

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTEVERKET

Nr 11-12 1972

Reklamskatten

Av assessorn Leif Lindstam

Sedan den 1 juli 1971 utgår annonsskatt för annonser i periodiska publikationer som ges ut inom landet enligt bestämmelserna i förordningen (1971:170) om annonsskatt (AF). Skatten är 6 % för annonser i dagspress och 10 % för annonser i andra publikationer. Annonsskatten infördes i syfte att skapa ekonomiskt utrymme för ett utvecklat stöd till dagspressen och en förbättrad samhällsinformation. Skatten tillkom innan reklamutredningen presenterat sina överväganden i reklamskattefrågan och kunde mot denna bakgrund ses som inledningen till en kommande generell beskattning av reklam eller som en provisorisk åtgärd i avvaktan på att en sådan beskattning införs.

Reklamutredningen lämnade i januari 1972 sitt betänkande Reklam I Beskattning av reklamen (SOU 1972:6), som innehöll ett förslag om en allmän reklambeskattning med skattesatsen 10 %. Betänkandet låg till grund för proposition 1972:58 som med vissa ändringar antogs av riksdagen (SkU 1972:29, rskr 202). Därefter har utfärdats förordningen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RF). Utredningen har också överlämnat en promemoria (Ds U 1972:2) Om beskattning av reklamtrycksaker.

Utredningen angav i sitt betänkande att dess överväganden beträffande reklamskatten inte var avslutade. Bl a skulle man ytterligare undersöka möjligheterna att utnyttja skatteinstrumentet som ett medel att styra reklamens innehåll. Skälet till att reklamskatt införs redan dessförinnan är att det bedömts nödvändigt att utöka det nuvarande stödet till pressen. En utbyggnad av annonsskatten till en mera allmän reklamskatt ger de ekonomiska möjligheterna härtill. En sådan omläggning innebär också att missgynnandet av pressen i förhållande till andra reklammedia upphör. Den dämpning av reklamutbudet, som kan bli följden av reklamskattens införande har dessutom setts som en positiv effekt.

Allmänt

Reklamskatten skall träffa reklam avsedd för den svenska marknaden, oberoende av om de utbudna nyttigheterna tillhandahålls i Sverige eller utomlands. Reklam som riktar sig till mottagare utom landet beskattas däremot inte, vilket gäller även om det är ett svenskt företag som står bakom reklamen.

När det gäller beskattning av annonser bygger RF i stora delar på den nuvarande annonskatten. En redogörelse för den sistnämnda finns i SN 1971/7. I det följande berörs därför endast kortfattat eller inte alls sådana bestämmelser som utan ändring överförts från annonskatten till reklamskatten.

Reklamskatten träffar tre kategorier reklam, nämligen

- annonser i olika slag av trycksaker
- film-, flyg-, ljus-, ljud- och utomhusreklam
- reklamtrycksaker

I fråga om de två först nämnda kategorierna beskattas offentliggörandet av annonser eller reklamen. I fråga om reklamtrycksaker beskattas däremot framställningen av trycksaken. Skattesatsen är 6 % för annonser i dagspressen och 10 % i övrigt.

Begreppet trycksak används i betydelsen avtryck, som framställts i flera lika exemplar i tryckpress eller genom screenförfarande. Alster framställda genom stencilering, hektografering, ljuskopiering eller fotokopiering räknas därför inte som trycksaker. Däremot kan trycksak i förordningens mening framställas på t ex kontorsoffsetmaskin.

Begreppet reklam har definierats som meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst. Reklam kan föreligga även i fråga om erbjudande om inköp av vara etc. Detta är dock av förhållandevis liten betydelse eftersom inköpserbjudanden torde vara vanligast i annonsform och annonser beskattas — som framgår av det följande — oberoende av deras innehåll.

Vidare används uttrycket reklamtrycksak om trycksak som framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam. Brevpapper, kuvert och annan kontorsmateriel samt förpackning, etikett och annat alster med tryck av underordnad betydelse i förhållande till användningen anses inte utgöra reklamtrycksak.

Skatteplikt

I fråga om *annonser* skiljer man i författningen mellan annonser som avser reklam och andra annonser. Reklamannonser är skattepliktiga även om de införs utan vederlag, under det att övriga annonser är skattepliktiga endast om vederlag utgår för annonsen. Med annons avses särskilt utrymme som upplåtits åt annan än trycksakens utgivare eller som tagits i anspråk av utgivaren för eget meddelande. Att därmed inte avses redaktionell text eller liknande i t ex tidning är uppenbart. Vad som åsyftas är utrymme som används för utgivarens eget kommersiella syfte.

I förhållande till AF föreligger två skillnader. Annonser beskattas inte endast när

de införs i vissa periodiska publikationer utan också när de införs i andra trycksaker. Vidare beskattas reklamannonser även om vederlag inte utgår, vilket innebär bl a att tidningsföretag, som i sin tidning erbjuder läsarna att köpa varor genom företaget, skall betala reklamskatt härför.

Från skatteplikten för annonser gäller vissa undantag. Sålunda undantas annons i publikation som ges ut på främmande språk för spridning huvudsakligen utomlands. Utländsk publikation kan tänkas innehålla annonser avsedda helt eller delvis för den svenska marknaden. Sådana annonser beskattas inte till någon del i Sverige, trots att publikationen i vissa fall kan ha sin huvudsakliga spridning här. Annonser i svenskspråkig publikation kan också vara fria från skatt, nämligen om publikationen inte sprids här utan utomlands.

Vidare undantas annons i trycksak när annonsen avser endast trycksaken eller kommande nummer av denna eller, i fråga om bok, annan bokutgivning av samme förläggare. Slutligen undantas också annons i reklamtrycksak, när annonsen avser utgivarens egen verksamhet. Skälet till sistnämnda undantag är att reklamtrycksaken beskattas i denna sin egenskap. Att då också beskatta offentliggörandet av den reklam trycksaken innehåller har inte ansetts nödvändigt. Om utgivaren av reklamtrycksaken däremot tar in annonser för andras räkning i trycksaken är dessa skattepliktiga. Bilaga till reklamtrycksak räknas i motsats till bilagor till andra trycksaker inte som annons i trycksaken.

Undantaget från annonskatt för annons i medlemsblad eller i organ för sammanlutning med visst ideellt syfte eller i personaltidning, program eller katalog saknar motsvarighet i fråga om reklamskatten. Några mer omfattande konsekvenser kommer detta dock knappast att medföra. I flertalet fall kommer återbetalning att ske av hela den skatt som betalats — i den mån skatt kommer att behöva betalas — enligt regler som behandlas nedan.

Skatteplikt för *reklam i övrigt* föreligger bl a när reklamen återges i skiljustidning, i eller i anslutning till trafikmedel, butikslokal, sportanläggning, teater eller liknande lokal, på fastighet eller allmän plats eller på annat motsvarande sätt. I första hand avses här affischering utomhus och inomhus. Något krav på att reklamen skall ske genom återgivning av text eller bild eller med hjälp av trycksak har inte ställts upp. I uttrycket meddelande, som använts i definitionen av reklambegreppet, kan dock möjligen komma att läggas den betydelsen att det skall vara fråga om återgivning av text eller bild. Härigenom skulle uppställning av en vara eller modell av en vara på t ex allmän plats falla utanför det skattepliktiga reklamområdet. Reklammeddelandet kan återges även genom målning direkt på underlaget eller genom visning av ljusbilder. Flygreklam är skattepliktig enligt denna punkt liksom ljusskyltar och andra skyltar.

Det förtjänar påpekas att nu avsedd beskattning tar sikte på offentliggörandet av reklam. Om en butiksinnehavare låter annan näringsidkare sätta upp affischer eller annan reklam i lokalen är det fråga om skattepliktig reklam. Dessutom tillkommer, som framgår nedan, att reklamtrycksak beskattas i sin egenskap av reklamtrycksak.

Däremot beskattas inte sådan reklam enligt denna punkt som har avseende på det företag som disponerar över reklamutrymmet eller det företagets verksamhet eller utrymmet för reklamen. Härigenom faller utanför beskattningen reklamskyltar m m som sätts upp i butikslokaler, trafikmedel och liknande och som avser varor, tjänster eller andra nyttigheter som tillhandahålls i lokalen. Vidare faller utanför det skattepliktiga området ljusskyltar och andra skyltar som placeras utanför butikslokal, kontor eller annan arbetsplats och som avser den verksamhet som bedrivs på platsen eller det företag som bedriver verksamheten.

Till det skattepliktiga reklamområdet hör också reklam som återges genom visning av film eller återgivning av ljud. Dessa reklamformer täcks i allt väsentligt redan av närmast föregående punkt. Från skatteplikt har undantagits reklam som avser kommande verksamhet av det slag som bedrivs där reklamen offentliggöres.

Vidare är reklam skattepliktig när den återges genom mässa eller utställning. Därvid beskattas upplåtelse av utrymme på mässa eller utställning. Från skatteplikt har undantagits mässa eller utställning som har permanent karaktär, vilket får ses mot bakgrund av svårigheterna att beskatta ett företags egna visningslokaler. Vidare undantas mässa eller utställning som arrangeras i anslutning till föreningsmöte eller kongress eller liknande tillställning för en sluten krets. Till sist faller utanför beskattningsområdet sådan mässa eller utställning på vilken försäljning av utställda alster utgör ett väsentligt inslag. Sistnämnda undantag har motiverats av att sådan mässa eller utställning kan vara att jämföra med sedvanlig försäljningslokal, som ju inte beskattas.

Det kanske mest diskuterade området är det som utgörs av reklamtrycksaker. Som tidigare angivits beskattas viss reklam i sådana trycksaker på samma sätt som annonser i trycksaker av annat slag. Därtill kommer att reklamtrycksaker beskattas vid framställningen. För att en trycksak skall anges som reklamtrycksak skall den ha framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam. Härigenom elimineras självfallet alla trycksaker som har ett annat huvudsakligt syfte, t ex böcker, tidningar och tidskrifter i allmänhet. I den mån dessa innehåller reklam som är skattepliktig beskattas den endast som annons.

Vissa trycksaker, som i och för sig kan utgöra reklamtrycksaker, har ansetts ha ett endast medelbart reklamsyfte och därför kunnat ställas utanför beskattningen under förutsättning att de inte alls eller i endast ringa mån innehåller säljargument. Dessa trycksaker har räknats upp i författningen (andra stycket av anvisningarna till 5 §). Bland dem märks prislista, instruktionsbok, bruksanvisning, garantisedel, receptsamling och trycksak som har historiskt, tekniskt, ekonomiskt eller annat vetenskapligt innehåll. Vid bedömningen av trycksakens karaktär skall företags namn, varumärke, symbol för företag och vissa andra uppgifter inte anses som säljargumentering. Därutöver kan de alltså innehålla viss mindre sådan argumentering utan att bli reklamtrycksaker. Med trycksaker med vetenskapligt innehåll avses närmast särtryck av vetenskapliga artiklar, testrapporter o dyl som gäller visst företags produkter och som distribueras av detta företag utan egen nämnvärd säljargumentering.

Tidigare har nämnts att bilaga till trycksak räknas som annons i trycksaken, vilket innebär att meddelanden för utomståendes räkning och egen reklam kan beskattas. Vad nu sagts gäller dock inte bilaga till reklamtrycksak. Ett företag som låter annat företag skicka reklamtrycksak med sin egen reklamtrycksak skall alltså inte betala reklamskatt för distributionen av bilagan. Däremot skall bilagan beskattas i sin egenhet av reklamtrycksak, vilket sker hos den som framställer trycksaken.

Eftersom reklamtrycksaker beskattas i samband med framställningen uppkommer en dubbel beskattning när offentliggörandet också beskattas. I fråga om annonser i reklamtrycksaker elimineras denna effekt. Skattskyldig som skall redovisa skatt för annonser i reklamtrycksak får göra avdrag för skatt som han utgivit för trycksaken, antingen han framställt den själv eller beställt den av annan företagare. Avdraget får dock inte överstiga beloppet av skatten på annonserna.

Riksskatteverket kan på ansökan förordna om undantag från skatteplikt för katalog för sådan postorderförsäljning från företag inom landet som sker i konkurrens med motsvarande försäljning från utlandet. Denna möjlighet har ansetts motiverad av att utländska trycksaker inte alltid kan beskattas vid införseln till landet. Kan svenskt företag visa att dess kataloger beskattas under det att motsvarande utländska företag slipper sådan skatt skall undantag alltså kunna medges från skatteplikt.

Dessutom har Konungen rätt att förordna om ytterligare undantag från skatteplikt. Denna rätt har en motsvarighet i mervärdeskatten och har i det sammanhanget använts mycket sparsamt.

Skattskyldighet

Bestämmelserna om skattskyldighet är uppbyggda på samma sätt som motsvarande regler i AF och i fråga om mervärdeskatten. Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller reklam eller framställer skattepliktig reklamtrycksak. I förtydligande syfte har också angivits att den som arrangerar mässa eller utställning anses offentliggöra den skattepliktiga reklamen och därför är skattskyldig. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör inkomst av rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet. Även om verksamheten ej utgör rörelse är den yrkesmässig om den innefattar ej endast enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller reklam. Om stat eller kommun arrangerar mässa eller utställning räknas detta som yrkesmässig verksamhet.

I enlighet härmed kommer skattskyldighet att åvila ägare av annonsorgan, tryckeri som framställt reklamtrycksak, den som för reklamköparens räkning offentliggör film- eller ljudreklam, trafikreklam eller annan utomhusreklam, fastighetsägare som upplåter plats för reklam samt den som arrangerar sådant deltagande i mässa eller utställning som beskattas.

Som framgår nedan beskattas reklamtrycksaker i princip vid införsel till landet. Om sådan beskattning inte kunnat ske är svensk näringsidkare, som för sin

verksamhet mottagit skattepliktig trycksak från utlandet skattskyldig på samma sätt som om han själv framställt trycksaken.

Den som ger ut trycksak eller disponerar utrymme som används för reklam, t. ex. fastighet, sportanläggning eller trafikmedel, kan låta reklamföretag ha hand om den reklam som skall få ske på utrymmet och uppbära vederlaget härför. Är så fallet är endast reklamföretaget skattskyldigt och alltså inte den som "äger" utrymmet. Detta har betydelse för t. ex. fastighetsägare, som låter affischeringsföretag sätta upp affischtavlor på fastigheten. Skattskyldigheten åvilar då endast det sistnämnda företaget.

Har tryckeri åtagit sig gentemot reklamköpare att framställa reklamtrycksak är tryckeriet skattskyldigt för hela prestationen, även om annat tryckeri eller annat företag anlitas som underleverantör. Den som självständigt utför bokbinderiarbete är dock skattskyldig härför, vilket gäller även om arbetet utförs som underentreprenad.

Det bör särskilt anmärkas att bestämmelser saknas om skattskyldighet för ombud i andra fall än som nämnts nyss. Reklambyråer och andra förmedlare av skattepliktig reklam står därför i princip utanför reklamskatten.

Skattskyldigheten inträder, som nu är fallet både i fråga om mervärdeskatt och annonsskatt, enligt kontantmetoden. På ansökan kan riksskatteverket besluta, att skattskyldighet skall inträda redan när fordran uppkommer (bokföringsmässig redovisning).

Beskattningsvärde m m

Beskattningsvärdet bestäms på i princip samma sätt som gäller i fråga om mervärdeskatt och annonsskatt. Det är alltså vederlaget för den skattepliktiga prestationen som utgör beskattningsvärdet. Utgår inte vederlag eller utgår endast oskäligt lågt vederlag beräknas i stället ett skäligt vederlag, som utgör beskattningsvärdet. Detta har troligen störst betydelse då intressegemenskap föreligger mellan reklamsäljare och reklamköpare men kan givetvis också vara av vikt då företag, t. ex. tidningsägare, offentliggör sådan egenreklam som ej är skattefri.

Särskilda bestämmelser har meddelats om uppdelning av vederlag efter skälig grund då det avser även annat än skattepliktig prestation.

I beskattningsvärdet skall inte inräknas beloppet av reklamskatten.

När det gäller reklamtrycksaker har reglerna om beskattningsvärdets bestämmande utformats på ett i viss mån annat sätt än som eljest gäller. Har ett tryckeri utfört allt arbete med en reklamtrycksak utgörs beskattningsvärdet av den del av vederlaget som avser likvid för sättning, reproduktionsarbete, tryckplåt eller cylinder, papper eller annat tryckunderlag, tryckfärg, tryckning och bokbinderiarbete. I många fall väljer dock trycksakens beställare att själv eller genom annat företag än tryckeriet utföra vissa av de angivna prestationerna. Är så fallet skall värdet härav ändå inräknas i beskattningsvärdet av tryckeriet. Detta får ske med ledning av uppgifter från beställaren eller, om sådana uppgifter inte lämnas, vad som är skäligt. Eftersom

den som självständigt utför bokbinderiarbete avseende reklamtrycksak är skattskyldig härför skall i tryckeriets beskattningsvärde inte inräknas värdet av bokbinderiarbete som ej utförts av tryckeriet eller dess underleverantör.

Postorderföretagens reklamkostnader avser i stor utsträckning postorderkataloger. Dessa skall ersätta bl a butiksexponering av varor, vilket är en avsättningsfrämjande åtgärd som inte beskattas. För att motverka att postorderföretagen drabbas av relativt hårdare beskattning än företag med butiksförsäljning har stadgats att riksskatteverket på ansökan av postorderföretag kan besluta om nedsättning av skatt på postorderkatalog med 70 % av skatten. Om företagets försäljning på postorder utgör mindre än hälften av hela försäljningen, beräknas nedsättningen endast på den del av skatten som belöper på postorderförsäljningen.

Redovisning av reklamskatt sker för perioder om två kalendermånader med möjlighet för riksskatteverket att besluta att skattskyldig skall använda perioderna halvt eller helt kalenderår.

I likhet med vad som gäller både i mervärdeskatten och annonsskatten finns en nedre gräns för den skattepliktiga omsättningen som skall uppnås innan skyldighet att redovisa skatt föreligger. Gränsen går här, som i annonsskatten, vid 60 000 kr. per år i normalfallen. När det gäller reklam som skattskyldig offentliggör eller framställer för egen räkning går gränsen dock vid 20 000 kr. Detta får ses mot bakgrund av reklamskattens karaktär av konsumtionsskatt, som i princip skall övervältras på köparen. Den som köper reklam av skattskyldig kan därför antas få betala reklamskatt på varje reklam prestation som han förvärvar. Att låta företag framställa reklam i egen regi för så stort värde som 60 000 kr. per år har då ansetts gynna sådan framställning, särskilt på den grafiska industrins bekostnad.

Den som utför skattepliktig reklam både åt sig själv och andra är redovisningsskyldig för hela omsättningen om denna uppgår till minst 60 000 kr per år. Är den skattepliktiga omsättningen lägre föreligger redovisningsskyldighet endast för egen reklam om värdet av denna överstiger 20 000 kr per år.

I övrigt gäller för reklamskattens del samma eller liknande regler som för annonsskattens del i fråga om beaktande av rabatter m m eller kundförluster vid redovisning av reklamskatt, registrering, deklaration och det praktiska och processuella förfarandet i övrigt. I sistnämnda hänseende har reglerna i förfarandeförordningen gjorts tillämpliga. Skattebrottslagen gäller i fråga om reklamskatten.

Som inledningsvis påpekades har annonsskattens regler i väsentliga delar förts över till reklamskatten. Detta gäller bl a reglerna om återbetalning av skatt. Dessa innebär f n att skattskyldig som redovisat annonsskatt för annonser i periodisk publikation får tillbaka så stor del av den redovisade skatten som svarar mot en skattepliktig annonsomsättning om högst 3 milj. kr. för helt år. Återbetalningen sker halvårsvis i efterhand. Riksskatteverket har möjlighet att återbetala skatt tidigare om synnerliga skäl föreligger. I dessa regler har två ändringar gjorts. Dels har rätten till återbetalning begränsats till sådana periodiska publikationer, som har dagspress- eller tidsskriftskaraktär, dels har riksskatteverket tillagts rätten att medge undantag från redo-

visningsskyldighet när den skattepliktiga omsättningen kan förväntas med säkerhet ej överstiga 3 milj kr. per år. Den förstnämnda ändringen har motiverats med att rätten till återbetalning närmast är en del av presstödet, vilket inte bör tillkomma annonsblad. Den andra ändringen har tillkommit främst för att undanröja vissa praktiska svårigheter i samband med in- och återbetalning av skatt.

Reklamskatt utgår även vid införsel av skattepliktig trycksak. Skattskyldig är den som i tullhänseende är att anse som varuhavare. Beskattningsvärdet fastställs enligt tulltaxeringsförordningens bestämmelser med möjlighet att beakta de särskilda regler som gäller i fråga om beskattningen inom landet.

Förhandsbesked

Förfarandeförordningen innehåller regler om meddelande av förhandsbesked. Dessa har dock inte ansetts lämpliga när det gäller reklamskatten. Kravet på snabba, auktoritativa besked kan, åtminstone i ett inledningsskede, antas vara större vid denna skattereform än när det gäller de skatter i övrigt på vilka förfarandeförordningen är tillämplig. Särskilda regler har i stället meddelats om förhandsbesked i reklamskattefrågor. Riksskatteverket skall kunna meddela besked huruvida annons eller reklam är skattepliktig, liksom i fråga om sökandens skattskyldighet eller sökandens rätt till återbetalning av reklamskatt. Verket skall därvid innan besked meddelas höra en särskild till verket knuten reklamskattenämnd. I nämnden finns det allmänna representerat liksom sakkunskap på de områden av näringslivet som närmast berörs av skatten. Förhandsbesked kan beräknas komma att lämnas utan längre väntetid med början i september 1972.

Riksskatteverket har numera publicerat anvisningar rörande reklamskatten (serie I p 1972:2).

Ikraftträdande

RF träder i kraft den 1 november 1972. Samtidigt upphör AF att gälla. AF gäller dock fortfarande i fråga om annons som införts i publikation utgiven före den 1 november 1972 eller för vilken skattskyldighet enligt AF inträtt före nämnda tidpunkt.

RF gäller i fall då skattskyldighet inträder enligt RF den 1 november 1972 eller senare, om inte annonsskatt skall utgå. Sistnämnda bestämmelse torde innebära att skattskyldig till reklamskatt, oberoende av vilken redovisningsmetod som skall tillämpas, skall redovisa reklamskatt för all skattepliktig reklam för vilken betalning kommer den skattskyldige till godo den 1 november 1972 eller senare. Detta gäller även om reklamen faktiskt offentliggjorts eller tillhandahållits före nämnda tidpunkt. Att skatt inte skall utgå i de fall reklam både utförts och betalats före den 1 november 1972 synes klart. Förskottsbetalning före ikraftträdandet för reklam som utförs efter ikraftträdandet skall enligt riksskatteverkets anvisningar ej beskattas då betalningen avser en bestämd, specificerad reklam prestation. Däremot torde à-contobetalningar avseende framtida mer obestämda reklam prestationer inte kunna föranleda att dessa undgår beskattning.