

SkatteNytt 3 1998, s. 145-146

Begreppet framställare av periodisk publikation enligt ML

Regeringsrätten har i två förhandsbesked gjort en tolkning av rubricerade begrepp enligt mervärdesskattelagen (ML) som jag anser kan ifrågasättas.

Framställaren av en från skatteplikt undantagen periodisk publikation är kvalificerat undantagen från momsplikt såväl för själva tillverkningen av publikationen som för övriga tjänster ("kringtjänster") i samband därmed, t.ex. falsning, skärning, häftning och sortering. På så vis undgår konsumenten att träffas av någon momskostnadsdel i prissättningen från utgivarens sida avseende framställarens tjänster. Framställaren lyfter moms på sina förvärv, men är kvalificerat undantagen från momsplikt i dessa fall och debiterar inte moms i förhållande till utgivaren. De exemplar av t.ex. ett momsfritt periodiskt medlemsblad som eventuellt utgivaren försäljer till andra än medlemmar eller anställda, skall dock givetvis utgivaren ta ut moms på (6% om dagspresskaraktär och 25% i övrigt), men någon s.k. kumulativ effekt uppkommer åtminstone inte då framställaren har haft avdragsrätt för ingående moms på förvärv till sin verksamhet. Även en sådan kringtjänst som transporten av publikationen till utgivaren som framställaren ombesörjer är kvalificerat undantagen från momsplikten (jfr 3 kap. 19 § första stycket 2 och 10 kap. 11 § första stycket ML). Skattefriheten för kringtjänsterna föreligger även när de tillhandahålls av andra framställare av publikationen än tryckerier (jfr prop. 1989/90:111 sid. 97 och 200).

Det kan diskuteras vad begreppet framställare omfattar. Det kan hävdas att begreppet innebär en begränsning till själva den tekniska produktionen, dvs. att fråga skall vara om ett tryckeri, ett bokbinderi eller något dylikt. Däremot kan hävdas att med framställare även avses den som har åtagit sig att svara för framställningen utan att samtidigt själv ha den tekniska utrustningen, dvs. den förrente framställaren lägger ut tillverkningen, falsning, skärning etc på entreprenad.

I två förhandsbesked (jfr RÅ 1995 not 392 och RÅ 1995 not 393) hade sökandebolagen enligt avtal med utgivarna åtagit sig att svara för i stort sett alla framställningstjänster för de periodiska publikationerna, i det ena fallet "hela framställningen". Regeringsrätten ansåg att bolagens tillhandahållande skulle betraktas som omsättning av varor och inte tjänster, varför det kvalificerade undantaget från momsplikt för framställning av periodiska publikationer redan av den anledningen inte ansågs tillämpligt: sökandebolagen ansågs därmed inte vara "framställare" i förevarande mening. Enligt regeringsrätten tar förevarande kvalificerade undantag från momsplikt för framställning av periodisk publikation sikte på de fall då omsättningen avser en vara i form av en färdigställd publikation. Sökandebolagen ansågs till bolag med utgivningsbevis för publikationen tillhandahålla färdiga publikationer, dvs. omsättning av varor och inte omsättning av tjänster. Avgörandena är enligt min mening tveksamma, då lagtexten (jfr 3 kap. 19 § första stycket 2 ML) å ena sidan talar om "framställning av sådana publikationer" och å andra sidan "tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning ...". Jag anser att lagtextens avfattning i förstnämnda fall inte diskriminerar beställning av färdig vara från att omfattas av det kvalificerade undantaget från "framställning" av den anledningen att det, förutom inledningsvis i lagrummet, först i sistnämnda fall talas specifikt om tjänster.

Gränsdragningen mellan tillverkning av hel vara (varuomsättning) och bearbetning av material som beställaren äger, arbetsbeting (tjänsteomsättning) är ju allmänt sett inte direkt klar. Utgivaren (sökanden) i de båda fallen ovan måste väl i vart fall ha lämnat ett manus för bearbetning, t.ex. på diskett, och bara för att uppdragstagaren gör en färdig publikation av detta kan man enligt min mening inte anse att vederbörande inte är "framställare". Regeringsrättens tolkning leder enligt

min mening till att förstnämnda del av lagrummet i fråga vore helt onödigt, om dylika arbetsbeting på området helt uteslöts. Regeringsrättens tolkning innebär också att avdragsrätten för ingående moms kan bli begränsad för tryckeriet etc bara för att en färdig publikation görs i vissa fall, då momsfriheten just i dessa fall skulle följa av 3 kap. 13 § ML, och dess stadgande om okvalificerat undantag från momsplikt för tillhandahållande till utgivaren mot ersättning, i stället för av 3 kap. 19 § ML och dess stadgande om kvalificerat undantag för tryckeriet som ”framställare” av den periodiska publikationen. I sådant fall är det ju en klen tröst för utgivaren att momsfrihet gäller för tryckeriets etc tillhandahållande till denne av hela den tryckta upplagan av den periodiska publikationen, eftersom en kostnadsökning och, om utgivaren i sin tur måste debitera moms (t.ex. på grund av försäljning till icke medlem), en kumulativ effekt uppkommer, om tryckeriets etc avdragsrätt begränsas på grund av omsättning av just den ifrågavarande upplagan och tryckeriet etc kompenserar detta genom en ökning av priset i förhållande till utgivaren. Detta kan enligt min mening inte anses vara förenligt med syftet med förevarande regler.