

- Målnummer:** 946-03                      **Avdelning:** 1
- Avgörandedatum:** 2004-02-25
- Rubrik:** Tidning som i allt väsentligt innehåller annonser, varav merparten från privatpersoner, har ansetts huvudsakligen ägnad åt reklam, varför bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen om reducerad skattesats inte varit tillämplig. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.
- Lagrum:**
- 7 kap. 1 § första stycket och tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200)
  - 1 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam
  - Artikel 12.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund
  - Punkt 6 i 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

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

I en ansökan om förhandsbesked uppgav Gula Tidningen AB (bolaget) i huvudsak följande. Bolaget ger ut publikationen Gula Tidningen. Den består så gott som uteslutande av annonser för allehanda varor och tjänster. Såväl privatpersoner som näringsidkare annonserar i tidningen. Sett över ett utgivningsår utgörs i genomsnitt ca 33 procent av tidningens utrymme av näringsidkarannonser. - Frågor: 1. Är privatannonser reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML? - 2. Skall skattesatsen 6 procent tillämpas för Gula Tidningen när andelen näringsidkarannonser uppgår till ca 33 procent?

Skatterättsnämnden (2003-01-28, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för den med ansökningen avsedda publikationen. - Motivering. - Skatt skall enligt 7 kap. 1 § första stycket ML tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 skall skatten tas ut med 6 procent för bl.a. omsättning av tidningar och tidskrifter, under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. - I förarbetena till bestämmelserna (prop. 2001/02:45 s. 43 f.) anförs att den Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen, EG:s tulltaxa, lämpar sig väl att använda som ledning för att avgränsa de varor som skall beskattas med den reducerade skattesatsen. 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 är presumtionen att varan inte omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt om den ingår i ett annat tulltaxenummer. Till 4902 hänförs tidningar och tidskrifter, även illustrerade eller innehållande reklam. Reklamtrycksaker, affärskataloger o.dyl. hänförs till 4911. - I Lagrådets yttrande (a. prop. s. 76) anförs 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. - Avgörande för om en trycksak skall omfattas av den lägre skattesatsen som gäller för varor som uppräknas i 7 kap. 1 § tredje stycket ML är således om den enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som uppräknas i lagrummet (jfr RÅ 2002 ref. 51). - I förarbetena till bestämmelserna (a. prop. s. 44) redovisas vidare vad som anförs angående tidningar och tidskrifter i Tullverkets varuhandbok. Där anges att det karakteristiska för dessa publikationer är att de i löpande följd och under samma namn publiceras med jämna mellanrum och att de vanligen består av text men att de också kan vara rikt illustrerade eller t.o.m. huvudsakligen bestå av bilder. - Den Kombinerade nomenklaturen är utarbetad med utgångspunkt i en internationell konvention rörande ett system för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (Harmonized System, HS-konventionen). I de förklarande anmärkningarna till denna anges i 4902 beträffande tidningar att en stor del av utrymmet i allmänhet ägnas åt bilder och reklam. - Nämnden gör följande bedömning. - Gula Tidningen får enligt allmänt språkbruk anses som tidning eller tidskrift. Den får vidare anses hänförlig till tulltaxenummer 4902. - Fråga är då om den helt eller delvis är ägnad åt reklam. I denna del anförs i förarbetena (a. prop. s. 46) att de avvägningar som gjorts i reklamskattesammanhang i många delar torde kunna tjäna till ledning för de överväganden som bör göras när man i ML fastställer om en publikation helt eller huvudsakligen skall anses vara ägnad åt reklam. Enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam förstås i lagen med reklam, meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst. - Gula Tidningen består så gott som uteslutande av annonser, varav i genomsnitt ca en tredjedel härrör från näringsidkare och övriga från privatpersoner. I reklamskattesammanhang har i praxis erbjudanden i annonser från privatpersoner inte ansetts som erbjudanden i kommersiell verksamhet och således inte hänförts till reklam (RÅ 1982 Aa 140). Inte heller i allmänt språkbruk uppfattas sådana erbjudanden som reklam i gängse mening. Med hänsyn till det nu anförda finner nämnden att utgångspunkten vid bedömningen bör vara att annonser från privatpersoner inte skall anses som reklam vid tillämpningen av de i ärendet aktuella bestämmelserna. Därmed följer att publikationen inte helt eller - med hänsyn till privatannonseringens omfattning - huvudsakligen är ägnad åt reklam. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. - Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och fastställa att mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget avseende Gula Tidningen. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. Från mervärdesskatterättslig synpunkt saknas anledning att skilja mellan publikationer som innehåller annonser införda av privatpersoner och sådana som innehåller annonser införda av näringsidkare. Oberoende av annonsörens status är nämligen syftet med en sådan publikation att marknadsföra varor och tjänster som bjuds ut till försäljning. Gula Tidningen bör därmed anses vara ägnad åt reklam i den mening som avses i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Gula Tidningen AB hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Bolaget anförde i huvudsak följande. Det är ofrånkomligt att annonsörens status påverkar karaktären hos den publikation i vilken annonseringen sker. Såväl allmänt språkbruk, EG-rättslig praxis angående begreppet reklamtjänster som svensk praxis rörande reklamskatteplikt för privatannonser tyder på att reklam syftar till att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av t.ex. varor eller tjänster. Ett sådant syfte kan aldrig anses föreligga när en privatperson utbjuder en vara eller tjänst till försäljning.

Regeringsrätten (2004-02-25, Ragnemalm, Sandström, Hulgaard, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 7 kap. 1 §

första stycket ML skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av bl.a. tredje stycket. I tredje stycket föreskrivs att skatt skall tas ut med 6 procent för bl.a. omsättning av tidningar och tidskrifter, under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Sistnämnda bestämmelse baseras på artikel 12.3 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet jämförd med punkt 6 i bilaga H till samma direktiv. I bilaga H återfinns en förteckning över varor och tjänster med anknytning i huvudsak till det sociala eller kulturpolitiska området beträffande vilkas omsättning en reducerad skattesats får tillämpas. En där upptagen kategori är dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

I lagförarbetena poängteras att syftet med att i ML bestämma en lägre skattesats för bl.a. tidningar och tidskrifter var kulturpolitiskt. Det ansågs angeläget att på detta sätt kunna förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Målet var att stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt att öka tillgången till och intresset för kultur i alla grupper. (Se prop. 2001/02:45 s. 26 och 27.)

Det råder ingen tvekan om att Gula Tidningen är en tidning eller tidskrift och att den huvudsakligen består av annonser. Det är ostridigt i målet och i överensstämmelse med allmänt språkbruk att den - mindre - del av annonseringen som härrör från företagare är att betrakta som reklam. Annonser och reklam är alltså inte definitionsmässigt skilda begrepp, utan den förra varianten kan utgöra en form av den senare. Huvudfrågan i målet är om övriga annonser, som utgör det dominerande inslaget, saknar karaktär av reklam av den anledningen att de införts av privatpersoner.

Särskilt mot bakgrund av de kulturpolitiska ambitioner som motiverat en reducerad skattesats för omsättningen av tidningar och tidskrifter saknas enligt Regeringsrättens mening anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudanden. Oavsett från vem annonserna härrör har de till utslutande ändamål att främja avsättningen av varor och tjänster och inte att förmedla sådan information som lagstiftaren velat gynna genom att föreskriva en lägre skattesats för aktuella omsättningar. Tilläggas kan att det i målet åberopade propositionsuttalandet (a. prop. s. 46) om att rättspraxis rörande reklamskatt kunde vara till ledning vid bedömningen av vad som utgör reklam inte kan tillmätas någon betydelse; att denna praxis ger uttryck för en snävare syn på begreppet reklam är givet, då den har att utgå från det mera begränsade reklambegrepp som direkt definieras i 1 § lagen om skatt på annonser och reklam.

Den av Regeringsrätten här förordade tolkningen av 7 kap. 1 § tredje stycket ML ligger också i linje med vad den bakomliggande EG-rättsliga regleringen kräver. Det bör därvid understrykas att gemenskapslagstiftaren inte föreskrivit att tidningar och tidskrifter skall ges en förmånligare behandling i mervärdesskattehanterande; inget hindrar en medlemsstat från att tillämpa normal skattesats även beträffande omsättningen av sådana publikationer, oavsett deras syfte eller innehåll. Sjätte mervärdesskattedirektivet öppnar endast en möjlighet att föreskriva ett lägre skatteuttag, samtidigt som medlemsstaterna uttryckligen förbjuds att på detta sätt favorisera omsättningen av publikationer som "helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam". Ett sådant förbud påfördrar en strikt tillämpning, vilket bl.a. innebär att termen reklam inte får tolkas alltför restriktivt. För denna tolkning talar också ordvalet i andra språkversioner, t.ex. den engelska där uttrycket "advertising matter" används.

Regeringsrätten finner således att Gula Tidningen genom den där förekommande, omfattande annonseringen huvudsakligen är ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket ML. Omsättningen kan därför inte bli föremål för det lägre skatteuttaget utan skatt skall i stället tas ut enligt

huvudregeln med 25 procent av beskattningsunderlaget.

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

Föredraget 2003-11-26, föredragande Palmstierna, målnummer 946-03

Samma dag avgjorde Regeringsrätten mål nr 945-03, där förhållandena var likartade och utgången blev densamma.

---

**Sökord:** Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt

**Litteratur:** Prop. 1993/94:99 s. 183; prop. 2001/02:45 s. 26 f. och 46

---