

7 Reklamskatt

7.1 Författningar m.m.

**Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL),
prop. 1972:58, SkU 1972:29 och SOU 1972:6 och 7**

Lagändringar

SFS 1973:992	upph. 27 och 28 §§ ändr. 2, 26, 30 §§ prop. 1973:187, SkU 1973:69
SFS 1974:416	upph. anvisn. till 5 § ändr. 1, 5–7, 13, 14, 16, 18, 23, 24, 26, 29, 30, 32 §§, anvisn. till 1, 9, 14, 24 §§ prop. 1974:84, SkU 1974:34
SFS 1975:117	ändr. författningsrubriken, 1, 4–6, 8, 29, 32 §§, 1, 2 p anvisn. till 1 §, anvisn. till 14 § SkU 1975:12
SFS 1977:367	ändr. 24 § prop. 1976/77:99, KU 1976/77:42
SFS 1977:1050	ändr. 1, 12, 24 §§ prop. 1977/78:58, KU 1977/78:16
SFS 1984:156	upph. 2, 8, 15, 17, 20, 22, 29, 30 §§ ändr. 11, 14, 16, 19, 21, 24, 26, 33 §§, anvisn. till 13 §; ny 33 § omtryck prop. 1983/84:71, SkU 1983/84:22
SFS 1985:158	ändr. 12 och 24 §§ prop. 1984/85:100 bil 1, SkU 25
SFS 1985:497	ändr. 14 och 26 §§

	prop. 1984/85:206, SkU 65
SFS 1987:1237	ändr. 26 §
	prop. 1987/88:42, SkU 16
SFS 1990:1438	ändr. anvisn. till 9 §
	prop. 1990/91:54, SkU 10
SFS 1993:468	ändr. 32 §, i 7, 10, 14, 19, 24 och 25 §§ byts ordet "Riksskatteverket" ut mot "beskattningsmyndigheten" prop. 1992/93:196, SkU 1992/93:28
SFS 1994:1566	ändr. 9, 26 och 32 §§, 9 a § införs
	prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6
SFS 1994:1870	ändr. 10 §
	prop. 1994/95:91, SkU 1994/95:11
SFS 1996:962	ändr. övergångsbest. till 1993:468
	prop. 1995/96:224, bet. 1996/97:BoU4, rskr. 1996/97:2
SFS 1998:597	upph. 7, 14, 23 §§, anvisn. till 14 §; ändr. 4, 5, 6, 9, 11, 13, 26, 32, 33, anvisn. till 9, 13 §§
	prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, rskr. 1997/98:318
SFS 1999:404	ändr. 26 §
	prop. 1998/99:79, bet. 1998/99:SkU19, rskr. 1998/99:242
SFS 1999:1241	ändr. anvisn. till 9, 13 §§
	prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, rskr. 1999/2000:117
SFS 2000:48	ny 34 §
	prop. 1999/2000:23, bet. 1999/2000:LU8, rskr. 1999/2000:127
SFS 2000:469	ändr. 10, 32 §§
	prop. 1999/2000:105, bet. 1999/2000:SkU22, rskr. 1999/2000:246SFS 2000:1434 ändr. 26 §

prop. 1999/2000:126, 2000/01:31, bet.
2000/01:SkU11, 2000/01:SkU13, rskr.
2000/01:129

SFS 2002:401 upph. 19 §; ändr. 26, 33 §§

prop. 2001/02:127, bet. 2001/02:SkU27,
rskr. 2001/02:273

Riksskatteverkets författningssamling

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:37) om skatt på
annonser och reklam.

Riksskatteverkets allmänna råd

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på
annonser och reklam.

7.2 Allmänt

Reklamskatt ska erläggas för annons som är avsedd att offentliggöras inom landet och för reklam som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

Med annons menas ett särskilt utrymme som upplåtits i en trycksak för återgivning av text eller bild.

Med reklam avses ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning av vara, fastighet, nyttighet, rättighet, eller tjänst.

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons.

Vidare är den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln skattskyldig.

Skattesatsen är för annons i allmän nyhetstidning fyra procent av beskattningsvärdet och i alla övriga fall elva procent av beskattningsvärdet.

7.3 Offentliggörande inom landet m.m.

Enligt 1 § första stycket RSL ska skatt (reklamskatt) erläggas till staten för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet, och för reklam, som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

I RÅ 80 1:86 uttalade RR följande beträffande tolkningen av ”annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet”.

”Enligt vad som upplysts i målet delas ifrågavarande prislistor ut på bolagets fartyg, som trafikerar linjer mellan Sverige – Danmark och Sverige – Tyskland. Prislistorna innehåller betalda annonser för tillverkare och agenter, vilkas varor säljs i de så kallade tax-free-butikerna ombord på fartygen. Utdelningen av listorna – liksom varuförsäljningen – sker inte bara när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller främmande territorialvatten utan även när fartygen är på svenskt vatten.

Enligt 1 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam erläggs reklamskatt för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet. Vid tolkningen av det angivna villkoret för att annons ska vara skattepliktig bör beaktas vissa uttalanden i förarbetena till lagen. Sålunda anförde reklamskatteutredningen (SOU 1972:6) bland annat att skatten borde vara inriktad på reklamutbudet på den svenska marknaden; reklam som ägde rum utomlands för att främja svensk export, turism i Sverige eller liknande borde alltså ej beskattas. Reklamskatten borde därför, förklarade utredningen, enligt mönster från indirekt beskattning i övrigt begränsas till reklam som ägde rum i Sverige för den svenska marknaden. Departementschefen anförde för sin del (prop. 1972:58) att förslaget tog sikte på reklam på och för den svenska marknaden, medan till exempel reklam utomlands för svenska exportvaror ställdes utanför beskattningen.

Syftet med annonserna får antas till helt övervägande del vara att främja försäljningen ombord på fartygen av varor, som tillhandahålls där utan att belastas med exempelvis tull, dryckesskatt eller mervärdesskatt, och syftet kan endast i ringa mån antas avse omsättningen av varor på den svenska marknaden. Med hänsyn härtill och med beaktande av de uttalanden i förarbetena till lagen, för vilka tidigare redogjorts, kan det förhållandet, att prislistorna tillhandahålls även när fartygen vid färd från eller till svensk hamn befinner sig på svenskt territorialvatten inte anses leda till bedömningen att annonserna, i den mening som åsyftas i 1 § förenämnda lag, varit avsedda att offentliggöras inom landet. Reklamskatt ska således inte utgå för annonserna.”

De i domen åberopade uttalandena av reklamskatteutredningen återfinns i SOU 1972:6 s. 92, 93 och departementschefens uttalanden i prop. 1972:58 s. 34, 68 och 77.

KR i Stockholm har i beslut den 13 maj 1987 mål nr 5656-1986 funnit att skatteplikt föreligger för hela annonsvederlaget trots att 63 procent av annonsbladet spridits i Norge. Samtliga annonser var offentliggjorda i Sverige och annonsbladet var utgivet på svenska språket.

Frågan om reklam ansågs offentliggjord inom landet har prövats av SRN i ett förhandsbesked den 25 november 1998. Frågan gällde reklamutrymmen som hade upplåtits till kommuner, data- och industriföretag m.fl. för att återge reklam för deras verksamhet och produkter. Reklamplatserna var placerade i en byggnad på svenskt territorium och reklamen offentliggjordes och spreds således inom landet. Det förhållande att byggnaden användes som terminalhall för utrikesflyg och att reklamplatserna var placerade efter passkontrollen för avgående flyg medförde inte någon annan bedömning. SRN ansåg att bolaget var skattskyldigt till reklamskatt för offentliggörande av den ifrågavarande reklamen.

7.4 Trycksaksbegreppet

Från den 1 januari 1999 föreligger inte längre skatteplikt vid framställning av reklamtrycksaker. Rättsfall och förhandsbesked avseende reklamtrycksaker kan emellertid fortfarande vara av intresse för frågan om en vara är en trycksak eller inte i RSL:s mening.

Definition

Enligt 1 § andra stycket 1 RSL förstås med trycksak avtryck som framställts i flera lika exemplar antingen i tryckpress eller genom screenförfarande.

13 exemplar

Enligt Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam får ”flera lika exemplar” anses föreligga när minst 13 lika exemplar framställts. Har färre exemplar framställts är det således aldrig fråga om trycksak.

Tryckfrihetsförordningens definition på tryckt skrift har varit förebild för RSL:s bestämmelser. Enligt tryckfrihetsförordningen anses skrift som tryckt endast om den framställts i tryckpress. Som trycksak enligt RSL anses därutöver även alster som framställts genom screenförfarande. Som trycksak anses däremot inte alster som målfaldigats genom skriv-

maskin, dataprint, bläckstråleskrift, stencilering, ljuskopiering, fotokopiering eller liknande förfarande, prop. 1972:58 s. 40.

Ett flerfaldigande i tryckpress kan ske antingen genom högtryck, plantryck eller djuptryck.

Högtryck

Med högtryck förstås ett tryckförfarande där de tryckande partierna såsom typer, linjer eller annan typografisk material eller klichéer höjer sig över de partier som inte är tryckande. Boktryck och typtryck är typiska exempel på högtrycksförfarande. Genom högtrycksförfarande framställs de flesta böcker och dagliga tidningar.

Plantryck

Med plantryck förstås ett tryckförfarande där tryckande och inte tryckande ytor ligger i samma plan. Tryckmediet behandlas bl.a. på så sätt att den tryckande ytan fettas in. Vid infärgning fäster färgen endast på de feta tryckande ytorna. Litografi och offset är exempel på plantryck. Genom plantrycksförfarande framställs i allmänhet affischer och broschyrer i flera färger, förpackningar och de flesta kartor. Även affärstryck framställs på detta sätt.

Djuptryck

Med djuptryck förstås ett tryckförfarande där de tryckande partierna ligger lägre än de inte tryckande. Tryckformen utgörs vanligen av en kopparcylinder på vilken de tryckande ytorna kopierats och därefter försänkts genom etsning. Cylindernt infärgas helt varefter färgen skrapas bort på inte tryckande ytor. Den i fördjupningen kvarsittande färgen överförs därefter till t.ex. papper. Genom djuptrycksförfarande framställs i allmänhet illustrerade tidskrifter speciellt i stora upplagor. Likaså framställs förpackningar i allmänhet genom detta tryckförfarande.

Screentryck

Med screenförfarande avses ett slags schablontryck som i princip består i att färg pressas genom en duk av tyg eller metall på vilken de inte tryckande delarna täckts antingen för hand eller genom påklistrade schabloner. Genom screenförfarande framställs bl.a. dekaler, affischer och skyltar. Screentryck används dessutom vid tryckning på bl.a. tyg, glas och porslin.

En trycksak föreligger således så snart ett avtryck mångfaldigats genom de nämnda förfarandena. Det har således ingen betydelse på vilket material trycket utförts. En trycksak föreligger således även om trycket utförts på t.ex. tyg, se RÅ 1974 A 793.

En trycksak innehållande annonser för utgivaren, som på sista sidan förses med mottagarens namn och adress med hjälp av laserprint har i förhandsbesked, från RSV:s rättsnämnd den 4 oktober 1996, ansetts utgöra en skattepliktig reklamtrycksak. Det förhållandet att trycksaken efter tryckningen förses med mottagarens namn och adress eller vissa andra individualiserande uppgifter med en laserprint kunde enligt nämndens mening inte medföra att den härigenom upphör att vara en trycksak enligt RSL.

**Telefax-
meddelande**

Ett telefaxmeddelande har i ett förhandsbesked, från RSV:s rättsnämnd den 18 mars 1993, inte ansetts utgöra en trycksak i RSL:s mening.

Undantag

I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL har vissa inskränkningar i trycksaksbegreppet gjorts. Som trycksak anses därvid inte vara som försetts med tryck, om varan utgörs av penna, glas, klädesplagg eller annat som har ett självständigt bruksvärde eller om varan är avsedd att användas som affärshandling, kontorsmaterial, etikett, emballage eller liknande.

7.4.1 Självständigt bruksvärde

I prop. 1974:84 s. 30 uttalade departementschefen bl.a. följande:

”Med reklamtrycksak förstås i detta sammanhang en trycksak som framställts i flera lika exemplar i tryckpress eller genom screenförfarande och som huvudsakligen har till syfte att offentliggöra reklam. Redan i denna definition ligger enligt min mening, att skatteplikten omfattar avtryck som i sig själva utgör trycksaker men inte varor som försetts med reklamtryck, t.ex. presentreklamartiklar i form av pennor, glas, mössor och andra klädesplagg.

Vad nu sagts innebär i princip att vara som kan sägas ha ett självständigt bruksvärde för mottagaren faller utanför begreppet reklamtrycksak. Detsamma bör emellertid kunna gälla även i fråga om vissa andra varor som försetts med tryck i vanlig mening. Liksom RSV anser jag således, att varor som kontorsmaterial, affärshandlingar, etiketter, emballage o.d. bör ställas utanför skatteplikten oavsett om varan är försedd med reklam eller ej. Detta kan uppnås genom att sådana varor i reklamskattehänseende inte anses som trycksaker.”

Det ska vara fråga om varor som försetts med tryck genom något av de tidigare nämnda tryckförfarandena. Skulle däremot en vara vara försedd med ett reklammeddelande som tillkommit på annat sätt såsom genom målning, ritsning etc. föreligger redan på den grunden ingen trycksak.

Att fastställa vad som är penna, glas eller klädesplagg torde inte välla några problem. Däremot kan det ibland vara vanskligt beträffande andra varor att avgöra om det är fråga om vara med självständigt bruksvärde.

Skatteutskottet anförde i betänkande bl.a. följande (SkU 1975:12 s. 13) :

”Man kan som exempel nämna att åtskilliga av de presentartiklar som företag skickar ut, såsom kortlekar, fickalmanackor, pennor m.m., försedda med uppenbar firmareklam, inte uppfattas av mottagaren som något annat än reklam men att sådana varor inte belastas med reklamskatt.”

Detta undantag angavs vara en teknisk konsekvens av det valda systemet för reklambeskattningen.

SRN har den 15 mars 1978 uttalat att en ringpärm inte var skattepliktig, medan skatteplikt däremot förelåg för tillhörande receptblad. Pärmens ansågs vara en sådan vara som försetts med tryck men som har ett självständigt bruksvärde som avses i punkt 2 första stycket anvisningarna till 1 § RSL.

För tryckalstrens del torde rent allmänt gälla att dessa anses ha ett självständigt bruksvärde så snart de för mottagaren har ett användningsområde även utan reklamtryck. Eller omvänt att det är fråga om en vara som har ett självständigt bruksvärde och som därefter försetts med reklamtryck. I vilken ordning reklamtrycket och eventuellt annat tryck görs har ingen betydelse för denna bedömning.

Som exempel på varor som har ett självständigt bruksvärde anges i anvisningen glas, pennor och klädesplagg (SOU 1988:17 s. 82). Beträffande föremål av dessa slag kan lätt konstateras att de har ett användningsområde som är oberoende av det tryck som appliceras på den. Mer komplicerade överväganden uppkommer då den tryckta produkten är ett tryckalster, dvs. då det självständiga bruksvärdet ligger i det tryck som anbringas på varan.

Karta

En bilkarta över Sverige, utgiven av ett bensin- och oljeföretag utdelades gratis till bensinstationskunder. På kartan markerades var företagets bensinstationer var belägna. Kartan innehöll dessutom viss reklamtext för en bensinstationskedja. Kartan ansågs emellertid ha ett självständigt bruksvärde och var inte att anse som en trycksak i reklamskattehänseende, se RÅ 1980 Aa 55.

Även så kallade distanskartor bestående av två kartongdelar som anordnats för att avläsa avståndet mellan skilda orter och som försetts med reklamtryck har ansetts ha självständigt bruksvärde, se RÅ R79 1:101.

KR i Sundsvall har i dom den 12 september 2003, mål nr 20–22-2002, bedömt ett tryckalster i A5-format. Tryckalstret innehöll tre kartor i olika storlekar och turistinformation om banker, växlingskontor och hjälp i olika nödsituationer samt om affärstider, allmänna kommunikationer m.m. Det innehåller vidare information om museer och teatrar och annonser för ett flertal affärsidkare vilka också utmärks på kartorna. Enligt KR får vid bedömningen i målet avgörande vikt fästas vid om tryckalstret vid sidan av användningen i reklamsyfte, genom förekomsten av turistkartorna har ett sådant självständigt bruksvärde för mottagaren. Att kartorna upptar en mindre del av utrymmet än det som upplåtits till andra än utgivaren för återgivning av text och bild blir då av underordnad betydelse. KR anser att kartmaterialet är utformat så att det rent praktiskt fungerar som orienteringshjälp i den centrala delen av staden för hotellgäster/turister. Enligt undantagsbestämmelsen i p. 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL är detta tryckalster inte skattepliktigt. Skatteverket har överklagat domen.

Ballonger

SRN har i ett förhandsbesked den 3 mars 1977 funnit att ballonger med tryck inte är skattepliktiga enligt RSL.

Även luftballonger har ett självständigt bruksvärde och kan aldrig bli trycksaker. Offentliggörandet av reklam på reklam- och varmluftsballonger är däremot normalt skattepliktigt (se vidare avsnitt 7.10.1).

Vimplar

Pappers- och plastvimplar har inte ansett ha självständigt bruksvärde, se RÅ 1976 Aa 105. SRN har i ett fall den 18 november 1974 bedömt pappersvimplar med text ”S-rundan 1974” och ”dagstidning/polisen” vara skattepliktiga. Trycksakerna har använts för att utmärka en motionstävlingss bana.

Trycksakerna ansågs inte huvudsakligen framställda för att offentliggöra reklam. Trycksakerna ansågs inte skattepliktiga.

Andra tryckalster

I ett förhandsbesked från maj 1992 ansågs ett telefonkort, försett med reklamtext, ha självständigt bruksvärde.

Vykort

Vykort är ett annat exempel på tryckalster som anses ha ett självständigt bruksvärde. Detta gäller oaktat de är framställda i syfte att sprida reklam t.ex. genom att vara försedda med bilder från hotell eller liknande, bilder av flygplan, båtar etc. eller innehåller visst mått av textreklam. SRN har i ett förhandsbesked den 13 oktober 1983 bedömt fyra kort avsedda för postbefordran som inte skattepliktiga enligt RSL. Skulle däremot ett kort visserligen ha formen av eller benämnas vykort men i stället för ett utrymme för att lämna en personlig hälsning vara försett med ett förtryckt reklammeddelande av sådan storleksordning eller form att det i stort sett inte finns utrymme för en personlig hälsning anses inte fråga vara om ett vykort i egentlig mening, varvid skatteplikt föreligger.

Mobiler

RR har i RÅ 1986 ref. 126 prövat frågan huruvida mobiler föreställande ett antal kända barnboksfigurer var skattepliktiga. Figurerna var utstansade på styv kartong i 500–1 000 exemplar per figur. Texten bestod av figurens namn samt förlagets namn angivet med liten text. Upplagan har sålts till bokhandlare som använt ungefär hälften som miljömaterial i butikerna och sålt återstoden till allmänheten, daghem m.m. Priset var 40 kr i konsumentledet och det förekom ingen gratisutdelning. RR:s majoritet uttalade följande:

”Som nämnden anført får figurerna med hänsyn till innehållet och utformning antas så gott som uteslutande rikta sig till barn som redan är bekanta med den litterära förlagan. I miljöer där barn vistas får figurerna anses ha värde redan genom den stimulans för fantasi och leklust som barnen får genom att titta på dem. Man kan också utgå från att de kända figurerna kommer till användning i barnens lekar.

På grund av vad sålunda anförts får figurerna anses ha ett självständigt bruksvärde.”

Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att figurerna var trycksaker som framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam och skulle betraktas som skattepliktiga reklamtrycksaker.

**Inchecknings-
broschyrer**

Incheckningsbroschyrer avsedda att användas som identifikationshandling vid hantering av hotellgästers rumsnycklar och som även kan användas av gästerna som bl.a. karta för orientering inom centrala delar av den ort där hotellet är beläget har i KR:s i Sundsvall dom den 30 september 1997 mål nr 460-1995 ansetts ha ett sådant självständigt bruksvärde att de inte är att bedöma som trycksaker i RSL:s mening. RR meddelade inte prövningstillstånd.

7.4.2 Affärshandling m.m.

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som affärshandling. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Ordersedel m.m.

Med affärshandling eller liknande förstås bl.a. varor som är försedda med tryck och som är avsedda att användas i den löpande korrespondensen mellan ett företag och dess affärskontakter. Ordersedlar, kvitton, fakturor och liknande är typiska affärshandlingar. Som sådan räknas även olika typer av beställningssedlar, svarskuponger, anmälningsskort, flyttanmälningar och meddelanden om att visst företag har semesterstängt.

Även om en ordersedel eller dylikt ingår som en självständig lös bilaga till en reklamtrycksak behåller den sin karaktär av affärshandling. Det kan exempelvis vara fråga om en lös beställningssedel, som medföljer en varukatalog eller anmälningsskort när det gäller kurskataloger. SRN har i ett antal förhandsbesked gjort följande bedömningar. Den 24 mars 1975 bedömdes anmälningsskort som följt med två reklamtrycksaker "kursprogram" och "inbjudan till kurs" som inte skattepliktigt. Den 12 september 1977 bedömdes ett beställningserbjudande med svarstalong som medföljde en bilaga till en tidning som en affärshandling eller liknande. Den 18 april 1978 bedömdes en beställningssedel som skulle följa med som bilaga till en reklamtrycksak som en affärshandling. Den 19 februari 1979 fann SRN att två trycksaker avsedda att distribueras till sökandebolagets medlemsbutiker och innehåller varupresentation med ordersedlar inte var skattepliktiga enligt RSL. Den 20 januari 1981 bedömdes en trycksak "Ja, jag vill prenumerera på X" som en affärshandling I RÅ 1979 Aa 22 har tre trycksaker avseende kurs- och konferensprogram ansetts vara reklamtrycksaker. Broschyrerna innehöll en presentation av det seminarium som skulle hållas, seminariumprogram samt en anmälningsblankett.

Bonusmärke	Bonusmärken som delas ut till kunder i samband med inköp av viss kvantitet bensin eller annat har ansetts ha funktionen av affärshandling, (SRN:s förhandsbesked den 12 november 1974).
Visitkort	Visitkort för personer, som representerar ett företag eller dylikt, utgör i allmänhet en affärshandling. För att anses som sådant visitkort torde i allmänhet krävas att trycket omfattar firmanamn och/eller viss befattningshavares namn, adress eller telefon. Även vissa andra uppgifter kan få finnas på kortet, dock inte produktangivelser för viss eller vissa varor ur företagets sortiment. SRN har i ett förhandsbesked den 17 juni 1980 bedömt fyra olika visitkort. Två innehöll uppgift om företagsnamn, den anställdes namn telefonnummer och adress. Dessa ansågs inte vara skattepliktiga trycksaker enligt RSL. De två andra visitkorten innehöll även produktangivelser, dessa ansågs vara skattepliktiga trycksaker enligt RSL. För att ett visitkort ska anses vara en affärshandling krävs vidare att avsikten ska vara att använda kortet som visitkort i traditionell mening, dvs. vid affärskontakter eller dylikt. Ifall avsikten är att sprida korten på annat sätt t.ex. genom att lägga dem i brevlådor eller fästa dem på bilar är korten inte att betrakta som affärshandlingar.

7.4.3 Kontorsmaterial eller liknande

Som trycksak anses inte heller en vara som är avsedd att användas som kontorsmaterial. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Till kontorsmaterial hänförs brevpapper, kuvert och andra pappersvaror som är avsedda att användas för korrespondens eller liknande. Däremot anses pärmar i allmänhet inte vara att hänföra till kontorsmaterial utan undantas enligt bestämmelserna om vara med självständigt bruksvärde (se ovan under 7.4.1). Används däremot ”brevpapper” för att framställa säljbrev för en reklamkampanj eller dylikt kan inte någon del anses vara kontorsmaterial.

I RÅ 1983 Aa 143 har RR haft att ta ställning till om en fyrsidig folder i format A 4 med praktiska upplysningar om en anläggning. Den var avsedd att användas som omslag eller mapp för kursmaterial, som delades ut till deltagare i kurser på anläggningen. För att göra foldern lämplig som omslag eller mapp för kursmaterial hade dess första blad försetts med en rektangulär utskärning av formatet 5 x 12 cm och utstansade tumgrepp i vilka kursmaterialet sidhäftades i foldern. Foldern skickades till kursarrangörer, som beställt en kursperiod på

anläggningen. Arrangören häftade sedan in aktuellt kursmaterial och sände detta vidare till kursdeltagarna. RR fann att foldern var avsedd att användas som omslag eller mapp för kursmaterial. Foldern ansågs vara framställd i syfte att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Vad som anförts i målet rörande folderns användningsområde medförde inte att den var undantagen från skatteplikt enligt 2 p. anv. till 1 § RSL.

7.4.4 Etikett

Som trycksak anses inte heller en vara som är avsedd att användas som etikett. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Med etikett förstås ett meddelande för produktmärkning. Den ska innehålla produktupplysning i någon form och vara fästad på varan i avsikt att åtfölja denna. En etikett kan även vara framställd för att fästas på en vara för att markera äganderättsförhållanden eller tillverkare. Med produktupplysning avses alla upplysningar om varan såsom material, form, tillverkare och dylikt (SkU 1975:12 s. 12 och SOU 1988:17 s. 84).

7.4.5 Emballage

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som emballage. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (prop. 1974:84 s. 30).

Ett tryckalster som är avsett som emballage eller liknande anses inte vara trycksak enligt RSL. Detta gäller påsar, bärkassar, omslagspapper, kartonger, kuvert, askar och dylikt oavsett graden eller arten av reklam på varorna. Så snart tryckalstret ska användas som emballage föreligger ingen trycksak. SRN har i ett förhandsbesked den 21 maj 1979 bedömt en kartong i vilken läggs mat för servering och förtäring på t.ex. flygplan. Kartongen ansågs som emballage även om reklam förekom på kartongen.

7.5 Reklam

7.5.1 Reklambegreppet

Definition

Enligt 1 § andra stycket 2 RSL förstås med reklam meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst.

Enligt anvisningarna till 1 § RSL anses meddelande som reklam även när det innefattar erbjudande om inköp eller

motsvarande. Enligt samma anvisningspunkt förstås med avsättning försäljning eller annan omsättning som normalt sker mot vederlag. Formen för vederlaget saknar dock betydelse. Rena gåvotransaktioner räknas dock inte som avsättning (prop. 1972:58 s. 36).

Syftet Även när det avsättningsfrämjande syftet framstår mindre klart t.ex. då ett företag låter meddela endast sitt namn föreligger i allmänhet ett avsättningsfrämjande syfte. Ett sådant syfte anses däremot inte föreligga för i tidningar införda legala notiser, familjeannonser, kungörelser, politiska meddelanden, meddelanden om styrelsesammanträden, ideella föreningars sammankomster, gudstjänster samt platsannonser av arbetsgivare och platssökande (prop. 1972:58 s. 35).

Definition av vara etc. När det gäller definitionen av vad som ska förstås med vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst kan viss ledning sökas i ML (särskilt 1 kap. 6 och 11 §§ ML).

Blandat meddelande Tryckt skrift kan innehålla såväl rent avsättningsfrämjande som inte avsättningsfrämjande meddelanden. Endast om innehållet vid en helhetsbedömning framstår som huvudsakligen inriktat på rent kommersiella förhållanden anses fråga vara om skattepliktig reklam (prop. 1972:58 s. 35). Som exempel på avgöranden i denna riktning kan nämnas RÅ 1982 Aa 209 där RR fann att helhetsintrycket av en trycksak var att den var avsedd att främja avsättning i kommersiell verksamhet.

Tryckfrihetsprivilegierad reklam Som avsättningsfrämjande anses inte sådant meddelande i tryckt skrift som är inriktat på att bibringa allmänheten vissa allmänna värderingar eller påverka dess allmänna beteende i viss riktning. Till sådan inte skattepliktig, s.k. tryckfrihetsprivilegierad reklam, hänförs exempelvis när en företagare i reklamens form tillkännager åsikter eller lämnar uppgifter i allmänt intresse såsom ett inlägg i miljövårdsdebatten eller den politiska debatten (prop. 1972:58 s. 35).

7.5.2 Avsättningsfrämjande eller inte avsättningsfrämjande?

Varuinformation Information om varor, tjänster och dylikt kan ske såväl före som efter den ursprungliga avsättningen. Som avsättningsfrämjande har nämligen ansetts information om redan sålda varor, (se RÅ 1974 A 60).

Om det bara finns en leverantör av en vara etc. och meddelandet inte påverkar avsättningen anses inte meddelandet

vara avsättningsfrämjande. Det finns RR-domar med olika utgång, se nedan.

RR har prövat frågan i RÅ 1975 Aa 604 där fråga var om uppgifter avseende ändring av olika avgifter för elkraft. Mottagarkretsen var hänvisad enbart till den leverantör som distribuerade meddelandet. Trycksaken ansågs inte vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam i RSL:s mening.

Motsatt utgång blev det i RÅ 1982 Aa 70, där RR fann att två skrifter, som ett företag med monopolställning avseende försäljning av ett livsmedel i Sverige gett ut, hade avsättningsfrämjande syfte. Den ena av skrifterna behandlade livsmedlets "viktiga uppgifter" dvs. dess nytta för hälsan osv., medan den andra utgjorde en receptsamling.

PR, goodwill

En information kan ha en konsumentupplysande eller undervisande målsättning. Utges informationen emellertid av ett företag, en organisation eller dylikt som även avsätter varor etc. anses syftet i allmänhet vara att främja avsättningen av varorna etc. (se RÅ 1974 A 64 och RÅ 1976 Aa 34). Avsikten med en sådan information har nämligen även syntts vara att skapa PR och goodwill för utgivaren och på sådant sätt främja avsättningen av dennes varor, se RÅ 1978 Aa 73 där fråga var om en skrift utgiven av ett livsmedelsföretag med information om riktiga kostvanor m.m. och RÅ 1975 Aa 602 där fråga var om en skrift utgiven av ett företag som tillverkade näringspreparat för spädbarn och som innehöll information om spädbarnsvård. I de två sist nämnda fallen fann RR att det var frågan om skattepliktiga reklamtrycksaker.

KR i Stockholm har i dom den 13 december 1993 i mål nr 7693-1993, gjort bedömningen att receptblad, som delades ut gratis till kunder i livsmedelsbutiker, var avsedda att vara avsättningsfrämjande.

En "avsättningsfrämjande information" kan i vissa fall på grund av mottagarkretsen inte anses syfta till att åstadkomma eller främja avsättningen av varor etc.

I RÅ 1977 Aa 136 var fråga om bl.a. tre tidskrifter som gavs ut av ett bensinbolag. I två av tidskrifterna omnämndes inte bolaget eller dess verksamhet. Dessa ansågs av RR innehålla saklig information utan inriktning på bolagets kommersiella förhållanden. Den tredje skriften, i vilken redogjordes för bolagsgruppens roll inom den moderna kolindustrin, ansågs

däremot innehålla reklam. Trycksak innehållande inbjudan till allmänheten att köpa aktier har i förhandsbesked, den 16 april 1985, ansetts innehålla ett meddelande med ett avsättningsfrämjande syfte. Utgivare av prospektet var ett konsortium som var majoritetsaktieägare i det aktiebolag vars aktier var till försäljning. En ledamot av rättsnämnden var skiljaktig och anförde:

”Att tillgodose den egna kapitalförsörjningen kan inte utgöra ett led i bolagets kommersiella verksamhet. Att man i detta fall valt att föra ut aktierna via ett konsortium av aktieägare förändrar i sak ingenting, i synnerhet som inget av de i konsortiet ingående företagen driver yrkesmässig handel med eller förmedling av värdepapper.”

I ett liknande fall, RÅ 1977 Aa 135, där det var två banker som bjöd ut aktier i ett visst aktiebolag till försäljning, fann RR skatteplikt föreligga.

Trycksaker utgivna av länsturistnämnd som innehöll förteckning över pensionat, hotell etc. ansågs utgöra en neutral information (se RÅ 1977 Aa 191 jämfört med RÅ 1979 Aa 134 och jämför även med RÅ 1975 Aa 603). Av intresse i detta sammanhang är också RSV:s förhandsbesked den 15 mars 1984. I det ärendet hade RSV att bedöma en trycksak som var utgiven av ett företag i vilket landsting och kommun var delägare. Trycksaken ansågs utgöra en skattepliktig reklamtrycksak. En trycksak utgiven av en kommun som innehöll information om kommunen och redogörelser för företag i kommersiell verksamhet inom kommunen och som utgetts i syfte att främja nyetablering och sysselsättning inom kommunen har inte ansetts utgöra reklam i RSL:s mening (se RÅ 1982 Aa 71). Det som kommunen ville främja i detta fall, dvs. nyetablering, synes inte heller utgöra ett sådant avsättningsfrämjande objekt dvs. vara, tjänst etc. som omfattas av reklambegreppet. RR har dock inte direkt angett detta som skäl. En trycksak med statlig och kommunal information om en projektidé befanns av RR inte framtagen i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam. Projektet syftade till att bredda näringslivet i ett län och en kommun hade tillsammans med AMU i länet bildat en projektgrupp. AMU och kommunen hade låtit framställa trycksaken för att utröna hur mycket gehör idén kunde få hos beslutsfattare. Ett regeringsråd var skiljaktig och ville inte ändra RSV:s förhandsbesked (RÅ 1988 Not 339).

**Affärsdrivande
kommunal
verksamhet**

En kommunutgiven informationsbroschyr som riktade sig till en speciell grupp kommuninvånare för att hos dessa väcka intresse för kommunens kommersiella verksamhet har ansetts ha ett avsättningsfrämjande syfte även om innehållet i broschyren annars skulle anses som ren neutral information (se RÅ 1975 Aa 603). I RÅ 1994 not 347 har RR bedömt att en trycksak utgiven av ett allmännyttigt bostadsföretag var avsedd att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Trycksaken skulle distribueras genom kommunens bostadsförmedlings försorg till bostadssökande i kommunens lägenhetskö. Beskrivningen skedde under rubriker som "perfekt läge", "välutrustade lägenheter" och "trivsam yttre miljö". Vidare fanns en kortfattad rumsbeskrivning samt ritningar över lägenheterna.

**Statlig
information**

När det gäller information från statliga myndigheter, verk m.m. används samma bedömningsgrunder som för kommunala myndigheter m.m. se bl.a. RSV:s förhandsbesked den 1 november 1982 och den 6 juli 1982.

**Läkemedels-
information**

Information som ges ut av läkemedelsföretag har ansetts utgöra reklam då den innehållit upplysningar om företagets produkter eller har sådan anknytning till dessa att informationen måste anses avsättningsfrämjande, se RÅ 1973:50, RÅ 1982 Aa 1 samt RÅ 1983 Aa 93. Jämför även RSV:s förhandsbesked den 16 april 1984, där en broschyr om primärvården och egenvård som var utgiven gemensamt av Apoteket och en kommun ansågs vara en skattepliktig reklamtrycksak.

RR har i ett fall, RÅ 1975 Aa 60, ansett att syftet med en skrift som gavs ut av ett läkemedelsföretag och som rörde patienter med hög blodfetthalt visserligen fick antas vara att genom en serviceåtgärd skapa goodwill för företaget och därigenom främja avsättningen av företagets produkter, men att trycksaken, då den inte innehöll annat meddelande om företaget än att det av omslagets baksida framgick att företaget var utgivare, inte var att anse som reklamtrycksak. Någon information om företagets produkter förekom inte i skriften.

**Ideella föreningar,
medlemsvärkning
m.m.**

Information om ideell förening och dess syften såsom bl.a. medlemsmatriklar och dylikt har inte ansetts utgöra reklam, se RÅ 1974 A 61 och A 1078. Medlemsvärkning till sådan förening har inte ansetts utgöra reklam. Även om en broschyr för medlemsvärkning framhåller att medlemmarna avgiftsfritt får vissa förmåner såsom processhjälp och tidskrift har avsättningsfrämjande syfte inte ansetts föreligga. I RÅ 1973:98, ansåg RR att den omständigheten att föreningen inte tog ut

särskild ersättning för sina tjänster till medlemmarna gav stöd för föreningens uppgift att syftet med broschyren enbart var medlemsvärning.

Privatpersoners annonsering

Reklamutredningen (prop. 1972:58 s. 35 f.) påpekade att avsättningsfrämjande syfte även låg bakom säljerbjudanden från privatpersoner. Utredningen ansåg det nödvändigt att låta även enskilda personers reklam omfattas av beskattningen särskilt med tanke på att det vid annonsering var förenat med stora svårigheter att tillförlitligen skilja mellan reklam för yrkesmässig säljares räkning och annan reklam. Departementschefen berörde inte frågan. Inte heller vid lagändringen 1974 (SFS 1974:416) berördes frågan av departementschefen eller skatteutskottet.

Privatpersoners erbjudanden i form av annonser i publikation om försäljning, inköp eller byte av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst har inte ansetts hänförlig till kommersiell verksamhet, RÅ 1982 Aa 140 och Aa 212.

7.5.3 Kommersiell verksamhet

Bildningsförbund

Reklambegreppet kom att uttryckligen omfatta endast meddelande för kommersiellt bedriven verksamhet genom lagändring 1974 (SFS 1974:416). Som exempel på verksamhet av icke kommersiell natur angav departementschefen i prop. 1974:84 (s. 27–28) de olika bildningsförbundens trycksaker med erbjudande om deltagande i olika avgiftsbelagda kurser och de olika ideella föreningarnas erbjudanden om medlemskap. Samtidigt uttalade departementschefen att givetvis bör skatt utgå om ideell förening gör reklam i kommersiellt syfte, t.ex. för lotteri. Skatteutskottet (SkU 1974:34 s. 13) förordade en klart restriktiv tolkning av vad som avses med icke kommersiell verksamhet. Utskottet anförde därvid att förhållandevis få undantag kunde komma i fråga. Som exempel på undantag angav utskottet att en affisch för en utställning på ett museum borde kunna anses som framställd i icke kommersiellt syfte men att undantaget inte borde gälla en affisch för en konstutställning där försäljning äger rum. I RÅ 1977 Aa 219 var frågan om skatteplikt för trycksaker som rörde två konstnärer uppe till bedömning. Det bolag som gav ut trycksakerna anordnade konstutställningar och sålde även konstnärernas verk. Trycksakerna ansågs vara skattepliktiga reklamtrycksaker.

Vinstsyfte

Kommersiell verksamhet avser – förutom yrkesmässig verksamhet – även annan verksamhet som bedrivs i vinstsyfte. Även då något vinstsyfte inte förelegat har verksamheten ändå ansetts kommersiell om den bedrivits i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrivs av andra, se t.ex. RÅ 1975 Aa 571, RÅ 78 1:41 och RSV:s förhandsbesked den 26 mars 1984.

Den verksamhet det är fråga om ska således

- bedrivas kommersiellt eller i vinstsyfte av reklamavsändaren (utgivaren) eller annan som denna är organ för, eller
- bedrivas i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrivs av annan.

Den information m.m. som sprids inom landet granskas i varje enskilt fall med utgångspunkt i den verksamhet som avsändaren bedriver eller är organ för. Observera att informationen också måste vara avsättningsfrämjande. Om t.ex. en kommun ger ut ett informationsblad om olika aktiviteter m.m. inom kommunen som kommunen inte själv har något ”avsättningsintresse” för föreligger således inte något reklammeddelande. Jämför RÅ 1979 Aa 134, se även RSV:s förhandsbesked den 6 september 1984.

SRN har i förhandsbesked den 23 juni 1986, vilket inte ändrades av RR (RÅ 1987 not 168) bedömt trycksaker med information om olika kulturella arrangemang vilka medlemmar i en ideell förening kan få tillträde till eller delta i genom att den ideella föreningen disponerar och säljer visst antal biljetter eller motsvarande vara skattepliktiga reklamtrycksaker. Trycksakerna riktade sig i första hand till medlemmarna. Trycksakerna ansågs ha framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra meddelanden avsedda att främja den ideella föreningens försäljning av biljetter till arrangemangen och därmed också den verksamhet som bedrivs av arrangörerna. Även om biljettförsäljningen inte bedrivs i vinstsyfte av den ideella föreningen sker den i konkurrens med annan biljettförsäljning som sker av yrkesmässiga säljare i vinstsyfte. Den ideella föreningens verksamhet ansågs därför vara av kommersiell karaktär. Undantaget från skatteplikt för trycksaker med enbart intern information till medlemmar ansågs inte tillämpligt beträffande trycksakerna.

Kursverksamhet

När det gäller kurser, utbildning och dylikt bedrivs sådan verksamhet såväl i som utan vinstsyfte. Som exempel på verksamhet, som bedrivs för att främja avsättningen i kommersiell verksamhet, kan nämnas en föreningsutbildningsenhet som arbetade med utveckling och genomförande av utbildning, konsultverksamhet och annan service inom vuxenutbildning. Enheten gav ut kursprogram och kursöversikter som var avsedda att främja avsättningen av föreningens tjänster. Även om något vinstsyfte inte skulle föreligga med verksamheten antogs den vara utövad i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrevs av andra. Se RÅ 1976 Aa 36. Samma bedömning gjordes beträffande en liknande enhet inom ett statligt verk till vars uppgifter bl.a. hörde att genom kursverksamhet eller på annat sätt främja utbildningen av företagare och anställda inom näringslivet. Liknande verksamhet inom samma ämnesområde behöver inte föreligga, RÅ 1976 Aa 125, se också RÅ 1979 Aa 22 (ett forskningsinstituts kurs- och konferensprogram), RÅ 1982 Aa 139 (vidareutbildning inom ett yrkesförbund) och RÅ 1983 Aa 92 (folder som presenterade avgiftsbelagd kurs på högskola).

En trycksak "XXX kurskatalog" ansågs skattepliktig, då det antogs att liknande kurser i vinstsyfte anordnades av andra, KR:s i Stockholm dom den 27 april 1989, mål nr 5936-1988.

Emellertid har SRN i ett förhandsbesked den 28 november 1985, vilket inte ändrades av RR (RÅ 1987 not 169) uttalat att inte all kursverksamhet ska anses som yrkesmässig av den anledningen att det förekommer kursverksamhet som bedrivs i konkurrens. Frågan gällde en trycksak med inbjudan till ett seminarium, bakgrunden till varför kursen anordnades, kursprogrammet, en inbjudan till kursen och en anmälningstalong. Seminariet anordnades av ett statligt organ. Nämnden ansåg att frågan om en viss kursverksamhet kan anses konkurrera med annan verksamhet bör bedömas från fall till fall. Vid bedömningen bör kursernas innehåll, målgrupp för verksamheten och liknande beaktas. "Om det med hänsyn till dessa omständigheter kan antas att någon kommersiell marknad inte föreligger för kurser av liknande karaktär bör någon konkurrenssituation inte anses föreligga och verksamheten bedöms som icke kommersiell enligt RSL."

Motsvarande bedömning gjordes i ett förhandsbesked den 2 mars 1987 beträffande en trycksak som utgavs av en kommunal vårdhögskola med information om olika utbildningslinjer och antagningsregler. Nämnden ansåg att det med hänsyn till utbildningens art och omfattning inte kan antas att

det förekommer annan motsvarande utbildnings- och kursverksamhet som bedrivs i vinstsyfte. Förhandsbeskedet överklagades av allmänna ombudet som i detta fall anförde att det fanns liknande utbildning som bedrevs i vinstsyfte. RR ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1988 not 340). Huruvida konferenser, seminarier och dylikt med andligt innehåll är att jämföras med annan kursverksamhet får bedömas med utgångspunkt i varje enskild verksamhet. RSV har i ett fall bedömt en inbjudan till en weekendkonferens med andligt innehåll, som anordnades av en sammanslutning av ”religiösa affärsmän” såsom reklamtrycksak (RSV:s förhandsbesked den 10 februari 1983).

7.6 Annonsbegreppet

Definition

Med annons avses enligt 1 § andra stycket 3 RSL särskilt utrymme som upplåtits i trycksak för återgivning av text eller bild för annan än utgivaren och sådant utrymme i trycksaken som tagits i anspråk av utgivaren för egen reklam.

Av definitionen att annons är ”särskilt utrymme som upplåtits i trycksak för återgivning av text eller bild” följer, att skatt inte ska erläggas för ett utrymme i en trycksak som någon betalat för men som av någon anledning lämnats blank (dvs. *helt* utan text och/eller bild) och inte heller för ett upplåtet utrymme i eller på något som inte är att anse som en trycksak enligt RSL, t.ex. ett klädesplagg, en bussbiljett eller någon annan form av färdbevis, se t.ex. RSV:s förhandsbesked den 8 april 1976 som avsåg utrymme som mot vederlag upplåtits på färdbevis. Ett telefaxmeddelande har i ett förhandsbesked meddelat av RSV:s rättsnämnd den 18 mars 1993 ansetts inte vara en trycksak. Upplåtelse av utrymme i ett telefaxmeddelande är således inte heller skattepliktigt.

Huruvida utrymmet upplåtits fritt eller mot vederlag saknar vid denna bedömning betydelse. Detta förhållande kan däremot inverka på bedömningen av om en annons är skattepliktig eller inte, se vidare under avsnitt 7.9.1.

Utgivare

Som utgivare räknas den för vars räkning en trycksak framställts. Denna bedömning ska göras med utgångspunkt i de faktiska förhållandena. Den som står angiven som utgivare i trycksaken kan således inte godtas som utgivare enbart av det skälet. I ett förhandsbesked har RSV funnit att SJ var att anse som utgivare av publikationen ”Raka spåret”. Detta trots att ett

**Reklamtrycksak/
Trycksak inne-
hållande annonser
(annonstrycksak)**

förlag i publikationen stod angiven som utgivare. I RÅ 1984 Aa 107 lämnades förlagets överklagande utan bifall.

Från den 1 januari 1999 beskattas inte längre framställningen av reklamtrycksaker. Definitionen av reklamtrycksaker finns fortfarande kvar i RSL. Begreppet används som avgränsning till periodisk publikation i 1 § 2 stycket 4 RSL.

En reklamtrycksak har oftast reklambudskap för en sändare. Angående reklamtrycksaker, se vidare under avsnitt "Reklamtrycksak". Med annonstrycksak förstås en trycksak som innehåller annonser som försetts med t.ex. namn på en annonsbyrå eller en beteckning såsom "Modenytt", "Julklappstips" eller liknande. En annonstrycksak innehåller oftast annonser för flera sändare.

Rättspraxis

Nedan redogörs för äldre rättspraxis, därefter redogörs för den nya förändrade praxis som numera gäller. Bedömningen av om en trycksaks innehåll ska anses utgöra annons eller om trycksaken ska anses utgöra reklamtrycksak ska ske utifrån trycksaken sedd som en helhet och inte grundas på varje enskild enhet eller sida för sig. Som exempel på detta kan nämnas RSV:s förhandsbesked den 18 oktober 1979 och den 7 december 1979. I det första fallet var frågan om ett häfte som gavs ut av ett PR-företag. Detta sammanställde olika företags reklammeddelanden i en gemensam trycksak och ombesörjde distributionen till allmänheten. Häftet hade inte något speciellt namn eller gemensamt omslag. I ett till RSV separat insänt exemplar, förekom i tre fall en kupongsignatur. I förhandsbeskedet förklarade RSV att häftena var skattepliktiga enbart såsom reklamtrycksaker. I det andra fallet var frågan om trycksaker som hade formen av häften och som innehöll avskiljbara reklamkuponger med säljerbjudanden från ett antal företag. Häftena hade olika benämningar. På samtliga häftens framsida angavs utgivarens, tillika distributörens, namn. RSV fann i det fallet att förmånskupongerna var att betrakta som skattepliktiga annonser och att häftena som sådana inte var reklamtrycksaker. Se även RÅ 1975 Aa 59.

I KR:s i Sundsvall domar den 27 juni 1997, mål nr 1245-1995 och 1243-1244-1995, ansågs aktuella bolag genom sin befattning med trycksakerna vara utgivare av kuponghäftena då det inte ansågs vara fråga om samdistribution av reklamerbjudanden från flera företag. Bolagen hade bl.a. sammanställt häftena samt administrerat tryckning och distribution av dessa. För kuponghäften där det således finns en utgivare saknas det

enligt KR:s mening betydelse, för frågan om trycksaken är att bedöma som reklamtrycksak eller annonstrycksak, om häftena har namn eller gemensamt omslag. Inte heller har det i detta sammanhang någon betydelse om utgivaren eller tryckeriet angetts på häftet. I stället får, när det finns utgivare av sådana häften, en bedömning ske av trycksaken sedd som helhet. KR fann att båda häftena var att anse som annonstrycksaker.

SRN har i ett förhandsbesked den 23 juli 1997 rörande reklam-meddelanden som distribueras i kuvert eller plastomslag, funnit att dessa skulle anses som trycksaker med skattepliktiga annonser. Ärendet gällde huruvida reklam för olika företag som bolaget ackvirerar och distribuerar i häften eller som lösblad samlade i kuvert eller plastomslag, utgör reklamtrycksaker eller trycksaker som innehåller annonser. SRN gjorde bedömningen att ifrågavarande trycksaker framställdes av ett tryckeri på uppdrag av bolaget, som var den faktiske beställaren av innehållet i och köpare av trycksakerna. Dessa distribuerades genom postbefordran av bolaget, som därigenom offentliggjorde innehållet i dem. Bolaget var att anse som utgivare. Trycksakerna var både som häften och som lösblad i kuvert eller plastomslag att anse som trycksaker med skattepliktiga annonser. RR prövade frågan i RÅ 1999 not 106 och anslöt sig till SRN:s bedömning. Något krav på att en annons ska ha ett visst innehåll eller utformning har, bortsett från annons för utgivarens egen verksamhet, inte uppställts i lagen. Exempelvis har produktbeskrivningar som, på beställning och mot vederlag, införts i en publikation ansetts utgöra annons trots att utgivaren dels haft mycket fria händer att välja i det sakunderlag som beställaren av annonsen lämnat, dels svarat för den typografiska utformningen (RÅ 1976 Aa 96, se även RÅ 1984 Aa 106).

Andra exempel på utrymmen i en trycksak som kan vara annons är offentliga meddelanden, kungörelser samt familjeannonser. Som annons räknas också de tilläggsuppgifter som mot en särskild avgift tas in i telefonkatalog, såsom extra namn eller då någon tar in numret till sitt sommarställe i anslutning till telefonnumret till bostaden (prop. 1971:28 s. 7 och SkU 1974:34 s. 14).

Del av (sektion)

En trycksak som följer med en publikation kan antingen utgöra en del av publikationen eller bilaga till publikationen.

Av förarbetena till RSL (prop. 1972:58 s. 38) framgår följande:

”Det förekommer att bilaga följer med trycksak (huvudtrycksak). Utgivare av huvudtrycksak, som inte är reklamtrycksak, t.ex. en tidning, kan av tekniska eller andra skäl låta annons som tidningen tryckt följa med tidningen som bilaga istället för att införa den på vanligt sätt i tidningen. I sådant fall föreslår utredningen att reklamen i bilagan beskattas på samma sätt som om den var införd i tidningen. I princip kommer därvid det totala vederlaget för offentliggörandet att beskattas.

Tidning eller annan publikation kan ges ut i två eller flera delar utan att det därför är fråga om huvudtrycksak och bilaga. Sådana delar ska beskattas som en publikation.

I andra fall kan tidningsföretag låta trycksak för annans räkning följa med tidningen som bilaga. Beskattningen bör i dessa fall omfatta det vederlag som utgår för bilagans offentliggörande.

Den för vars räkning bilaga till huvudtrycksak framställts kan tänkas låta annan införa reklam i bilagan mot vederlag. Sådant vederlag bör beskattas hos den som uppbär vederlaget.”

RR har i RÅ 2003 ref 9 prövat om en TV-bilaga är att anse som en del av de dagstidningar som magasinet medföljer. Av utredningen i målet framgår att TV-bilagan har ett innehåll som i allt väsentligt överensstämmer med vad som finns i dagspressen, såväl dagligen som genom sådana veckovisa översikter som inte sällan publiceras i form av en separat del av en dagstidning. Trycksaken produceras på uppdrag av ett stort antal dagstidningar och distribueras en gång i veckan tillsammans med respektive tidnings hela upplaga. Dess samband med respektive dagstidning framgår dels av att den behandlas som en del av tidningen genom hänvisningar i denna och på löpsedlar, dels av att en lista över ansvariga utgivare för var och en av de samarbetande dagstidningarna återfinns i trycksaken. RR anser att de nämnda omständigheterna medför att publikationen TV-bilagan bör anses utgöra en del av de dagstidningar den distribueras tillsammans med. Det förhållandet att trycksaken på dess första sida saknar uppgift som markerar sambandet med respektive tidning föranleder, enligt RR, inte någon annan bedömning.

KR i Sundsvall har i domar den 19 augusti 2004 i mål nr 2607–2609-03, 2611-03, 2613-03 och 2614–2616-03 gjort följande bedömning beträffande en publikations delar och

bilagor. Enligt KR bör beaktas om publikationerna till innehåll och utformning är sådana att de i allt väsentligt lika väl hade kunnat vara integrerade i huvudpublikationen. Vidare ska beaktas om aktuella publikationer produceras av huvudpublikationen eller om dess produktion finansieras av huvudpublikationen och om de distribueras tillsammans med dagstidningen hela upplaga samt om det föreligger ett tydligt samband mellan publikationen och huvudpublikationen. Det avgörande vid helhetsbedömningen borde enligt KR vara det intryck som publikationen ger. Framstår trycksaken till övervägande del som ett annonsblad – utgör den bilaga. Mängden annonser och säljfrämjande artiklar (textreklam) är också en faktor som bör tillmätas betydelse vid bedömningen av om det är fråga om en annonsbilaga eller en del av en dagstidning. KR fann att vissa publikationer vid en helhetsbedömning ska anses utgöra delar medan andra publikationer som innehöll säljfrämjande artiklar och/eller en förhållandevis stor mängd annonser ansågs utgöra bilagor. Domarna har överklagats av de skattskyldiga.

Bilaga

Med bilaga till publikation förstås i princip varje separat trycksak som inhäftad eller lös distribueras med publikationen och som inte utgör en del av publikation.

Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL anses bilaga till annan publikation än reklamtrycksak som ”självständig trycksak och dessutom som annons i publikationen”.

En publikation kan innehålla mer än en bilaga. RSV har i ett förhandsbesked den 21 april 1976 haft att bedöma om, i visst fall, två trycksaker var att anse som bilagor till en tredje trycksak. Omständigheterna i ärendet var följande. AB A framställde en trycksak som bestod av tio olika svarskuponger. Denna trycksak skulle distribueras tillsammans med två andra trycksaker, ett rabattkupongark och ett fotobeställningskuvert, som tillhandahölls AB A i färdigt skick och för vars distribution AB A erhöll vederlag. Rabattkupongarket var i samma storlek som AB A:s svarskupong och skulle falsas ihop med denna trycksak på så sätt att bägge låg lika mycket utanpå som inuti varandra. På rabattkupongarket fästes med en limpunkt ett fotobeställningskuvert. RSV gjorde bedömningen att rabattkupongarket och fotobeställningskuvertet var att anse som bilagor till de av AB A framställda svarskupongerna.

7.7 Periodisk publikation och allmän nyhetstidning

Definition av periodisk publikation

Enligt 1 § andra stycket 4 RSL förstås med *periodisk publikation* en publikation som enligt utgivningsplan ska komma ut med normalt minst fyra nummer om året och som inte är att anse som en reklamtrycksak.

Det är således inte nödvändigt att en publikation rent faktiskt kommer ut med fyra eller fler nummer under ett visst år för att den ska anses vara periodisk. Exempelvis kan en tidning som startat i slutet av ett år vara att anse som periodisk även om den inte kommer ut med fyra nummer under det första året. Detta gäller dock endast under förutsättning av att den enligt utgivningsplan ska komma ut med minst fyra nummer per år och att den under efterföljande år också rent faktiskt gör det. En tidning som lades ner efter att endast två nummer hade kommit ut har inte ansetts utgöra en periodisk publikation enligt RSL (se RÅ 1982 Aa 211).

I RÅ 2001 ref 36 fann RR att en publikation uppfyllde kraven på periodisk publikation redan första utgivningsåret. Enligt utgivningsplan skulle publikationen komma ut med fyra nummer per år. Under första utgivningsåret kom det ut ett nummer, under andra utgivningsåret tre nummer och först under tredje utgivningsåret med fyra nummer.

Definition av allmän nyhetstidning

Med *allmän nyhetstidning* förstås enligt 1 § andra stycket 5 RSL en periodisk publikation av dagspresskaraktär som normalt kommer ut med minst ett nummer varje vecka och som ej utgör ett annonsblad.

Av SkU 1971:30 s. 17 framgår att dagstidning definieras i RSL på samma sätt som i prop. 1971:27 angående stöd till dagspressen.

Någon närmare definition av begreppet publikation av dagspresskaraktär finns inte intagen i RSL eller i dess förarbeten. I 6 § presstödsförordningen (1990:524) definieras begreppet dagstidning som:

”En allmän nyhetstidning eller publikation av dagspresskaraktär med reguljär nyhetsförmedling eller allmänpolitisk opinionsbildning. Den skall normalt komma ut med minst ett nummer per vecka och ha ett innehåll som i huvudsak är skrivet på svenska samt i huvudsak distribueras inom landet. Den skall vidare komma ut under ett

eget namn och dess egna redaktionella innehåll ska utgöra minst 51 % av dess totala redaktionella innehåll”.

Departementschefen uttalade i prop. 1989/90:78 om reformerat presstöd (s. 8) att huvudprinciperna i den tidigare dagstidningsdefinitionen skulle bibehållas och att presstödsnämndens tillämpade praxis inte borde ändras. Presstödsnämnden har enligt dagstidningskommittén i sin praxis hittills tillämpat dagstidningsdefinitionen på följande vis (SOU 1988:48 s. 127):

”En allmän nyhetstidning är en dagstidning som vänder sig till allmänheten och innehåller allmänna nyheter. Något antingen/ eller är det inte frågan om.

Nyhetsförmedlingen måste vara fortlöpande och aktuell (”reguljär dagsaktuell nyhetsförmedling”). Detta gäller oavsett periodiciteten. För t.ex. endagstidningar gäller aktualiteten tiden mellan två nummer.

Opinionsbildningen måste vara allmänpolitisk, dvs riktas till medborgare i allmänhet och avse hela samhällsspektret.

Avgränsningar i begreppet ”allmän” kan vara geografiska (t.ex. nyheter och opinionsbildning kring aktualiteter i en kommun) men aldrig ämnesmässiga.

Bestämning av definitionens tillämplighet på en tidning får inte bygga på tryckmetod, format, typografiskt utseende eller redaktionella ståndpunkter. Den genomgående redigeringen är helt avgörande.”

7.8 Reklamtrycksak

Från den 1 januari 1999 föreligger inte längre skatteplikt vid framställning av reklamtrycksaker. Definitionen av reklamtrycksak och undantag från reklamtrycksaksbegreppet finns emellertid fortfarande kvar i RSL. Begreppet används som avgränsning till periodisk publikation i 1 § andra stycket 4 RSL. Av nämnda paragraf följer att en reklamtrycksak, oavsett om den enligt utgivningsplan skall komma ut med minst fyra nummer per år, aldrig kan utgöra en periodisk publikation, se t.ex. RÅ 1973:50 och RÅ 1973:51.

7.8.1 Reklamtrycksaksbegreppet

Definition

Med reklamtrycksak förstås enligt 1 § andra stycket 6 RSL, en trycksak som framställs huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam.

Undantag

I punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 1 § RSL görs vissa inskränkningar i vad som är att anse som reklamtrycksak i RSL:s mening. Som reklamtrycksak räknas därvid inte trycksak, som avser viss vara och som ska åtfölja denna vid försäljning eller motsvarande, såsom garantisedel, bruksanvisning eller instruktionsbok.

Motsvarande gäller för trycksak som enbart utgör affärsteknisk information om priser, produkter, sortiment eller motsvarande, information till återförsäljare eller representanter eller intern information till anställda, medlemmar eller delägare eller trycksak som huvudsakligen är att anse som kalender, jubileumsskrift eller liknande. Undantagen är också trycksak som har huvudsakligen historiskt, tekniskt, ekonomiskt, eller annat vetenskapligt innehåll.

Av punkt 3 av anvisningarna till 1 § RSL framgår att en trycksak inte är att anses som en reklamtrycksak enbart av den anledningen att den innehåller annonser med reklam för annan än utgivaren.

7.8.2 Huvudsakligt syfte

För att avgöra om en trycksak är en reklamtrycksak eller inte måste man ha kännedom om syftet med trycksaken ifråga.

En reklamtrycksak innehåller ofta reklambudskap från endast en sändare. Oftast är reklambudskapet klart uttalat och likaså syftet. Alla reklamtrycksaker är emellertid inte uppbyggda på det sättet; sändarna kan vara flera, hela reklamtrycksaken behöver inte bestå av reklam och reklambudskapet kan vara mer eller mindre framträdande.

Vid bedömning av om en trycksak som innehåller reklam framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam kan en rad faktorer spela in. En sådan är graden och mängden reklam som trycksaken innehåller. Ju mer och tydligare reklam en trycksak innehåller desto klarare framstår den som en reklamtrycksak. Något mått på hur stor del av innehållet i en trycksak som ska utgöras av reklam för att den ska anses vara en reklamtrycksak finns inte, se t.ex. RÅ 1973:43 II, RÅ 1973:50 och RÅ R79 1:44. Andra faktorer att ta hänsyn till vid

bedömningen är t.ex. vem som är utgivare, hur och till vilka trycksaken sprids, upplagans storlek, utformningen av text och bild, trycksakens utstyrsel samt om trycksaken delas ut gratis eller om den säljs. Inte heller beträffande dessa faktorer kan någon entydig anvisning lämnas utan bedömningen får ske från fall till fall varvid de ovan nämnda faktorerna får utgöra delmoment vid en helhetsbedömning av trycksaken som är i fråga. För trycksaker som ges ut med flera nummer får bedömningen göras nummer för nummer. Utformningen av varje nummer bestämmer om det ska klassas som reklamtrycksak eller inte. I RÅ 1977 Aa 136 fann RR att två nummer av en publikation som kom ut med mellan fyra och sju nummer per år inte var framställda i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam numren var därför befriade från reklamskatt.

”Kundtidningar”

I RÅ 1990 ref 48 hade ett hotellföretag med en omfattande hotellkedja gratis tillhandahållit sina hotellgäster en tidning som producerats för hotellföretagets räkning av ett särskilt förlagsaktiebolag där hotellföretaget och förlagsbolaget träffat avtal. RR ansåg att tidningen var avsedd att främja avsättningen av hotellföretagets tjänster och den var att bedöma som reklamtrycksak, oaktat att det redaktionella innehållet i tidningen varit av allmän natur.

Tidningen Apoteket har bedömts vara en reklamskattepliktig kundtidning, se under avsnitt 7.5.2.

7.8.3 Reklamtrycksak/annonsblad

Före den 1 januari 1999 var den som framställde reklamtrycksaker, dvs. tryckeri, skattskyldig. Beskattningsvärdet utgjordes av ersättningen för den tryckeritekniska framställningen. För annonser i trycksaker är och var, enligt huvudregeln, den som offentliggör annonserna eller distribuerar annonsblad utan att skatt erlagts vid införseln skattskyldig. I de fall en reklamtrycksak innehöll annonser var utgivaren skattskyldig för dessa annonser. Avdrag kunde då göras för den reklamskatt utgivaren fått betala till tryckeriet för annonsytan.

Enligt den ursprungliga definitionen av reklamtrycksak räknades både trycksaker som dominerades av reklam för utgivarens räkning och trycksaker som framställdes i syfte att offentliggöra reklam för andra än utgivaren (s.k. annonsblad) som reklamtrycksaker.

Genom SFS 1974:416 infördes bl.a. den nuvarande punkten 3 av anvisningarna till 1 § RSL i vilken sägs att:

Trycksak anses icke som reklamtrycksak enbart av den anledningen att den innehåller annonser med reklam för annan än utgivaren.

I prop. 1974:84 anförde departementschefen bl.a. följande (s. 31).

”--- det är en onödig omgång att ta ut skatt på framställningen av annonsblad och liknande annonsorgan, när denna skatt får dras av från skatten på annonserna. Det är dock angeläget att reklam som förekommer i dessa publikationer inte undgår beskattning. Annonser som mot vederlag tas in för annans räkning beskattas alltid liksom vederlagsfria reklamannonser. I den mån utgivaren gör reklam för egen räkning i annonsblad föreligger skattepliktig annonser som beskattas på samma sätt som införda annonser såvida inte denna reklam har sådan omfattning att trycksaken därigenom blir reklamtrycksak.”

Samtidigt med att denna punkt infördes ändrades definitionen av annons bl.a. på så sätt att även sådant utrymme i en trycksak som tagits i anspråk av utgivaren för egen reklam kom att omfattas. Ett andra stycke togs vidare in i anvisningarna till 24 § RSL enligt vilket ”periodisk publikation som innehåller annonser och som till övervägande del tillhandahålles gratis eller till pris som avsevärt understiger vad som är skäligt anses som annonsblad”. Beträffande annonsblad, se även avsnitt 7.7 och 7.18.

RR har i RÅ 1976 Aa 97 funnit att en trycksak var en reklamtrycksak. Trycksaken ifråga hade getts ut av ett förlag som var ett gemensamt ägt företag med uppgift bl.a. att ge ut ekonomisk litteratur och sprida information inom verksamhetsområdet. Utgången i ärendet motiverades med att publikationen bl.a. genom upprepade omnämmanden av bankerna och de tjänster som dessa tillhandahöll var ägnad att främja avsättningen av tjänster och att det därför måste antas att publikationen framställts huvudsakligen i det syftet.

I RÅ 1975 Aa 570 bedömdes en publikation som delades ut gratis till elever i grundskolans årskurser 1–6. Publikationen kom ut med fyra nummer per år. Publikationen är enligt bolaget att betrakta som ett pedagogiskt hjälpmedel som kostnadsfritt ställs till skolornas förfogande för undervisning i eko-

nomiska ämnen. RR fann av textmaterialet att de av utgivarens huvudmän tillhandahållna tjänsterna omnämnts endast i obetydlig omfattning. Att syftet med utgivningen är det angivna vinner stöd av trycksakens text och motsätts inte av dess utformning eller av omständigheterna i övrigt. RR fann att trycksaken inte kunde anses framställd i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam i RSL:s mening, varför skatteplikt inte förelåg.

I RÅ 1976 Aa 126 var frågan om en trycksak, som var utgiven av en branschförening, var att anse som reklamtrycksak. Reklamskattenämnden uttalade att trycksaken fick anses vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam i form av PR och goodwill för den verksamhet som bedrevs av företag som var anslutna till föreningen och att trycksaken därför var att anse som en reklamtrycksak. RR delade SRN:s bedömning.

Samma utgång har det blivit i RÅ 1985 Aa 12 och RÅ 1985 Aa 60 rörande publikationer utgivna av en hotellkedja respektive ett flygbolag. Publikationerna innehöll till övervägande del redaktionell text och tillhandahölls gratis. Av annonsutrymmet upptogs endast en mycket liten del av egenannonser. RSV gjorde bedömningen att publikationerna genom sitt innehåll och spridningssätt fick anses framställda huvudsakligen för att skapa goodwill för utgivarnas verksamhet och att de därför var att anse som reklamtrycksaker.

Köpcentertidning

En form av trycksak som i flera fall varit föremål för RSV:s bedömning är "köpcentertidningar". Dessa ges oftast ut av en reklambyrå eller av en företagarförening och innehåller till övervägande del annonser med reklam för de olika företagen vid köpcentret. RR har i ett fall prövat frågan om skatteplikt beträffande en "köpcentertidning" (RÅ 1984 Aa 146), som gavs ut av en företagarförening. Någon reklam för föreningen förekom inte i publikationen, utan innehållet i tidningen bestod till övervägande del av annonser med reklam för till föreningen anslutna företag. RR uttalade: "Enligt förarbetena till lagen infördes punkten 3 i anvisningarna till 1 § reklamskattelagen för att eliminera den onödiga omgång som det innebar att ta ut skatt på framställningen av annonsorgan, när skatten ändå fick dras av från skatten på annonsen." RR fann att publikationen inte kunde betraktas som en reklamtrycksak utan att den var att betrakta som ett annonsorgan med skattepliktiga annonser.

Andra avgöranden som berör denna fråga är RÅ 1975 Aa 601, RÅ 1982 Aa 2 och RÅ 1982 Aa 209. Se även RÅ 1976 Aa 96, som refererats under avsnitt 7.6. och 7.9.1.

För att en trycksak ska klassas som en reklamtrycksak fordras sammanfattningsvis att trycksaken innehåller reklam för verksamhet som bedrivs av utgivaren eller av någon med vilken denne står i intressegemenskap samt att trycksaken framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra denna reklam. Skulle det huvudsakliga syftet inte vara detta utan t.ex. att offentliggöra reklam eller annons för annan än utgivaren eller någon som står i intressegemenskap med honom, är trycksaken att anse som ett annonsblad eller som en trycksak innehållande annonser. Vid denna bedömning ska man se till de i föregående avsnitt nämnda faktorerna. Det finns inte något mått på hur stor del av innehållet i en trycksak som ska utgöra egenreklam för att trycksaken ska anses vara en reklamtrycksak.

7.9 Skatteplikt för annons

Enligt 3 § RSL föreligger skatteplikt, om inte annat följer av 4 § RSL, för annons som avser reklam och för annan annons för vilken vederlag utgår.

7.9.1 Skatteplikt för annons

Beskattningen av annonser bygger på den tidigare annonsskatten (SFS 1971:170) som omfattade annonser som mot vederlag infördes i dagstidningar och i andra periodiska publikationer än sådana som undantagits från skatteplikt enligt förordningen (1968:430) om mervärdesskatt. Annonsskatten utgick oavsett annonsens innehåll eller syfte. Det sistnämnda gäller också ifråga om reklamskatt på annonser som förs in i en publikation mot vederlag. På annonser som avser reklam utgår skatt även om inget vederlag erläggs, prop. 1974:84 s. 12 f.

En annons som mot vederlag tas in för annan än utgivarens räkning (se t.ex. RÅ 1976 Aa 96) beskattas alltid såvida inte något av undantagen i 4 § RSL är tillämpligt (se även avsnitt 7.9.2). Detta gäller även beträffande s.k. gluggannonser, dvs. annonser som utan vederlag införts på ett ledigt utrymme (se t.ex. RÅ 1974 A 791).

Annons mot vederlag

Utgår vederlag beskattas annonser med offentliga meddelanden, kungörelser, platsannonser och födelsedagsannonser m.m. Vidare kommer alla särskilt betalda, dvs. betalda på annat sätt än genom abonnemangsavgift eller liknande, införda

meddelanden i telefonkataloger, adressregister m.m. att räknas som skattepliktiga annonser och därvid att beskattas, prop. 1974:84, s. 28 och SkU 1974:34 s. 14 och 25.

I förhandsbesked den 13 oktober 1989 har RSV prövat frågan då det i en telefaxkatalog infördes uppgifter dels i ett namnregister, dels i ett branschregister. Bolaget tog betalt för att införa uppgifterna i branschregistret. RSV fann att utrymmena i branschregistret var skattepliktiga annonser enligt 1 § andra stycket 3 och 3 § RSL. De i namnregistret upplåtna utrymmena var däremot inte skattepliktiga annonser eftersom de infördes utan vederlag.

KR i Stockholm har i dom den 5 november 1981 mål nr 495–496-1981 bedömt frågan då vederlag för annonser varit gemensamt för huvudpublikation och en separat distribuerad gratisupplaga. KR fann, i enlighet med RSV:s anvisningar (RSV Ip 1975:3 s 7), att vederlaget för annonserna skulle delas upp i förhållande till upplagornas andelar av det sammanlagda antalet tryckta exemplar. Det var upplagornas storlek den dag i veckan då både huvudpublikationen och veckobladet utkommit som skulle ligga till grund för beräkningen. RR meddelade inte prövningstillstånd.

RSV har i ett förhandsbesked den 20 januari 1981 prövat frågan om vissa annonser i annonsblad kunde anses ha införts vederlagsfritt eller inte. Omständigheterna var följande, annonser som mot vederlag infördes i en viss dagstidning var förenade med en rätt att utan ytterligare vederlag bli införda i ett annonsblad. Något särskilt vederlag utgick inte för införandet av annonserna i annonsbladen. RSV fann att det vederlag som annonsörerna erlade var att anse som ersättning för annonser inte enbart i dagstidningen utan även i annonsblad och att vad som enligt 3 § RSL gäller för betald annons i allmänhet också skulle gälla för de annonser som införts i annonsbladen.

**Annons utan
vederlag – reklam**

Ett exempel på annons som innehåller reklam är artiklar i dagstidningar med inbjudan till läsekretsens att mot betalning delta i en av tidningen arrangerad utlandsresa. Ett annat exempel är när det i veckopressen förekommer artiklar om textilhantverk, mode, inredning, blomsterodling m.m. i vilka läsekretsens erbjuds att köpa tyger, garner, modevaror, möbler, lökar och dylikt genom utgivaren eller från angivet företag. Vanligtvis är artiklarna kombinerade med en beställningskupong. Sådana köperbjudanden i redaktionell text utgör meddelanden som har till syfte att åstadkomma eller främja

avsättningen av vara, tjänst etc. och utgör således reklam. Dessa artiklar är, såvida inte publikationerna innehåller egenreklam i sådan omfattning att de därigenom blir att anse som en reklamtrycksak, att anse som skattepliktiga annonser. Se prop. 1974:84 s. 31 samt RÅ 1973 A 381 och RÅ 1974 A 790.

Om ett i redaktionell text intaget meddelande om vissa varor eller tjänster inte har till syfte att främja avsättningen i kommersiell verksamhet av varor eller tjänster, som t.ex. en rekommendation att använda flytväst eller bilbälte, och något vederlag inte erläggs för utrymmet, föreligger däremot inte skatteplikt. Vad avser vederlagsfria annonser med erbjudanden från privatpersoner om försäljning, inköp eller byte av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst har RR i två avgöranden – RÅ 1982 Aa 140 och 212 – förklarat att de transaktioner som dessa typer av annonser avser inte kan hänföras till kommersiell verksamhet i den mening som avses i 1 § RSL och att annonserna därför inte var skattepliktiga. Se även under avsnitt 7.5.

KR i Sundsvall har i dom den 7 maj 2003 i mål nr 3410-00 bedömt att textutrymmen för vilka särskilt vederlag inte utgått (mässkatalog) för utställare var skattepliktiga reklamannonser. KR fann att mässutställarna bedriver kommersiell verksamhet och utgångspunkten måste vara att de deltar i mässan bl.a. för att presentera sina produkter och tjänster för tänkbara kunder. Annonser i en mässkatalog som innehåller information om i vart fall utställarens namn och där besökarna även ges upplysning om var inom mässområdet utställarens monter eller utställningsyta finns har enligt KR:s mening självfallet ett avsättningsfrämjande syfte. RR har meddelat prövnings-tillstånd.

KR i Sundsvall har i dom den 13 oktober 2003 mål nr 1525-01 fastslagit att företagspresentationer som publicerats i mässkataloger utgjorde reklamannonser för vilka skatteplikt gäller. KR i Sundsvall har i dom den 26 maj 2004 mål nr 1512–1514-03 återigen bedömt annonser i en mässkatalog. KR gjorde samma bedömning som i ovan nämnda dom och fann att presentationerna i mässkatalogerna för åren 1999-2001 var skattepliktiga reklamannonser i RSL:s mening. Domen är överklagad av den skattskyldige.

Ersättningsannons

Av Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam framgår att för annonser som införs utan vederlag och utgör rättelser av annonser som vid ett tidigare

Egenreklam

införande innehållit tryckfel eller andra felaktigheter som utgivaren av publikationen svarat för (ersättningsannonser) bör inte skatteplikt anses föreligga.

Gör en utgivare reklam för egen räkning i ett annonsblad anses denna reklam i skattehänseende som skattepliktig annons som ska beskattas på samma sätt som införda annonser såvida inte egenreklamen har en sådan omfattning att trycksaken därigenom blir att anse som en reklamtrycksak (prop. 1974:84, s. 31) eller annat följer av 4 § 3 RSL (se vidare under avsnitt 7.9.2.3).

7.9.2 Ej skattepliktig annons

I 4 § RSL undantas vissa annonser från skatteplikt. Undantagen är uppdelade på tre punkter varav de två första tar sikte på annonser i vissa publikationer. Dessa annonser är alltid skattefria. I 4 § 3 RSL undantas vidare annonser i vissa former av trycksaker under förutsättning att annonserna är av visst innehåll.

7.9.2.1 Organ för sammanslutningar

I 4 § 1 RSL stadgas att skatteplikt inte föreligger för annons i en periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar.

Bestämmelsen infördes 1975 (SFS 1975:117) för att neutralisera effekten av det då vidgade annonsbladsbegreppet kom att få på denna typ av publikationer, dvs. att de kom att belastas med reklamskatt utan någon rätt till återbetalning (se 24 § RSL). I betänkandet (SkU 1975:12 s. 11) uttalade utskottet följande beträffande tolkningen av bestämmelsen.

”Utskottet är medvetet om att den förordade skattefriheten kan skapa vissa risker för att ideella organisationer försöker förbättra sin ekonomi genom att ställa sig som utgivare av mera renodlade annonsblad. Som förutsättning för att en publikation i reklamskattehänseende ska anses som organ för en ideell organisation bör därför gälla att publikationen genom annat innehåll än annonser väsentligen framstår som organ för organisationen.”

Det är således inte tillräckligt att en periodisk publikation ges ut av en i 4 § 1 RSL nämnd organisation för att den ska vara

befriad från reklamskatt. Publikationen måste även genom sitt innehåll framstå som organ för sammanslutningen i fråga.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidsrottsförbund eller Sveriges korporationsidsrottsförbund eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté, jfr 3 kap. 14 § ML.

Begreppet miljövard avser i RSL:s mening endast den yttre miljön medan inre miljövard, t.ex. företagshälsovård och arbetsmiljö, inte omfattas därav, jfr RSV:s förhandsbesked den 10 november 1978 och den 24 juni 1981, se även KR:s i Stockholm dom den 30 mars 1984 mål nr 478-1984, där KR fann att en tidning som gavs ut inte kunde anses ha huvudsakligen ett miljövardande syfte.

I RÅ 1985 Aa 59 har en förening med ett näringspolitiskt syfte inte ansetts tillhöra den kategori sammanslutningar som omfattas av aktuellt stadgande. Sökanden var en hantverks- och industriförening, som hade ett näringspolitiskt syfte, bestående i bl.a. främjande av yrkesutbildning och yrkesskicklighet. Föreningen skulle ge ut en periodisk publikation som skulle utgöra dess organ. RSV förklarade i förhandsbesked den 3 september 1984 publikationen skattepliktig. Reklamskatte-nämnden uttalade i yttrande att sökandeföreningens näringspolitiska verksamhet inte utgjorde något sådant huvudsakligt syfte som anges i författningspunkten. RR gjorde ingen ändring i förhandsbeskedet.

RR har i RÅ 1979 Aa 173 prövat om en publikation var att anse som ett organ för en idrottsförening. Publikationen hade delats ut gratis till hushållen i kommunen och dess syfte var att vara ett språkrör för föreningen, att väcka intresse för föreningen och idrott, att värva medlemmar samt att få kontakt med personer, som ville arbeta aktivt inom föreningen. Inte i något av de nummer av publikationen som var uppe till prövning fanns något uttryckligt tillkännagivande att publikationen utgjorde organ för föreningen. Däremot fanns på första sidan av ett av numren en introduktionsruta, vari redaktionen uttryckte förhoppningen att publikationen skulle uppfattas för vad den var ämnad att vara – en information om vad annonsörerna hade att erbjuda – om vad som händer ”på stan”. Vidare sades det där att publikationen var rätt mycket idrottsligt anknuten ”– och helt naturligt – mycket fotboll. Naturligt därför att det är VM-år och vi bor i T – så deså”.

I numren för 1978 upptog annonserna 50–60 procent av textutrymmet och i första numret för 1979 upptog annonserna något mindre än 50 procent. Vad avser anknytningen till föreningen framgick den inte på annat sätt än att föreningens emblem var avbildat på första sidan i nummer 2 och 4/1978 och av att åtskilliga artiklar i publikationerna handlade om föreningens verksamhet. RR fann, vid en helhetsbedömning av de ovan redovisade och övriga omständigheter, att publikationen inte väsentligen framstod som organ för föreningen.

I ett förhandsbesked den 18 mars 1980 – prövades igen om den ovan nämnda publikationen kunde anses utgöra ett organ för föreningen. Till skillnad från de tidigare numren av publikationen hade de getts rubriken "X:s klubbtidning". RSV förklarade i förhandsbeskedet att publikationen inte heller med denna ändring kunde sägas väsentligen framstå som ett sådant organ för föreningen som avsågs i 4 § 1 RSL.

Andra förhandsbesked som RSV har meddelat inom detta område är från den 24 mars 1981 och den 2 november 1982. I det förstnämnda ärendet var fråga om en publikation, som ursprungligen gavs ut av en idrottsklubb och som då väsentligen hade framstått som ett organ för klubben men som sedermera kom ut som veckotidning i en upplaga om över 30 000 exemplar, kunde anses som ett organ för idrottsklubben. Publikationen delades ut gratis till alla hushåll inom kommunen och behandlade all slags idrottslig verksamhet i kommunen i syfte att förbättra villkoren för idrotten där. Publikationen användes även för meddelanden från klubben samt från fritids- och idrottsråd. RSV fann att publikationen framstod som en lokal allmän idrottstidning och att annonserna därför var skattepliktiga. I det andra förhandsbeskedet var det fråga om en publikation, som kom ut med minst 12 nummer per år, varav 11 nummer såldes i samband med A-lagets hemmamatcher, kunde anses uppfylla villkoren i undantagsbestämmelsen. Av utrymmet i publikationen bestod 72 procent av annonser samt i övrigt av meddelanden rörande föreningen, laguppställningarna för den hemmamatch som skulle spelas på utgivningsdagen m.m. Upplagan var numrerad och varje exemplar utgjorde lott i ett lotteri med vinstdragning i anslutning till matchen. RSV, som fann att publikationen i första hand var att anse som ett programblad till föreningens hemmamatcher och inte organ för föreningen, förklarade att annonserna var skattepliktiga.

I RSV:s förhandsbesked den 29 december 1976 var fråga om en periodisk publikation som skulle komma ut med ca 45 000 exemplar och spridas som gruppkursband till hushåll, butiker och kontor på en viss ort. Målet med publikationen var att ge idrottsföreningen på orten ett eget språkrör, att ge föreningen en intäkt i form av sålda annonser samt att ge föreningen en möjlighet att profilera sig. I det till ansökningen fogade exemplaret av publikationen var andelen redaktionell text ca 40 procent. Artiklar med direkt anknytning till föreningen upptog ca en tredjedel av utrymmet. Även om det var ett stort antal annonser bedömdes tidningen genom sitt innehåll väsentligen framstå som organ för föreningen. RSV gjorde bedömningen att skatteplikt inte förelåg för annonserna.

7.9.2.2 Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands

Enligt 4 § 2 RSL föreligger inte skatteplikt för annons i en publikation som ges ut på främmande språk för spridning huvudsakligen utomlands.

Denna undantagsbestämmelse avser endast annonser i publikationer som uteslutande innehåller text på främmande språk. Innehåller en publikation text på såväl svenska som främmande språk är undantaget inte tillämpligt, se t.ex. RÅ 1973 A 69 och RÅ 1974 A 1209.

I ett förhandsbesked den 3 oktober 2001 har SRN uttalat att det krävs att såväl all redaktionell som samtliga annonser är på annat språk än svenska.

Minst 80 procent

Av Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam framgår att Skatteverket anser att för att en publikation ska anses som huvudsakligen spridd utomlands ska minst 80 procent av den distribuerade upplagan av publikationen spridas utomlands.

7.9.2.3 Egenannons i publikation

Enligt 4 § 3 RSL föreligger inte skatteplikt för annons i publikation eller bilaga till publikation (se 7.6), när annonsen avser endast publikationen eller annat nummer av denna eller, i fråga om bok, annan bokutgivning av samma förläggare.

Detta undantag gäller t.ex. annons med uppmaning till prenumeration på den publikation som annonsen är införd i, se RÅ 1974:80. Från här avsedda annonser skiljs annonser med reklam för annan verksamhet som utgivaren bedriver, se RÅ

1974 A 791, RSV:s förhandsbesked den 27 februari 1974 och den 13 augusti 1974.

Om annons för viss publikation införs i en annan publikation är annonsen skattepliktig även om publikationerna har samme ägare. Till skillnad härifrån gäller i fråga om bok att skatteplikt inte föreligger om annonsen avser annan bokutgivning av samme förläggare.

Så kallade kombinationserbjudande har av domstolarna inte ansetts vara egenannons i publikation. KR i Sundsvall har i dom den 7 maj 2004 i mål nr 1488–1490-03 bedömt ett kombinationserbjudande i form av en annons för prenumeration av två olika publikationer som en skattepliktig annons. KR ansåg att annonsen inte endast avsett en publikation.

KR i Sundsvall har i dom den 7 juni 2004 i mål nr 144-04 bedömt ett kombinationserbjudande i form av en annons med erbjudande om resa med hotellövernattning för publikationens läsare som en skattepliktig annons. KR ansåg att annonsen inte endast avsett publikationen ifråga.

7.10 Skatteplikt för annan reklam

Enligt 5 § RSL föreligger skatteplikt dels enligt 5 § 1 RSL för reklam som återges i s.k. ljustidning, i eller i anslutning till trafikmedel, butikslokal, sportanläggning, teater eller liknande lokal, på fastighet eller allmän plats eller annat motsvarande sätt, dels enligt 5 § 2 RSL för reklam som återges genom visning av film eller återgivning av ljud. Enligt 6 § RSL gäller vissa inskränkningar i denna skatteplikt.

7.10.1 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL

Reklam som avses i 5 § 1 RSL offentliggörs antingen utomhus, s.k. utomhusreklam, eller i lokaler av olika slag.

Utomhusreklam

Utomhusreklamen sker i väsentlig utsträckning genom offentliggörande av affischer, ljusskyltar, andra skyltar och liknande samt s.k. ljustidningar. Sådan kan förekomma på särskilt iordningställda affischtavlor, på fastigheter, i offentliga lokaler, i trafikmedel, utomhusanläggningar för idrotts-, sport- eller andra tävlingar och liknande ställen. Till utomhusreklamen räknas även trafikreklam dvs. reklammeddelanden i form av affischer eller dylikt i järnvägs- eller tunnelbanevagnar, bussar, flygplan, fartyg eller taxibilar. Även reklam på leasingbilar har hänförts hit (RSV:s förhandsbesked den 10 maj 1977). Även reklam på luft-

	ballong har ansetts som utomhusreklam (RSV:s förhandsbesked den 2 november 1982).
Lokaler	Offentliggörandet av reklam i lokaler av olika slag t.ex. butikslokaler, idrottsarenor, stationsbyggnader, flyghallar eller tunnelbanestationer sker i allmänhet genom affischering och dylikt.
TV-reklam	Reklamskatteutredningen uttalade i prop. 1972:58 s. 40 att utredningen avser att, om så erfordras, behandla frågan om beskattning av reklam i radio och television sedan den tagit ställning till om sådan reklam bör få ske. Enligt RÅ 85 1:24 omfattas inte reklam som förmedlas genom radio eller television av lagen om skatt på annonser och reklam. SRN har i två förhandsbesked den 21 mars 1990 ansett att sådan reklam som visas på TV-monitorer på offentliga platser inte är skattepliktig. Eftersom uppspelning av reklam på TV-monitorer anses som sändning enligt radiolagen och sådan via sändning i TV förmedlad reklam inte omfattas av skatteplikt enligt RSL. Se vidare under avsnitt 7.10.4.
Databaser	I förhandsbesked meddelat den 18 mars 1993 har skatteplikt inte ansetts föreligga för databas innehållande uppgifter om bl.a. hotell, restauranger, färjelinjer m.m. Verksamheten ansågs inte innefatta ett sådant återgivande av reklam som avses i 5 § 1 RSL. Inte heller på någon annan grund var verksamheten skattepliktig enligt RSL.
Elektroniska marknadsplatser	SRN har den 22 maj 2000 uttalat att ett bolags förmedling från datorer av annonser och information i elektroniska tidningar på de särskilda i offentliga miljöer uppställda bildskärmarna, vilka är utvecklade ur TV-skärmstekniken, får enligt nämndens bedömning, i den mån det är fråga om reklam, uppfattas som reklam genom televisionsöverföring. Skatteplikt enligt RSL ansågs inte föreligga.
Idrottsreklam	Såsom skattepliktig reklam har även ansetts idrottens s.k. tröjreklam. Denna typ av idrottsreklam sker i allmänhet på det sättet att avtal träffas mellan ett idrottsförbund eller förening och ett företag om att för reklam utnyttja utrymme på tävlingsdräkter, överdragskläder, utrustning och dylikt (RSV:s förhandsbesked den 6 juli 1982 respektive den 1 november 1982). Reklam på idrottskläder innebär att klubben upplåter utrymme på spelarnas dräkter eller utrustning. Detta går i allmänhet till

på så sätt att reklambudskapet klistras, sys eller på annat sätt fästes på dräkter, hjälmar etc. Så snart fråga är om att offentliggöra reklam på ett sålunda upplåtet utrymme är det fråga om skattepliktig reklam (se KR:s i Stockholm dom den 9 september 1980, mål nr 1092-1979, 1341–1346-1979 som behandlas nedan).

Det förekommer även att idrottsklubbar erhåller ersättning i någon form från företag för att bära dess dräkter eller använda dess utrustning. Av intresse i detta sammanhang är RÅ 84 1:43 där enligt ett avtal med den svenska generalagenten för sportkläder ett idrottsförbund under 1979 erhöll sportkläder till ett värde av 30 000 kr. Genom avtalet utfäste förbundet att kläderna skulle begagnas av det svenska A-landslaget. Liksom de sportkläder av samma fabrikat som finns att köpa i detaljhandeln var de till förbundet levererade plaggen försedda med varumärke – namnet jämte en symbol. Varumärket på plaggen var inte med hänsyn till storlek, placering eller utförande i övrigt särskilt iögonfallande. RR fann varumärkesbeteckningen i förevarande sammanhang inte kan anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL. Skatteplikt uppkommer därför inte när förbundet använder ifrågavarande sportkläder.

KR i Stockholm avgjorde i dom den 9 september 1980 mål nr 1092-1979 och 1341–1346-1979 en liknande fråga, där förbund erhöll ersättning från ett företag som tillverkade hjälmar för att spelarna skulle bära hjälmar med en påklistrad dekal med tillverkarens namn. Av utredningen framgår att förbundets hjälmar levererades till vanliga konsumenter utan dekalen påklistrad. Denna följde dock med i förpackningen. Skattepliktig reklam ansågs föreligga när spelarna använde hjälmarna inom landet. Någon fördelning i avtalen av reklamintäkterna på den skattepliktiga och skattefria delen av reklamen var inte gjord, en sådan uppdelning gjordes av KR enligt skälig grund.

Sponsring

Ett företag kan även lämna ersättning till en idrottsklubb utan att denna upplåter reklamutrymme men ändå få viss reklam för sin verksamhet. Under vissa förutsättningar anses sådan ersättning inte utgöra skattepliktig reklam. I KR:s i Stockholm dom den 6 juni 1977 mål nr 11801-1974 och 11902-1974 lämnade ett företag en idrottsklubb ersättning för att en av klubben arrangerad tävling skulle ha det namn som påminde om företaget eller dess produkter. Fråga var om reklamskatt skulle utgå för den ersättning som en klubb erhållit från ett företag för att namnge en av klubben arrangerad biltävling efter företagets namn. KR fann att klubbens åtagande i detta

hänseende inte kunde anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL. I förhandsbesked den 23 juni 1986 uttalade SRN att skatteplikt inte förelåg för upplåtelse avseende ensamrätt för ett bolag till en tennisbanas namn.

KR i Sundsvall har i dom den 30 oktober 2003 mål nr 118-119-02 ansett en förening vara skattskyldig för de reklamskyltar och högtalarreklam som föreningen offentliggjorde i ishall, vid fotbollsplan, tröjreklam och genom annonsering i programblad. KR ansåg inte att föreningen var berättigad till att få beskattningsunderlaget reducerat med yrkade belopp avseende kostnader för programblad, idrottskläder, medlemmars arbete. Detta då KR fann att de av föreningen i efterhand upprättade intygen för att komplettering av uppgivna muntliga avtal inte kunde anses visa att en del av de aktuella vederlagen skulle ha avsett något annat än ersättning för offentliggörande av reklam.

7.10.2 Undantag från skatteplikten enligt 5 § 1 RSL

Offentliggörande av reklam som avses i 5 § 1 RSL är enligt 6 § 2 RSL inte skattepliktig om fråga är om reklam i eller utanför företags butikslokaler, arbetsplats, trafikmedel eller liknande om reklamen avser företaget, dess verksamhet eller utrymmet för reklamen. Detta innebär att skatteplikt inte föreligger när reklamen avser verksamhet som bedrivs på platsen eller varor som säljs där.

Skattefrihet har sålunda ansetts gälla för t.ex. reklam för byggnads- och entreprenadföretag på byggnadsplats och för trafikföretag i eller utanför företagets stationsbyggnader eller på dess fordon. Även om trafikföretaget inte äger fordonen eller låter annat företag bedriva viss trafikverksamhet för sin räkning anses de sålunda "inhyrda" fordonen som trafikföretagets trafikmedel i reklamskattesammanhang. Reklam för trafikföretaget på sådana fordon är därför inte skattepliktig. Detta följer av ett förhandsbesked (den 4 juni 1981) där RSV förklarat att reklam för ett s.k. länskort på eller i bussar, som på entreprenadbasis användes för att ombesörja viss persontrafik för ett regionalt trafikföretags räkning, omfattades av undantaget för reklam i eller på trafikmedel enligt 6 § 2 RSL. Skatteplikt har inte heller ansetts föreligga för reklam som offentliggörs i samband med försäljning från tillfälligt försäljningsställe, i samband med en utställning (RSV:s förhandsbesked den 15 augusti 1984).

Skyltreklam

I anslutning till butikslokaler förekommer det i allmänhet två typer av reklam, nämligen dels skyltar utvisande vad det är för typ av butik ("Bensin, Majs Fukt och Godis" etc.), dels skyltar med reklam för varusortimentets olika produktnamn. Offentliggörandet av denna reklam är inte skattepliktig om skyltarna finns anbringade i eller utanför butikslokalen och de avser företaget eller dess verksamhet. Vid den här typen av reklam har det uppstått problem med att dra gränsen för när reklamen är "i eller utanför företagets butikslokal". I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1972:58 s. 39) uttalas att skyltar som förekommer i anslutning till visst företags butikslokal, kontor, byggnadsplats eller liknande inte ska beskattas. Vidare sägs att skyltar av annat slag t.ex. skyltar, som placeras på husfasader, längs vägar eller på andra platser som saknar ett direkt lokalt samband med visst företags verksamhet, konkurrerar med annan utomhusreklam och att upplåtelsen av utrymme för sådan skyltreklam därför bör beskattas.

Skattepliktsfrågan för skyltar har i två förhandsbeskedsärenden varit föremål för prövning i RR. Frågan har även prövats av KR.

I RÅ 81 1:23 var det fråga om bedömning av skatteplikt för viss skyltreklam i och utanför ett inbyggt köpcentrum i Göteborg. Köpcentret är mycket stort och har karaktären av gågator med tak över. Skyltreklam finns dels invändigt utefter gågatorna och i ett i affärskomplexet beläget parkeringshus, dels anbringad utvändigt på parkeringshusets fasad. All reklam avser de butiker som finns i centret. Reklamskyltarna som avsågs i ansökan om förhandsbesked finns dock inte i någon omedelbar närhet till i reklamen avsedd butik. RSV förklarade i förhandsbeskedet att offentliggörandet av reklamen var skattepliktig eftersom den åsyftade reklamen inte återgavs i eller utanför den butik som reklamen avsåg. Sökanden överklagade och anförde bl.a. att det i RSL inte föreskrivs något krav på omedelbar närhet till i reklamen avsett företag för att undantaget från skatteplikt ska vara tillämpligt. RR gjorde ej ändring förhandsbeskedet. Ett regeringsråd var dock skiljaktig och menade att affärscentret vid tillämpning av 6 § 2 RSL fick ses som en enhet.

RÅ 1984 Aa 145 avsåg även det en ansökan om förhandsbesked i fråga om skatteplikten för skyltreklam i anslutning till ett köpcentrum. Köpcentrets centrumbyggnad består av två plan med ett antal butiker, en bank och en restaurang, vilka nås

från gemensamma gågator inomhus. Byggnaden har två entréer. Ansökan avsåg skyltar som var uppsatta

- a. inne i anläggningen i direkt anslutning till lokalen för den verksamhet som skylten är avsedd för,
- b. på eller omedelbart över yttre skyltfönster till lokalen,
- c. på en ramp längs anläggningens yttersida eller direkt på ytterväggen, och
- d. på gemensamma tavlor vid rulltrappor inne i anläggningen.

RSV förklarade i förhandsbeskedet att samtliga skyltar omfattades av undantaget i 6 § 2 RSL och därför var offentliggörandet av dem inte skattepliktigt. Allmänna ombudet anförde besvär beträffande dels skyltarna under c) och d), dels de skyltar under b) som saknade ett direkt samband med lokalen på eller över vars skyltfönster de var anbringade. RR fann att skyltarna under c) och d) inte kunde anses vara placerade i sådan omedelbar anslutning till butik eller annan lokal för företag som reklamen avsåg att de omfattades av undantagsbestämmelsen i 6 § 2 RSL. Detsamma gällde skyltar som är uppsatta på ytterväggen till ett företags verksamhetslokal utan att vara anbringade på eller vid yttre skyltfönster till lokalen. RR fann med anledning härav även att skyltarna under b) skattepliktiga.

I dom den 2 mars 2004 mål nr 1316-1317-03 fann KR i Sundsvall i likhet med LR att skyltreklam som inte är uppsatt på eller i omedelbar närhet av skyltfönstren till ifrågavarande affär är skattepliktig enligt 5 § 1 RSL. RR meddelade inte prövnings-tillstånd.

7.10.3 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL

Offentliggörande av reklam genom visning av film eller återgivande av ljud är skattepliktig enligt 5 § 2 RSL. Visst undantag från skatteplikten stadgas i 6 § 2 RSL.

Filmreklam

Reklamskatteutredningen (se SOU 1972:6 s. 98 och prop. 1972: 58 s. 39) utgick från att filmreklam kunde förekomma i stort sett i två former dels som förprogram till spelfilmer, dels som separat program. Reklam i form av ljusbilder, film eller dylikt som visas på teater före eller efter föreställning eller i paus ansåg utredningen skulle bedömas på samma sätt som filmreklam. Utredningen uttalade att högtalarreklam borde betraktas som skattepliktig så snart den sker på allmän plats eller dylikt (se SOU 1972:6 s. 99 och prop. 1972:58 s. 40).

Videogram

KR i Stockholm har i dom den 14 november 1990 mål nr 2996–2997-1989 konstaterat att RSL inte omfattar reklam i radio eller TV och att interna videogramsändningar inte heller på annan grund är att anse som skattepliktig reklam. De i målen aktuella videogramsändningarna distribuerades i lokala kabel-/trådsändningar till hotellrum.

SRN har i två förhandsbesked den 21 mars 1990 prövat frågan om reklam på videoband som förmedlas på TV-monitorer i olika offentliga miljöer. SRN uttalade i förhandsbeskeden att enligt radiorättsliga regler är i princip all överföring av ljud och bild via kabel att anse som sändning, nämligen trådsändning enligt 1 § radiolagen (1966:755). Således får även uppspelning av reklam på TV-monitorer i olika offentliga miljöer anses som sändning. Mot denna bakgrund får den aktuella reklamen betraktas som sådan via sändning i TV förmedlad reklam som inte omfattas av skatteplikt enligt RSL.

Ljudreklam

Som skattepliktig ljudreklam har ansetts reklammeddelanden som talas in på telefonsvarare och som allmänheten kan ta del av genom att ringa upp i dagspressen publicerade telefonnummer (RSV:s förhandsbesked den 20 april 1983).

RR har i RÅ 80 1:5 bedömt distribution till hushållen av ljudband som innehöll reklammeddelanden och underhållning. RR fann att denna distribution inte innefattade ljudåtergivning och att tillhandahållande av ljudbanden inte heller på annan grund var att anse som skattepliktig reklam.

I RÅ 85 1:24 har skatteplikten för spridning av reklam via kabelradionät till medlemmar i viss förening prövats. RR uttalade att RSL inte avser reklam i Sveriges Radio och heller inte annan radioreklam. Föreningens spridande av radioreklam ansågs därför inte skattepliktigt.

SRN har i ett förhandsbesked den 16 april 1999 ansett att reklam som sprids via tillhandahållande av en för abonnenten gratis telefontjänst är att anse som skattepliktig reklam.

7.10.4 Undantag från skatteplikt enligt 5 § 2 RSL

Kommande verksamhet

Undantag från skatteplikt gäller enligt 6 § 2 RSL för reklam som avser kommande verksamhet av det slag som bedrivs där reklamen offentliggörs. Detta innebär att det inte föreligger skattepliktig reklam vid visning av utdrag ur kommande program på en biograf eller på annan biograf med samma innehavare.

7.11 Skattskyldighet

7.11.1 Allmänt

Bestämmelser rörande skattskyldighet finns i 9–11 §§ RSL. I 9 och 10 §§ RSL regleras frågan om vem som är skattskyldig och i 11 § RSL regleras när skattskyldigheten inträder.

Skattskyldig till reklamskatt är, enligt 9 § RSL, den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons. Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in i landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är likaså skattskyldig. I fråga om införsel till landet av annonsblad som getts ut i tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde, betalas skatten till Tullverket.

Yrkesmässig

Begreppet yrkesmässig har i RSL i huvudsak samma innebörd som i inkomstskattesammanhang. Enligt första stycket av anvisningarna till 9 § RSL anses en verksamhet som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Verksamhet som inte utgör näringsverksamhet enligt IL anses som yrkesmässig när den innefattar inte enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam.

KR i Stockholm har i en dom den 20 december 1982 mål nr 7436-1982 haft att pröva om annonsering i en årsskrift var att beteckna som enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons. De annonser som det var fråga om i målet hade varit införda i två på varandra följande årsskrifter. Annonsintäkterna för vart och ett av dessa år hade överstigit 250 000 kr och avsett ett stort antal annonser. KR fann att en sådan annonsering inte kunde betraktas som ett enbart enstaka tillhandahållande utan att annonsverksamheten fick anses som yrkesmässig i den mening som avses i 9 § RSL. RR meddelade inte prövningstillstånd. I en annan dom den 7 oktober 1981 mål nr 5207-1979 fann KR i Stockholm att skatteplikt förelåg för två skyltar som var uppsatta på en schablontaxerad fastighet. Motiveringen var följande.

”Enligt första stycket av anvisningarna till 9 § RSL anses verksamhet som yrkesmässig, när den innefattar ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig reklam. I målet är ostridigt att uthyrningen av de två fasadskyltplatserna i fråga haft lång varaktighet. Vid sådant förhållande får uthyrningsverksamheten anses ha varit yrkesmässig.

Föreningen är därför skattskyldig för ifrågavarande reklamintäkter.”

Utländskt företag

RR fastställde i RÅ 1996 not 123 ett förhandsbesked avseende frågan om ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam kunde anses som yrkesmässig verksamhet. SRN fann att verksamheten, i ett bolag med säte utomlands, inte kunde anses bedriven från ett fast driftställe i Sverige, och därför inte vara yrkesmässig näringsverksamhet enligt KL. Frågan var då om verksamheten kunde anses som yrkesmässig på den grunden att den innefattade ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam. Verksamheten bestod i att förvärva reklamutrymmen på idrottsarenor för vidareupplåtelse. SRN fann att kravet på inte enbart enstaka tillhandahållande var uppfyllt och att skattskyldighet förelåg. SRN anförde bl.a. följande:

”Utöver lagtextens ordalydelse talar även konkurrensneutrala skäl för att en utländsk företagare ska anses skattskyldig till reklamskatt för offentliggörande av skattepliktig reklam i Sverige, även om företagaren inte driver sin verksamhet från ett fast driftställe här i landet.”

Skattskyldiga är i princip följande två kategorier, de som offentliggör annonser (ägare av publikationer m.fl. annonsorgan enligt nedan även utgivare) och de som offentliggör reklam i annan form (affischeringsföretag, trafikföretag, idrottsföreningar m.fl.).

Enkelt bolag

Enligt 10 § första stycket RSL är delägare i ett enkelt bolag skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. Någon fördelning mellan olika sektioner – som inte är att anse som juridiska personer – inom t.ex. en idrottsklubb kan däremot inte ske utan skattskyldigheten åvilar klubben som sådan (se KR:s i Stockholm dom den 3 juli 1979 mål nr 5869-1978 m.fl. samt RSV:s förhandsbesked den 3 september 1984 där en idrottsförening ställde frågan om föreningens olika sektioner som bl.a. bandy, basket, fotboll osv. var skattskyldiga var för sig. SRN fann att de olika sektionerna inte uppfyllde kraven på självständiga skattesubjekt utan skattskyldigheten åvilade idrottsföreningen).

Handelsbolag

För skattepliktig verksamhet som bedrivs av kommanditbolag eller annat handelsbolag är enligt 10 § andra stycket RSL bolaget skattskyldigt.

Europeisk ekonomisk intressegruppering

Enligt 10 § andra stycket andra meningen RSL gäller att europeisk ekonomisk intressegruppering är skattskyldig.

Dödsbo, konkursbo

Enligt 10 § andra stycket tredje och fjärde meningarna RSL gäller att om skattskyldig avlidit eller om han försatts i konkurs så är dödsboet respektive konkursboet skattskyldigt.

7.11.2 Annonser (3 § RSL)

Utgivare eller ägare av publikation eller annan trycksak innehållande skattepliktiga annonser är skattskyldig. Vissa undantag härifrån återfinns i andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL. Bl.a. gäller, att om utgivare av annonsorgan träffat avtal med t.ex. ett tryckeri om att detta ska anskaffa annonser och uppbära vederlaget för dessa, är tryckeriet skattskyldigt för annonsintäkterna, se SOU 1972:6, s. 108 ff. Skulle ett avtal om rätt att upplåta annonsutrymme inte innefatta rätten att uppbära vederlaget för annonserna är undantagsbestämmelsen inte tillämplig och utgivaren/ägaren blir således skattskyldig i enlighet med vad som stadgas i huvudregeln.

Vidareupplåtelse

Från det ovan angivna undantaget ska också särskiljas det fallet att någon köper ett visst annonsutrymme i en publikation och för egen del endast utnyttjar en del av detta för att sedan vidareupplåta resterande del av utrymmet till annan eller andra annonsörer. Denna form av vidareupplåtelse utnyttjas bl.a. av idrottsföreningar för att finansiera den egna annonseringen. Enligt Skatteverkets praxis omfattas sådan vidareupplåtelse inte av undantaget. Konsekvensen härav blir att reklamskatt endast kommer att utgå på det vederlag som utgivaren/ägaren uppburit, medan det mervärde som den som vidareupplåter del av utrymmet tillgodogör sig inte kommer att beskattas. Detta gäller bara under förutsättning att avtal om rätt att upplåta visst annonsutrymme och att uppbära vederlag inte slutits mellan publikationens utgivare och den som vidareupplåter ett utrymme.

I detta sammanhang bör observeras att den som i trycksaken står angiven som utgivare/ansvarig utgivare inte behöver vara samma person som enligt RSL är att anse som utgivare, se vidare under avsnitt 7.6.

7.11.3 Affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL)

Som huvudregel gäller enligt första stycket i 9 § RSL att den som *offentliggör* reklam är skattskyldig. Som sådan anses exempelvis en fastighetsägare, som träffar avtal med reklam-

köpare om upplåtelse av reklamutrymme på en husfasad eller en idrottsförening som träffar ett sådant avtal om upplåtelse av skyltplatser på en idrottsanläggning. Det är emellertid vanligt att sådan reklam ombesörjes av särskilda *reklamföretag*, som äger eller hyr plats för affischtavlor eller affischpelare på mark, trafikmedel, byggnader och dylikt. Dessa reklamföretag säljer sedan utrymme till reklamköpare och blir därmed, enligt andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL, skattskyldiga. I sådana fall är den som upplåtit det aktuella utrymmet till reklamföretaget inte skattskyldig, se SOU 1972:6 s. 108 ff.

KR i Sundsvall har i dom den 8 april 2004 mål nr 1140–1141-02 avseende ett bolag som bestritt skattskyldighet bl.a. under föregivande att bolaget inte haft någon självständig rätt att upplåta annonsutrymme och att det är uppdragsgivaren som har stått som säljare av annonsutrymmet. Mot denna bakgrund och då det av i målet ingivet avtal mellan bolaget och uppdragsgivaren inte entydigt framgår att uppdragsgivaren skulle ha överlåtit någon rätt till bolaget att upplåta annonsutrymme i aktuell broschyr fann KR att bestämmelsen i anvisningarna till 9 § RSL inte är tillämplig utan att huvudregeln i 9 § RSL skulle tillämpas, varför bolaget inte ansågs skattskyldigt.

För det fall en fastighetsägare upplåter en del av en husfasad direkt till en reklamköpare och en annan del av husfasaden till ett reklamföretag med rätt för detta att mot vederlag upplåta utrymmet för reklam blir såväl fastighetsägaren som reklamföretaget skattskyldiga, dock inte för samma utrymme (RSV:s förhandsbesked den 6 mars 1979). Skulle ett reklamföretag endast medverka som agent eller annat motsvarande ombud eller inte äga rätt att uppbära vederlag är dock endast fastighetsägaren, lokalinnehavaren etc. skattskyldig.

Taxireklam

I RÅ 1984 Aa 10 var fråga om vem som är skattskyldig för reklam som offentliggörs på taxibilar. I ansökan angavs att en taxiförening fått medlemmarnas uppdrag att för deras räkning erbjuda reklamplats på medlemmarnas bilar mot ersättning. Enskild medlem ägde rätt att avstå från att medverka i reklamverksamheten. Ersättningen från reklamköparen kunde debiteras på så sätt att antingen kunde medlemmen upprätta faktureringsunderlag eller så utfärdade taxiföreningen faktura för medlemmens räkning. Betalning erhöles antingen genom överföring till medlemmens bankkonto eller så skedde avräkning från medlemmens månadsavgift till föreningen. RR gjorde följande bedömning. Den spridning av reklam, som sker genom att reklammeddelande mot vederlag återges på eller i

taxibil, utgör skattepliktig reklam enligt 5 § RSL. I det med förbundets talan åsyftade fallet att den enskilde taxiägaren såväl fakturerar som uppbär vederlaget från reklamköparna genom direkt förmedling av bank eller anlitat dataföretag finner RR att taxiägaren är skattskyldig. Bestämmelserna i andra stycket anvisningarna till 9 § RSL är således inte tillämpliga.

I ett förhandsbesked den 10 maj 1977 har RSV funnit en idrottsförening skattskyldig för viss reklam som offentliggjordes på leasingbilar som förhyrts av klubben och som disponerades av föreningens spelare.

Ballongreklam

Skattskyldigheten för reklam som offentliggörs på en varmluftsballong åvilar den/dem som disponerar över ett visst utrymme på ballongen och som – om det inte rör sig om egenreklam – uppbär vederlaget för upplåtelsen av utrymmet i fråga. Detta kan beläggas med följande exempel.

Ägaren av ballongen kan betraktas som skattskyldig i de fall då han lånar ut sin ballong till olika ballongföreningar, som utför enstaka uppstigningar. Skattskyldigheten för ägaren inträder vare sig han har försett ballongen med egen reklam eller upplåtit reklamutrymmet åt någon annan. Ägaren anses i dessa fall vara den som offentliggör reklamen.

Om ett ombud för ballongägaren eller ballongföreningen upplåter reklamutrymme på ballongen och han också har rätt att uppbära vederlaget härför, är ombudet skattskyldigt. Om ombudet endast sköter anskaffandet av reklamen men inte får uppbära vederlaget åvilar skattskyldigheten den som uppbär vederlaget, dvs. antingen ballongens ägare eller ballongföreningen.

Ballongföreningen kan betraktas som skattskyldig i bl.a. följande fall (i samtliga exempel förutsätts att det inte rör sig om endast enstaka uppstigning).

- föreningen äger ballongen och upplåter reklamutrymme på den för att t.ex. få hjälp med finansieringen av verksamheten,
- föreningen hyr en ballong och upplåter reklamutrymme på den, eller
- föreningen lånar en ballong och upplåter reklamutrymme på den.

Då en ballongägare betalar en förening för att den flyger med hans ballong, som han själv försett med reklam, uppkommer frågan vem som ska anses offentliggöra reklamen. Föreningen står ju för det fysiska offentliggörandet, eftersom det är dess medlemmar som ser till att ballongen kommer upp i luften. Å andra sidan är det ju ballongägaren som låter offentliggöra reklamen och som – om det inte rör sig om hans egen reklam – uppbär vederlaget. Reklamutredningen har uttalat (SOU 1972:6, s. 108) att det i första hand är reklamsäljarna som blir skattskyldiga till reklamskatt. Detta tyder på att skattskyldigheten bör åvila den som uppbär vederlaget, dvs. i detta fall ballongägaren. Denna uppfattning vinner också stöd i det förhållandet att ballongägaren närmast kan anses ha gett föreningen det begränsade uppdraget att endast flyga ballongen vilket kan jämföras med att ballongägaren anställer någon att flyga den.

SRN har i ett förhandsbesked från den 18 februari 1992 funnit att skatteplikt föreligger och att skattskyldigheten inträder vid varje tillfälle varmluftsballongens reklammeddelande offentliggörs vid en uppstigning eller på annat sätt.

7.11.4 Visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL)

Reklamfilm

Biografägare eller annan lokal innehavare som själv träffar avtal om visning av reklamfilm och uppbär vederlag för visningen är skattskyldig. Visning av reklamfilm på biografer sker dock i regel genom förmedling av särskilda filmbyråer. I dessa fall blir enligt andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL filmbyrån skattskyldig, se SOU 1972:6 s. 110.

Skattskyldig för reklam genom återgivning av ljud är den som träffat avtal med reklamköparen om återgivningen.

7.11.5 Införsel av annonsblad

Enligt 26 § första stycket RSL ska reklamskatt erläggas för i tredje land utgivet annonsblad när sådana trycksaker förs in till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde. Skatt ska betalas till Tullverket.

Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är skattskyldig enligt 9 § andra stycket RSL.

7.12 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten för reklamskatt inträder enligt 11 § RSL när

1. skattepliktig annons offentliggörs,
2. skattepliktig reklam i annan form återges.

Förskott

Erhåller den skattskyldige betalning i förskott inträder dock skattskyldighet för betalningen när den sker.

7.13 Skattesatser m.m.

Enligt 12 § RSL utgår skatten enligt två procentsatser. För annons i allmän nyhetstidning utgör den 4 procent av beskattningsvärdet. Skatten utgör i övriga fall 11 procent av beskattningsvärdet. Vad som avses med allmän nyhetstidning definieras i 1 § andra stycket 5 RSL.

Redovisningsgräns

Skyldighet att redovisa reklamskatt föreligger dock inte alltid. Redovisningsskyldigheten är enligt 16 § RSL knuten till beloppet av den skattskyldiges sammanlagda beskattningsvärde för helt beskattningsår.

60 000 kr

Sålunda föreligger i fråga om periodisk publikation, för vilken utgivaren äger rätt till återbetalning av skatt enligt 24 § RSL, redovisningsskyldighet endast om det sammanlagda beskattningsvärdet av publikationens annonser för helt beskattningsår överstiger 60 000 kr. Denna beloppsgräns är knuten till varje särskild publikation. Ger någon ut t.ex. två publikationer som var och en har en annonsomsättning om 40 000 kr föreligger inte redovisningsskyldighet.

En skattskyldig som är redovisningsskyldig kan dock i vissa fall enligt 24 § RSL erhålla återbetalning av reklamskatt och även befrielse från skyldigheten att inbetala sådan skatt.

20 000 kr

I övriga fall föreligger redovisningsskyldighet om sammanlagda beskattningsvärdet för helt beskattningsår överstiger 20 000 kr. I det sammanlagda värdet inräknas alla de slag av reklamaktiviteter som den skattskyldige har bedrivit, utom utgivning av periodiska publikationer. Enligt anvisningarna till 16 § RSL bestäms redovisningsskyldigheten för delägare i enkelt bolag av omfattningen av bolagets skattepliktiga verksamhet. Delägare i enkelt bolag är enligt 10 § RSL skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget.

Skattskyldigheten föreligger från den första reklamkronan, när redovisningsgränsen har passerats ska skatt betalas från första kronan.

Enligt 13 § fjärde stycket RSL ska beloppet av reklamskatt eller annan statlig skatt eller avgift inte inräknas i beskattningsvärdet.

9,91 procent-regeln

Eftersom beskattningsvärdet utgörs av vederlaget exklusive skatt beräknas skatten som ett pålägg med 4 eller 11 procent av priset för en reklam prestation. Är priset för en reklam prestation exempelvis 1 000 kr exklusive skatt och skattesatsen 11 procent betalar reklamköparen ($1\,000 + 110 =$) 1 110 kr för reklam prestationen. Detta innebär att skatten utgör 9,91 procent av priset inklusive skatt. Denna procentsats – 9,91 procent – ger samma beskattningsresultat som 11 procent av vederlaget exklusive reklamskatten. Om den skattskyldige inte kalkylerat med reklamskatt vid prissättningen och således inte fakturerar skatten öppet beräknas skatten efter 3,85 respektive 9,91 procent av det sålunda totalt fakturerade beloppet. Skulle däremot den skattskyldige i efterhand ta ut skattebeloppet genom pristillägg eller dylikt beräknas skatten efter 4 respektive 11 procent på det fakturerade beloppet. Skillnaden om 0,15 procent respektive 1,09 procent ska redovisas den period då efterfakturerings sker.

RR har i RÅ 78 1:5 prövat frågan. Enligt de bestämmelser som låg till grund för RR:s prövning utgick skatt med 10 procent. RR anförde följande. För att reklamskatt ska anses ingå i vederlag kan inte krävas att säljaren i vederlaget faktiskt kalkylerat in sådan skatt. Det måste anses tillräckligt att vederlaget bestämts slutligt och att säljaren därför inte i efterhand tar ut skattebeloppet av kunden genom pristillägg eller dylikt. I målet saknas anledning antaga annat än att det avtalade priset enligt fakturan är slutligt vederlag. Genom att skatten i förevarande fall beräknats efter 9,09 procent av fakturabeloppet har därför åstadkommit en beskattning med 10 procent av ett beskattningsvärde, i vilket skatten inte ingår.

7.13.1 Skattesatser för bilagor

Såsom tidigare nämnts kan en trycksak som medföljer en publikation antingen utgöra en del (sektion) av publikationen eller en bilaga till denna (se under avsnitt 7.6).

Del av publikation Utgör en trycksak del (sektion) av publikation beskattas annonserna i trycksaken på samma sätt som den publikation som delen medföljer. Skattesatsen för annonserna är sålunda 4 procent om den medföljer allmän nyhetstidning och 11 procent i övriga fall.

Bilaga Utgör en medföljande trycksak inte en del av publikationen är trycksaken att anse som en bilaga till publikationen. Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL anses en bilaga till annan publikation än reklamtrycksak dels som självständig trycksak, dels som annons i publikationen. Det innebär att utgivaren av den publikation (huvudpublikationen) som bilagan följer med ska redovisa reklamskatt på vederlaget för att bilagan får följa med huvudpublikationen. Finns det annonser i bilagan blir utgivaren av bilagan skattskyldig för dessa annonser.

Skattesatsen för offentliggörandet av annonser i ett annonsblad är alltid 11 procent.

När det gäller beskattningen av trycksak såsom annons i publikation är skattesatsen 4 procent om den utgör bilaga till allmän nyhetstidning och 11 procent i övriga fall.

Domar finns refererade i avsnitt 7.6.

7.14 Beskattningsvärde

Beskattningsvärde Beskattningsvärdet utgörs enligt 13 § första stycket RSL av vederlaget exklusive skatt i fall som avses i 3 § samt 5 § 1 och 2 samma lag, dvs. för annonser och för offentliggörande av reklam. Detta innebär att skatt tas ut på priset för införande av annonser, visning av reklamfilm, upplåtelse av utrymme för uppsättning av affisch eller annat reklammeddelande etc. Hänsyn ska alltså inte tas till produktion eller framställning av material avsett för offentliggörande (prop. 1972:58 s. 46).

Kringkostnader Huruvida s.k. kringkostnader (sortering, paketering, distribution och uppsättning av skyltar) vid offentliggörande av reklam ska ingå i beskattningsvärdet har prövats i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1987 ref. 19). Av ansökan framgick att säljarna av reklamen tog betalt av köparna för hela kringverksamheten samt att de olika kostnadsdelarna redovisades separat på kundfakturorna tillsammans med vederlaget för utrymmet. RR uttalade att eftersom gränsen mellan vilka kostnader som ska behandlas som offentliggörande och som kostnader som ska behandlas som produktion av material inte

framgår av lagtexten eller av förarbetena, ska kringkostnaderna inte ingå i beskattningsvärdet.

KR i Sundsvall har i tre domar den 24 november 2004 i mål nr 604–610-03, 611–614-03, 615–616-03 avseende s.k. kringkostnader vid offentliggörande av annonser funnit att vid bestämmande av beskattningsvärdet är det vederlag som annonssäljaren rent faktiskt uppbär som är avgörande och att interna kostnader som normalt förekommer i samband med offentliggörande ingår i beskattningsvärdet. Någon reduktion av beskattningsvärdet för kostnader som normalt förekommer vid offentliggörandet medgavs inte. Domarna är överklagade av den skattskyldige.

7.14.1 Vederlaget

Med vederlag avses enligt första stycket anvisningarna till 13 § RSL det avtalade priset, däri inräknat avtalade pristillägg enligt faktura eller annan handling.

Om vederlag inte utgår eller om vederlaget uppenbarligen understiger vad som är skäligt utgörs vederlaget enligt 13 § andra stycket RSL av belopp som svarar mot skäligt vederlag.

Skäligt värde

Enligt fjärde stycket av anvisningarna till 13 § RSL bestäms skäligt värde enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs för marknadsvärde i 61 kap. IL. Detta innebär att vederlaget ska bestämmas utifrån det belopp den skattskyldige skulle ha erhållit som ersättning för reklamtjänsterna under jämförbara förhållanden.

Beskattningsvärdet för annonser där vederlag inte utgår utgörs i regel av det pris som anges i publikationens annonstaxa med avdrag för den högsta rabatt som normalt lämnas till utomstående företag vid motsvarande annonsering. Om annonstaxa inte finns beräknas beskattningsvärdet på sådant sätt att det svarar mot skäligt vederlag.

Ersättningsannons

Som tidigare nämnts utgör s.k. ersättningsannonser ett särskilt slag av annonser som införs utan vederlag. Sådana införs som rättelse av annons som vid första införandet innehållit tryckfel eller andra felaktigheter som utgivaren av publikationen svarar för. För sådana ersättningsannonser utgår inte reklamskatt (se SkU 1972:29 s. 8 och Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam).

I detta sammanhang kan också nämnas de s.k. gluggannonserna. Sådana annonser införs ofta i publikationer för att

fylla ut en spalt och innefattar ofta reklam för utgivaren av publikationen. Skattskyldigheten för sådana annonser behandlas under avsnitt 7.9.1.

Villkorlig rabatt	Villkorlig rabatt som utgår vid betalning i efterhand inom viss tid får enligt andra stycket av anvisningarna till 13 § RSL inte avräknas från vederlaget. Som exempel på villkorliga rabatter anges i SOU 1972:6 s. 111 kassarabatter.
Factoring	Det förekommer att fordringar som uppkommer i yrkesmässigt bedriven rörelse överläts till ett s.k. factoringföretag. Den del av fordringsbeloppet som factoringföretaget tillgodoräknar sig får inte reducera beskattningsvärdet.
Växel	I det fall växel eller annat skuldebrev accepteras som betalning uppgår vederlaget till växelns nominella belopp respektive det belopp som angetts i skuldebrevet. Får den skattskyldige därutöver annat vederlag ska även detta inräknas i beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet påverkas inte av om sådant skuldebrev diskonteras i bank. Diskonteringskostnaderna får således inte reducera beskattningsvärdet.
Faktureringsavgift	Har avgift tagits ut för att helt eller delvis täcka kostnaderna för fakturering, räknas avgiften inte in i beskattningsvärdet om denna debiterats särskilt på fakturan och med ett belopp som kan anses skäligt (se Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam).
Definitiv rabatt	Definitiva rabatter ingår <i>inte</i> i vederlaget (jämför 18 § RSL beträffande avdrag). Som exempel på definitiva rabatter kan nämnas s.k. ”beloppsrabatter”, ”gångrabatter” samt förmedlingsprovision (se nedan). Med ”beloppsrabatt” menas att ett lägre pris erhålls vid en beloppsmässigt större beställning. Med ”gångrabatt” menas att priset rabatteras med exempelvis 1 procent vid den andra beställningen av samma trycksak, med 3 procent vid den tredje, med 5 procent vid den fjärde osv.
Förmedlingsprovision	Provision eller annan gottgörelse till reklamförmedlare, s.k. förmedlingsprovision, betraktas som en definitiv rabatt. Sådan ersättning ska därför inte inräknas i vederlaget. SRN har i ett förhandsbesked den 19 maj 2000 bedömt om förmedlingsprovisioner som ett tidskriftsutgivande bolag utger till sitt dotterbolag, ett särskilt annonsbolag, ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av reklamskatt. SRN förklarade att den förmedlingsprovision som avsågs med angivna

**Gemensamt
vederlag**

förutsättningar ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av beskattningsvärdet enligt 13 § RSL.

Reklamskatten ska endast drabba kostnaderna för offentliggörandet av reklam och annonser, detta medför ibland att vederlaget för reklam prestationen kan vara gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer. Enligt tredje stycket av anvisningarna till 13 § RSL ska beskattningsvärdet i sådana fall bestämmas efter uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

KR i Stockholm tog den 4 mars 1988 i mål nr 2360-1987 ställning om gemensamt vederlag vid sponsorbidrag. KR uttalade att det inte hade visats att någon del av sponsorbidragen skulle avse något annat än reklamtjänster. Allmänna ombudet förklarade sig, för att en betryggande säkerhetsmarginal skulle erhållas, inte motsätta sig att den skattepliktiga delen av vederlaget anses utgöra 75 procent av den totala ersättningen. KR anför att det i målet inte har visats att någon del av sponsorbidragen skulle avse något annat än reklamtjänster. Med hänsyn till vad som förevarit fann KR att den reklamskattepliktiga delen av vederlaget borde beräknas utgöra endast 75 procent av den totala ersättningen. (Den skattskyldige hade yrkat att endast 5 procent av sponsorerersättningen skulle anses som skattepliktigt.)

För att kunna bedöma hur stor del av den skattskyldiges tjänster som kan hänföras till annonsutformning måste en bedömning göras i varje enskilt fall, dvs. varje annons för sig.

SRN har i två förhandsbesked den 7 april 2000 ansett att RSL:s bestämmelser inte medger att från vederlaget för upplåtelse av annons avräkna vissa kostnader för utgivningen, bl.a. distributionskostnader, marknadsföringskostnader och intern annonsförsäljning. Förutsättningar för förhandsbeskeden är att bolagen inte mot avtalat pris tillhandahållit en annonsör någon annan prestation än upplåtelse av ett annonsutrymme i den av bolaget utgivna tidningen. SRN gjorde följande bedömningar. Det med annonsören avtalade priset avser i sin helhet upplåten annons i tidningen. 13 § RSL och anvisningarna till 13 § RSL, medger inte, vid bestämmande av beskattningsvärdet, att vissa kostnader för produktion och utgivningen av tidningen får avräknas från det erhållna vederlaget.

KR i Sundsvall har i dom den 17 december 2002, mål nr 3113-1999, bedömt huruvida kreativt arbete, intern ackvisition och distribution av kataloger skulle ingå i beskattningsvärdet för

annonserna i katalogerna. Avseende kreativt arbete uttalade KR att en reklamsäljares insatser för annonsutformning, s.k. kreativt arbete, är en sådan prestation som kan medföra en särskild kostnad för annonsören vid sidan av kostnaden för införingen av annonsen i publikationen. Någon avräkning med automatik kan emellertid inte ske. Det bör istället enligt KR:s mening ankomma på bolaget att, i ett fall som det förevarande, visa att vederlaget varit gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer, dvs. det kreativa arbetet. Detta kan ske genom särredovisning av skattefria kostnader vid debitering av annonsörerna eller på annat sätt. Bolaget hade fakturerat sina annonsörer enligt en prislista där priset för olika tilläggsuppgifter varit fastställda. Utredningen bolaget hade presenterat angående kreativa kostnader framstod enligt KR som så pass schablonartad att den inte kunde läggas till grund för en bedömning av om i vad mån kreativt arbete hade utförts i de enskilda fallen. KR avslog bolagets överklagande. KR avslog även bolagets överklagande gällande intern ackvisition och distributionskostnader.

KR i Sundsvall har i ett flertal fall prövat frågan om beskattningsvärde för annonser, se även domar den 4 februari 2002 mål nr 397–398-2000, den 16 december 2002 mål nr 464-2000, den 17 november 2003 mål nr 1049-2000 (denna dom är överklagad) och den 9 december 2003 mål nr 1156–1161-00.

Produktionskostnader

I RÅ 2001 not 111 fastställde RR SRN:s förhandsbesked. Av handlingarna framgick inte klart i vad mån bolagets avtal med en annonsör om införande av en annons mot visst vederlag avser annan prestation än enbart upplåtelse av annonsutrymme. SRN utgick från den förutsättningen att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med en annonsör om annan prestation än en sådan upplåtelse. SRN gjorde bedömningen att de angivna kostnaderna som bolaget har för produktion och utgivning av tidningen, såsom t.ex. lönekostnader, provisioner till anställda annonssäljare, marknadsföringskostnader, distributionskostnader med flera kostnader som bolaget angivit i ansökningen inte får avräknas vid bestämmande av beskattningsvärdet.

Kreativt arbete

Ersättning för s.k. kreativt arbete dvs. annonsutformning ingår inte i vederlaget. Beskattningsvärdet för annonser utgörs av vederlaget för offentliggörande av annons (prop. 1971:28 s. 8).

KR i Sundsvall har den 5 maj 2004 mål nr 1201-03 gjort följande bedömning avseende s.k. kreativt arbete. Av utredningen framgick inte annat än att annonsvederlaget beräknats

utifrån en enhetlig prislista där själva annonsinförandet och annonsens storlek bestämt priset oavsett det kreativa arbete som utförts. Av bolagets egna uppgifter framgick att branschförhållanden och företagsekonomiska hänsyn lett till att vad betalningen innefattat varit dolt för kunden, dvs. inbakat i priset. KR fann att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med varje annonsör om att utföra visst angivet kreativt arbete. Av detta följde att det med annonsörerna avtalade priset i sin helhet avsåg upplåtelse av annonsutrymme. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR har i dom den 18 maj 2004 mål nr 2588-2589-03 funnit att annonsvederlaget beräknats utifrån ett fast millimeterpris oavsett om något kreativt arbete utförts eller inte. Bolaget hade inte mot särskilt pris avtalat med varje annonsör om att utföra visst angivet kreativt arbete. Av detta följde att det med annonsörerna avtalade priset i sin helhet bedömdes avse upplåtelse av annonsutrymme. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i tre domar den 24 november 2004 i mål nr 604–610-03, 611–614-03, 615–616-03 gjort följande bedömning avseende s.k. kreativt arbete vid annonsutformning. Det ankommer på skattskyldig som gör gällande att vederlaget varit gemensamt för sådana prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer att visa att så varit fallet i varje enskilt fall. Detta kan ske genom särfakturerings av icke skattepliktiga prestationer vid debitering av annonsörerna eller på annat sätt. Bolagets utredning visade inte att vederlaget i de enskilda fallen avsett annat än själva upplåtelsen av annonsutrymme. Domarna är överklagade av den skattskyldige.

Internet-publicering

Av SOU 1988:17 s. 101 och SOU 1997:53 framgår att publicering på Internet inte omfattas av RSL.

I RSV:s skrivelse den 28 april 2003, dnr 2874-03/100, redogörs för verkets inställning avseende reklamskatt vid publicering på Internet.

För att en utgivare som erhållit ersättning för att offentliggöra en annons i såväl tryckt media som på Internet ska vara berättigad att dela upp ersättningen krävs enligt RSV:s uppfattning att det vid tillfället för köpet av annonsplatsen stått klart för köparen att köpet avsett båda dessa tjänster. Priset för respektive tjänst bör framgå av de uppgifter som köparen erhållit. För att vederlaget inte i sin helhet ska anses omfattas

av beskattningsvärdet för reklamskatt bör krävas underlag till stöd för att ersättningen avsett båda prestationerna. Detta kan fullgöras genom att faktura eller liknande där priset för respektive prestation tydligt framgår kan uppvisas.

För att den uppdelning som en tidningsutgivare gjort ska godtas bör krävas att den framstår som skälig. Om införande av en annons i både tryckt media och på Internet betingar samma, eller lägre, pris som införande i bara den tryckta publikationen kan enligt RSV:s uppfattning någon uppdelning inte göras.

KR i Sundsvall har den 26 maj 2004 mål nr 1512–1514-03 bedömt frågan om hur beskattningsvärdet ska beräknas vid publicering både i mässkatalog och på Internet. KR fann – mot bakgrund av bristerna i det av bolaget redovisade underlaget samt att höjningarna av avgifterna för företagspresentation delvis kan ha andra orsaker – att gjorda avgiftshöjningar skäligen kan anses till hälften ha sin grund i presentationerna på Internet. Domen är överklagad av den skattskyldige.

7.15 Beskattningsmyndighet, registrering, deklaration m.m.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. Om annonsblad införs till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde, ska reklamskatt erläggas till Tullverket, 26 § första stycket RSL.

Registrering

Av 3 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt RSL.

Redovisningsperiod

Enligt 21 § RSL omfattar redovisningsperioden en eller två kalendermånader.

Redovisningsperioden är *en månad* för de skattskyldiga som, i förekommande fall efter sådan återbetalning eller befrielse som avses i 24 § RSL, för närmast föregående beskattningsår redovisat eller skulle ha redovisat reklamskatt med minst 300 000 kr.

För övriga skattskyldiga är redovisningsperioden *två månader* om inte beskattningsmyndigheten beslutat att redovisningsperioden ska vara helt beskattningsår.

För en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr får Skatteverket enligt 10 kap. 16 a § SBL besluta om att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Ett sådant beslut upphör att gälla

om den skattskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad under vilken konkursbeslutet har meddelats.

7.15.1 Avdrag enligt 18 § RSL

Enligt 18 § RSL får avdrag göras i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av reklamskatt för

1. återbäring, bonus eller annan förmån som inte utgör villkorlig rabatt för den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen,
2. förlust på fordran för vilken reklamskatt redovisats.

Återbäring m.m.

Vad gäller sådan förmån som avses under 1 och som avser annons i periodisk publikation för vilken skattskyldigheten inträtt under tidigare kalenderår medges avdrag för den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen, dock högst uppgående till beloppet av den skatt som den skattskyldige erlagt eller haft att erlagga för det tidigare året. Avdraget ska i förekommande fall minskas med belopp som återbetalats enligt 24 § RSL.

Beträffande avdrag för förmåner under 1 bör den redovisningskyldige upprätta kreditnota eller motsvarande handling som visar vad förmånen avser.

Kundförlust

När det gäller avdrag enligt 2, dvs. kundförluster, medges avdrag först sedan förlusten är konstaterad. Med konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlusten ska bedömas för varje fordran för sig. Den skattskyldige måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalning.

7.15.2 Arkivering

Två år

Enligt 31 § RSL ska skattskyldig under en tid av två år bevara ett exemplar av varje trycksak han framställt. Trycksakerna ska härvid bevaras på ett sådant sätt att kontroll kan utföras.

Trycksaker som är särskilt dyrbara eller skrymmande behöver inte bevaras på annat sätt än i form av skisser, fotografier eller dylikt, RSV:s allmänna råd om skatt på annonser och reklam 2002:42.

7.16 Återbetalning av reklamskatt m.m.

24 § RSL

Enligt 24 § första stycket RSL ska beskattningsmyndigheten återbetala så stor del av den erlagda skatten för ett beskattningsår som svarar mot en skattepliktig annonsomsättning om, såvitt avser självständig periodisk publikation som har karaktär av dagspress, högst 12 miljoner kronor för helt år och, såvitt avser självständig periodisk publikation som har karaktär av populärpress eller fackpress, högst 6 miljoner kronor för helt år. Utgivning av annonsblad, program, katalog eller liknande trycksaker berättigar, enligt första stycket av anvisningarna till 24 § RSL, inte till återbetalning.

Återbetalning, som normalt sker efter utgången av varje halvt beskattningsår, ska ske till skattskyldig som har erlagt reklamskatt för annonserna i fråga. Det belopp som återbetalas får, såvitt avser första halva beskattningsåret, inte överstiga skatten på en omsättning som uppgår till hälften av de ovan nämnda beloppen. Föreligger synnerliga skäl kan beskattningsmyndigheten enligt 24 § tredje stycket RSL återbetala skatt tidigare än vad ovan sagts.

Beslut om återbetalning av skatt enligt 24 § RSL är, enligt 11 kap. 1 § andra stycket 5 a SBL, beskattningsbeslut.

Befrielse

Beskattningsmyndigheten har även enligt 24 § andra stycket RSL möjlighet att medge befrielse från skyldigheten att inbetala reklamskatt. För att befrielse ska kunna medges krävs att den skattskyldige är berättigad till återbetalning enligt 24 § första stycket RSL och att den skattepliktiga omsättningen för publikationen i fråga kan förväntas med säkerhet inte överstiga 12 respektive 6 miljoner kronor för ett helt år. Det bör i detta sammanhang observeras att en befrielse från skyldigheten att inbetala reklamskatt inte innebär att den skattskyldige befriats från sin skyldighet att avge deklaration.

Självständig periodisk publikation

Enligt prop. 1971:28 s. 11 anses som självständig i princip varje periodisk publikation som ges ut under ett eget namn. Om en periodisk publikation kommer ut i flera editioner under samma namn betraktas de olika editionerna inte som självständiga. Om huvudtidning och avläggare – dvs. periodisk publikation som kommer ut under eget namn med delvis eget material, men som i övrigt innehåller samma material som huvudtidningen har samma redaktionella innehåll, anses huvudtidningen och avläggaren som *en* periodisk publikation.

KR i Sundsvall har i dom den 28 juni 2004 mål nr 631-03 bedömt frågan om fyra publikationer kan anses utgöra en självständig periodisk publikation. Frågan gällde endast tolkningen av begreppet självständig i 24 § RSL. Enligt KR:s mening var de aktuella publikationerna som samtliga utges under fyra olika namn, innehållsmässigt till övervägande del identiska. KR fann att tidningarna som ges ut under fyra olika namn vid tillämpning av RSL ska anses som en självständig periodisk publikation.

Enligt 6 § presstödsförordningen (1990:524) ska en självständig publikation ha minst 51 procent eget redaktionellt innehåll. Vad som är att anse som en periodisk publikation har tidigare behandlats under avsnitt 7.7, i vilket även lämnats en definition av vad som avses med begreppen dagspresskaraktär.

Om en tidning eller en tidskrift med flera editioner eller med avläggare är att anse som en självständig publikation beräknas det återbetalningsberättigade avdraget på den sammanlagda skattepliktiga omsättningen.

Återbetalning

Hur redovisad reklamskatt i förekommande fall återbetalas belyses av följande utdrag ur skatteutskottets betänkande 1971:30 i anledning av prop. 1971:28 med förslag till införande av annonsskatten (s. 8 f.).

”Om en veckotidning under första halvåret har en annonsomsättning på 1,4 miljoner kr återbetalas snarast efter utgången av första halvåret 140 000 kr eller hela det inbetalade skattebeloppet. Ökar annonsomsättningen under andra halvåret till 1,9 miljoner kr återbetalas efter årets utgång av den inbetalade skatten på 190 000 kr endast 160 000 kr. Skulle det omvända förhållandet föreligga mellan de två halvåren bör den första utbetalningen maximeras till 150 000 kr och samma belopp utbetalas efter årets utgång. Om en tidning nedläggs eller startar under loppet av ett kalenderår bör återbetalningen på motsvarande sätt proportioneras. Som huvudregel skall gälla att återbetalningen aldrig får överstiga den erlagda skatten. Om synnerliga skäl föreligger – exempelvis tillfälliga likviditetssvårigheter, som kan äventyra en tidnings utgivande, eller utgivningen av tidningen upphör – bör RSV kunna i förtid restitueras skatt inom de angivna gränserna. Ränta bör inte utgå på restituerad skatt.”

Det av skatteutskottet lämnade exemplet gäller i fråga om den lydelse som den mot 24 § RSL svarande regeln i annonsskatteförordningen (SFS 1971:170) hade då, nämligen att skatt som

svarade mot en skattepliktig omsättning om högst 3 miljoner kr för helt år återbetalades.

Annonssblad

Som annonsblad anses, enligt anvisningarna till 24 § RSL, en publikation som innehåller annonser och som till övervägande del tillhandahålls gratis eller till ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt. RSV har i ett förhandsbesked den 26 juni 1981 funnit att en publikation som gavs ut av en socialförvaltning och som kom ut med åtta nummer per år var ett annonsblad. Publikationen, som innehöll annonser, delades ut gratis till alla pensionärer i kommunen samt till personer som under året fyllde 64 år.

KR i Sundsvall har i dom den 14 oktober 1999, mål nr 1065-1996 funnit att reklamskatt ska utgå med 11 procent av beskattningsvärdet för annonserna i en gratisutdelad publikation som kom ut med fem nummer per vecka.

Medlemstidning

Medlemstidningar och liknande anses normalt inte utgöra annonsblad på grund av att de inte anses tillhandahållna gratis utan mot ersättning genom medlemsavgiften, se SkU 1975:12, s. 11.

I RÅ 1997 not 49 ansågs en publikation, som utges av en taxi-förening, inte vara ett annonsblad. Medlemsavgiftens storlek var inte helt korrelerad till antalet anställda hos respektive medlem, men detta medförde inte att publikationen ansågs tillhandahållna gratis till de anställda, utan medlemmarna fick genom sina avgifter anses lämna ersättning även för de anställdas exemplar av publikationen.

Minst hälften

Skatteutskottet uttalade i sitt betänkande (SkU 1974:34, s. 16 f.) att bestämmelsen om gratisutdelningens storlek skulle tolkas så att minst hälften av en periodisk publikations upplaga måste vara betald genom abonnemang eller lösnummerförsäljning för att publikationen inte ska betraktas som ett annonsblad. Tillfälliga förändringar i förhållandet mellan såld och gratisutdelad andel av upplagan bör inte påverka bedömningen, exempelvis en nedgång i lösnummerförsäljningen eller en ökning av den tidigare upplagan. Om däremot en periodisk publikation i ett inledningsskede till mer än hälften delas ut gratis eller tillhandahålls till ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt så är den att anses som ett annonsblad under förutsättning att även övriga förutsättningar härför är uppfyllda, se RÅ 1981 Aa 45.

KR i Sundsvall har i dom den 1 september 2003, mål nr 1858-1859-01 och 3219-01 bland annat tagit ställning till om en

tidning under perioden september 1999 till augusti 2000 var att anse som annonsblad. KR fann att någon lagbestämmelse eller annan föreskrift som närmare reglerar hur beräkningen av storleken på den betalda delen av en publikations upplaga ska ske har inte utfärdats. Vid angivna omständigheter måste det anses godtagbart att beräkningen av storleken av den betalda delen utgår från upplagans totala sammansättning under en tidsperiod av ett kalenderår (jfr även RÅ 1981 Aa 45). Efter- som den betalda delen av tidningens upplaga under kalender- åren 1999 och 2000 överstiger hälften, ska publikationen därför inte anses som annonsblad under perioden september 1999 till augusti 2000.

Skäligt pris

Den i lagen intagna regeln om skäligt pris avser att hindra att regeln om gratisutdelning kringgås genom att en publikation åsätts ett symboliskt pris. Regeln innebär inte att priset på en publikation behöver stå i någon bestämd relation till framställningskostnaden (se SkU 1974:34, s. 17).

SRN har prövat frågan om olika tidningar skulle bedömas ha rätt till återbetalning enligt 24 § RSL. I ett förhandsbesked den 12 januari 1999 rörde det sig om ett bolag som skulle tillämpa s.k. blockabonnemang. SRN fann att det av bolaget angivna prenumerationspriset inte kunde anses utgöra ett pris som avsevärt understeg vad som kunde anses vara skäligt. Detta även om bolaget avsåg att tillämpa förfarandet med blockabonnemang. I ett annat förhandsbesked delade RR (RÅ 2000 not 103) SRN:s bedömning avseende företag som betalade för de anställdas prenumerationer. SRN fann att detta förhållande inte medför att publikationen vid den aktuella bedömningen i dessa fall ska anses tillhandahållen gratis.

KR i Sundsvall har i flera domar prövat frågan om vad som är ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt.

I dom den 19 december 2002 mål nr 1802-2000 uttalade KR i Sundsvall att som riktmärke för bedömning om vad som anses som ett skäligt pris för den aktuella publikationen bör ligga det pris en publikation av förevarande slag normalt betingar sig i handeln. Jämförelse får således göras med publikationer med liknande innehåll och utseende.

I KR:s i Sundsvall dom den 18 mars 2003 mål nr 1650-1651-2000 där enligt ett avtal med en förening fick föreningens medlemmar betala 69 kr per år för 11 nummer av publika- tionen ifråga (ordinarie prenumerationspris var 545 respektive 570 kr). Frågan var om priset avsevärt understiger vad som är

skäligt. Med bakgrund av vad som framkommit i målet om de överväganden bolaget gjort vid prissättningen av publikation vid försäljningen till föreningen och med beaktande särskilt av Skatteutskottets uttalande (SkU 1974:34 s. 17) som talar för en försiktig bedömning när det gäller det skäliga priset, finner KR att det pris till vilket tidningen tillhandahållits föreningen inte kan anses utgöra ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

KR i Sundsvall har i dom den 26 augusti 2003 mål nr 3012–3013-2001 haft att ta ställning till när ett bolag hävdade att en del av ersättningen från vissa annonsörer var ersättning för bulkdistribution av tidningen. KR fann att det inte kunde anses visat eller gjorts sannolikt att de aktuella fakturorna avsett annat än ersättning för bilagor och annonser införda i tidningen. Med hänsyn härtill och då prenumerationsintäkterna i övrigt varit mycket begränsade fann KR att tidningen till övervägande del tillhandahållits gratis.

KR i Sundsvall har i dom den 29 juni 2004 mål nr 2489–2490-2001 bedömt frågan om en publikation ska anses till övervägande del tillhandahållen gratis och om en annan publikation åsatts ett symboliskt pris. Den skattskyldige ansåg att de exemplar av en publikation som skickas gratis till samhällsnyttiga institutioner inte skulle inräknas i den del av upplagan som är tillhandahållen gratis utan dessa exemplar skulle istället jämföras med överupplagor. KR fann att det saknades stöd i förarbeten och praxis för att beakta syftet med gratisutdelningen av exemplar av en publikation. KR ansåg det ostridigt att publikationen till övervägande del tillhandahållits gratis och skäl att jämföra publikation med överexemplar som går till makulatur kunde inte anses föreligga. Vad gäller den andra publikationen lämnades nya statistikuppgifter in avseende upplagan. KR fann med hänsyn till de rättade uppgifter bolaget lämnat med stöd av åberopat TS-intyg översteg de betalda exemplaren 50 procent av den totala upplagan. Bolaget var därför inte skattskyldig för den utgåvan. Domen är överklagad av den skattskyldige.

KR i Sundsvall har i dom den 18 augusti 2004 mål nr 1956-02 tagit ställning till om en publikation under åren 1997 och 1998 var att anse som ett annonsblad. Olika kunder betalade mellan 62,50 kr och 75 kr inklusive mervärdesskatt per exemplar. För en särskild kund hade år 1997 betalning skett med cirka 1,70 kr per prenumeration om fyra nummer alltså cirka 42 öre per publikation. Under år 1998 hade betalning skett till samma

kund med cirka 47 kr per prenumeration och cirka 11,75 kr per publikation. KR fann att det pris som har betalats per exemplar under år 1997 var så lågt att det i det närmaste fick betecknas som symboliskt och publikationen under detta år skulle anses vara ett annonsblad. Vidare fann KR att det pris till vilken aktuell publikation under år 1998 tillhandahållits inte kunde anses utgöra ett pris som avsevärt understeg vad som var skäligt.

I det föregående har talats om populärpress, fackpress, program samt katalog. Inget av dessa begrepp har definierats i lagen eller dess förarbeten. Rent allmänt kan begreppen definieras enligt följande.

Populärpress: periodiska publikationer som vänder sig till en bred läsekrets och som främst har ett underhållande syfte, även om innehållet ofta är av informativ karaktär. Bland de publikationer som utgör populärpress kan nämnas de s.k. veckotidningarna. I RÅ 1982 Aa 140, en periodisk publikation vars innehåll till dominerande del bestod av annonser och som till en mycket begränsad del av redaktionell text har inte ansetts ha karaktär av dagspress, populärpress eller fackpress. Ställningstagandet motiverades med att publikationens innehåll till dominerande del bestod av annonser och till en mycket begränsad del av redaktionell text.

Fackpress: tidskrifter som är specialiserade till sitt innehåll och som vänder sig till personer inom ett speciellt yrke, med ett speciellt intresse eller dylikt, se t.ex. RÅ 1975 Aa 363 och RÅ 1976 Aa 35. I ett förhandsbesked den 28 december 1994 har RSV funnit att en betald publikation som kom ut med fyra nummer per år var att bedöma som en handbok och inte fackpress. Rätt till återbetalning förelåg inte.

Program: förteckning över exempelvis uppträdande personer och deras roll eller nummer vid teaterföreställning, konsert, idrottsevenemang och dylikt.

Katalog: en efter vissa grunder upprättad förteckning över t.ex. medlemmar eller föremål.

25 § RSL

Enligt 25 § RSL ska beskattningsmyndigheten också återbetala reklamskatt som skattskyldig erlagt trots att han inte varit redovisningsskyldig.