

HFD 2018 ref. 77

Tillträde till en visning i efterhand av en oredigerad inspelning av en kulturell föreställning omfattas av reducerad skattesats. Förhandsbesked om mervärdes-skatt.

7 kap. 1 § tredje stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 december 2018 följande dom (mål nr 2922-18).

Bakgrund

Skattesatsen på biljetter till biograf föreställningar höjdes i januari 2017 från 6 till 25 procent. För tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförbara föreställningar tillämpas fortfarande skattesatsen 6 procent.

Framtidens Mötesplats AB visar kulturella föreställningar på biograf, exempelvis operor från Metropolitan Opera i New York och Kungliga Operan i Stockholm, pjäser från National Theatre i London, baletter från Bolsjojteatern i Moskva, konserter med Berlinfilharmonikerna och rockkonserter. Föreställningarna är antingen direktsända via satellit eller inspelade och sända i efterhand. En inspelad version av en föreställning överensstämmer med den direktsända och har inte på något sätt bearbetats.

Genom ansökan om förhandsbesked ville bolaget få veta om den reducerade skattesatsen om 6 procent ska tillämpas på tillträde till bolagets visning i efterhand av inspelade kulturella föreställningar.

Skatterättsnämnden fann att tillhandahållande i form av tillträde till uppspelning av kulturella föreställningar, som spelats in men inte redigerats och som visas i efterhand, omfattas av skattesatsen 6 procent. Nämnden ansåg att en inspelad kulturell föreställning, oavsett om den visas i realtid eller i efterhand, har samma karaktär som den kulturella föreställning som den närvarande publiken tar del av på plats när föreställningen framförs.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolagets visning i efterhand av oredigerade inspelningar av kulturella föreställningar omfattas av skattesatsen 25 procent och anför följande.

De kulturella föreställningar som omfattas av den lägre skattesatsen har det gemensamt att de är tillgängliga för allmänheten

efter att en avgift har betalats för tillträdet och att de genomförs vid en viss tidpunkt och på en viss plats. Om publiken befinner sig på den plats där föreställningen genomförs eller på en annan plats och där tar del av föreställningen via en direktsändning saknar betydelse. Det avgörande är att publiken är fysiskt närvarande vid den tidpunkt då föreställningen genomförs. En inspelad föreställning väljer åskådaren själv när denne vill se, i den mån den visas för allmänheten, och är därmed att jämföras med sådana inspelningar som har bearbetats, redigerats eller klippts.

Framtidens Mötesplats AB anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om tillträde till en visning i efterhand av en oredigerad inspelning av en kulturell föreställning omfattas av den reducerade skattesatsen 6 procent.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas skatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Av tredje stycket 5 framgår att skatten ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar.

Bestämmelsen i tredje stycket 5 fick sin nuvarande lydelse den 1 januari 2017 då biograföreställningar togs bort från tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen. Dessa föreställningar beskattas efter lagändringen med normalskattesatsen 25 procent.

I propositionen som föregick lagändringen uttalades följande (prop. 2015/16:1 s. 321 f.). Några av remissinstanserna anser att förslaget kan ge upphov till gränsdragningsproblem eftersom tillträde till filmvisningar på en biograf kommer att beskattas med 25 procent medan visning av t.ex. en operaföreställning på en biograf beskattas med 6 procent. Enligt regeringens uppfattning är det vanligtvis tydligt vilken typ av föreställning som visas på en biograf. Det bör därför inte medföra några stora problem att avgöra vilken mervärdesskattesats som ska beräknas på priset vid biljettförsäljningen. Det bör heller inte vara några svårigheter för biljettförsäljaren att avgöra vilken typ av föreställning som visas, dvs. om det t.ex. är en film, en operaföreställning eller ett sportevenemang som visas på biografen.

Bestämmelsen om reducerad skattesats på kulturella föreställningar i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML har sin motsvarighet i artikel 98.1 och artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) samt punkt 7 i bilaga III till direktivet. Medlemsstaterna får enligt dessa bestämmelser tillämpa reducerad skattesats på tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, muséer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

För att de tjänster som bolaget tillhandahåller ska omfattas av reducerad skattesats krävs att de avser tillträde till sådana kulturella föreställningar som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML, dvs. konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balett-föreställningar eller andra jämförbara föreställningar.

Bestämmelserna om reducerad skattesats i mervärdesskattelagen ska som utgångspunkt tolkas i ljuset av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. I detta fall råder det ingen tvekan om att de föreställningar som spelas in i sig är sådana som omfattas såväl av direktivets som av mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerad skattesats. Det är också klart att direktivet tillåter att en reducerad skattesats tillämpas även när en inspelad föreställning visas på en biograf. En sådan filmvisning kan tveklöst inordnas under direktivets uttryck ”tillträde till biograf”.

Enligt den svenska lagstiftningen omfattas dock inte längre tillträde till biografföreställningar av den reducerade skattesatsen. Frågan är därför om en visning av en inspelad föreställning kan inordnas under någon av de föreställningar som nu räknas upp i mervärdesskattelagen.

Utformningen av bestämmelsen i mervärdesskattelagen om den reducerade skattesatsen på tillträde till vissa kulturella föreställningar ger uttryck för att den är avsedd att omfatta föreställningar med visst innehåll. Vad som avses är föreställningar som framförs av artister inför publik. Av bestämmelsens ordalydelse kan inte utläsas något om i vilken form eller på vilken plats som publiken ska ta del av en föreställning för att den ska omfattas av regleringen. Lagtexten ger således inte någon ledning i frågan om en visning av en inspelad föreställning kan inordnas under någon av de föreställningar som räknas upp i bestämmelsen.

De förarbetsuttalanden som gjordes när bestämmelsen ändrades 2017 visar att avsikten var att vissa föreställningar skulle omfattas av den reducerade skattesatsen oavsett om publiken tar del av dem på den plats där de äger rum eller på någon annan plats genom projicering på en biotek. Avgörande skulle i stället vara föreställningens innehåll. Uttalandena är generella och skiljer inte mellan direktsända visningar och visningar i efterhand av inspelade föreställningar.

Bolagets tjänster avser oredigerade visningar av kulturella föreställningar som framförs av artister inför publik. Det förhållandet att en visning ibland sker i efterhand och inte direkt när föreställningen äger rum förändrar inte innehållet i den. Det är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening i båda fallen fråga om en föreställning i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson*, *Askersjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreterarna Johan Lindström och Ann Linders.

Justitieråden *Ståhl* och *Baran* var av skiljaktig mening och anförde:

Skatterättsnämndens förhandsbesked borde ha ändrats och frågan besvarats med att en tjänst i form av visning i efterhand av en oredigerad inspelning av en kulturell föreställning omfattas av mervärdesskattesatsen 25 procent.

Som majoriteten har funnit kan de aktuella filmvisningarna inordnas under uttrycket ”tillträde till biograf” i mervärdesskattedirektivet och direktivet tillåter därmed att en reducerad skattesats tillämpas för dem. För att visningarna ska omfattas av den svenska reducerade skattesatsen måste de dock – som majoriteten också konstaterar – kunna inordnas under någon av de föreställningar som räknas upp i mervärdesskattelagen.

Frågan är alltså om en visning i efterhand av en inspelning av t.ex. en teaterföreställning kan inordnas under begreppet ”teaterföreställning” i lagen, alternativt utgöra en ”annan jämförlig föreställning”. Den frågan aktualiseras inte vid tolkningen av mervärdesskattedirektivet och direktivet ger därmed ingen ledning för hur den ska besvaras.

Enligt vår mening framstår det som klart att orden ”teaterföreställning”, ”operaföreställning” etc. enligt allmänt språkbruk avser föreställningar med visst innehåll som framförs av skådespelare eller artister inför en publik som finns på plats. Att detsamma avsetts gälla ”annan jämförlig föreställning” framgår av att det begreppet i förarbetena exemplifieras med revy-, operett- och musikal-föreställningar (prop. 1989/90:111 s. 102 och 195). Vi anser dock att en tolkning som – i enlighet med vad som synes vara förutsatt i de förarbeten som majoriteten hänvisar till – innebär att med tillträde till föreställningen på plats likställs tillträde till en direktsändning av föreställningen inför en publik som finns på en annan plats går att förena med bestämmelsernas ordalydelse.

Att med tillträde till de föreställningar som nämns i lagen likställa tillträde till en filmvisning i efterhand av en inspelad föreställning går däremot enligt vår mening utöver vad som vid en normalspråklig tolkning ryms inom bestämmelsernas ordalydelse. Detta gäller även om inspelningen i och för sig återger föreställningen i oredigerat skick. Vi menar därför att en sådan tolkning för alltför långt.

En betydligt mer närliggande tolkning av bestämmelserna om reducerad skattesats är i stället att de, efter att tillträde till biograf-föreställningar har tagits bort från bestämmelsernas tillämpningsområde, inte längre omfattar visningar av filmer och att detta gäller oavsett filmernas innehåll.

Vi anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked borde ha ändrats i enlighet med det anförda.

Skatterättsnämnden (2018-05-09, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, och Sandberg Nilsson*):

Förhandsbesked

Framtidens Mötesplats AB:s tillhandahållande i form av tillträde till uppspelning av kulturella föreställningar, som spelats in men inte redigerats och som visas i efterhand, omfattas av skattesatsen 6 procent.

Motivering

Av EU-domstolens praxis framgår att begrepp som ingår i beskrivningen av de varor och tjänster för vilka en reducerad skattesats kan tillämpas ska tolkas restriktivt, i bemärkelsen strikt, eftersom denna möjlighet är en avvikelse från principen om att normalskattesatsen ska tillämpas. Av detta följer att begreppen ska tolkas i enlighet med den normala lydelsen av aktuella ord (se t.ex. EU-domstolens dom Kommissionen mot Spanien, C-83/99, EU:C:2001:31, pp. 18–20 och *Erotic Center*, C-3/09 EU:C:2010:149, pp. 14–16).

EU-domstolen uttalade i *Erotic Center*, p. 17, att de olika evenemang och anordningar som räknas upp i nu gällande punkt 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet bl.a. har det gemensamt att de är tillgängliga för allmänheten sedan en tillträdesavgift har betalats, vilket ger samtliga betalande personer en rätt att kollektivt nyttja de kulturella tjänster och nöjen som är karaktäristiska för dessa evenemang eller anordningar.

Skatterättsnämndens bedömning

Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML omfattas tillträde till bl.a. konserter, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar av skattesatsen 6 procent.

De uppräknade föreställningarna har det gemensamt att de är tillgängliga för allmänheten sedan en entréavgift har betalats, vilket ger samtliga betalande personer en rätt att kollektivt ta del av föreställningarna (*Erotic Center* p. 17). Före den 1 januari 2017 var det inte nödvändigt att bedöma om inspelade föreställningar, som inte till någon

del bearbetats, redigerats eller klippts, och som visades i efterhand på en biograf omfattades av den reducerade skattesatsen eftersom tillträde till föreställningar som ägde rum på en biograf omfattades av en reducerad skattesats.

Enligt Skatterättsnämndens mening utgör en inspelad föreställning, som inte redigerats, bearbetats eller klippts antingen en av de i paragrafen uppräknade kulturella föreställningarna eller i vart fall en därmed jämförlig föreställning. En inspelad kulturell föreställning, oavsett om den visas i realtid eller i efterhand, har samma karaktär som den kulturella föreställning som den närvarande publiken tar del av på plats när föreställningen framförs. Ett sådant synsätt stöds också, enligt Skatterättsnämndens mening, av uttalanden i förarbetena. Det framgår att lagstiftarens avsikt varit att visning av en operaföreställning på en biograf även efter lagändringen ska omfattas av den reducerade skattesatsen. Av bland annat neutralitetsskäl kan uttrycket visning enligt Skatterättsnämndens mening inte begränsas till direktsändningar i realtid utan får även anses inbegripa visningar av inspelade föreställningar, så länge som inspelningen inte ändrat föreställningens karaktär genom bearbetning, redigering eller klippning. En sådan tolkning är även förenlig med syftet med den reducerade skattesatsen, nämligen att göra kulturområdet mer tillgängligt för allmänheten.

Mot denna bakgrund bedömer Skatterättsnämnden således att tillträde till kulturella föreställningar eller därmed jämförliga föreställningar som spelats in, och som inte bearbetats, redigerats eller klippts och därmed inte har ändrat karaktär, omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent oavsett när de visas.

Tunudd och Olsson var skiljaktiga och anförde:

[text här utelämnad]

Visning av film i en biograf eller motsvarande konkurrerar typiskt sett med försäljning och uthyrning av film, betal-tv eller olika strömnings-tjänster som beskattas med en skattesats av 25 procent (jfr Framtidens filmpolitik Ds 2015:31, s. 110). Enligt vår bedömning gäller motsvarande för visning av inspelade föreställningar av opera, balett m.m. Sådana inspelningar konkurrerar i första hand med inspelade föreställningar på DVD för försäljning eller uthyrning eller med material som görs tillgängligt via olika betaltjänster. Enligt vår uppfattning skulle det därför strida mot principen om skatteneutralitet att tillämpa olika skattesatser på dessa tillhandahållanden.

Möjligheten att beskatta med reducerade skattesatser är ett undantag från principen att normalskattesatsen ska tillämpas. Bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt varav bl.a. följer att begreppen i kategori 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska tolkas i enlighet med den normala betydelsen av dessa ord (jfr C-3/09, *Erotic Center*, punkterna 15 och 16). Skattesatsen 6 procent omfattar tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar vilket är begrepp som har sin motsvarighet i bilaga III i direktivet. Enligt vår bedömning får begreppen

normalt anses innefatta föreställningar som sker i realtid och där som huvudregel publik och utövare är närvarande på samma plats. Visningar som är direktsändningar från föreställningar vid en annan scen får dock anses konkurrera med sådana föreställningar där publik och utövare är närvarande på samma plats. I enlighet med principen om skatteneutralitet bör därför även sådana visningar omfattas av den reducerade skattesatsen.

Skulle tillträde till en eftersänd föreställning accepteras som jämförbar med tillträde till en, i detta fall, direktsänd operaföreställning kan det enligt vår uppfattning även uppkomma svåra gränsdragningsproblem vid bedömning av om en föreställning ska anses utgöra film respektive operaföreställning. Ett sådant problem som kan uppstå är hur bearbetad en sådan produktion kan vara utan att övergå från operaföreställning till film. Räcker det med att t.ex. klippning har gjorts av filmen och hur ska en sådan åtgärd i så fall kunna konstateras.