

## **HFD 2020 ref. 30**

**Ett uppdrag som programledare för ett radioprogram har huvudsakligen ansetts innefatta en överlåtelse av upphovsrätt och har beskattats med sex procent mervärdesskatt (jfr RÅ 1999 ref. 9).**

7 kap. 1 § tredje stycket 8 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 juni 2020 följande dom (mål nr 1508-19).

### **Bakgrund**

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till upphovsrättsligt skyddade verk gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent.

2. Om det i en transaktion ingår flera delar, som bedömda var för sig omfattas av normalskattesats respektive reducerad skattesats, måste man först bestämma om det rör sig om ett enda tillhandahållande eller om transaktionen består av flera tillhandahållanden. Om transaktionen bedöms utgöra ett enda tillhandahållande tas reducerad skattesats ut om den huvudsakliga delen i tillhandahållandet omfattas av denna skattesats.

3. A.A.G. ingick i maj 2014 avtal med Sveriges Radio om att hon i egenskap av programledare skulle skriva och framföra manus i radioprogrammet Morgonpasset i P3. Uppdraget bestod bl.a. i att hon till varje program, som pågick i tre och en halv timme, skulle förbereda minst tre kortare inslag och framföra dem i sändningen. Innehållet i dessa inslag skulle utformas i samråd med programmets producent och varje inslag skulle ta tre–sex minuter att framföra. Genom avtalet förvärvade Sveriges Radio mot en viss ersättning all upphovsrätt till A.A.G:s prestationer inom ramen för avtalet under upphovsrättens giltighetstid och därmed en exklusiv rätt att göra prestationerna tillgängliga för allmänheten. I avtalet anges att ersättningen för överlåtelsen av upphovsrätten är exklusive 6 procent mervärdesskatt.

4. A.A.G. fakturerade och redovisade utgående skatt med den reducerade skattesatsen. Skatteverket ansåg att normalskattesatsen om 25 procent skulle tillämpas och höjde den utgående skatten samt påförde skattetillägg. Enligt Skatteverket omfattas inte programledartjänster av den reducerade skattesatsen och även om vissa rättigheter överläts i samband med ett uppdrag som programledare kan denna överlåtelse aldrig anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

5. Förvaltningsrätten i Malmö avslog A.A.G:s överklagande avseende skattesatsen men satte ned underlaget för skattetillägget.

6. A.A.G. överklagade till Kammarrätten i Göteborg, som avslog överklagandet. Kammarrätten menade att avtalet bestod av två särskiljbara delar, där arbetet som programledare måste ses som den huvudsakliga tjänsten medan den del som avsåg överlåtelse av upphovsrätt var underordnad. Det rörde sig därmed om ett enda tillhandahållande som enligt kammarrätten skulle beskattas med normalskattesats.

### **Yrkanden m.m.**

7. A.A.G. yrkar i första hand att beskattning ska ske i enlighet med den lämnade deklARATIONEN och i andra hand att den del av uppdraget som kan anses avse överlåtelse av upphovsrätt ska beskattas med reducerad skattesats. Vidare yrkar hon att skattetillägget ska undanröjas.

8. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målet*

9. Frågan i målet är hur ett uppdrag som programledare ska behandlas i skattesatshänseende.

#### *Rättslig reglering m.m.*

10. Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 mervärdesskattelagen (1994:200) i tillämplig lydelse tas skatt ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av bl.a. 1 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

11. Av 1 § upphovsrättslagen följer att den som har skapat ett litterärt eller konstnärligt verk har upphovsrätt till verket oavsett på vilket sätt verket har kommit till uttryck.

12. I RÅ 1999 ref. 9 var frågan hur ett avtal, som innebar att en person skulle agera både producent av och programledare i en serie underhållningsprogram samt överlåta upphovsrätten till dessa prestationer, skulle bedömas i mervärdesskattehänseende. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att underhållningsprogrammen utgjorde upphovsrättsligt skyddade verk och att insatserna till en del fick anses vara av sådan skapande karaktär att personen i fråga var att betrakta som en av upphovsmännen till programmen. Tyngdpunkten i prestationerna ansågs dock ligga i utförandet av tjänsterna och överlåtelsen av upphovsrätten till programmen kunde inte anses som det centrala.

13. Sammanfattningsvis kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till att 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 den del av beskattningsunderlaget som avsåg överlåtelse av upphovsrätt.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Allmänt om mervärdesskatt

14. EU-domstolen har i flera avgöranden behandlat frågan hur en transaktion som består av flera delar, varav någon eller några delar var för sig skulle kunna omfattas av undantag från skatteplikt eller reducerad skattesats, ska hanteras mervärdesskattmässigt (se t.ex. Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkterna 27–30, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkterna 31, 32 och 35–37, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, punkterna 27–29 och Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkterna 21–23 och 26). Av EU-domstolens praxis framgår följande.

15. När en transaktion består av flera olika delar och handlingar ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande och, i sistnämnda fall, om detta enda tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt eller reducerad skattesats.

16. Det är fråga om ett enda tillhandahållande när en eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person tillhandahåller en kund ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar ska betraktas som en eller flera underordnade tillhandahållanden som skattmässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. Dessutom föreligger ett enda tillhandahållande när två eller flera delar har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt.

17. Vid bedömningen ska alla omständigheter kring transaktionen i fråga beaktas i syfte att utröna vilka delar som är kännetecknande för transaktionen och identifiera de huvudsakliga delarna. Vid bedömningen av vad som är kännetecknande beaktas det ekonomiska syftet med transaktionen och värdet av tillhandahållandet för kunden. Innehållet i ett avtal mellan parterna kan utgöra en viktig indikation vid prövningen och omständigheter som ger uttryck för avtalsparternas intressen, såsom fakturerings- eller prissättningsmetoder, kan beaktas.

18. Den huvudsakliga delen ska bedömas med hänsyn till genomsnittskundens uppfattning och, inom ramen för en helhetsbedömning, mot bakgrund av den kvalitativa – och inte enbart den kvantitativa – betydelsen av de olika delarna.

#### Allmänt om upphovsrätt

19. För att ett verk ska åtnjuta upphovsrättsligt skydd krävs ett visst mått av självständighet och originalitet hos produkten. Vid den bedömningen ska inte någon värdering av den litterära eller konstnärliga kvaliteten göras utan det avgörande är att verket utgör resultatet av en skapande verksamhet. Ett rent mekaniskt återgivande av ett händelseförlopp faller därmed utanför. (Prop. 1960:17 s. 48 f. och SOU 1956:25 s. 66 f.)

20. Sedan länge har i svensk rätt begreppet verkshöjd använts för att beskriva det mått av individuell särprägel som ett verk måste utmärkas av för att det ska omfattas av upphovsrättsligt skydd. Detta begrepp får anses motsvara det av EU-domstolen angivna kravet på att ett alster ska vara originellt på så sätt att det är upphovsmannens egen intellektuella skapelse för att upphovsrättsligt skydd ska föreligga (NJA 2015 s. 1097, punkt 18, jfr Infopaq, C-5/08, EU:C:2009:465, punkt 37).

21. I rättsfallet NJA 2015 s. 1097 var frågan om en tv-sändning av en ishockeymatch till följd av bl.a. kommentatorernas arbete under sändningen kunde anses ha verkshöjd. Kommentatorerna presenterade matchen. Kortare intervjuer med spelare och tränare förekom i samband med pauser i matchen, men under större delen av pauserna visades en bild på en klocka. Kommentatorernas tal följde matchen och innehöll i anslutning därtill vissa statistiska uppgifter och personliga reflektioner (punkt 22). Högsta domstolen ansåg att kommentatorernas arbete i huvudsak hade styrts av händelserna i matchen och att sändningen inte framstod som en egen intellektuell skapelse. Sändningen var bl.a. av detta skäl inte upphovsrättsligt skyddad (punkt 23).

#### Uppdrag som programledare

22. Programledaruppdrag kan utformas på olika sätt. Ett sådant uppdrag kan bestå huvudsakligen i presentation av olika inslag och gäster i programmet samt kommentarer styrda av innehållet i det. Den typen av uppdrag kan ge litet utrymme för en individuell särprägel. Om det alls blir aktuellt med någon upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt i samband med sådana uppdrag utgör den i vart fall inte den mer framträdande delen i parternas avtal.

23. I ett uppdrag som programledare kan också ingå att ta fram ett eget manus och, förutsatt att manuset uppnår verkshöjd, att upplåta eller överlåta upphovsrätten till detta till uppdragsgivaren.

Det måste då göras en samlad bedömning av omständigheterna kring transaktionen för att avgöra hur den ska behandlas mervärdesskattemässigt (se punkterna 15–18). Vid den bedömningen kan innehållet i uppdragsavtalet vara av betydelse (punkt 17).

Bedömningen i detta fall

24. A.A.G. har enligt avtal med Sveriges Radio åtagit sig att i egenskap av programledare skriva manus till kortare inslag i ett radioprogram och framföra dessa i direktsändning. Sveriges Radio förvärvar all upphovsrätt till hennes inslag och får exklusiv rätt att göra dem tillgängliga för allmänheten. Den ersättning som A.A.G. får avser enligt avtalet i sin helhet överlåtelse av upphovsrätt.

25. Uppdraget innebär att A.A.G. tillsammans med andra programledare ska medverka i direktsända radioprogram som är tre och en halv timme långa. Under en stor del av programtiden spelas musik, som inte valts ut av henne. Innehållet i de inslag som hon ska skriva och framföra är fristående från musiken och har alltså inte någon koppling till den. Hon väljer själv ämnen för inslagen, men ska samråda med producenten. En del av programtiden ägnas åt samtal och diskussioner med de andra programledarna, ibland med utgångspunkt i de förberedda inslagen. Hon ska även delta i ett antal planeringsdagar.

26. A.A.G. framhåller att det inte går att skilja arbetet med att skapa verket från själva upphovsrätten. Det arbete som hon utför utgör i realiteten det verk som omfattas av upphovsrätt och ingår således i överlåtelsen av den. Såväl de egna inslagen som de spontana kommentarerna under programtiden i övrigt uppnår verkshöjd och skyddas av upphovsrätt. Vad Sveriges Radio vill uppnå med avtalet är att få upphovsrätten till hennes prestationer. Innehållet i dessa skulle inte ha något som helst värde för Sveriges Radio om det inte var själva upphovsrätten som förvärvades. Tillhandahållandet utgör därmed i sin helhet en sådan överlåtelse av upphovsrätt som omfattas av reducerad skattesats.

27. Skatteverket anser att det är fråga om ett enda tillhandahållande och att den huvudsakliga delen i detta utgörs av den arbetsinsats som A.A.G. i egenskap av programledare utför och att beskattning därför ska ske med normalskattesats.

28. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att A.A.G:s åtagande bl.a. består i att hon ska skriva manus till och framföra kortare inslag om ämnen som hon själv får välja, i samråd med producenten. Inslagen ger uttryck för ett eget intellektuellt skapande och får således anses ha verkshöjd. Även hennes inlägg i diskussioner och samtal under programmets gång kan i vart fall till en del antas uppfylla kravet på verkshöjd. I åtagandet ingår också

andra uppgifter som är av icke skapande karaktär (jfr RÅ 1999 ref. 9).

29. Det nu aktuella programledaruppdraget utgör ett enda, odelbart tillhandahållande. Någon uppdelning av beskattningsunderlaget ska därför inte göras utan hela tillhandahållandet ska bli föremål för en och samma mervärdesskattesats (jfr Stadion Amsterdam, punkterna 26 och 36). För att tillhandahållandet ska omfattas av den reducerade skattesatsen måste det huvudsakligen anses avse överlåtelse av upphovsrätt. I den frågan gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.

30. Den omständigheten att det i avtalet angetts att ersättningen uteslutande avser överlåtelse av upphovsrätt kan inte ensamt leda till slutsatsen att tillhandahållandet enbart eller huvudsakligen utgörs av den överlåtelsen. Inte heller kan tidsåtgången för de olika momenten under programtiden vara avgörande för bedömningen. Det förhållandet att de inslag som A.A.G ska skriva och framföra kan ta i anspråk så lite tid som nio minuter av en sändningstid på tre och en halv timme hindrar alltså inte att den del av tillhandahållandet som avser upphovsrätt i och för sig kan anses vara den huvudsakliga. Det är den kvalitativa – och inte enbart den kvantitativa – betydelsen av den del som sedd för sig omfattas av reducerad skattesats som är av betydelse vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen (jfr Žamberk, punkt 30).

31. För Sveriges Radio som medieföretag får det antas vara rätten att göra A.A.G:s inslag i radioprogrammen tillgängliga för allmänheten som är av betydelse och att det ekonomiska värdet för Sveriges Radio ligger i förvärvet av upphovsrätten. Det som huvudsakligen efterfrågas av Sveriges Radio får således anses vara upphovsrätten till de av A.A.G. skapade inslagen och det arbete som hon därutöver utför, och som är av icke skapande karaktär, får anses vara underordnat överlåtelsen av upphovsrätt. Eftersom den huvudsakliga delen i tillhandahållandet utgörs av en överlåtelse av upphovsrätt, ska reducerad skattesats tas ut. Överklagandet ska således bifallas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och upphäver underinstansernas avgöranden och Skatteverkets omprövningsbeslut.

I avgörandet deltog justitieråden *Jüderblom*, *Knutsson*, *Baran*, *Gäverth* och *Bonthron*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

***Förvaltningsrätten i Malmö (2018-03-16, ordförande Lundgren):***

Huvudfrågan i målet är vilken mervärdesskattesats som ska tas ut på A.A.G:s arbete för radioprogrammet Morgonpasset. Fråga är också om skattetillägg och ersättning för kostnader.

***Förvaltningsrättens bedömning***

A.A.G. har i första hand gjort gällande att det huvudsakliga innehållet i avtalet med Sverige Radio utgör en överlåtelse av upphovsrätt och att hela tillhandahållandet därför ska omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent. I andra hand anser hon att den del av uppdraget som kan hänföras till överlåtelse av upphovsrätt ska beskattas med 6 procent.

Även Skatteverket anser att en överlåtelse av en rättighet i form av upphovsrätt ska beskattas med 6 procent. Skatteverket har dock ifrågasatt huruvida någon rättighetsöverlåtelse har ingått i A.A.G:s uppdrag.

Eftersom A.A.G. är den part som har lättast att ta fram bevisning om vad som ingått i det aktuella uppdraget är det hon som måste visa att den lägre skattesatsen är tillämplig. Avtalet mellan A.A.G. och Sverige Radio har inte lämnats in till förvaltningsrätten, utan den bevisning som förvaltningsrätten har att tillgå i målet är endast de fakturor som ställts ut till Sverige Radio. Av fakturorna framgår att A.A.G. har tillhandahållit programledartjänster, däremot framgår det inte att någon överlåtelse av upphovsrätt har ingått. Förvaltningsrätten anser, mot bakgrund av vad som angetts i ovan refererade RÅ 1999 ref. 9, att beskattning av programledartjänster ska ske genom en uppdelning mellan tillhandahållandet av programledartjänsten och överlåtelsen av upphovsrätten. Eftersom det inte är visat att någon överlåtelse har skett ska tjänsterna omfattas av skattesatsen 25 procent.

***Skattetillägg***

[text här utelämnad]

***Ersättning för kostnader***

[text här utelämnad]

– Med delvis bifall till överklagandet sätter förvaltningsrätten ner underlaget för skattetillägg till 22 374 kr. Överklagandet avslås i övrigt.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

***Kammarrätten i Göteborg (2019-01-09, Grankvist, Dahlström och Fröberg):***

***Vilken skattesats ska tillämpas?***

[text här utelämnad]

Avtalet mellan A.A.G. och Sverige Radio består enligt kammarrättens mening av två särskiljbara delar: dels försäljning av arbete som programledare, dels överlåtelse av upphovsrätt. Kammarrätten bedömer att arbetet som programledare måste ses som den klart huvudsakliga tjänsten medan den del som avser överlåtelse av upphovsrätt måste ses som underordnad. A.A.G:s försäljning av arbete som programledare och överlåtelse av upphovsrätt ska därför ses som ett enda tillhandahållande.

Hela transaktionen ska alltså hänföras till arbete som programledare med 25 procent mervärdesskatt.

#### *Skattetillägg*

A.A.G. har genom att i sin mervärdesskattedeclaration yrka avdrag med den reducerade skattesatsen 6 procent, i stället för normalskattesatsen 25 procent, lämnat sådan oriktig uppgift att det finns grund för att ta ut skattetillägg. Förvaltningsrätten har satt ned underlaget för skattetillägg med 20 procent. Skäl för befrielse från skattetillägget har inte kommit fram.

#### *Ersättning för kostnader*

A.A.G. har förlorat målet. De frågor som målet handlar om är inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Hon har därför inte rätt till ersättning för kostnader, vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten.

– Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.