

31 Massmedieområdet

31.1 Periodiska publikationer

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Genom lagändring den 1 januari 1997 togs undantaget för införsel av periodiska publikationer i 3 kap. 15 § ML bort. Det innebär att prenumeration av sådana utländska publikationer ska behandlas enligt ML:s allmänna bestämmelser om införsel av varor från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG. Vid import gäller numera reglerna för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § 1 st. ML och avsnitt 6.18. Beträffande regler för import när det gäller varor av lägre värde, postorderförsäljning och utländska periodiska publikationer se 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och 2 kap. 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier

- medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML)
- organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML)

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare under 31.1.1 och 31.1.2 nedan.

Med periodisk publikation förstås enligt ML en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

En publikation bör, för att vara skattefri, framställas genom tryck. Med tryck förstås inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. Tekniken vid framställning av en pappersupplaga är således av underordnad betydelse.

Begreppet periodisk publikation
3 kap. 16 § ML

Framställningsteknik

Undantagen i 3 kap. 13-14 §§ ML är enligt 3 kap. 17 § ML även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar. Undantagen är således inte tillämpliga på t.ex. CD-ROM-skivor och mikro-fiche. Periodiskt utgivna blad som har tryckts på ett större ark och sedan vikts ihop har ansetts utgöra sådan publikation som omfattas av undantaget från skatteplikt.

31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

3 kap. 13 § ML

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är enligt 3 kap. 13 § ML undantaget från skatteplikt i följande fall

- när publikationen tillhandahålls utan ersättning,
- när publikationen tillhandahålls utgivaren mot ersättning,
- när publikationen tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning.

Undantaget gäller även när en publikation förs in till landet för att tillhandahållas på motsvarande sätt som ovan nämnts.

RSV anser att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.

Det finns inte något krav på att publikationen ska innehålla en viss mängd redaktionell text. Publikationen kan därför bestå enbart av sammanställningar av resultat, prisnoteringar eller kommande arrangemang. Om publikationens innehåll huvudsakligen består av annonser betraktas den som annonsblad och inte som medlemsblad.

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med moms. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad,

personaltidningar och organisationstidskrifter se 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML och vidare under avsnitt 31.1.3.

- Förhandsbesked** I det följande redovisas några avgöranden där undantaget i 3 kap. 13 § ML har prövats.
- RÅ 1989 not. 278** Föreningen FAR/SRS:s servicebolag hade som ändamål att tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden för i första hand FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Denna information lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info vilken utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år. Med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt publikationens innehåll ansågs den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från moms.
- RSV Im 1976:24** Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av RR inte vara ett sådant tillhandahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Moms skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan.
- RSV 1972:32.2** En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad.
- RSV/FB Im 1980:7** En av en finsk förening i Sverige utgiven tidskrift som delades ut gratis till finska hushåll ansågs utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter.
- RSV 1972:41.4** En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 ex., varav 14 000 ex. distribuerades till personalen, ansågs utgöra personaltidning.
- Förhandsbesked 1992** En idrottsförening gav ut dels ett s.k. försäsongnummer och dels matchtidningar. Försäsongnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäsongnumret och matchtidningen var de enligt SRN:s mening att anse som i förhållande till varandra fristående publikationer. Eftersom försäsongnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg SRN att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till

föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Förhandsbeskedet överklagades inte.

**Förhandsbesked
1997**

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 (ej överklagat) ansett att ett periodiskt medlemsblad inte miste sin skattefrihet för framställningen för någon del av upplagen, när den utökades väsentligt för att delas ut gratis till andra än medlemmar. Framställningen av hela upplagen omfattades ändå av undantaget enligt 3 kap. 19 § 1 st. ML. Enligt nämnden går inte publikationens karaktär av medlemsblad förlorad därför att den delas ut gratis i stor omfattning till andra än medlemmar.

I ett förhandsbesked 1997-12-16 (ej överklagat) har SRN ansett att den aktuella publikationen omfattades av undantaget för medlemsblad. Publikationen ges ut av en sammanslutning av bostadsrättsföreningar, mot ersättning till medlemmar och gratis till andra, och innehåller information om förhållanden som berör de boende och reportage om olika aktiviteter i föreningarna.

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13-14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt (se avsnitt 8).

När en allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund i sådan verksamhet som omfattas av särbestämmelsen i 4 kap. 8 § ML omsätter medlemsblad till andra än medlemmar är omsättningen i sig skattepliktig. Skattskyldighet uppkommer emellertid inte med hänsyn till att deras verksamhet inte räknas som yrkesmässig.

**Förhandsbesked
1999**

I ett förhandsbesked 1999-11-24 (ej överklagat) har SRN prövat frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening, som även ger ut ett periodiskt medlemsblad, omfattas av undantaget för periodiska medlemsblad. SRN ansåg att boken inte omfattas av nämnda undantagsbestämmelser. SRN anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande till varandra. Nämnden konstaterade därefter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt och därav följde att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML var tillämpligt. En andra fråga gällde om det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av

**Förhandsbesked
2000**

boken skulle medföra att föreningens verksamhet var ett anse som yrkesmässig. SRN besvarade även den frågan nekande.

I ett annat förhandsbesked har SRN 2000-03-28 prövat frågan om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Omständigheterna var i huvudsak följande: "Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna. SRN gjorde följande bedömning. "Den omständigheten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret skall anses som en särskilt utgiven publikation. Den skall därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap 13 § ML. Därav följer också att tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning".

31.1.2 Organisationstidskrifter

Enligt 3 kap. 14 § ML undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter från skatteplikt.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.

För att en publikation ska undantas från skatteplikt fordras alltså dels att sammanslutningen har ett visst syfte, dels att publikationen framstår som ett organ för sammanslutningen. Undantaget gäller både svenska och utländska publikationer.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidsrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. En av en supporterförening utgiven publikation har undantagits från skatteplikt.

Som en försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast en sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

RSV Im 1974:30a

En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål.

Politiskt ändamål

Med politiskt ändamål avses i första hand den i opinionsbildande syfte bedrivna partipolitiska tidskriftsdebatten. Ett politiskt förbund som inte hade låtit registrera sig i samband med allmänna val och i övrigt inte uppträtt som politiskt parti fick inte sin tidning undantagen från skatteplikt (RÅ 84 Aa 132). En tidskrift som gavs ut av en lokalorganisation inom ett parti undantogs däremot från skatteplikt. Samma bedömning gjordes avseende ett organ för en organisation som har låtit registrera sig som parti vid ett kommunalval. Se även RSV Im 1974:30 b.

Med miljövärdande ändamål avses ett direkt miljövärdande intresse. Sammanslutningar som endast indirekt har en anknytning till miljövärd, t.ex. en sammanslutning med medicinsk och läkarvetenskaplig inriktning, utgör inte en sådan sammanslutning som avses i 3 kap. 14 § ML.

Det förhållandet att en publikation utges av en särskild stiftelse, en annan juridisk eller fysisk person utgör inte hinder för skattefrihet. Det avgörande är om tidningen är ett organ för en sammanslutning med ett sådant syfte som anges i 3 kap. 14 § ML.

Det bör observeras att undantaget för organisationstidskrifterna, till skillnad mot medlemsbladen och personaltidningarna, gäller i fråga om allt tillhandahållande, dvs. även vid omsättning i den allmänna handeln. Undantaget omfattar även införsel.

Undantagen enligt 13 och 14 §§ ML är okvalificerade och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

31.1.3 Tjänst avseende framställning

**3 kap. 19 § 1 st.
2 p. ML**

Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget här är kvalificerat och gäller även de tjänster som framställaren tillhandahåller i samband med framställningen. Det innebär att förutom själva tryckningen omfattar undantaget även andra tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport

och distribution av upplagan, när de tillhandahålls av framställaren. Undantaget omfattar även införande eller ackquisition av annonser enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML.

I RSV/FB Im 1986:3 bekräftades att skattefriheten för de s.k. kringtjänsterna endast gällde när de tillhandahölls av ett tryckeri. Rättsfallet avsåg ett bokbinderi och avgjordes vid den tid när endast tryckerier omfattades av undantaget avseende kringtjänsterna. Samma synsätt bör dock kunna användas även sedan kretsen utvidgats från enbart tryckerier till andra framställare. För bindning i efterhand för försäljning av årgångar av de aktuella tidskrifterna föreligger skatteplikt också när tjänsten tillhandahålls av ett tryckeri eller en annan framställare.

Till och med den 1 januari 1991 gällde undantaget endast för tryckeriers åtaganden. Bestämmelsen utvidgades då så att den är tillämplig även på andra som på motsvarande sätt framställer publikationen. Bestämmelsen är således även tillämplig på ett bokbinderi, som utför ifrågavarande tjänster. Det är dock fortfarande samma slags tjänster som omfattas av undantaget.

RR ansåg i RÅ 1995 not. 392 och not. 393, avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg RR, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning.

Vem som är att anses som framställare har ånyo prövats av SRN i ett förhandsbesked 1998-09-30. RR har i dom 2001-02-06 (mål nr 6836-1998) fastställt förhandsbeskedet. Sökandebolaget hade genom avtal med olika ideella föreningar iklätt sig åtaganden att ett medlemsblad för föreningen innehållande redaktionellt material i form av text och bilder, som bestämdes av föreningen, och annonser, vilka ackvireerades av sökandebolaget eller särskild annonsackvisitör, skulle utkomma med minst fyra nummer om året. Sökandebolaget stod för utgivandet samt utfäste sig att lämna en "gåva" med visst belopp till föreningen per utgivet nummer, i gengäld skulle sökandebolaget uppbära annonsintäkter. Sökandebolaget "sammanställde" text- och bildmaterial,

men anlitate i övrigt tryckeri- och distributionsföretag för tryckning och distribution av medlemsbladet. SRN anförde bl.a. följande.

”... Med framställning får därför även fortsättningsvis anses ha förståtts tillverkning av vara, dvs. såvitt gäller tryckalster den tryckta upplagan, och med framställare således den som tillverkade denna, framför allt tryckeri och bokbinderi. Bestämmelsen i 3 kap. 19 § första stycket 2 i nu gällande ML har inte varit avsedd att medföra någon ändring härvidlag (jfr prop. 1993/94:99 s. 155) och behandlar i lagtekniskt hänseende denna tillverkning som omsättning av en tjänst.

Av de av bolaget lämnade uppgifterna om sin verksamhet framgår att bolaget anlitar tryckeri för tryckning av de ifrågavarande medlemsbladen samt att det självt står för kostnaderna. I enlighet med det tidigare anförda förvärvat bolaget därmed varor som tillverkats på bolagets beställning. Vad bolaget i sin tur tillhandahåller föreningarna är de sålunda tillverkade varorna, dvs. exemplaren av medlemsbladen, låt vara att dessa kan direkt distribueras till medlemmar, prenumeranter och andra (RÅ 1995 not. 392 och 393). Bestämmelsen i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är således inte tillämplig på bolagets verksamhet”.

RR har i dom 2001-02-06 fastställt förhandsbeskedet. Av domen framgår att bolaget inte tillhandahåller en tjänst avseende framställning utan en annan tjänst fram till leverans av en vara.

31.1.4 Annonsering

**3 kap. 19 § 1 st.
1 p. ML**

Omsättning av tjänst som avser införeling eller ackvisition av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Detta gäller även för den del av upplagan av ett medlemsblad eller av en personaltidning som säljs till utomstående. Undantaget gäller även annonsering i kassettidning.

31.2 Program och katalog

3 kap. 18 § ML

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Museer och andra, vars omsättning är helt eller delvis skattefri, blir följaktligen i motsvarande mån inte skattskyldiga för sin omsättning av program och kataloger.

Enligt 3 kap. 19 § 2 st. ML undantas från skatteplikt även omsättning av tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 3 kap. 18 § ML. Däremot undantas inte omsättning av tjänster som avser akquisition av annonserna.

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut moms vid leverans av en tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skatteplikt föreligger för import och gemenskapsinterna förvärv (GIF) av program eller katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skattskyldigheten för Sveriges Radios programtidning Röster i Radio TV har varit föremål för prövning i två förhandsbesked (RSV/FB IM 1983:10 och RÅ 1991 not. 234). Inte i något fall ansågs programtidningen medföra skattskyldighet. Skattefriheten ansågs även omfatta programtablåer över "kabel och satellit-TV" även om denna verksamhet medförde skattskyldighet.

SRN motiverade sitt beslut i RÅ 1991 not. 234 på följande sätt:

Vart och ett av de tre insända numren av tidningen Röster i Radio TV omfattar ca 80 sidor. Varje nummer upptar 30 sidor programtablåer över Sveriges Radiokoncernens utsändningar på radio och TV för den aktuella veckan medan 14 sidor innehåller programtablåer för "Kabel & Satellit-TV", inbegripet dansk och norsk TV. I övrigt innehåller numren bl.a. artiklar med anknytning till Sveriges Radiokoncernens sändningar, några fristående artiklar utan speciell programanknytning samt annonser och ett par korsord. Utöver att de i ärendet ingivna numren av tidningen Röster i Radio TV innehåller programtablåer över vissa utomstående företags utsändningar skiljer sig inte innehållet i tidningen på något mer påtagligt sätt från innehållet i de nummer av tidningen som förelåg till bedömning i det tidigare förhandsbeskedsärendet. Denna utökning av antalet programtablåer föranleder inte nämnden till annat ställningstagande än det som kommit till uttryck i förhandsbeskedet den 15 april 1982. Sveriges Radio AB är således inte skattskyldigt till mervärdeskatt för utgivningen av tidningen Röster i Radio TV, utformad som de i ärendet ingivna numren 34-36/89 av tidningen.

RR gjorde ingen ändring (RÅ 1991 not. 234).

Matchtidning innehållande laguppställningar m.m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av SRN ansetts

utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 31.1.1 ovan.

31.3 Radio och TV

3 kap. 20 § ML

Undantaget gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:11 (s. 95) motiverats med bolagens ställning som public-serviceföretag och med sättet för finansieringen.

Kabel- och betal-TV-företagens verksamhet omfattas inte av undantaget. De avgifter de tar ut av kunderna medför därför skattskyldighet.

I prop. 1989/90:111 har angetts att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet till moms inte föreligger. Annan radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangsavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).