se 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML.

åttonde och nionde punkten är i förevarande artikel att betrakta som sekundär eftersom den avgörande frågeställningen är vilken skattesats som tillämpas på omsättningar av TV-format och båda punkterna leder till att en reducerad skattesats ska tillämpas. Dock kan vidden av den reducerade skattesatsen tillämplighet på TV-format påverkas av om delar av transaktionen är att anse som en utövande konstnärs framträdande av litterärt eller konstnärligt verk. För att fastställa den mervärdesskatterättsliga behandlingen av programformat behöver omfånget av den reducerade skattesatsen diskuteras närmare, för att så göra krävs först en diskussion om kopplingen mellan ML och URL.

Enligt EU-domstolens praxis finns det inte en generell koppling mellan mervärdesskatterätten och civilrätten<sup>4</sup>, emellertid finns anledning att beakta det civilrättsliga förhållandet som ligger till grund för den mervärdesskatterättsliga bedömningen i särskilda fall.<sup>5</sup> Det senare innebär inte att en civilrättslig bedömning nödvändigtvis avgör den mervärdesskatterättsliga bedömningen, utan att den senare måste göras med beaktande av samtliga omständigheter i fallet. Utrymmet för att beakta den civilrättsliga bedömningen i särskilda fall torde variera beroende av graden av harmonisering. Ett område där variation mellan medlemsländerna till del tillåts är undantaget för hasardspel och vadslagning i artikel 135(1)(i). I artikeln anges att speltjänster i form av exempelvis lotteri och vadslagning, ska undantas från skatteplikt, "... om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat."<sup>6</sup> Avseende reducerade skattesatser är ramarna för medlemsstaternas reglering mer harmoniserad. Artikel 98 i mervärdesskattedirektivet anger att medlemsstater får använda en eller två reducerade skattesatser under förutsättning att de används för de kategorier av varor och tjänster som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Punkt 9 i bilaga III anger att reducerade skattesatser får tillämpas för tillhandahållande av tjänster från författare, kompositörer, och utövande konstnärer samt tjänster som ersätts med royalty till dessa. Enligt EU-domstolen ska artikel 98 tolkas restriktivt i enlighet med undantagen för mervärdesskatt.<sup>7</sup>

I ett flertal mål rörande undantaget för speltjänster har EU-domstolen diskuterat utrymmet för nationell lagstiftning och vilken roll de civilrättsliga förhållandena i medlemsstaterna har för mervärdesskatterättsliga bedömningar. EU-domstolen har i exempelvis *Leo-Liberia-målet* och *United Utilities-målet* diskuterat utrymmet för nationell lagstiftning avseende speltjänster i form av hasardspel och vadslagning, avseende syftet med undantaget från skatteplikt för sådana tjänster.<sup>8</sup> I ett av målen anförde den ena parten att spelombud kan jämföras med ombud där denne binder sin huvudman till finansiella

<sup>4</sup> Se särskilt EUD C-320/88 Staatsecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV av den 8 februari 1990, pp. 7–8.

<sup>5</sup> Se EUD C-464/10 Belgian State v Henfling and Others av den 14 juli 2011 p. 40.

<sup>6</sup> Rådets direktiv 2006/113/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 135(1)(i).

<sup>7</sup> Se EUD C-83/99 Kommissionen mot Spanien av den 18 januari 2001, p. 19.

<sup>8</sup> Se EUD C-58/09 Leo-Liberia GmbH mot Finanzamt Buchholz in der Nordheide av den 10

tjänster med slutkund.<sup>9</sup> EU-domstolen poängterade dock att avseende undantagen tillämpas en restriktiv tolkning och eftersom syftena med de olika undantagen varierar är de inte direkt jämförbara.<sup>10</sup> EU-domstolen påtalar här inte enbart skillnaderna mellan undantagen för speltjänster och finansiella tjänster utan gör ett generellt uttalande om tolkningen av de mervärdesskatterättsliga undantagen. Uttalandet tyder på att generaliseringar av uttalanden i enskilda mål inom ramen för de olika undantagen för mervärdesskatt bör göras med försiktighet.

Angående de civilrättsliga förhållandenas betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen har EU-domstolen i *Belgian State-målet* diskuterat förmedling av undantagna speltjänster.<sup>11</sup> De underliggande avtalsförhållandena underströks såsom viktiga för att kunna göra en korrekt mervärdesskatterättslig bedömning, men uttalandet bör, enligt min mening, inte tolkas som en generell hänvisning till de civilrättsliga förhållandena utan snarare som att EU-domstolen konstaterar vikten av förhållandet mellan subsumtion och tolkning. EU-domstolen har skäl att iakttä skillnaden eftersom dess befogenhet enbart omfattar tolkningen av de EU-rättsliga akterna medan de nationella domstolarna tillämpar den mervärdesskatterättsliga regleringen i det enskilda fallet.

Avseende reducerade skattesatser har EU-domstolen i första hand lyft fram att begrepp i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska tolkas i enlighet med dess vanliga betydelse, dock med iakttagande av att skatteneutralitet upprätthålls mellan lika tillhandahållande på så sätt att konkurrens inte snedvrids.<sup>12</sup> Medlemsstaterna har därmed ett begränsat utrymme för att tillämpa reducerade skattesatser där arten av tillhandahållandet avgör huruvida det står i konkurrensförhållande med ett annat. En omedelbar fråga är i vilket avseende ordens vanliga betydelse ska tolkas – utifrån ett EU-rättsligt eller svenskt perspektiv? I de fall där vägledning från EU-domstolen finns har det avgörande betydelse för tolkningen.<sup>13</sup>

Ett annat område där skatterättens koppling till den civilrättsliga bedömningen diskuterats är i samband med genomsyn.<sup>14</sup> Diskussionerna är inte alltid specifika för mervärdesskatterätten men kan till del vara belysande om de sätts i ett mervärdesskatterättsligt perspektiv, dvs. under förutsättningarna

juni 2010, pp. 26–29 och EUD C-89/05 *United Utilities plc mot Commissioners of Customs & Excise* av den 13 juli 2006, pp. 26–29.

<sup>9</sup> Se EUD C-89/05, pp. 14.

<sup>10</sup> Se EUD C-89/05, pp. 28.

<sup>11</sup> Se EUD C-464/10, p. 40.

<sup>12</sup> Se EUD C-83/99 *Kommissionen mot Spanien* av den 18 januari 2001, pp. 19–20, C-384/01 *Kommissionen mot Frankrike* av den 8 maj 2003m p. 27 och C-442/05 *Finanzamt Ockhatz mot Zweckerband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbein* av den 3 april 2008, p. 42.

<sup>13</sup> Se art. 267 fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

<sup>14</sup> Se exempelvis Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, Liber Förlag Stockholm 1978, särskilt s. 137–142, Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget Stockholm 1995, särskilt s. 487–490.

som råder vid en mer harmoniserad skatt där EU-rätten ytterst avgör vilken inverkan den civilrättsliga bedömningen kan ha för en mervärdesskatterättslig fråga. Frågan om den mervärdesskatterättsliga bedömningen om ersättning för intrång i upphovsrättsligt skyddat material skulle kunna aktualiseras här, men med hänsyn till artikelns omfattning behandlas inte frågan närmare.

Utifrån EU-domstolens uttalande i *SAFE-målet*, som fortfarande är aktuellt, är det mervärdesskattesystemets ändamål som är avgörande för tolkningen av en mervärdesskatterättslig bestämmelse. Det är de nationella domstolarnas uppgift att göra en bedömning utifrån samtliga fakta som föreligger i varje enskilt mål, av den mervärdesskatterättsliga behandlingen baserat på EU-domstolens tolkning; eller med EU-domstolens egna ord:

*”Under the division of functions provided for by Article 177 of the Treaty, however, it is for the national court to apply the rules of Community law, as interpreted by the Court, to an individual case. No such application is possible without a comprehensive appraisal of the facts of the case.”*<sup>15</sup>

Den här linjen gick även generaladvokaten på i *Lebara-målet*<sup>16</sup> i samband med att försäljning av telefonkort till återförsäljare som i sin tur såldes vidare till användare diskuterades.<sup>17</sup> Generaladvokaten bygger sin argumentation delvis på *Belgian State-målet* i vilket EU-domstolen poängterade först kompetensfördelningen mellan EU-domstolen och den nationella domstolen vid avgörandet i frågan samt att den nationella tolkningen av såväl underliggande fakta som eventuell nationell implementering av aktuell direktivsbestämmelse, begränsas av direktivsbestämmelsen som sådan.<sup>18</sup> EU-domstolen synes särskilt poängtera vikten av en korrekt bedömning på nationell nivå av såväl den underliggande civilrätten vid tolkningen av hur en mellanman kan anses agera som att denna begränsas av direktivet, dvs. en bedömning utifrån nationella civilrättsliga regler om mellanmans ställning kan inte gå utöver de begränsningar som ges av mervärdesskattedirektivet i en mervärdesskatterättslig fråga.

I *Lebara-målet* hade EU-domstolen ett liknande förhållningssätt som generaladvokaten avseende kopplingen mellan subsumtion och tolkning. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen gjordes dock betydligt mer uttalat utifrån den aktuella produktions- och distributionskedjans perspektiv.<sup>19</sup> Utifrån det perspektivet agerar distributören inte som mellanman för telekommunikationsbolaget utan agerar i sitt eget namn och för egen räkning. Vid en jämförelse av EU-domstolens resonemang i *Belgian State-målet* och *Lebara-målet* kan utläsas att en bedömning av vem som säljer vad och i vilken egenskap detta

<sup>15</sup> Se EUD C-320/88 Staatsecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, p. 11.

<sup>16</sup> Se generaladvokatens yttrande i C-520/10 Lebara Ltd mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, 8 december 2011.

<sup>17</sup> Se generaladvokatens yttrande i C-520/10, p. 78.

<sup>18</sup> Se EUD C-464/10, p. 41–43.

<sup>19</sup> Se EUD C-520/10 Lebara Ltd mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs av den 3 maj 2012, p. 42.

görs, måste relateras till vad som säljs (dvs. om det är undantaget eller inte) samt hur distributions- och produktionskedjan ser ut inte enbart i det aktuella fallet utan att det enskilda fallet även kan behöva sättas i relation till en mer generell bedömning av det mervärdesskatterättsliga delområdet som sådant.

För att sammanfatta avsnittet bör några få punkter lyftas fram. Det finns ingen uttalad koppling mellan mervärdesskatt och civilrätt enligt EU-domstolens uttalande i *SAFE-målet*. Där utrymme finns för medlemsstaterna att utforma kriterier för undantag eller reducerade skattesatser begränsas utrymmet av mervärdesskattedirektivets artiklars ändamål. Ändamålen bör sättas i relation till det aktuella området som diskuteras exempelvis speltjänster, telekommunikationstjänster eller som i den här artikeln programformat, för att göra en korrekt identifiering av produktions- och distributionskedjan. Det här innebär att det inte går att bortse från de underliggande civilrättsliga förhållandena eftersom en identifiering av vad som säljs och mellan vilka parter ska ske utifrån samtliga omständigheter i målet. Enligt min mening innebär detta dock inte att detta får en avgörande betydelse för hur tolkningen av en mervärdesskatterättslig bestämmelse sedan görs utan att det första delen snarare är att anse som subsumtion, dvs. i första hand tolkning av sakomständigheterna istället för tolkningen av de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna.<sup>20</sup> Tolkningen av de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna tillämpad på omständigheterna i fallet får inte strida mot neutralitetshänsyn.

### 3 Den upphovsrättsliga bedömningen av programformat

Innan den mervärdesskatterättsliga behandlingen av programformat diskuteras vidare, ges några korta synpunkter avseende den civilrättsliga innebörden av programformat. Den allmänna uppfattningen av ett TV-format eller ett programformat syftar oftast på den typen av program som listats ovan i ingressen; Robinson, Let's dance och Big Brother. TV-branschen som sådan utgår från produktionsperspektivet där sättet att strukturera eller utformningen av programmet är avgörande, dels ska formatet vara möjligt att reproducera genom programavsnitt, dels ska det kunna säljas för lokala versioner till utländska intressenter.<sup>21</sup> Format har även diskuterats i termer som osäkra upplåtelser eftersom format inte är ett juridiskt begrepp utan bedömningen av det upphovsrättsliga skyddet är beroende av kravet på verkshöjd.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> För en närmare diskussion om skillnaden mellan tolkning och subsumtion se Pahlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, SkatteNytt 2011, s. 116–119.

<sup>21</sup> Se exempelvis Humphreys, Edward, *Programformat och medier i konvergens – formathandel, juridiskt skydd och branschpraxis*, Stiftelsen Etermedierna i Sverige i samarbete med NORDICOM 2011, s. 16.

<sup>22</sup> Se exempelvis Levin, Marianne, *Lärobok i Immaterialrätt*, Norstedts Juridik 2007 för en närmare diskussion om kraven för verkshöjd och Karnell, Gunnar, *TV-spel och upphovsrätt – om skyddet i Sverige för ett slags "formats"*, s. 489–516 i Festskrift till Stig Strömholm, Iustus förlag 1997.

Formatpaket som kan sägas uppfylla verkshöjd till del eller i form av samlingsverk kan anses vara upphovsrättsligt skyddade.<sup>23</sup> Frågan har dock inte avgjorts av praxis vilket innebär att osäkerhet finns. Gränsdragningen består i vad som enbart är att anse som en idé vilket inte ges upphovsrättsligt skydd och att formatpaket innehåller flera olika delar vilka i sig kan vara upphovsrättsligt skyddade, men inte alltid som en helhet kan anses utgöra ett samlingsverk enligt 5 § URL eller falla in under 1 § 7 p. URL, verk som kommer till uttryck på annat sätt. I doktrin finns dock visst stöd för att TV-produktion vilket till del inkluderar format vid uppfyllandet av verkshöjd kan jämföras med filmverk.<sup>24</sup>

Det finns flera olika kategorier av format, såsom drama, reality-shower och komediserier. Exakt hur kategorisering görs varierar, men kategoriseringen i sig i olika underrubriker är av underordnad karaktär vid en övergripande analys av den mervärdesskatterättsliga behandlingen av programformat i Sverige. Däremot kan underkategorier som återspeglas i olika former av licenser eller andra tillhandahållanden speglas av en olikartad mervärdesskatterättslig bedömning. Vidare är kombinerade tillhandahållanden där frågan om tillhandahållandet skall beskattas enligt den huvudsakliga delen eller delas upp i flera delar, en relevant frågeställning som inte minst aktualiseras av mediekonvergensen.<sup>25</sup> Frågan är närmare diskuterad i efterföljande avsnitt.

Komplexiteten och variationerna i format- och formatpaket har beskrivits som ett multipel entitet bestående av flera olika delar vilka tillsammans utgör en kunskapsbas som krävs för att producera programmet.<sup>26</sup> Det upphovsrättsliga skyddet enligt 1 § eller 5 § URL gäller därmed inte alltid för samtliga delar och eftersom hänvisning i ML inte täcker in exempelvis 5 kap. URL avseende närstående rättigheter där signalrätterna för själva sändningen av formatet täcks in, kan såväl undantagna delar som reducerade skattesatser och normalskattesatser aktualiseras inom ramen för ett och samma avtal.

Eftersom produktionen av formaten anpassas till olika länder pga. skillnader i språk och kultur och de ländernas distributörer, förekommer gränsöverskridande transaktioner. Var tjänsterna ska beskattas lämnas utanför den här artikelns ram även om den frågan i sig är värd att belysa. Avtalen som sådana kan dock få olika rättslig följd i olika länder, särskilt avseende huruvida det uppfyller kraven för upphovsrättsskyddat material eller inte.<sup>27</sup> Huruvida detta till del ligger till grund för TV-producenternas egna uppfattning om att

<sup>23</sup> Se Karnell, Gunnar, *Rätten till programinnehållet i TV*, Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlags AB 1970, s. 334 samt Karnell, Gunnar, *TV-spel och upphovsrätt – om skyddet i Sverige för ett slags "formats"*, i Festskrift till Stig Strömholm, s. 514.

<sup>24</sup> Se Rosén, Jan, *Moms på kulturprodukter – ett obekvämt möte mellan upphovsrätt och skatterätt*, SkatteNytt 2003 s. 831–842.

<sup>25</sup> Se även Talle-Holmquist, Andreas och Tonell, Magnus, *Mervärdesskatt på upphovsrättsersättning – ett genuint problem*, SkatteNytt 2009, s. 39–40.

<sup>26</sup> Se Humphreys, Edward, *Programformat och medier i konvergens – formathandel, juridiskt skydd och branschpraxis*, Stiftelsen Etermedierna i Sverige och NORDICOM 2011, s. 23.

<sup>27</sup> A.a. s. 80–82.

marknaden är mer nationell pga. sändningsspråk ligger även det utanför den här artikelns ram. Det sagda innebär dock att skillnader på såväl det mervärdsskatterättsliga området som det upphovsrättsliga området mellan olika medlemsstater ytterligare kan påverka mervärdesskattens funktion i den här artikelns avseende, dvs. ytterligare konkurrensstörningar kan förekomma som kan leda till bristande förutsägbarhet.

Svenska TV-producenter kan välja att sälja sina programformat (vilket här inkluderar såväl att rättigheter upplåts som att själva produktionstjänsten säljs, men inte rättigheterna till formatet som sådant) till andra företag, producenter eller distributörer. För att ett programformat möjligen ska kunna erhålla upphovsrättsligt skydd krävs i de flesta fall omfattande struktur för produktion, vilket lättast nås genom att formatet först produceras och distribueras i ett land. Det här skulle kunna innebära att fler rättigheter behöver överlåtas för att möjliggöra en första produktion och sändning och för att nå ett upphovsrättsligt skydd. I nästa led kan detta leda till att svenska TV-producenter får svårt att exploatera nya produktmarknader som tenderar att bli viktigare i takt med den ökade konvergensen.

Sammanfattningsvis kan en kortfattad överblick av den civilrättsliga behandlingen av format konstatera att huruvida format som helhet eller delvis anses upphovsrättsligt skyddat blir avgörande för den fortsatta diskussionen om den mervärdesskatterättsliga behandlingen. Formatens komplexitet beror på att det inte är en typ av tillhandahållanden utan ett mångfacetterat begrepp som varierar såväl innebördsmässigt som i vad som kan och faktiskt överlåts. Subsumtionsmomentet blir vid komplexa transaktioner en stor del av den samlade bedömningen och måste klargöras innan en korrekt mervärdesskatterättslig tolkning och tillämpning aktualiseras.

#### 4 Den mervärdesskatterättsliga behandlingen av programformat

Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv har konstaterats att det inte finns en generell koppling mellan mervärdesskatt och civilrätt, men däremot finns anledning att vidare diskutera frågan om förhållandet mellan subsumtion och tolkning. Likaså är den upphovsrättsliga behandlingen av format oklar vilket gör att förutsägbarheten för beskattningen av en transaktion där formatlicenser upplåts eller överlåts är låg.

Förarbetena till 7 kap. 1 § ML anger de bakomliggande skälen till att mervärdesbeskatta vissa kulturella tjänster. Fördelen med en enhetlig och generell skattesats anges där som viktig, men fränsteg kan göras om det är motiverat av kulturpolitiska skäl. Särskilt anges att *"[e]n betydande del av verksamheten på området subventioneras i stor utsträckning av stat och kommun och numera i viss utsträckning även av det privata näringslivet. Subventioneringen medför att många subjekt vid en generell mervärdesskatt skulle redovisa negativa mervärden.*

*En skattebeläggning av dessa områden skulle således inte medföra nämnvärt ökade intäkter för staten. En skattefrihet bör dock endast omfatta sådana områden*



*där en skattebeläggning kan antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kan bedömas vara marginellt. Några skäl att undanta andra verksamheter från skatteplikt kan enligt min mening inte anföras.”<sup>28</sup>*

Motiveringen ligger i linje med de EU-rättsliga skälen till att införa reducerade skattesatser.<sup>29</sup> Även om medvetenheten om snedvridningseffekterna av mervärdesskatten poängteras i förarbetenas tidigare delar och till del i samband med motivering av reducerade skattesatser på kulturområdet, saknas ytterligare reflektioner om förhållandet till EU-rätten. Eftersom Sverige vid tidpunkten för införandet av reducerade skattesatser inte var medlem i EU är detta inte på något sätt förvånande, men förändringarna för svensk mervärdesskatt i och med EU-medlemskapet måste ställas i relation till förarbetsuttalandet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål från 1999 angett att produktions- och programledartjänster ska beskattas med 25 procent mervärdesskatt och att underliggande delar som är upphovsrättsligt skyddade beskattas med den reducerade skattesatsen.<sup>30</sup> Målet behandlade ett överklagat förhandsbesked i vilket Skatterättsnämnden förordade att hela tillhandahållandet skulle beskattas med den reducerade skattesatsen eftersom det skulle anses som ett huvudsakligen upphovsrättsligt skyddat material.<sup>31</sup> Två av ledamöterna i nämnden var dock skiljaktiga och förordade att standardskattesatsen skulle tillämpas eftersom den underliggande avtalet fick den upphovsrättsligt skyddade delen som en underordnad biprodukt av tillhandahållandet av producent- och programledartjänsten. Enligt avtalet inskränktes även producentbolagets möjlighet att sälja sina tjänster till andra än den aktuella distributören. Skillnaden mellan de skiljaktigas mening i SRN och Högsta förvaltningsdomstolens domslut var att de skiljaktiga i SRN inte förordade att beskattningsunderlaget skulle delas upp i enlighet med HFD:s senare domslut, utan att hela beskattningsunderlaget skulle beskattas med standardskattesatsen. Fallet rörde inte ett format i den här artikelns mening, men ger viss vägledning om den mervärdesskatterättsliga bedömningen av liknande tillhandahållanden.

Skatteverkets ställningstagande från 2011 följer HFD:s domslut i målet ovan vilket innebär att de upphovsrättsliga delarna vid tillhandahållande av format i huvudsak kan anses som underordnade arbetsinsatsen som krävs för produktionen om inte annat tydligt framgår av det underliggande avtalet.<sup>32</sup> I ett kammarrättsmål av den 28 september 2001 framgår att när hela programproduktionen och programmen anses utgöra upphovsrättsligt skyddade verk där rätten att förfoga över dem överläts till distributören kan den reducerade

<sup>28</sup> Se prop. 1989/90:111, s. 101.

<sup>29</sup> Se EUD C-442/05, p. 47.

<sup>30</sup> Se RÅ 1999 ref. 9.

<sup>31</sup> Se SRN:s förhandsbesked av den 14 januari 1998.

<sup>32</sup> Se SKV:s ställningstagande av den 9 februari 2011, dnr 131 40087-11/111.

skattesatsen tillämpas för hela beskattningsunderlaget.<sup>33</sup> Målet ifråga berörde möjligheten till avdragsrätt för TV-produktionsbolaget där skillnader konstaterades i förhållande till det ovan diskuterade avgörandet främst avseende omfattningen av det aktuella produktionsbolaget och vad avtalet innebar. Länsrättens domskäl som Kammarrätten inte avvek ifrån anger: "... *situationen i detta mål [är] i flera hänseenden [...] olik den som rådde i det ovan nämnda rättsfallet. Programledarens prestation gick där ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera Tv-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer.*"<sup>34</sup> Produktionsbolaget nekades avdrag baserat på att tjänsten som helhet ansågs undantagen mervärdesskatt. Vid nuvarande lagstiftning hade resonemanget istället lett till att en reducerad skattesats hade tillämpats på tjänsten.

Svensk praxis och Skatteverkets ställningstagande påvisar att avtalet mellan parterna blir avgörande för att fastställa vilken skattesats som ska tillämpas på tillhandahållandet av programformat. För att återknyta till tidigare avsnitt påvisar den mervärdesskatterättsliga bedömningen en hög påverkan av subsumtionsmomentet. Vid komplexa tillhandahållanden kan detta tyckas ofrånkomligt, men det bör inte ske utan reflektion eller prövning utifrån EU-rättens inverkan. Komplexiteten finns inbyggd i format som begrepp och påverkas i hög grad av mediekonvergensen. Pga. formatens komplexa karaktär där flera olika delar kan överlätas och upplätas till varierande grad bör även frågan om huruvida beskattningsunderlaget ska delas upp eller inte kort diskuteras.

På såväl EU-rättslig som svensk nivå har kombinerade tillhandahållanden och användandet av huvudsaklighets- eller delningsprincipen diskuterats frekvent.<sup>35</sup> Det underliggande avtalets roll och kundens syfte med köpet är ofta avgörande för bedömningen.<sup>36</sup> Priset kan vara en viktig faktor, men behöver inte vara avgörande.<sup>37</sup> Ett avgörande från fall till fall blir troligtvis mest korrekt för att kunna tillgodose mervärdesskattens funktion. Förutsägbarheten för bolagen minskar dock på bekostnad av detta, vilket kan leda till stora kostnader för att efterleva mervärdesskattereglerna. Företagens upplevelse är att kostnader för att efterleva skatter och mervärdesskatt är mest betungande efter kostnaden för att följa redovisnings- och bokföringsregler.<sup>38</sup>

Vad som är överordnat i ett tillhandahållande eller om det består av flera

<sup>33</sup> Se mål 5052-2000.

<sup>34</sup> Se Länsrättens i Stockholms län dom av den 16 juni 2000, mål nr 3358-99, s. 7.

<sup>35</sup> Listan kan göras lång, men för en snabbare överblick se exempelvis Westberg, Björn, *Mervärdesskattedirektivet en kommentar*, Thomson Reuters 2009, s. 37–40 samt Kleerup, Kristoffer, Melz och Öberg, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, Norstedts juridik 201, s. 109 för kort om huvuddragen i svensk praxis.

<sup>36</sup> Se EUD C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise av den 25 februari 1999, pp. 29–31.

<sup>37</sup> Se EUD C-111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket av den 29 mars 2007, pp. 39–40.

<sup>38</sup> Se RiR 2012:6 Regelförenkling för företag – regeringen fortfarande långt från målet, av den 12 mars 2012, dnr 31-2011-0178, s. 44–45.

likvärdiga delar aktualiseras inte minst och bör diskuteras vidare i första hand utifrån mervärdesskattens ändamål. Hur ser produktions- och distributionskedjorna vid överlåtelse och upplåtelse av format ut, vad överläts och mellan vilka parter?

Ändamålet med mervärdesskatten återfinns enligt *Terra och Kajus* nära sammankopplat med tolkningsmetoderna som EU-domstolen använder för att tolka de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna. ”*The teleological interpretation of the Directive on the common system of value added tax depends largely upon the preamble which sets out the intention of this Union instrument.*”<sup>39</sup> EU-domstolen har i flertalet fall poängterat vikten av en ändamålsenlig tolkning som dock inte får gå utöver bestämmelsens ordalydelse.<sup>40</sup> Enligt mervärdesskattedirektivets ingress är det övergripande ändamålet med mervärdesskatten starkt förbundet med förverkligandet av en inre marknad utan hinder för den fria rörligheten för varor och tjänster.<sup>41</sup> Vidare uttalas att ”*[d]et är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrída konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.*”<sup>42</sup>

Införandet av reducerade skattesatser innebär i sig en snedvridning av konkurrenssituationen som försvaras med särskilt skyddsvärda hänsyn likt motiveringen i förarbetena till ML diskuterade ovan. Kombinationen av att reducerade skattesatser betraktas som en politiskt känslig fråga och rådets uttalande av den 29 februari 2012 citerat nedan, innebär att rådande situation inte kommer att ändras inom en alltför snar framtid.

”... *the Council of the European Union*

[...]

– *RECALLS the European Council Conclusions of 10 March 2009, acknowledging that reduced VAT rates may, depending on the circumstances, have positive and negative economic effects, so that more efficient alternative solutions should always be considered before a Member State decides to use the option to apply reduced VAT rates, and STRESSES that, at present, a revisit to reduced VAT rates is not a priority issue.*”<sup>43</sup>

Ur ett svenskt perspektiv bör svenska domstolar vid en bedömning av mervärdesbeskattning av hela eller delar av format, beakta vilka neutralitetshänsyn som finns. Vilken konkurrenssituation råder och kan en EU-konform tolkning av ML:s bestämmelser minska eventuella snedvridningar? I Sverige finns

<sup>39</sup> Se Terra, Ben och Kajus, Julie, *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive*, IBFD Tax Research Platform, Chapter 0, updated 1 May 2012.

<sup>40</sup> Se exempelvis EUD C-327/94 Jürgen Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach av den 26 september 1996, pp. 22–24 och C-382/02 Cimber Air A/S mot Skatteministeriet av den 16 september 2004, p. 29.

<sup>41</sup> Se 2006/112/EG, fjärde punkten i ingressen.

<sup>42</sup> A.a.

<sup>43</sup> Se The Council of the European Union, Note from Presidency to Working Party on Tax Questions – Indirect taxation (VAT) on The future of VAT: draft Council Conclusions, s. 6.

ett fåtal distributörer på marknaden där SVT enligt 3 kapitlet 20 § ML har ett specifikt undantag pga. statsfinansieringen av public service bolag vilket även påverkar SVT:s möjlighet till avdrag för ingående mervärdesskatt. En intern produktion inom SVT gynnas i och med detta jämfört med en extern produktion där mervärdesskatt med 25 procent belastar inköpet såvida upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättsligt skyddat material inte kan hävdas för hela eller delar av transaktionen och den lägre skattesatsen om 6 procent istället belastar köpet. I SDC-målet uttalade EUD att transaktioner som omsätts från en fristående part inte kan jämföras med interproducerade tjänster eftersom skillnaderna beror på verksamhetens beskaffenhet, vilket innebär att fallen är olika och neutralitet inte behöver föreligga.<sup>44</sup> Diskussionen om jämförbarhet mellan en in-house produktion och en outsourcad produktion i SDC-fallet var hänförlig till en finansiell tjänst och även om EUD har uttalat att varje undantag är unikt och en direkt jämförelse med användandet av reducerade skattesatser inte kan göras, finns ändå skäl att ifrågasätta vilka neutralitetshänsyn som ska tas och vid vilka fall. Vad som anses vara rättfärdigt inom ramen för verksamhetens beskaffenhet för att frånga neutralitetshänsyn är i dagsläget inte klargjort av EUD.

## 5 Avslutande kommentarer

Avslutningsvis kan konstateras att mervärdesbeskattningen av programformat och TV-produktion i Sverige inte är en bristande anpassning i ett transformerande samhälle utan snarare ett exempel på när rådande mervärdesskatterättsliga situation återaktualiseras av mediekonvergensen och förändringar i konkurrensvillkor för marknads aktörer. Domstolars balanserade av förståelse av och tillgång till omständigheter i fallet som klargör vad som säljs från vem och till vem är en förutsättning för att göra en korrekt mervärdesskatterättslig bedömning av vilken skattesats som ska tillämpas på ett tillhandahållande av ett programformat. Tolkningen av hänvisningen till URL i 7 kap. 1 § 3 st. ML får inte gå utöver mervärdesskattens ändamål på så sätt att neutralitetshänsyn förbises och konkurrenssnedvridningar uppstår. När dessa i sig till del är inbyggda i det mervärdesskatterättsliga systemet genom undantag och reducerade skattesatser är uppgiften svår.

*Jur. dr Pernilla Rendahl är universitetslektor vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping.*

<sup>44</sup> Se EUD C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet av den 5 juni 1997, p. 28.