

Innehåll

13	Skattesatser	1
13.1	Inledning	1
13.2	Normalskattesats 25 procent	2
13.3	Skattesats 12 procent	3
13.3.1	Hotell- och campingverksamhet.....	3
13.3.2	Konstverk	4
13.3.3	Livsmedel.....	5
13.3.4	Restaurang- och cateringtjänster	9
13.3.4.1	Begreppet restaurang- och cateringtjänster	9
13.3.4.2	Ett eller flera tillhandahållanden	12
13.4	Skattesats 6 procent	14
13.4.1	Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m. ...	14
13.4.1.1	Inledning	14
13.4.1.2	Böcker, tidningar m.m.....	16
13.4.1.3	Program och kataloger	23
13.4.1.4	Radio- och kassettidningar, talböcker	24
13.4.1.5	Punktskrift, teckenspråk m.m.....	25
13.4.2	Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar.....	26
13.4.3	Biblioteksverksamhet.....	26
13.4.4	Museiverksamhet	26
13.4.5	Djurparker	27
13.4.6	Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk	27
13.4.7	Rätt till ljud- och bildupptagning	27
13.4.8	Idrottsområdet	28
13.4.9	Persontransporter.....	28

13 Skattesatser

13.1 Inledning

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Samma skattesatser ska tillämpas för omsättning, unionsinterna förvärv och import om inte annat anges. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, d.v.s. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Detta innebär att mervärdesskatten utgör 20 procent av priset inklusive mervärdesskatt när skattesatsen är 25 procent.

Följande tre skattesatser finns:

25 procent

- normalskattesats.

12 procent

- rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och dylikt,
- konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk,
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,
- omsättning, unionsinternt förvärv och import av livsmedel, och
- restaurang- och cateringtjänster.

6 procent

- omsättning, unionsinternt förvärv och import av böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker, m.m.,
- tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,
- viss biblioteksverksamhet,
- viss museiverksamhet,

2 Skattesatser, Avsnitt 13

- tillträde till och förevisning av djurpark,
- upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk,
- upplåtelse och överlåtelse av rättighet till vissa ljud- och bildupptagning,
- upplåtelse av vissa tjänster på idrottsområdet, och
- persontransporter.

Tidigare gällande skattesatser

I bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Mervärdes-skattedirektivet

Artiklarna 93–105 i mervärdesskattedirektivet behandlar skattesatser. Av artiklarna 96–103 framgår vilka nivåer som gäller. I artikel 97 anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 procent och i artikel 98 att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser, som enligt artikel 99 inte får vara lägre än 5 procent. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör (C-109/02, kommissionen mot Tyskland).

I bilaga 15 redovisas tillämpliga skattesatser inom EU samt Norge och Schweiz.

13.2 Normalskattesats 25 procent

Mervärdesskatten är 25 procent på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt unionsinterna förvärv och import av varor (7 kap. 1 § första stycket ML).

13.3 Skattesats 12 procent

13.3.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 1 ML).

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en campingverksamhet.

Hotellcheckar

Skatterättsnämnden har tagit ställning till vilken skattesats som ska tillämpas vid försäljning av s.k. hotellcheckar som berättigar innehavaren till rabatt på priset för hotellrum. Frågan gällde ett bolag som sålde sådana hotellcheckar till kunder vilka själva valde och kontaktade hotell som var anslutet till systemet med sådana checkar. Kunden bokade och betalade hotellrummet själv. Det bolag som sålde hotellcheckarna fick provision från den organisation som gav ut checkarna. Nämnden fann att det bolag som mot provision sålde hotellcheckarna inte kunde anses bedriva rumsuthyrning i hotellrörelse. Bolagets tillhandahållande avsåg i stället en rättighet för vilken skattesatsen 25 procent skulle gälla (SRN 1999-06-18).

Giltighetsmärken

Skatteverket anser att omsättning av s.k. giltighetsmärken för camping utgör en rättighet som ska beskattas med 25 procent.

Giltighetsmärke tillsammans med campingkort ger innehavare av sådant kort rätt att, mot särskild betalning, övernatta på vissa campingplatser. Campingkortet är gratis. För att dessa ska vara giltiga måste de förses med ett giltighetsmärke. För dessa giltighetsmärken tas en viss avgift ut. En separat avgift tas därutöver ut för varje övernattningsnatt som görs på campinganläggningen. Det med giltighetsmärke försedda campingkortet medför, förutom rätten att övernatta, en snabbare in- och utcheckning, rätt att avvakta med betalning för campingvistelsen, olycksfallsförsäkring, campingkatalog samt ett antal olika förmåner. Det kunden får anses ha efterfrågat vid förvärv av giltighetsmärken är en möjlighet att få övernatta på olika campingplatser. Övriga tillhandahållanden som kunden erhåller vid förvärv av giltighetsmärket får anses vara underordnade den huvudsakliga tjänsten, möjlighet till övernattningsnatt.

4 Skattesatser, Avsnitt 13

Denna tjänst är en tjänst som är skild från själva övernattningen, för vilken en separat avgift ska erläggas (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111).

Se närmare om hotellrumsuthyrning och upplåtelse av campingplats i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skattepliktiga upplåtelser av fastighet.

13.3.2 Konstverk

Vid konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av konstverk, vid import av konstverk och vid försäljning av konstverk där reglerna om vinstmarginalmetoden tillämpas gäller den definition av konstverk som finns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 eller 25 procent. Även vinstmarginalmetoden kan bli tillämplig vid försäljning av konstverk. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandels eller ett konstgalleris försäljning beskattas enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden.

Upphovsmans/ dennes dödsbos försäljning av konstverk

Omsättning av konstverk, som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns reglerad i 1 kap. 2 b § ML. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Frivillig skattskyldighet (konstnärer).

Mervärdesskatt tas ut med 12 procent för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk om omsättningen medför skattskyldighet enligt ML (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML). Om beskattningsunderlagen för beskattningsåret understiger 300 000 kr och beslut om frivillig skattskyldighet saknas sker ingen beskattning.

I ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked har Skatterättsnämnden förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent vid bolagets försäljning av konstverket (RÅ 2000 not. 65). Se avsnitt 29.4.1.2 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Konstverk, samlarföremål och antikviteter.

**Konsthandlares/
galleris försäljning
av konstverk**

För en konsthandel eller ett galleri som säljer inköpta konstverk sker beskattning enligt ML:s allmänna regler med skattesatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML eller enligt vinstmarginalmetoden. Vid förmedling av konstverk för konstnärs räkning, d.v.s. förmedling i annans namn, ska konsthandlaren redovisa mervärdesskatt med 25 procent på provisionen. I avsnitt 29.4.1.2. redogörs för ett galleris förmedling i eget namn av konstverk.

**Import av
konstverk m.m.**

Mervärdesskatt tas ut med 12 procent vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML).

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Konstverk, samlarföremål och antikviteter.

13.3.3 Livsmedel

Skatt utgår med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 med undantag för

- annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning,
- spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra stycket 4 ML).

Definition

Med livsmedel avses enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Livsmedel inbegriper vatten fr.o.m. den punkt där värdena ska iakttas enligt artikel 6 i direktiv 98/83/EG och utan att kraven i direktiv 80/778/EEG och 98/83/EG åsidosätts.

Livsmedel inbegriper inte

- foder,
- levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,
- växter före skörd,

6 Skattesatser, Avsnitt 13

- läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG,
- kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG,
- tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG,
- narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,
- rests substanser och främmande ämnen.

Förändring av begreppet livsmedel

Begreppet livsmedel i gamla livsmedelslagen och det unionsrättsliga begreppet har i stort sett samma innebörd. Vissa skillnader finns dock. I prop. 2005/06:128 s. 349 framgår följande:

”Av avsnitt 11.2.1 framgår att det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet i stort sett motsvarar begreppet livsmedel i livsmedelslagen. En skillnad är dock att en vara generellt sett kan komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede i produktionskedjan enligt det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet. Vegetabilier kan t.ex. anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda exkluderas uttryckligt från livsmedelsbegreppet. Till skillnad från vad som gäller enligt livsmedelslagen betraktas dock ett djur enligt EG:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Undantaget är djur som är avsedda att förtäras levande, såsom ostron. Avgörande för bedömningen av vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli ett livsmedel är, i likhet med vad som gäller enligt livsmedelslagen, om varan är avsedd att förtäras eller – vilket är nytt i förhållande till livsmedelslagens definition – om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.”

Gränsdragning mot läkemedel

När det gäller gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel finns i artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 178/2002 en hänvisning till läkemedelsdefinitionen i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG. Skatteverket anser att produkter som säljs under benämningarna naturmedel, frilistade naturmedel, naturläkemedel, traditionellt växtbaserade läkemedel,

**Gränsdragning
mot råvara**

homeopatiska och frilistad homeopatika inte utgör livsmedel enligt ML. Skatt ska därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111).

Definitionen av begreppet livsmedel gör att det inte är möjligt att klart fastställa vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli livsmedel. Vissa svårigheter kan därför uppstå när det gäller att avgöra detta. Avgörande för bedömning är – som framgår ovan – om varan är avsedd att förtäras eller om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Djur bör i normalfallet anses utgöra livsmedel först efter slakt.

Skaldjur som säljs levande till konsument i en fiskhandel får anses vara behandlade för att släppas ut på marknaden som livsmedel och kan därför anses utgöra livsmedel.

Ostron är avsedda att förtäras levande och är därmed livsmedel redan vid fiskarens omsättning.

Mjölk är livsmedel direkt efter mjölkning.

Skatteverket anser att jordbruksgrödor utgör livsmedel efter det att de är skördade om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om grödorna är avsedda för utfodring av djur eller exempelvis för energiproduktion faller de utanför definitionen av livsmedel. En bedömning måste göras vid varje försäljning som sker, både från odlaren och i senare led. Skattesatsen kan därför bli olika på samma varuparti beroende på vilken information säljaren har om den framtida användningen. Rågvete, blandsäd, foderärter och åkerbönor är exempel på sådana grödor som huvudsakligen används som foder och som inte rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vete, korn, råg, havre, oljeväxter och sockerbeter är grödor som kan användas både i livsmedelsproduktion, energiproduktion och som foder. Vid odlarens omsättning av sådana produkter till en uppköpare får det, i avsaknad av annan information, presumeras att de är avsedda eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om odlaren, vid försäljningen, har information om att grödorna är avsedda för annat än förtäring av människor ska grödorna inte definieras som livsmedel.

Grödor som säljs till exempelvis en kvarn, ett malteri, en sprit-tillverkare eller till ett sockerbruk utgör livsmedel (Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111).

Det förekommer att jägare säljer vilt. Försäljningen kan ske både till konsument och till uppköpare. Om jägaren vid försäljningen har information om att djuren är avsedda för förtäring eller rimligen kan anta att djuren är avsedda för förtäring ska djuren definieras som livsmedel och beskattas efter en skattesats på 12 procent. Notera att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 procent.

Fiskodlares försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 procent.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 procent. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 procent. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som först klassats som livsmedel men sedan säljs som exempelvis djurfoder är vid denna försäljning inte att anse som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 procent.

Spritdrycker, vin och öl

Spritdrycker, vin och starköl räknas som livsmedel. Dessa drycker omfattas däremot inte av den lägre skattesatsen för livsmedel.

Skatteverket har tagit ställning till vad som avses med spritdrycker, vin och starköl. Nedan följer en redogörelse för detta (Skatteverket 2012-06-15, dnr 131 335485-12/111).

Med spritdryck avses en vara som är avsedd att förtäras som dryck och som har en alkoholhalt som överstiger 2,25 volymprocent. Vin eller maldryck anses inte som spritdryck.

Med vin avses dryck som är framställd genom saft från druvor, bär, frukt eller rabarber och som har en alkoholhalt som överstiger 2,25 volymprocent men uppgår högst till 22 volymprocent.

Med starköl avses maldryck som har en alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent. Med maldryck avses jäst, odestillerad dryck som är framställd med torkat eller rostat malt som huvudsakligt extraktgivande ämne.

Detta innebär att endast folköl och lättöl som får säljas i vanliga livsmedelsbutiker omfattas av skattesatsen 12 procent. Skatteverkets uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 procent.

Snus och tuggtobak

Snus och tuggtobak räknas inte som livsmedel.

Vatten

Vatten räknas som livsmedel. Det gäller även dricksvatten från vattenkran. Den lägre skattesatsen 12 procent gäller emellertid endast dricksvatten som tappats på flaska eller annan förpackning som är avsedda för försäljning.

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 procent om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 procent i förpackningen, annars 25 procent.

Beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage, se avsnitt 11.10.2.

13.3.4 Restaurang- och cateringtjänster

Restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl omfattas fr.o.m. den 1 januari 2012 av skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 5 ML).

13.3.4.1 Begreppet restaurang- och cateringtjänster

Begreppet restaurang- och cateringtjänster bör tolkas i enlighet med vad som följer av artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Begreppet tolkas likadant i 5 kap. som i 7 kap. ML, d.v.s. tolkningen inom ML blir enhetlig (prop. 2011/12:1 s. 270). Skatteverket anser att den uppfattning av begreppet restaurang- och cateringtjänster som verket redogjort för i ställningstagande 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111 överensstämmer med artikel 6 i rådets tillämpningsförförordning (EU) 282/2011.

Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd

mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stöd-tjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler (artikel 6.1 i rådets tillämpningsförordning (EU) 282/2011).

En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stöd-tjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1 (artikel 6.2 i rådets tillämpningsförordning (EU) 282/2011).

Skatteverket anser att t.ex. dukning, servering, avdukning, diskning och rätten att nyttja en särskild lokal och utrustning i form av bord, stolar m.m. är sådana tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat och/eller dryck och medför att det blir en restaurang- och cateringtjänst (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/11).

Cateringtjänst

Skatteverket anser att med begreppet cateringtjänst menas tillhandahållande av mat och/eller dryck i annans lokal tillsammans med andra tjänster såsom dukning, servering, diskning m.m.

I allmänt språkbruk uppfattas däremot catering ofta som avhämtning eller leverans av färdiglagad mat. Det handlar i dessa fall om leverans av livsmedel. Genom att skattesatsen 12 procent nu även gäller för restaurang- och cateringtjänster beskattas dessa två olika slags catering enligt samma skattesats.

Dricks, serveringsavgift

Skatteverket anser att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften inte ingår i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av restaurangtjänsten. Det är en ersättning som faller utanför ML:s regler (C-16/93, Tolsma).

Serveringsavgift däremot inkluderas vanligtvis i priset. Om serveringsavgiften i stället debiteras särskilt ska den ändå ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten (RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120).

EU-domstolen har uttalat att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala, d.v.s. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattnings-

underlaget för serveringstjänsten (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

**Spritdrycker,
vin och starköl**

Spritdrycker, vin och starköl omfattas inte av skattesatsen 12 procent utan ska beskattas med den generella skattesatsen 25 procent. Se avsnitt 13.3.3 vad som avses med spritdrycker, vin och starköl.

Det är inte enbart själva spritdrycken, vinet och starkölet som ska beskattas med den generella skattesatsen utan hela tillhandahållandet. Även de kringtjänster som hör ihop med tillhandahållandet ingår således i beskattningsunderlaget för spritdrycker, vin och starköl. Om vin serveras till en middag på restaurang ska hela den del av tjänsten som avser vinet beskattas med den generella skattesatsen. Om en restaurang eller ett cateringföretag väljer att ta ut ett separat pris för mat respektive dryck uppkommer inga problem med att fastställa beskattningsunderlaget för den del av tjänsten som ska beskattas med 12 procent respektive 25 procent. I de fall gemensamt pris tas ut för en tjänst i vilket ingår både mat och spritdrycker, vin och starköl blir det dock nödvändigt att göra en uppdelning av beskattningsunderlaget. Hur en sådan uppdelning ska göras i det enskilda fallet måste avgöras från fall till fall och får i sista hand bli en fråga för rättstillämpningen (prop. 2011/12:1 s. 270).

Måltidskuponger

Måltidskuponger är en slags voucher, d.v.s. ett slags värdebevis, som möjliggör en kommande konsumtion. Om måltidskupongen säljs av den som tillhandahåller kosten får kupongen anses vara en sådan enfunktionsvoucher för vilken skattskyldighet inträder i samband med att betalning erläggs.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som annan förtäring i ett antal restauranger, utgör inte ett skattepliktigt tillhandahållande av kost. Dessa måltidskuponger är sådana flerfunktionsvouchers för vilka skattskyldighet inträder först i samband med att den framtida konsumtionen sker. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tidpunkt för skattskyldighetens inträde.

**Gränsdragning
mot varuförsäljning**

Omsättning av livsmedel beskattas också enligt skattesatsen 12 procent. Hur livsmedel definieras framgår av 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML, se avsnitt 13.3.3. Livsmedel har beskattats med skattesatsen 12 procent även för tid före den 1 januari

2012. Det medförde då gränsdragningsproblem av vad som var livsmedel kontra restaurang- och cateringtjänster.

EU-domstolen har ansett att tillhandahållande av måltider eller livsmedel på ett visst sätt från gatukök, gatuköksvagnar och i biograffoajéer utgjorde leverans av vara, d.v.s. tillhandahållandena utgjorde inte restaurangtjänster (förenande målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.). Skatteverket anser att även om tillagningen av maten är enkel och standardiserad kan det vara fråga om en tjänst när det ingår andra tjänstemoment i tillhandahållet. Det har inte framkommit något i den angivna EU- domen som gör att det finns anledning att ändra uppfattning av vad som omfattas av begreppet restaurangtjänst (Skatteverket 2011-11-24, dnr 131 736849-11/111).

13.3.4.2 Ett eller flera tillhandahållanden

När restaurang- och cateringtjänster tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster måste det avgöras om restaurang- och cateringtjänsten ska beskattas separat eller om den ingår i ett annat tillhandahållande. Om restaurang- och cateringtjänsten ska beskattas separat och gemensam ersättning tagits ut ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras, se avsnitt 11.7.2.

Konferens- arrangemang

Skatteverket har tagit ställning till hur restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls i samband med konferenser m.m. ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för detta (Skatteverket 2012-03-29, dnr 131 193650-12/111).

Restaurang- och cateringtjänster som ingår i ett konferensarrangemang ska beskattas med samma skattesats som arrangemanget i dess helhet, d.v.s. med 25 procent. Som regel får lunch som tillhandahålls i ett konferenspaket anses ingå i konferensarrangemanget. Detsamma gäller kaffe, smörgåsar, mineralvatten och liknande. Andra måltider, såsom frukost, kvällsmåltider och banketter får däremot i normalfallet inte anses ingå i ett konferensarrangemang utan de ska beskattas separat.

I ställningstagandet ges exempel på tillhandahållanden där restaurang- och cateringtjänster ingår som en del.

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skattepliktiga upplåtelse av fastighet om beskattning av konferensarrangemang.

- Konserter m.m.** Vid gemensam ersättning för restaurang- eller cateringtjänst och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 procent, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska mervärdesskatt för konserten redovisas med 6 procent. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.
- Entré till musikrestaurang** Frågan hur en musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har bedömts i ett förhandsbesked 1992. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. Skatterättsnämnden uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgjorde något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 procent. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.
- Personbefordran** Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske.
- Skatteverket anser att en uppdelning inte behöver göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.
- Förtäring ingår i paketpris** Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt har bedömts i ett förhandsbesked. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med 12 procent som motsvarade skattesatsen för hotellrumsuthyrning och den skattesats som då även gällde för personbefordran. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatt skulle tas ut med 21 procent, d.v.s. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen (SRN 1994-06-23).
- Vinprovning m.m.** Aktiviteter som vin-, whisky-, ost- och chokladprovning bedömer Skatteverket vara ett tillhandahållande som ska beskattas med 25 procent. Föredragshållningen bedöms vara det huvudsakliga tillhandahållandet. Provsbakningen av produkterna är underordnat det tillhandahållandet. Även i det fall provsmakningen av produkterna kombineras med smak-

bitar av annan mat för att framhäva smakerna på produkterna är detta underordnat föredragshållningen.

Fisketurer

Skatteverket anser att restaurangtjänster som tillhandahålls inom ramen för verksamhet med turfiskebåtar ska ses som en separat tjänst (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Servicehus

Kammarrätten har ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Kammarrätten ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. Kammarrätten ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten (KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998).

13.4 Skattesats 6 procent

13.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m.

13.4.1.1 Inledning

Skattesatsen 6 procent gäller för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. (7 kap. 1 § tredje stycket 1 och 2 ML). Den svenska lagstiftningen har i denna del utformats utifrån det faktum att den yttersta gränsen för vad som får omfattas av reducerad skattesats framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam omfattas därför inte av någon reducerad skattesats.

Digitaliserade produkter

Tillhandahållanden som sker elektroniskt utgör tjänster. Med undantag för tillhandahållande av radiotidningar gäller den reducerade skattesatsen enbart varor. Digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 procent mervärdesskatt, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan fås genom en vara som beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 procent mervärdesskatt. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara.

- E-bok** Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för tillhandahållande av datorfiler i form av elektroniska böcker (s.k. e-böcker). Böckerna kunde laddas ner antingen på kundens dator eller på en s.k. läsplatta (SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I).
- Utskrift av text och bild m.m.** Skatterättsnämnden har bedömt ett bolags tillhandahållande av ett internetbaserat verktyg. Genom att med hjälp av verktyget besvara frågor, skriva texter och ladda upp egna fotografier på bolagets webbplats framställer kunden en digital produkt i ett format som kunden sedan kan skriva ut på egen hand. Kunden kan också beställa produkten utskriven och inbunden från bolaget. Nämnden ansåg att transaktionen främst kännetecknas av den tjänst som består i att bolaget tillhandahåller kunden internetverktyget vilket möjliggör för kunden att på digital väg skapa produkten. Den av bolaget framtagna varan har närmast karaktären av en fysisk dokumentation av den digitala produkt som kunden skapat med hjälp av verktyget. Transaktionen ansågs därför som en enda sammansatt tjänst som ska beskattas med 25 procent (SRN 2010-12-22, dnr 14-10/I).
- Framställning av tryckta produkter** Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens dom i målet C-88/09, *Graphic Procédé*. Detta gäller i det fall framställningen, d.v.s. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen. Om tillhandahållandet inte enbart består av själva mångfaldigandet av produkten utan det dessutom finns tilläggstjänster kan hela tillhandahållandet anses vara ett tillhandahållande av tjänster. För att så ska vara fallet ska kunden efterfråga både mångfaldigandet och tilläggstjänsterna men det är tilläggstjänsterna som kunden i huvudsak efterfrågar. Tilläggstjänsterna ska således vara huvudsakliga i förhållande till varorna (d.v.s. tryckningen) för att det ska kunna vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tjänsternas betydelse för köparen, i vilken omfattning köparens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111).
- Angående periodiska publikationer, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Undantag för tjänster vid framställning av medlemsblad, personaltidningar och organisations-tidskrifter.

13.4.1.2 Böcker, tidningar m.m.

Reducerad skattesats

Den reducerade skattesatsen, 6 procent, gäller enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML, vid omsättning, unionsinterna förvärv och import av följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML.

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.
- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

Denna reducerade skattesats ska tillämpas i alla led och alltså inte enbart i konsumentledet.

Ej reducerad skattesats

I proposition 2001/02:45 s. 44–45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 procent mervärdesskatt.

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flygfoto­grafier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Utseende/allmänt språkbruk

Skatteverket har tagit ställning till när den lägre skattesatsen 6 procent ska gälla (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111). Som bilaga till detta ställningstagande finns en sammanställning över ett antal tryckta produkter där skattesatsen enligt Skatteverket ska vara 6 procent respektive

25 procent. Se bilaga 2. Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning.

En vara som har samma form och utseende som en bok och dessutom rubriceras som en bok enligt allmänt språkbruk omfattas av den lägre skattesatsen 6 procent. Detsamma gäller t.ex. broschyrer, häften m.m. enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Om en vara har samma form och utseende som t.ex. en bok men på grund av sin funktion inte rubriceras som en bok i allmänt språkbruk måste, enligt Skatteverkets uppfattning, en tolkning göras med ledning av Tullverkets tulltaxa (rådets förordning [EEG] nr 2658/87) för att avgöra om varan omfattas av den lägre skattesatsen. Vid en sådan tolkning är utgångspunkten att den lägre skattesatsen presumeras gälla för vara som ingår i tulltaxenummer (KN-nummer) 4901–4905. Om varan ingår i ett annat tulltaxenummer presumeras att den inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Ovanstående innebär enligt Skatteverkets uppfattning att s.k. kompisböcker med titlar såsom ”Mina vänner”, ”Mina klasskamrater”, om de har samma form och utseende som en bok, får anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker.

Skatteverket anser att samma resonemang ska gälla för olika trycksaker som innehåller matrecept eller stick-, virk- och byggbeskrivningar. När de har samma form och utseende som en bok, ett häfte eller ett enstaka blad får de anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker, häften och blad. Om trycksaken ingår i ett köp tillsammans med det material som ska användas vid tillverkningen av den produkt som trycksaken beskriver ingår i normalfallet trycksaken som ett underordnat led i tillhandahållandet av produkten.

Almanackor, kalendrar, album (även babyalbum) och anteckningsböcker är exempel på varor som kan ha samma form och utseende som en bok men som på grund av sin funktion inte rubriceras som böcker i allmänt språkbruk. En tolkning måste då göras med ledning av tulltaxan. Av tulltaxan framgår att exempelvis skolkalendrar och almanackor omfattas av tulltaxenummer 4910. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen.

Reklam

En förutsättning för att en bok, en broschyr, ett häfte och övriga uppräknade tryckta alster eller ett program och en

katalog som kan omfattas av den reducerade skattesatsen är att varan inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser att begreppet reklam ska ges en vid tolkning och avse meddelanden som har till avsikt att främja avsättningen för varor och tjänster i kommersiell verksamhet. Rättspraxis avseende reklamskatt kan ge vägledning om vad som avses med reklam. Vid bedömning av tillämpningsområdet för skattesatsen 6 procent är dock begreppet reklam vidare än vad som gäller för reklamskatt.

Reklam i vid tolkning enligt ML innefattar också sådant innehåll i en trycksak som har till syfte att göra kunderna medvetna om företagets existens, få kunderna intresserade av företaget, skapa PR och goodwill för företaget etc. Trycksaker där t.ex. högskolor och vårdcentraler marknadsför sin verksamhet genom att beskriva verksamheten i syfte att studenter och vårdtagare ska välja just deras tjänster utgör reklam enligt ML. Syftet är att främja avsättningen av skolans eller vårdcentralens tjänster. Detta sker i en kommersiell verksamhet när ersättning utgår för tjänsterna men också när verksamheterna konkurrerar om kunderna med andra aktörer på marknaden inom respektive område. Detta medför en restriktiv tolkning av vilka produkter som kan omfattas av den lägre skattesatsen 6 procent.

Om innehållet i den tryckta produkten till minst 75 procent utgörs av reklam anser Skatteverket att denna huvudsakligen är ägnad åt reklam.

Trycksak innehållande annonser

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent vid försäljning av trycksaker som till största delen består av annonser. Ärendena avsåg produkter som till formaten liknade tidningar och som till största delen innehöll annonser. De tre publikationerna innehöll annonser från näringsidkare med 20–30 procent, 50 procent respektive 33 procent medan privatpersoner stod för resterande annonser. Högsta förvaltningsdomstolen fann att publikationen genom den förekommande, omfattande annonseringen huvudsakligen var ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen saknas anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudande (RÅ 2004 ref. 7).

Tidning innehållande annonser	Skatterättsnämnden har ansett att en publikation som utgör en tidning/tidskrift som skulle komma att innehålla annonser till 45 procent inte kan anses helt eller delvis ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 procent (SRN 2005-06-17).
Publikation med bildreportage	Skatterättsnämnden har ansett att bildreportage i en publikation inte ska anses som reklam. Publikationen bestod till 70 procent av bildreportage och 30 procent av reklam. Bildreportagen innehöll bilder med kort information. Skatterättsnämnden fann vid en samlad bedömning av ett antal förutsättningar som gällde för bildreportagens tillkomst och innehåll, att de inte skulle anses ha till ändamål att främja avsättningen av det som reportagen avsåg. Publikationen ansågs därför inte, med den fördelning av annonser och bildreportage som gällde i ärendet, som huvudsakligen ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 procent (SRN 2008-04-07, dnr 44-06/I).
Skolfotokataloger	Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked beträffande skolfotokataloger. Skolfotokataloger som förutom klassfotografier innehåller text i varierande omfattning ansågs av nämnden hänförliga till sådana alster som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen ML. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 procent för de aktuella skolfotokatalogerna. Enligt nämnden utgör skolfotokatalogerna inte kataloger i normalt språkbruk. Skolfotokatalogerna kan inte ses som substitut för vanliga skolfotografier. Syftet med utgivningen är enligt nämnden att katalogerna med tiden ska få karaktären av minnesbok eller liknande och att de utan text förlorar mycket av sitt värde för köparen. Två av de tre katalogerna som var föremål för Skatterättsnämndens bedömning innehåller förutom namnen på eleverna en inte ringa mängd annan text (RÅ 2005 ref. 6).
Fotobok	Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att ett tillhandahållande bestående av dels datorprogram för att utforma en fotobok liksom tryckning och bindning av densamma utgjorde en sammansatt transaktion. Enligt domstolens mening framstod slutprodukten, den fysiska fotoboken som mer betydelsefull för att tillgodose kundernas behov än tillgången till datorprogrammet. Detta tillsammans med att materialkostnaden storlek (60–80 procent) av den totala framställningskostnaden gjorde att den sammansatta transaktionen bedömdes som en leverans av en vara. Slutprodukten, som har samma form och utseende som en bok och som enligt allmänt språkbruk betecknas som en bok, ansågs vara en bok även om kunden själv producerat innehållet i

boken. Tillhandahållandet av fotoboken omfattas därför av den reducerade skattesatsen (HFD 2011 not. 66).

Sudokuböcker

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av böcker med sudokupussel. Avgörande för om en trycksak ska omfattas av den lägre skattesatsen är, enligt nämnden, om trycksaken enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som räknas upp i det aktuella lagrummet. De ingivna varorna hade samma form och utseende som en bok och torde i allmänt språkbruk också rubriceras som en bok. Det förhållande att merparten av varornas innehåll utgjordes av diverse pussel förtog inte detta intryck. Nämnden fann därför att varorna redan på den grunden omfattades av bestämmelserna i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen ML (RÅ 2006 not. 209).

Almanackor

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kunde hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 procent. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen (RÅ 2002 ref. 51).

Flerårsalmanacka

Skatterättsnämnden har ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen (SRN 2002-03-05).

Kort med aforismer

I samma förhandsbesked har Skatterättsnämnden även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. Skatterättsnämnden ansåg att trycksakerna inte omfattas av 6 procent mervärdesskatt (SRN 2002-03-05).

Anatomikortlek

Skatterättsnämnden har bedömt att en s.k. anatomikortlek inte omfattas av den reducerade skattesatsen. Kortleken innehöll kort av normal spelkortsstorlek med texter och bilder avsedda att underlätta läsande om anatomi (SRN 2011-10-05, dnr 16-11/I).

Bingolotter

Kammarrätten har ansett att bingolotter varken med stöd av allmänt språkbruk eller av Tullverkets tulltaxa kan hänföras till någon av de varor som uppräknas i 7 kap. 1 § tredje stycket 1. ML och den reducerade mervärdesskattesatsen ska därför inte tillämpas (KRNJ 2014-01-21, mål nr 3991-12).

Tryckning av tidning och ibladning

Skatterättsnämnden har uttalat att ett tillhandahållande som bestod i att bolaget tog emot ett färdigt original från kunden för tryckning utgjorde omsättning av varor. Uppdraget bestod i att bolaget, förutom tryckningen, skulle anpassa det erhållna originalet för tryckningen, tillhandahålla papper och annat produktionsmaterial, häfta tidningen och slutligen leverera den i buntar till lastkaj. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut då tidningen inte var helt eller huvudsakligen ägnad åt reklam.

Tillhandahållande av dels tryckning av en tidning, dels ibladning av externa bilagor skulle enligt Skatterättsnämnden bedömas som två separata tillhandahållanden. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut på tryckningen av tidningen och skattesatsen 25 procent på ibladningen (SRN 2012-11-09, dnr 51-10/I). Förhandsbeskedet överklagade av sökanden avseende situationen då sökande till samma kund tillhandahåller dels tryckning av tidning, dels ibladning av externa bilagor. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked om att det ska anses utgöra två separata tillhandahållande (HFD 2013-11-14 mål nr 7158-12).

Tidning med medföljande vara

Det förekommer att tidningar för vilka 6 procent skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av normalskattesatsen, 25 procent. Det kan t.ex. gälla en datatidskrift vars förpackning även innehåller en CD-skiva. Fråga kan då uppkomma vilken skattesats som ska användas.

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste dock göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. Se avsnitt 11.7.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur försäljning av tidningar med medföljande vara ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för denna (RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120).

Skatteverket anser att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 procent så bör normalt en uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat.

Under vissa omständigheter bör det dock kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att mervärdesskatt ska kunna tas ut

med 6 procent på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.
2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.
3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 procent av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr, exklusive mervärdesskatt.

Tidskrift med CD-skivor

Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 procent av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (ca 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (ca 50–59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran (SRN 2002-05-03).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att en tidning och en CD-skiva med samma tema och som endast såldes tillsammans till ett paketpris skulle behandlas som omsättning av två separata varor. Det var fullt möjligt att tillgodogöra sig tidningens innehåll utan att lyssna på CD-skivan och omvänt. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut på den del av priset som avsåg tidningen och 25 procent på den del som avsåg skivan (HFD 2012 ref. 30).

Tidning med DVD-skiva

Kammarrätten har uttalat att en tidning som innehöll artiklar om en musikgrupp och en CD-skiva med av gruppen nytgiven musik och som såldes tillsammans till ett paketpris utgjorde omsättning av två separata varor (KRNS 2012-11-29, mål nr 2639-12).

Ett bolag som säljer tidningar erbjuder tidningsköpare att köpa en DVD-skiva för viss summa i samband med tidningsköp. DVD-skivorna kan inte köpas separat. Skatterättsnämnden ansåg att det förhållandet att en förutsättning för rätten att få köpa DVD-skivan är att ett köp av tidning sker inte innebär att tillhandahållandet av tidning och skiva ska ses som ett enda tillhandahållande. Tillhandahållandet av DVD-skivan ska beskattas med normalskattesatsen 25 procent (SRN 2007-06-20).

13.4.1.3 Program och kataloger

Omsättning, unionsinterna förvärv och import av program och kataloger ska beskattas med 6 procent om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML). Sådana verksamheter är

- Konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balett-föreställningar eller andra jämförliga föreställningar.
- Biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt.
- Tillträde till eller förevisning av djurpark.
- Idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Skattesatsen 6 procent ska också i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML). I dessa fall är skattesatsen 6 procent vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid unionsinterna förvärv och import. Det innebär t.ex. att omsättning av kataloger i en av det allmänna bedrivna museiverksamhet är undantagen från skatteplikt medan omsättning i annat sammanhang av en sådan vara, exempelvis från ett tryckeri, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 procent mervärdesskatt.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella

verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten – innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 procent mervärdesskatt går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas.

Med program och kataloger avses i detta sammanhang publikationer som till sin typ är ägnade att förmedla information om den aktivitet inom de angivna områden, som en kund har för avsikt att besöka. Andra typer av program och kataloger än de som behandlats ovan ska enligt Skatteverkets mening bedömas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. Det kan vara varor som har samma form och utseende som t.ex. böcker och häften, men på grund av sin funktion rubriceras de inte som böcker eller häften enligt allmänt språkbruk. I dessa fall måste en tolkning göras med ledning av tulltaxan (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111).

13.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

Omsättning av radiotidningar, kassettidningar och talböcker ska beläggas med 6 procent mervärdesskatt. Detta gäller även vid unionsinterna förvärv och import av kassettidningar och talböcker (7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML). Unionsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i mervärdesskattehänseende.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar, vissa periodiska publikationer, ska någon mervärdesskatt givetvis inte tas ut vid omsättning m.m.

Radiotidning

Med radiotidning förstås för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning. Det avgörande är att förlagan är allmän nyhetstidning. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställningar av flera sådana tidningar som nyss angivits. Innebörden av uttrycket radiotidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Kassettidning

Med kassettidning förstås en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är allmän nyhetstidning och som sprids i form av kassetband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast

med ett tekniskt hjälpmedel. Även här är det avgörande att förlagan är allmän nyhetstidning. Skattesatsen omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämställa med allmän nyhetstidning. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Talböcker m.m.

Den reducerade skattesatsen 6 procent gäller även vid omsättning, unionsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – återger det skrivna innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker, ljudböcker och kassetböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 procent mervärdesskatt. Skatteverket anser att den reducerade skattesatsen är tillämplig på dessa produkter även om det också förekommer enstaka ljudeffekter vilka har direkt samband med den upplästa texten. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. En restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende (prop. 2001/02:45 s. 48).

13.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

För omsättning, unionsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML). Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas (prop. 2001/02:45 s. 47 f.). Dock ska inte reducerad skattesats tillämpas för t.ex. en CD-skiva som innehåller text och som är avsedd att säljas till personer utan läshandikapp.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 procent är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

CD-skiva med text som kan fås uppläst

Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet

avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. Skatterättsnämnden bedömde att CD-skivans text och övrig information inte särskilt gjorts tillgänglig för läshandikappade. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med att produkten var avsedd för många olika kundkategorier att användas i utbildning och information även av andra än läshandikappade (SRN 2003-01-22).

13.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

Tillträde till biografföreställningar samt tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga tillställningar är skattepliktigt. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML). Se vidare avsnitt 29.4.2.

13.4.3 Biblioteksverksamhet

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För tillhandahållande i biblioteksverksamhet som inte är undantagen från skatteplikt är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). Skattesatsen gäller för utlåning i en sådan verksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt för tillhandahållande av bibliografiska upplysningar. För andra tillhandahållanden i en sådan biblioteksverksamhet, t.ex. försäljning av böcker eller kaffe m.m., gäller skattesatsen 6 procent respektive 12 procent. Se vidare avsnitt 29.3.2.

13.4.4 Museiverksamhet

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet som inte är undantagen från skatteplikt är skattesatsen, 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. gäller skattesatsen 25 procent. Beträffande försäljning av program och kataloger, se avsnitt 13.4.1.3. Se vidare avsnitt 29.3.4.

13.4.5 Djurparker

Mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent för tillträde till och förevisning av djurpark (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML). Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, restaurangtjänster inom området, ridning mot särskild avgift m.m. ska därför beskattas efter den för dessa tjänster gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för förevisning av djurpark ska den reducerade skattesatsen tillämpas både när ersättningen ingår i inträdesbiljetten och när ersättning betalas separat för tjänsten.

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. De saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning. Se vidare avsnitt 29.4.4.

13.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

Omsättning vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) är skattepliktig och skattesatsen är enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML 6 procent. Skattesatsen 25 procent gäller om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Skatteverket anser att en bedömning måste ske i det enskilda fallet när det gäller skattesatsen vid utbetalning av royalty till formgivare, om överlåtelsen avser rätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 procent är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) gäller i stället 25 procent skattesats (RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120).

Musik online

Skatteverket anser att tillhandahållande av musik online omfattas av skattesatsen 25 procent (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120). I skrivelsen berörs också tolkningen av URL. Se vidare avsnitt 29.4.1.3.

13.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är skattepliktig omsättning. Skattesatsen

är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML). Se vidare avsnitt 29.4.3.

13.4.8 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML). Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Idrott.

13.4.9 Persontransporter

För tjänst som utgör personbefordran, exempelvis taxi, tåg och bussresor, är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML).

Skatteverket anser att som personbefordran ska räknas transport av passagerare och det bagage som dessa medför. Även motorfordon som passagerare medför ingår i persontransporten. Vidare ingår hyttplats eller sittplats i personbefordran. Syftet med transporten är avgörande för om transport av ett motorfordon ska beskattas som persontransport eller som varutransport. I de fall transporten av motorfordonet fyller ett eget syfte räknas transporten som en varutransport (RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100).

Hemkörning i egen bil

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där hemkörning av kund i kundens egen bil har ansetts vara en transport av bilen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den av bolaget tillhandahållna tjänsten anges i det kundavtal som ingetts i samband med ansökan som ”hemkörning av kunden med chaufför samt kundens bil till en förutbestämd adress”. Som en förutsättning för ansökan om förhandsbesked måste det därför antas att kunden medfört sin bil till den adress från vilket bolaget tillhandahåller sin tjänst. Att kunden väljer att utnyttja bolagets tjänst och inte sådana tjänster som tillhandahålls genom kollektivtrafik eller taxi beror på behovet att transportera bilen. Den tjänst som kunden huvudsakligen efterfrågar får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses avse denna transporttjänst. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 procent (RÅ 2009 not. 160).

Transport i skidliftar/ Liftkort

I det fall en transport i skidlift inte anses utgöra tillträde till skidanläggning kan det vara fråga om en transporttjänst, t.ex. om en liftanläggning är öppen sommartid. I båda dessa fall är skattesatsen 6 procent (prop. 2006/07:01 s. 160).

**Resemoment
av underordnad
betydelse**

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normal-skattesatsen.

I prop. 1991/92:50 s. 14 görs följande uttalande avseende personbefordran:

”Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka 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 i 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.”

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen, 25 procent.

**Hundspans-
åkning, skoter-
och forsfärder**

Skatterättsnämnden har bedömt frågan om hundspansåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransport. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skoterfärderna ansågs inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspansåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet (SRN 1995-06-08).

Luftballong

Kammarrätten har ansett att flygning med luftballong i sightseeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 procent ska gälla (KRNS 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998).

- Bergbana** Skatterättsnämnden har ansett att transporter med en bergbana är att betrakta som tjänst avseende personbefordran, varvid skattesatsen 6 procent ska tillämpas. Omständigheterna i ärendet var sammanfattningsvis följande.
- Ett bolag äger en bergbana som leder till ett friluftsmuseum vilket är beläget på en plåtå. Bergbanan har anlagts för att erbjuda en bekväm uppfart till friluftsmuseet och därigenom öka museets besöksfrekvens. Bergbanans längd är 300 meter och trafikerar med en vagn som rymmer 47 personer.
- Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökande 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd, och att därvid i mervärdesskattelhänseende fråga får anses vara om personbefordran (SRN 2001-04-26).
- Vildmarksritter** Kammarrätten har ansett att vildmarksritter inte är att anse som personbefordran i mervärdesskattelhänseende och därför ska beskattas med 25 procent mervärdesskatt. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattnings i hyrda fåbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna innehållsmässigt till stor del får anses bestå av upplevelse av spänning och äventyr, att transportmomentet är av underordnad betydelse och att ritterna därför inte är att anse som personbefordran. Beskattningen ska ske efter skattesatsen 25 procent med uppdelning för mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen (KRSU 1999-09-02, mål nr 1476-1998).
- Fiskeplats** Betalning för att få följa med en turfiskebåt utgör enligt Skatteverkets mening en sådan personbefordran som ska beskattas med skattesatsen 6 procent. Den ersättning som betalas vid försäljning och uthyrning av fiskeutrustning samt för tillhandahållande av en restaurangtjänst ska beskattas med 25 procent¹. Även skattesatsen 12 procent kan bli aktuell vid försäljning av livsmedel som godis, kaffe, kakor och läsk som sker ombord på båten. Om ersättningen för dessa tillhandahållanden tas ut i form av ett paketpris ska beskattnings-

¹ Notera att fr.o.m. den 1 januari 2012 utgör skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster 12 procent i stället för 25 procent.

underlaget delas upp på respektive del såsom båttur, hyra av utrustning och restaurangtjänst.(Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Museijärnväg

En allmännyttig ideell förening drev en museijärnväg där de efter en ordinarie tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser. Skatterättsnämnden har bedömt att de järnvägsresor som tillhandahålls utgör personbefordran (SRN 2004-03-11).

Bårtransporter

Transport av avlidna i bil är att anse som personbefordran, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen.

Det tillhandahållande som sker när en begravningsbyrå hjälper till att transportera kistan med ett så kallat bårarlag kan däremot inte ses som en persontransport. Tjänsten ska istället beskattas med 25 procent. Detsamma gäller om transporten sker med hjälp av en vagn och bärare. I dessa fall har transporten en mer ceremoniell karaktär då den utgör en del i själva begravningsceremonin.

Ambulanstransporter och andra sjuktransporter är undantagna från skatteplikt, se avsnitt 25.2.7.

Slussning

I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella skattesatsen.

Guidning

Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 procent) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 procent). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedrivna näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 procent när guiden fakturerar sin uppdragsgivare. I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör ersättningen i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.