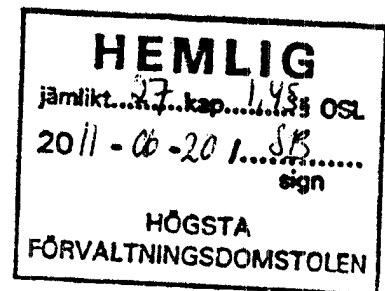
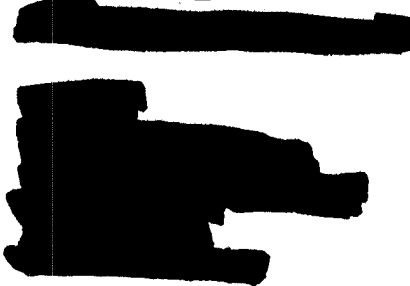


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
230-11

meddelad i Stockholm den 20 juni 2011

KLAGANDE



MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 22 december 2010 i ärende dnr 13-10/I, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att bolagets tillhandahållande omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) i båda de omfrågade situationerna.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00

Mål nr
230-11

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande och Skälen för avgörandet.

YRKANDE M.M.

[REDACTED] (bolaget) yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen besvarar de ställda frågorna med att den reducerade skattesatsen för böcker är tillämplig. Bolaget anför bl.a. följande. Framställningen av fotoboken i form av en tryckt produkt utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. Den tjänst som tillhandahålls genom det datorprogram som kunden använder på bolagets hemsida för beställning är en klart underordnad del och inte det som kunden efterfrågar i sig. Fotoboken utgör därmed en vara. Fotoboken har samma karaktär av minnesbok som en skolfotokatalog och har därutöver samma form och utseende som en bok samt rubriceras som bok i försäljning och marknadsföring. Den bör därmed vara kvalificerad för den lägre skattesatsen. [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Skatteverket anser att bolagets yrkande ska bifallas och anför bl.a. följande. Det har inte någon avgörande betydelse att kunden gör sin beställning på bolagets hemsida och själv inom vissa ramar bestämmer hur boken ska utformas. Kunden hade kunnat lämna samma önskemål om bokens utseende på annat sätt. Kundens utnyttjande av bolagets program är därför underordnat bolagets tillhandahållande av varan, fotoboken.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Rättslig reglering*

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med *vara* förstås enligt 6 § materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås enligt samma bestämmelse allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

Mervärdesskatt ska enligt 7 kap. 1 § första stycket ML tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 ska skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

De nämnda bestämmelserna i ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), se särskilt artiklarna 2.1 a) och c), 14.1, 24.1 och 98 samt punkt 6 i bilaga III till direktivet.

En eller flera transaktioner?

Av ansökan om förhandsbesked framgår att bolagets tillhandahållande består av två delar; dels upplåtelse av ett datorprogram för att utforma ett digitalt tryckoriginal, dels tryckning, bindning och leverans av en fotobok i ett eller flera exemplar. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i Skatterättsnämndens bedömning att dessa delar ska ses som en enda sammansatt transaktion.

Klassificering av transaktionen

Nästa fråga är om denna sammansatta transaktion ska klassificeras som en varuleverans eller som ett tillhandahållande av en tjänst. Upplåtelsen av datorprogram-

met innebär att en tjänst tillhandahålls. Den fysiska framställningen och leveransen av fotoboken måste däremot med hänsyn till EU-domstolens praxis betraktas som en varuleverans (se mål C-88/09, *Graphic Procédé*, punkterna 29 och 30, där domstolen fann att en kopieringsbyrås tillhandahållande av kopior på papper av ett originaldokument som kunden lämnade in utgjorde en leverans av varor).

Ett sätt att klassificera en sammansatt transaktion är enligt EU-domstolens praxis att se en del av transaktionen som underordnad den andra, och låta klassificeringen styras av vad som kan anses vara det huvudsakliga tillhandahållandet. För detta krävs att kunderna inte efterfrågar den underordnade delen i sig, utan att denna endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det egentliga tillhandahållandet. Om inte någon av delarna kan anses vara underordnad får det på något annat sätt avgöras vilken del av tillhandahållandet som ska vara bestämmande för klassificeringen. Kostnaderna för de olika delarna är då en faktor att beakta, liksom de olika delarnas betydelse för att tillgodose kundens behov (se t.ex. målen C-41/04, *Levob Verzekering*, punkterna 27–29, och C-111/05, *Aktiebolaget NN*, punkterna 27–30 och 37–40).

Bolagets kunder får anses efterfråga både möjligheten att genom att använda datorprogrammet utforma fotoboken efter sina egna önskemål och tryckningen och bindningen av den färdiga boken. Ingen del av transaktionen kan därmed anses underordnad den andra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framstår dock slutprodukten, dvs. den fysiska fotoboken, som mer betydelsefull för att tillgodose kundernas behov än tillgången till datorprogrammet i sig. Med hänsyn till detta och till att materialkostnaden utgör en så stor del (60–80 procent) av den totala framställningskostnaden så bör den sammansatta transaktionen behandlas som en varuleverans.

Tillämplig skattesats

Det återstår då att bedöma om denna varuleverans omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Mål nr
230-11

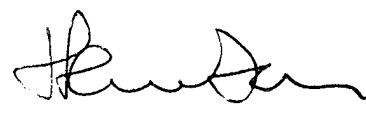
Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att en vara som har samma form och utseende som en bok och som enligt allmänt språkbruk betecknas som en bok ska behandlas som en bok vid bedömningen av tillämplig skattesats. Den reducerade skattesatsen för böcker har ansetts tillämplig på skolfotokataloger och sudokuböcker (RÅ 2005 ref. 6 och RÅ 2006 not. 209).

I det nu aktuella fallet är det, till skillnad från de fall som bedömts i tidigare praxis, kunden själv som producerar innehållet i boken. Denna omständighet innebär dock inte att slutprodukten, som har samma form och utseende som en bok och som enligt allmänt språkbruk betecknas som en bok, kan betraktas som något annat än en bok vid bedömningen av tillämplig skattesats. Tillhandahållandet av fotoboken ska därför beskattas med den reducerade skattesatsen för böcker.

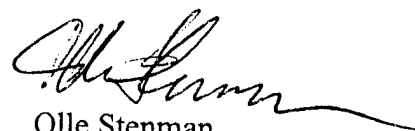
Produktion och försäljning i olika bolag

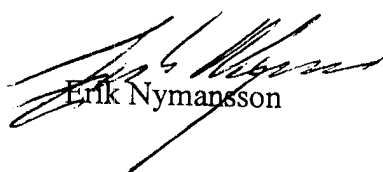
Det saknar betydelse för bedömningen om fotoboken framställs av bolaget eller av någon annan på bolagets uppdrag.



Margit Knutsson


Henrik Jermsten


Kristina Ståhl


Olle Stenman


Erik Nymansson


Axel Hanson
Föredragande justitiesekreterare