

Målnummer:	2098-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-10-02		
Rubrik:	En trycksak, bestående av en bild- och textdel samt en kalenderdel, har inte ansetts som bok eller liknande alster för vilka mervärdesskatt kan tas ut med 6 procent utan som en almanacka för vilken skatt skall tas ut med 25 procent. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	7 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:			

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden anförde K.W. följande. Vi är en grupp på fyra personer som står i begrepp att producera en almanacka under namnet "Goda vanor 2003". Gruppen består av en fotograf, en formgivare, en dietist, konstnär och författare och jag själv som är projektledare, redaktör och författare. - Almanackan har ett pedagogiskt och visuellt konstnärligt syfte. Man skulle nästan kunna kalla den för en form av läromedel. Avsikten är att för varje månad presentera ett tema som rör mat, hälsa och friskvård. Exempel på teman är frukostens betydelse, motion, rätts sorts fett och frukt och grönt. - Varje månadsuppslag i almanackan består av tre delar, som visuellt och grafiskt ges en form så att betraktaren även upplever en vacker helhet. Det ska vara både praktiskt, informativt och något vackert att ha på väggen. Tredelningen består av ett specialkomponerat foto som fångar upp temats budskap. Därpå följer en text som knyter an till temat, det kan vara ett recept, kommentarer och förklaringar. Här kommer det också att finnas något aktiverande inslag, t.ex. att komponera sin egen frukost. I textavsnittet kommer vi också att lägga in mindre bilder som en del i kompositionen. Färgsammansättningen storbild och småbilder blir viktig för helhetsintrycket. Nederst på almanackan kommer kalenderdelen. Även där kommer vi att på vissa dagar lägga in någon kort information eller uppmaning/uppmuntran som har med temat att göra. - Vi hoppas kunna sälja denna almanacka till landsting, företag m.fl.

Skatterättsnämnden (2002-03-05, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för den med ansökningen avsedda trycksaken. - Motivering. - Skatt skall 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, som aktualiseras i ärendet, skall skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. - I förarbetena till bestämmelserna (prop. 2001/02:45 s. 43 f.) anfördes att den Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen, EG:s tulltaxa, lämpar sig väl att användas som ledning för att avgränsa de varor som skall beskattas med den reducerade skattsatsen. Avsikten är således att om varan ingår i tulltaxenummer 4901-4905 föreligger en presumtion för att varan omfattas av tillämpningsområdet för tredje stycket 1 och motsatsvis, om varan ingår i ett annat tulltaxenummer så är presumtionen att den inte omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt. Till nr 4901 hänförs tryckta böcker, broschyrer, häften och liknande

tryckalster, även i form av enstaka blad. Vidare påpekas särskilt att almanackor inte omfattas av nr 4901-4905 utan sådana produkter regleras i stället under nr 4910. - I lagrådets yttrande (a. prop. s. 76) anføres att om tulltaxan enbart skall tjäna till ledning vid tolkningen blir följden att de kategorier av varor som räknas upp i tredje stycket 1 enligt vanlig lagstiftningsteknik normalt skall ges den innebörd de har i allmänt språkbruk och att det främst är i fall då innebörden är otydlig som tulltaxan behöver tillgripas som ett medel vid tolkningen. - Nämnden gör följande bedömning. - Av de ingivna utkasten avseende den aktuella trycksaken framgår att en förhållandevis stor del av denna skall upptas av information om olika åtgärder m.m. som kan förbättra läsarens hälsa. Även i själva kalenderdelen kommer meddelanden med anknytning härtill att lämnas. Vid sådant förhållande får trycksaken anses vara att hänföra till ett sådant tryckalster som är avsett att läsas, KN-nr 4901 och får enligt nämndens mening anses som en sådan vara som omfattas av 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen. Mervärdesskatt skall på grund härav tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för den aktuella almanackan. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Frågan i målet gäller huruvida den i målet aktuella varan är en sådan trycksak som faller in under tulltaxans KN-nummer 4910. Enligt RSV:s mening är det inte fel att påstå att denna vara enligt vanligt språkbruk är en almanacka, dvs. hänförlig till KN-nummer 4910. I det sammanhanget är det inte helt ointressant att K.W. själv har använt begreppet almanacka om den aktuella trycksaken. Av ansökningsframgången framgår att varan är avsedd att hängas upp på väggen. Böcker, broschyrer och häften, dvs. sådana trycksaker som omfattas av KN-nummer 4901-4905, är typiskt sett varor som inte är avsedda att hängas upp för allmänt beskådande utan avsikten är snarare att de skall läsas av en person som håller varan i handen. Motsvarande torde gälla även övriga varor som kan klassificeras under KN-nummer 4901-4905. De flesta almanackor består förutom av en kalenderdel även av mer eller mindre omfattande information med varierande innehåll beroende på typ av almanacka. Exempel på sådan information som kan förekomma i almanackor är skatte- och företagsinformation samt världsatlas. I princip alla s.k. väggalmanackor innehåller bild och text som upptar mer än hälften av ett månadsuppslag. Särskilt när det gäller konstalmanackor upptar bilden betydligt mer utrymme än kalenderdelen. Skatterättsnämndens bedömning kommer att leda till problem med gränsdragningen mellan almanackor som skall beskattas med den normala skattesatsen respektive med den lägsta skattesatsen.

K.W. hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet och anförde bl.a. följande. Trycksaken, som fått namnet "Goda Vanor 2003", är en väggalmanacka med ett hälso- och friskvårdsperspektiv. Syftet är att i tolv steg i text och bild argumentera för, informera om och inspirera till sundare matvanor och ett fysiskt mer aktivt liv. Det handlar om att förmedla ett friskvårdstänkande. När kostnaderna för samhället för sjukskrivningar och ohälsa håller på att bli katastrofalt höga har allt fler arbetsgivare inom både offentlig och privat sektor börjat arbeta aktivt med hälsofrågor och förebyggande hälsovård på arbetsplatserna. Almanackan är ett led i det arbetet. För att nå en bred målgrupp och framför allt den vars ohälsa beror på felaktig kost, stress och för litet motion är förpackningen av budskapet viktig. Budskapet "12 steg till en bättre hälsa" är ett bra koncept med ett realistiskt tidsperspektiv för bestående förändring och ett nytt år är en lämplig tidpunkt för nya vanor. Man har därför valt att ge budskapet formen av en almanacka. Kalenderdelen är dock egentligen ovidkommande. Ur ett folkhälsoperspektiv är trycksaken en upplysningskrift eller ett informationsmaterial avsett att läsas och med en ambition att vara lättillgängligt för den målgrupp man kanske inte når på annat sätt. "Goda Vanor 2003" är alltså ingen vanlig almanacka liknande dem med en konstbild eller annan bild, verser, ordspråk eller astronomiska eller andra data.

Regeringsrätten (2002-10-02, Nordborg, Wennerström, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 7 kap. 1 § tredje stycket ML följer bl.a. att mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av vissa i lagrummet uppräknade varor, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Bland de varor som omfattas av denna reglering nämns i lagrummets första punkt

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
- tidningar och tidskrifter,
- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
- musiknoter, samt
- kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

Frågan i målet är om denna bestämmelse är tillämplig vid omsättning av den trycksak som K.W. avser att ge ut eller om skatt i stället skall tas ut med 25 procent i enlighet med huvudregeln för mervärdesskattepliktig omsättning.

Den aktuella bestämmelsen infördes den 1 januari 2002 i syfte att av främst kulturpolitiska skäl förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Att en lägre skattesats än den normala får tillämpas för de i bestämmelsen angivna varorna följer av artikel 12.3 a tredje stycket och bilaga H till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. I ingressen till den nämnda bilagan anges att medlemsstaterna får använda Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen för att fastställa vad den ifrågavarande varukategorin exakt omfattar. Denna nomenklatur innehåller en omfattande, systematisk indelning av varor under s.k. KN-nummer och används primärt för tulltaxe- och statistikändamål.

I förarbetena till 7 kap. 1 § tredje stycket ML angav regeringen att detta världsomfattande klassificeringssystem inom tullområdet lämpar sig väl att använda som ledning för att avgränsa de varor som skall beskattas med den reducerade skattesatsen (prop. 2001/02:45 s. 43). I sitt yttrande över den föreslagna regleringen uttalade Lagrådet att de kategorier av varor som uppräknas i punkten 1 enligt vanlig lagtolkningsteknik normalt skall ges den innebörd de har i allmänt språkbruk och att det främst är i fall då innebörden är otydlig som tulltaxan behöver tillgripas som ett hjälpmedel vid tolkningen. Lagrådet tillade att det följer av normala metoder för lagtolkning att tulltaxan, som utgjort grunden för regleringen, bör tjäna till ledning vid tolkningen (prop. 2001/02:45 s. 76).

Vid en tolkning som görs med ledning av tulltaxan är utgångspunkten att de varor som omfattas av den lägsta skattesatsen är hänförliga till kategorierna KN 4901-4905, se prop. 2001/02:45 s. 44. Till dessa kategorier hör bl.a. böcker och andra tryckalster som är avsedda att läsas med undantag för produkter som omfattas av andra tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning. Till dessa undantag hör almanackor. Alla slag av almanackor är hänförliga till kategorin KN 4910, under förutsättning att "trycket ger varan dess huvudsakliga karaktär".

Avgörande för om en trycksak skall omfattas av den lägre skattesats som gäller för varor som uppräknas i 7 kap. 1 § tredje stycket ML är således om den enligt allmänt språkbruk eller med ledning den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som uppräknas i lagrummet.

Den trycksak K.W. avser att ge ut under namnet "Goda Vanor 2003" kan beskrivas på följande sätt. Den omfattar tolv blad, vart och ett avseende en av årets månader. Formatet är ca 60 x 30 cm. Överst på varje blad anges månadens namn med vanlig, stor tryckstil. Närmast därunder följer en bild eller ett bildcollage som avser att illustrera det tema som tas upp för den aktuella månaden och som kan avse exempelvis mat, kostinformation eller motion. Under bilden följer en skriven text som avses ansluta till bilddelen och som således behandlar det valda temat. Nederst på bladet finns en kalenderdel för den aktuella månaden. Den är uppställd på traditionellt sätt med ett rutnät som omfattar en ruta för var och en av månadens dagar. I denna del anges även veckonummer, veckodag, datum, namnsdagar samt helgdagar och helgdagsaftnar. Det har i ansökan om förhandsbesked tillagts att viss text med anknytning till månadens tema kan komma att tas in i kalenderdelen. Denna omfattar drygt en fjärdedel av trycksakens yta.

Trycksaken "Goda Vanor 2003" är således månadsindelad med en konventionell kalenderdel. Till sin struktur företeer den påtagliga likheter med andra väggkalmanackor med bild- och textdelar som saluförs i handeln. Såvitt framgår är avsikten också att den skall användas som väggkalmanacka och den utgör därmed ett substitut för andra väggkalmanackor. Enligt vanligt språkbruk möter det därför inget hinder att hänföra trycksaken till kategorin almanackor. Med den avsedda utformningen av trycksaken kan det förhållandet att avsikten med den är att bidra till bl.a. förbättrade kost- och hälsovanor enligt Regeringsrättens mening inte heller leda till annan bedömning än att den bör hänföras till kategorin almanackor. Regeringsrätten finner därför att trycksaken "Goda Vanor 2003" i mervärdesskattehänseende inte kan hänföras till den kategori av varor för vilka den lägsta skattesatsen är tillämplig. RSV:s överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för den med ansökningen avsedda trycksaken.

Föredraget 2002-09-05, föredragande Nilsson, målnummer 2098-2002

Sökord: Förhandsbesked; Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 2001/02:45 s. 26, 43-44 och 76.
