

Målnummer:	7710-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-06-18		
Rubrik:	Överlåtelse av en tidskrift tillsammans med en CD-skiva, med en viss artist som gemensamt tema, har ansetts som omsättning av två separata varor. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 2.1 a rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EU-domstolens dom i mål C-349/96, CPP• EU-domstolens domar i förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav Artistmagasinet i Stockholm AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget bedriver verksamhet som består i distribution och utgivning av musiktidningar, bl.a. tidningen Artistmagasinet, vilken är föremål för den nu aktuella ansökan. Artistmagasinet säljs tillsammans med en CD-skiva. Hela paketet är krympplastat. Kunden kan inte välja bort CD-skivan vid köpet av tidskriften. Artistmagasinet finns till försäljning i bl.a. tidningshandeln, skivhandeln och bokhandeln. Fråga har uppkommit med vilken skattesats intäkterna hänförliga till Artistmagasinet ska beskattas i mervärdesskattehänseende med hänsyn till att en CD-skiva medföljer tidningen vid försäljning. Frågan till Skatterättsnämnden är följande: Utgör tillhandahållandet av Artistmagasinet ett sammansatt tillhandahållande av en tidskrift med medföljande CD-skiva?

Skatterättsnämnden (2011-11-29, Svanberg, ordförande, Odéen, Renström, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Ett tillhandahållande som till sitt innehåll och sin karaktär är jämförbart med det omfrågade tillhandahållandet utgör en enda sammansatt transaktion i form av tillhandahållande av en tidskrift. - Motivering - Rättsligt - Skatt ska enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 ska skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. tidningar och tidskrifter under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. - Möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats för bl.a. dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam följer av artikel 98.2 jämförd med punkt 6 i bilaga III i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. - Av förarbetena till 7 kap. 1 § tredje stycket ML framgår bl.a. att CD, DVD och annan utrustning för lagring av information alltjämt ska beskattas med normalskattesatsen. När en sådan vara eller annan vara som beskattas med normalskattesatsen tillhandahålls gemensamt med en bok, tidning eller tidskrift uppkommer frågan om vilken skattesats som ska tillämpas. Som exempel anges bl.a. datatidningar som säljs i samma förpackningar som CD-skivor innehållande dataprogram. Samlingar av CD-skivor innehållande musik kan säljas tillsammans med en mindre skriftlig biografi över kompositören. Även andra exempel på kombinerade tillhandahållanden ges. Det går dock enligt vad som uttalas i förarbetena inte att förutse alla situationer som kan uppstå till följd av lagstiftningen utan den närmare avgränsningen måste överlämnas till rättstillämpningen (prop. 2001/02:45 s. 48 f.). - Skatterättsnämndens bedömning - Nämnden utgår vid

sin bedömning från de förutsättningar som gäller för det i ärendet presenterade numret av Artistmagasinet och för den CD-skiva som getts in i ärendet. Förhandsbeskedet gäller framtida utgåvor av Artistmagasinet och CD-skivor som har ett innehåll som är jämförbart med de ingivna exemplarens innehåll. - Bolagets tillhandahållande består således av två delar; en tidskrift och en CD-skiva. De bägge delarna har en känd artist som det gemensamma temat. Tidskriften om 100 sidor inklusive omslag består av sju artiklar som på olika sätt har anknytning till artisten varav en artikel om 26 sidor helt och hållet behandlar den musik som finns på CD-skivan. I artikeln återges bakgrund till och kuriosa kring var och en av sångerna som framförs på skivan. Även sångtexter finns återgivna i artikeln. CD-skivan innehåller tolv av artistens mer kända sånger. CD-skivan uppges endast innehålla tidigare utgivet material som går att komma åt åtnjutande av via andra kanaler. Den aktuella musiken är enligt vad som uppgetts inte förknippad med några rättigheter för vilka skyldighet att betala royalty föreligger. - EU-domstolen har i flera domar lagt fast principerna för hur den mervärdesskatterättsliga karaktären ska bestämmas hos en transaktion som, i likhet med den nu aktuella, inbegriper olika delar, se t.ex. målen C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), C-41/04 Levob Verzekering BV m.fl., C-111/05 Aktiebolaget NN, C-88/09 Graphic Procédé och C-175/09 Axa UK plc. - Inledningsvis ska en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att på så sätt avgöra om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (jfr punkt 21 i NN-domen). - När de olika delarna i transaktionen har ett så nära samband med varandra att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det skulle vara konstlat att dela upp är det också mervärdesskatterättsligt fråga om ett enda tillhandahållande (jfr punkt 23 i NN-domen). - I förevarande fall tillhandahåller bolaget en tidskrift till vilken en CD-skiva med samma tema som tidskriften bifogats. Drygt en fjärdedel av innehållet i tidskriften anknyter direkt till de tolv musikstycken som finns på CD-skivan. Kunden kan inte välja bort tidskriften eller CD-skivan vid inköpet. Även det faktum att försäljningspriset är fastställt för paketet i dess helhet bör beaktas även om detta förhållande inte har en avgörande betydelse (jfr punkt 31 i CPP-domen). Enligt Skatterättsnämndens mening får transaktionens bägge beståndsdelar vid en sammantagen bedömning anses ha ett så nära samband att det inte annat än på fiktiv väg kan hävdas att en köpare först köper den ena delen och därefter hos samme säljare köper den andra delen. Följaktligen är omständigheterna sådana att fråga är om en enda sammansatt transaktion (jfr punkterna 25 och 26 i NN-domen). - För att avgöra om denna sammansatta transaktion ska anses som leverans av en tidskrift eller av en CD-skiva krävs att transaktionens huvudsakliga del identifieras. Ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel för kunden att på bästa sätt tillgodogöra sig det huvudsakliga tillhandahållandet (jfr punkterna 27 och 28 i NN-domen). - Om kunden efterfrågar var och en av de delar som ingår i transaktionen kan ingendera delen anses underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande. I en sådan situation måste fastställas vilken av de båda delarna som ska anses bestämmande. Det får avgöras mot bakgrund av alla de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (jfr punkterna 29 och 30 i NN-domen). Ett bedömt värde av de ingående delarna är då en faktor att beakta även om detta värde i sig inte ska tillmätas någon avgörande betydelse (jfr punkt 37 i NN-domen). Även det sammanhang i vilket tillhandahållandena görs ska beaktas (RÅ 2010 ref. 50:I) liksom de olika delarnas betydelse för att tillgodose kundens behov (HFD:s dom den 20 juni 2011 i mål 230-11, anm. HFD 2011 not. 66). - Enligt Skatterättsnämndens mening får kunden antas efterfråga såväl tidskriften som CD-skivan. CD-skivan framstår inte enbart som ett medel för att på bästa sätt åtnjuta innehållet i tidskriften utan kan antas ha ett visst självständigt värde för kunden även vid sidan av tillhandahållandet av tidskriften. För ett sådant synsätt talar att samlingsskivor av motsvarande karaktär förekommer och efterfrågas i den allmänna handeln. Vid sådant förhållande kan ingen del av transaktionen anses underordnad den andra. Enligt nämndens uppfattning framstår dock innehållet i tidskriften som mer

betydelsefullt för kunden än CD-skivan. CD-skivan omfattar sedan tidigare utgiven musik som kunden med lätthet kan erhålla på annat sätt. Med hänsyn till detta och till att materialkostnaden för tidskriften utgör en så stor del som drygt 90 procent av den totala framställningskostnaden bör den sammansatta transaktionen behandlas som omsättning av en tidskrift. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt från dessa överväganden. I den mån frågan inte har besvarats avvisas den.

Ledamöterna Fored och Harmsen Hogendoorn var skiljaktiga och anförde följande. Bolaget tillhandahåller en tidskrift och en CD-skiva med samma tema som tidskriften. Drygt en fjärdedel av tidskriften anknyter direkt till de tolv musikstycken som finns på CD-skivan. Varorna säljs tillsammans, dvs. kunden kan inte välja bort tidskriften eller CD-skivan och försäljningspriset är fastställt för paketet i sin helhet. - Till skillnad från majoriteten anser vi inte att transaktionens bägge beståndsdelar har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp. Endast en viss del av tidskriften anknyter till musiken på CD-skivan, varför tillhandahållandena enligt vår mening inte har ett sådant inbördes samband att man inte skulle kunna tillgodogöra sig tidskriftens innehåll utan att lyssna på CD-skivan eller vice versa. Av samma anledning framstår ingendera beståndsdel som underordnad. Någon fiktiv uppdelning framstår inte heller som nödvändig för att kunna fastställa beskattningsunderlaget för respektive tillhandahållande. Beskattningsunderlaget ska sålunda bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § andra stycket ML) vilket i ett unionsrättsligt perspektiv torde innebära att underlaget delas i förhållande till marknadsvärde eller faktiska kostnader (jfr bl.a. EU-domstolens dom i mål nr C-308/96 och C-94/97, Madgett and Baldwin, REG Rättsfallssamling 1998 s. I-06229). - Vi anser följaktligen att förhandsbeskedet bort meddelas i enlighet med det anförda.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att det ska anses vara fråga om två olika tillhandahållanden. Verket hänvisade till den skiljaktiga meningen i Skatterättsnämnden och tillade bl.a. följande. Den aktuella transaktionens båda beståndsdelar har inte ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda tillhandahållande. Det är fråga om två olika varor som skulle kunna säljas var för sig. Ingen av varorna är så beroende av den andra att den ska ses som underordnad.

Artistmagasinet i Stockholm AB ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde bl.a. följande. Tillhandahållandet av Artistmagasinet och CD-skivan utgör ett sammansatt tillhandahållande i vilket CD-skivan är underordnad tidningen. CD-skivan bifogas i syfte att marknadsföra tidningen och att nå ut till en bredare kundkrets.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-06-18, Sandström, Almgren, Brickman, Ståhl, Jäderblom) yttrade:

Skälen för avgörandet

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Denna bestämmelse ska tolkas mot bakgrund av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Bolaget tillhandahåller "Artistmagasinet", som består av en tidskrift och en CD-skiva med en viss artist som gemensamt tema. Ett nummer av Artistmagasinet har getts in till Skatterättsnämnden och ansökningen om förhandsbesked avser kommande utgåvor av magasinet som till innehåll och karaktär är jämförbara med det ingivna.

Hela tidskriften ägnas åt artisten och en av artiklarna, motsvarande cirka en fjärdedel av det totala sidantalet, anknyter direkt till musiken på CD-skivan. I

artikeln beskrivs bakgrund m.m. till var och en av sångerna på skivan och sångtexterna återges. CD-skivan innehåller endast tidigare utgiven musik som enligt vad som uppgetts inte är förknippad med några rättigheter för vilka skyldighet att betala royalty föreligger. Tidskriften och CD-skivan säljs tillsammans till paketpris och kunden kan inte välja bort någondera.

Frågan i målet är om bolaget ska anses omsätta en enda vara eller två separata varor.

Varken ML eller direktivet innehåller några bestämmelser angående frågan om tillhandahållanden som består av flera delar ska behandlas som en enda sammansatt transaktion eller flera självständiga transaktioner. Frågan har emellertid berörts i ett flertal avgöranden från EU-domstolen (se mål C-349/96, CPP, och från senare tid bl.a. de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.).

EU-domstolens praxis kan sammanfattas på följande sätt (se målen Bog m.fl., punkterna 52-54). Först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Domstolen har också slagit fast dels att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Som framgått finns en koppling mellan tidskriften och CD-skivan på så sätt att de har samma tema och att en av artiklarna i tidskriften ägnas åt den musik som finns på skivan. Vidare säljs de endast tillsammans och för ett paketpris. Det är dock fullt möjligt att tillgodogöra sig tidskriftens innehåll utan att lyssna på CD-skivan och omvänt. De två delarna kan därför inte anses ha ett så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja dem från varandra.

Det kan vidare antas att både tidskriften och CD-skivan har ett självständigt värde för kunden. Därmed framstår ingen av delarna som underordnad den andra. Inte heller på den grunden kan det därför anses vara fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande.

Högsta förvaltningsdomstolen finner således att bolaget ska anses omsätta två separata varor.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att när Artistmagasinet i Stockholm AB överlåter en tidskrift tillsammans med en CD-skiva ska detta, om det som överlåts till innehåll och karaktär är jämförbart med vad bolaget gett in till nämnden, anses som omsättning av två separata varor.

Föredraget 2012-05-16, föredragande Engsbråten, målnummer 7710-11

Sökord: EU-rätt; Förhandsbesked, skatter; Mervärdesskatt

Litteratur: Lennart Hamberg, Delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen i mervärdesskatterätten, Vänbok till Per Anclow (2004) s. 137-152
