

14 Skattesatser

14.1 Allmänt

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procent-satsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före moms. Detta innebär i kronor detsamma som att momsen utgör 20 % av priset inklusive moms när skattesatsen är 25 %.

Följande tre skattesatser finns:

- 25 %
normalskattesats,
- 12 %
hotellrumsuthyrning samt upplåtelse av campingplats och dylikt,
transport i skidliftar,
konstnärs försäljning av egna konstverk,
import av konstverk, samlarföremål och antikviteter och omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel,
- 6 %
böcker, tidningar m.m.,
tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,
viss biblioteksverksamhet,
viss museiverksamhet,
upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, upplåtelse och överlåtelse av rätt till ljud och bildupptagning samt tjänster på idrottsområdet,
personbefordran,
tillträde till och förevisning av djurpark.

Tidigare gällande skattesatser

I en tabell i bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan momsen infördes den 1 januari 1969. Observera dock ändringen av vad som ingår i beskattningsunderlaget fr.o.m. den 1 januari 1992.

**Normalskattesats
25 %**

Momsen är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv och import av varor. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande gemenskapsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om skattskyldighet i avsnitt 4.

EG-rätt

Artikel 12 i sjätte direktivet behandlar skattesatser. Av punkt 3 a-c framgår vilka nivåer som gäller. Här anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 % och att medlemsstaterna får ha en eller två reducerade skattesatser, som inte får vara lägre än 5 %. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga H till sjätte direktivet.

14.2 Skattesats 12 %

14.2.1 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 § 1 st. 4 p. ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 %.

**Förhandsbesked:
Hotellcheckar**

I ett förhandsbesked har SRN 1999-06-18 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 erhöll provision från den organisation som gav ut checkarna. SRN 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 % skulle gälla.

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 yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Gästhamn

RSV har i en skrivelse 1993-08-06, dnr 21856-93/901, uttalat att gästhamnsverksamhet inte kan jämföras med campingverksamhet. Gästhamnsverksamheten är i stället skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Moms på gästhamnsavgiften ska därför tas ut med 25 %.

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 20.3.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 20.3.6.

14.2.2 Transport i skidliftar

För transport i skidliftar gäller skattesatsen 12 %. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt (prop. 1991/92:50 s. 15).

14.2.3 Konstverk

Definitionen av konstverk återfinns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden, se avsnitt 34. För en konstnär eller dennes dödsbos försäljning av egna verk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandel eller ett konstgalleri beskattas för varuomsättning enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden och för förmedlingsprovision med 25 % moms. Beträffande s.k. droit de suite se avsnitt 12, beskattningsunderlag.

**Konstverk som ägs
av upphovs-
mannen eller
dennes dödsbo
7 kap. 1 § 2 st. 4 p.
ML**

Moms tas ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk som medför skattskyldighet enligt ML.

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo medför skattskyldighet enligt ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns enligt 1 kap. 2 b § ML.

I ett förhandsbesked har SRN förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Moms skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets försäljning av konstverket (se även avsnitt 34.5.1 och 30.3.2.2).

Se avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattningen av bl.a. konstverk och avsnitt 4.4 beträffande den frivilliga skattskyldigheten.

Import av konstverk
7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML

Moms tas ut med 12 % vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5-7 §§ ML. Se avsnitt 34.

Förmedling

Förhandsbesked angående ett galleris förmedling i eget namn av konstverk refereras i avsnitt 30.1.

14.2.4 Livsmedel

Enligt ML utgår skatt med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl samt
- c) tobaksvaror.

Definition

Enligt livsmedelslagen förstås med livsmedel matvaror, dryckesvaror (inklusive dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattas av läkemedelslagen (1992:859) räknas dock inte som livsmedel. Tillsynen enligt livsmedelslagen utövas av Livsmedelsverket.

Avgränsningen innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel enligt läkemedelslagen, som på något sätt förtärs (sväljs, sugs eller tuggas) av människor, behandlas som livsmedel. Härav följer att exempelvis tuggummi, men inte tandkräm eller produkter avsedda att inandas, räknas som livsmedel.

Även livsmedelstillsatser enligt livsmedelslagen omfattas av den lägre skattesatsen. Hit räknas ämnen som tillförs eller förekommer i eller på livsmedel utan att vara livsmedelsråvaror.

Gränsdragning mot läkemedel

RSV har i en skrivelse till SKM 1994-05-30, dnr 3810-94/900, behandlat gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel. Genom läkemedelslagen har vissa nya begrepp införts. Begreppet "naturmedel" används inte längre. I stället finns frilistade naturmedel och naturläkemedel. Naturläkemedel, som ska vara märkta "naturläkemedel", har genom prövning godkänts som sådana preparat av Läkemedelsverket. Frilistade naturmedel är under prövning om de uppfyller kraven på naturläkemedel. Båda preparaten kan säljas såväl i hälsokostbutiker eller livsmedelsbutiker som på apotek. Frilistade naturmedel och naturläkemedel omfattas av läkemedelslagen och anses därför inte som livsmedel vid tillämpningen av ML. Detsamma gäller homeopatiska preparat som enligt EG-direktiv om humanläkemedel, Europaparlamentets och Rådets direktiv 2001/83/EG, anses som läkemedel.

**Gränsdragning
mot råvara**

Omsättningen ska beläggas med 25 % moms. Försäljning av läkemedel enligt recept är däremot en momsfri omsättning enligt 3 kap. 23 § 2 p. ML. Recept får endast expedieras av apotek. Andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 % moms.

Vissa svårigheter kan uppstå när det gäller att avgöra när en råvara övergår till att vara livsmedel dvs. avsedd att förtäras av människor. Departementschefen uttalar följande på s. 12 i prop. 1991/92:50:

Beträffande råvarorna kan sammanfattningsvis sägas att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastats veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjök blir livsmedel då den ankommer till mejeriet.

Det är först hos kvarnen eller slakteriet som varorna är livsmedel och ska hanteras som sådana. Försäljning från kvarnen eller slakteriet avser livsmedel medan försäljning till kvarn eller slakteri ska beskattas med 25 %. Detta gäller oavsett vilka provtagningar och kvalitetsbedömningar som föregått försäljningen. Jfr RSV:s skrivelse 1996-02-28, dnr 1354-96/900.

Djur, mjök och spannmål bör anses utgöra råvaror vid försäljning från exempelvis jordbrukare till uppköpare, och beskattas enligt den högre skattesats som gäller för andra varor än livsmedel.

Fisk och skaldjur, avsedda som människoföda, bör anses som livsmedel redan i ledet fiskare – uppköpare.

Vegetabilier som exempelvis frukt, bär och grönsaker, avsedda som människoföda, bör genomgående beskattas efter den skattesats som gäller för livsmedel.

Även i de fall försäljning eller överlämnande sker direkt till konsument bör beskattning ske efter den skattesats som gäller för livsmedel. På motsvarande sätt bör egna uttag ur exempelvis jordbruk beskattas.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Även här bör reglerna tillämpas så att om försäljningen sker till konsument ska beskattning ske efter 12 % och om den sker till uppköpare ska beskattning ske efter 25 %. Här kan påpekas att ersättning för jakträtt,

fallavgifter, fiskekortavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 %.

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 %.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 %. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 %. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som tidigare klassats som livsmedel och t.ex. säljs som djurfoder är vid denna försäljning inte att anses som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Vid bedömning av om livsmedelsförsäljning föreligger bör livsmedelsaffär och restaurang jämföras med uppköpare.

**Gränsdragning
mot servering**

Skattesatsen för servering är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 32.

Sprit och tobak

Enligt livsmedelslagens definitioner räknas även alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak som livsmedel. Dessa produkter är närmare definierade i annan lagstiftning, nämligen i Alkohollagen (1994:1738) och lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Spritdrycker, vin, starköl och tobaksvaror omfattas inte av den lägre skattesatsen för livsmedel.

RSV:s uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 %.

**Vatten från
vattenverk**

Dricksvatten är enligt den valda definitionen att anse som livsmedel. Enbart en ringa del av det vatten som tillhandahålls från vattenverk används emellertid som livsmedel, dvs. som dryck eller till matlagning. I prop. 1991/92:50, s. 12, görs följande uttalande:

Framför allt praktiska skäl talar för att det vatten som tillhandahålls från vattenverk bör beskattas enligt den generella skattesatsen som gäller för andra varor än livsmedel. För hushållen är detta ställningstagande av synnerligen ringa ekonomisk betydelse. Med vattenverk avses vattenanläggning som drivs av kommun för framställning av dricksvatten eller sådan anläggning som förklarats för allmän av länsstyrelsen. Till vattenverk hänförs också andra anläggningar från vilka vatten tillhandahålls genom vattenledning till flera hushåll eller eljest i större omfattning till sjukhus, camping- eller semesteranläggningar, stugbyar eller liknande. Annat vatten som säljs t.ex. buteljerat i butiker eller som tillhandahålls på restauranger bör dock även i mervärdeskattesammanhang räknas som livsmedel på vanligt sätt.

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 % om det är livsmedel i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 12.5 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

14.3 Skattesats 6 %**14.3.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m.****14.3.1.1 Allmänt**

Från och med den 1 januari 2002 gäller 6 % skattesats för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. 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 H till sjätte direktivet. Av den anledningen omfattas inte produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam av 6 % skattesats. När det gäller att avgöra om en vara helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt reklam torde ledning ofta kunna sökas i den rättspraxis som utbildats i reklamskattesammanhang.

Tulltaxan

I många fall kan den s.k. kombinerade tull- och statistiknomenklaturen (EG:s tulltaxa, rådets förordning EEG nr 2658/87) vara till ledning när det gäller att bestämma vad som ska omfattas av 6 % moms. Även tullrättslig praxis kan vara av intresse i sammanhanget. Av proposition 2001/02:45 framgår dock att vad som gäller i tullhänseende i vissa fall inte är lämpligt att tillämpa beträffande moms. I normalfallet torde dock de avgränsningar som finns gjorda i tullsammanhang kunna användas vid den momsrättsliga bedömningen. Se vidare tullverkets hemsida, www.tullverket.se, för information om vilka slag av produkter som omfattas av de olika s.k. KN-numren i tulltaxan.

**Digitaliserade
produkter**

Den reducerade skattesatsen har med något undantag (radio-tidningar) avseende enbart på varor och således inte på tjänster. Tillhandahållanden som sker elektroniskt (on-line) utgör tjänster. Sådana s.k. digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 % moms, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan erhållas genom en vara som beskattas med 6 % moms. 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 % moms. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara även om beställningen gjorts on-line.

**Kombinerade
tillhandahållanden**

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

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste således göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller två eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. I vissa situationer kan den s.k. delningsprincipen var den mest lämpliga, medan i andra fall den s.k. huvudsaklighets-principen bör gälla. För en redogörelse beträffande innebörden av dessa begrepp se avsnitt 12.4.

**Förhandsbesked:
Tidskrift med
CD-skivor**

SRN har i ett förhandsbesked 2002-05-03 ansett att moms ska tas ut med 6 % 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 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. SRN gjorde den bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställnings-tagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (c:a 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (c:a 50-59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran. Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

**RSV-skrivelse:
Tidning med
medföljande vara**

Skrivelse 2002-06-14, dnr 1982-02/120, innehåller RSV:s svar på inkommen förfrågan avseende tillämplig skattesats för tidningar vars förpackning även innehåller varor, s.k. bipackade produkter. Av skrivelsen framgår att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % bör normalt uppdelning ske och den vara som medföljer

tidningen beskattas separat. Under vissa omständigheter bör det dock enligt RSV:s mening kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att moms ska kunna tas ut med 6 % 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 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kronor (exklusive moms).

**Bokbyten års-
skiftet 2001/2002**

I en skrivelse 2001-12-11, dnr 11533-01/120, har RSV lämnat sin syn på vad som bör gälla i momshänseende vid julklappsbyten m.m. Se avsnitt 12.9.1 för en närmare redogörelse för vad som gäller i momshänseende vid byten

14.3.1.2 Böcker, tidningar m.m.

**7 kap. 1 § 3 st. 1 p.
ML**

Den reducerade skattesatsen, 6 %, gäller vid omsättning, gemenskapsinterna 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.

De tulltaxenummer som är aktuella vid tolkningen av vad som ska omfattas av den reducerade skattesatsen i denna del är KN-numren 4901-4905.

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

Normal-skattesatsen

I proposition 2001/02:45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 % moms.

- 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.

Tryckeritjänster

Inte heller tryckeritjänster omfattas av den reducerade skattesatsen.

Förhandsbesked: Almanackor

RR har i en dom 2002-10-02, mål nr 2098-2002, ändrat SRN:s förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kan hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 %. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen.

I ett annat förhandsbesked har SRN 2002-03-05 (ej överklagat) ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Kort med aforismer

I samma förhandsbesked som flerårsalmanackan ovan har SRN även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. SRN lämnade förhandsbesked att trycksakerna inte omfattas av 6 % moms.

14.3.1.3 Program och kataloger

7 kap. 1 § 3 st. 2 p.
ML

Omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av program och kataloger ska beskattas med 6 % om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 %. Sådana verksamheter är

- konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar 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.

Vidare ska 6 % skattesats 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 % vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid gemenskapsinterna 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, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 % moms.

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 % moms går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas. Vid momsbedömningen kan i tveksamma fall – som anges ovan – ledning få sökas i den rättspraxis som finns på reklamskatteområdet.

Program och kataloger tillhör i tullsammanhang KN-nummer 4911.

14.3.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

7 kap. 1 § 3 st. 3 p.
ML

Liksom tidigare gäller att omsättningar av radiotidningar ska beläggas med 6 % moms. Gemenskapsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i momshänseende. Även för kassettidningar

gäller liksom tidigare 6 % moms. Det gäller vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådan tidning.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar ska givetvis inte 6 % moms 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 jämföras 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 % gäller även vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – exakt återger innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker och kassettböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 % moms. 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. Av proposition 2001/02:45 framgår att en restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende.

14.3.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML

För omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller den 6 %-iga skattesatsen. Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Av proposition 2001/02:45 framgår att vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör

inte en restriktiv tolkning uppställas. 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 % är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

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

Från och med den 1 juli 1996 är tillträde till biografföreställningar skattepliktigt. Från och med den 1 januari 1997 är tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga tillställningar skattepliktigt. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.3 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 %. 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 serveringsverksamhet, gäller skattesatsen 6 % respektive 25 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.4 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 %. 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. eller servering, gäller skattesatsen 25 %. Beträffande försäljning av program och kataloger se avsnitt 14.3.1.3

Se vidare avsnitt 30.

14.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

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 fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %. Skattesatsen gäller inte 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. Skattesatsen 6 % gäller således för sådana upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter enligt URL, som var undantagna från skatteplikt före den 1 januari 1997.

I en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, har RSV berört frågor om skattesats vid utbetalning av royalty till formgivare. Därvid har RSV bl.a. uttalat att en bedömning måste ske i det enskilda fallet huruvida överlåtelsen avser rätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 % är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) gäller i stället 25 % skattesats.

Musik on-line

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, har RSV besvarat en fråga angående momskonsekvenser vid tillhandahållande av musik on-line. RSV fann att i det aktuella fallet skattesatsen 25 % skulle gälla.

Se vidare avsnitt 30.3.2.

14.3.6 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 fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.7 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 28.

14.3.8 Persontransporter

Skattesatsen 6 % gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 för inrikes persontransport, dvs. för exempelvis taxi-, tåg- och bussresor. Skattesatsen 6 % ska tillämpas även på ersättning för färdbevis som säljs den 12 december 2000 eller senare om färdbeviset en-

dast gäller personbefordran som tillhandahålls den 1 januari 2001 eller senare. Färdbevis som kan utnyttjas såväl före som efter årsskiftet 2000/2001 omfattas således inte av 6 % skattesats.

Innan skattesatsen 6 % infördes för persontransporter gällde 12 % skattesats.

RSV har i en skrivelse 2001-01-16, dnr 454-01/100, angett att som personbefordran ska förstås 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 varu-transport. I de fall transporten av motorfordonet fyller ett eget syfte räknas transporten som en varutransport.

I skrivelsen har RSV lämnat exempel på fall som ska ses som person- respektive varutransport.

**Transport i skid-
liftar**

För transport i skidliftar gäller en skattesats om 12 %. Se avsnitt 14.2.2.

**Resemoment av
underordnad
betydelse**

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

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, sight-seeingturer 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.

**Förhandsbesked:
Hundspanns-
åkning, skoter- och
forsfärder**

Frågan om hundspannsåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransporter har 1995 bedömts i ett förhandsbesked av SRN (ej överklagat). Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skatterättsnämnden ansåg beträffande skoterfärderna att dessa inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspannsåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken moms 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.

**KR-dom:
Luftballong**

Kammarrätten i Stockholm har i en dom 1999-02-02 (mål nr 2818--2819-1998) ansett att flygning med luftballong i sight-seeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 % ska gälla. Domen har inte överklagats.

**Förhandsbesked:
Bergbana**

SRN har i ett förhandsbesked 2001-04-26 (ej överklagat) ansett att transporter med en bergbana är att betrakta som tjänst avseende personbefordran, varvid fr.o.m. år 2001 skattesatsen 6 % ska tillämpas. Omständigheterna i ärendet var sammanfattningsvis följande.

Ett bolag äger en bergbana som leder till ett friluftsmuseum vilket är beläget på en platå. Bergbanan har anlagts för att erbjuda en bekväm uppfart till friluftsmuseet och därigenom öka museets besöksfrekvens. Bergbanans längd är 300 meter och trafikeras med en vagn som rymmer 47 personer.

SRN 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 momshänseende fråga får anses vara om personbefordran.

**KR-dom:
Vildmarksritter**

KR i Sundsvall har i en dom 1999-09-02, mål nr 1476-1998, fastställt LR:s dom att vildmarksritterna inte är att anse som personbefordran i momshänseende och därför ska beskattas med 25 % moms. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fäbodstugor, 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 % med uppdelning för

mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen.

Bårtransporter

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

Ambulanstransporter och andra sjuktransporter är undantagna från skatteplikt, se avsnitt 26.2.

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

I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

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 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare.

14.3.9 Djurparker

Från och med den 1 januari 2001 gäller att moms ska tas ut med 6 % för tillträde till och förevisning av djurpark. Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, servering på restaurang 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 30.3.6.