

5 Reklamskatteutredningen

5.1 Inledning

Vid mitten av 1980-talet kunde man konstatera att reklamskattelagen, trots att den ändrats vid ett flertal tillfällen och att vägledning kunde fås via ett stort antal avgjorda mål och förhandsbesked, fortfarande i många avseenden vållade stora och svåra tillämpningsproblem. Detta gällde framför allt beskattningen av reklamtrycksaker. Vidare ansågs skatten redan då föråldrad och olikformig genom att den t.ex. inte träffade reklam i vissa medier. Tillämpningssvårigheterna och den bristande likformigheten ledde till att regeringen i april 1986 utfärade direktiv för en reklamskatteutredning (dir. 1986:11).

Utredningens uppdrag var att föreslå sådana ändringar av reklamskattelagen att beskattningen blev likformig och konkurrensneutral. Lagen skulle således anpassas så att den omfattade del av reklam i nya eller kommande medier, dels reklammeddelanden som framställts genom ny teknik. Vidare var utredningens uppgift att förenkla reklambeskattningen och administrationen av skatten.

I maj 1988 avlämnade utredningen sitt betänkande Reklamskatt (SOU 1988:17).

Utredningen fann att följande brister i reklambeskattningen var de mest framträdande.

Bristande likformighet, främst avseende

- obeskattad reklam i nya medier som TV och databaser samt trycksaker framställda med ny teknik,
- dubbelbeskattningen av den tidningsdistribuerade direktreklam.

Tillämpningssvårigheter, främst avseende

- trycksaks- och reklamtrycksaksdefinitionerna,
- skälighetsbedömningar av beskattningsvärdet, t.ex. i fråga om s.k. egenreklam och skyltreklam,
- definitionsproblem av olika slag av publikationer.

Förfarandeproblem, främst avseende

- låga redovisningsgränser som medför många skattskyldiga,
- återbetalningar av skatt,
- avsaknad av vissa processuella regler,
- avsaknad av möjlighet att beskatta viss reklam från utlandet , t.ex. TV-reklam.

Ett stort antal skattskyldiga, vilket medför

- administrativ belastning för beskattningsmyndigheten,
- ringa skattebelopp från ett flertal skattskyldiga,
- tillämpnings- och redovisningssvårigheter för många skattskyldiga.

5.2 Reklamskatteutredningens förslag

5.2.1 Allmänt

Utredningen ansåg att endast offentliggörande, spridning och återgivning av reklam mot vederlag skulle beskattas. S.k. egenreklam skulle således inte utgöra skattepliktig reklam. Skatteplikt skulle i princip heller inte föreligga när offentliggörandet, spridningen eller återgivningen skedde utomlands. De reklamslag som skulle beskattas var annonser, direktreklam, databasreklam, sponsringsreklam och övrig reklam.

5.2.2 Annonsbeskattningen

Utredningen föreslog att annonser skulle vara skattepliktiga oavsett hur de framställts. Det skulle således inte längre vara ett krav att utrymmet var upplåtet i trycksak. Beskattning skulle endast ske av utrymme som upplåtits i periodiska publikationer, vilket t.ex. innebar att vissa abonnentuppgifter i telefonkatalogen inte längre skulle komma att beskattas. Beteckningen publikation borde enligt utredningen reserveras för tidnings- eller tidskriftsliknande skrifter. Upplåtet utrymme i andra än periodiska publikationer skulle beskattas endast om det användes för reklammeddelande.

Beskattningsvärdet skulle utgöras av vederlaget eller ett som skäligt bedömt vederlag.

5.2.3 Reklambeskattningen

Direktreklam

Enligt utredningen bestod större delen av all direktreklam av trycksaker. Vidare ansåg utredningen att huvuddelen av trycksaksreklamen spreds såsom direktreklam. Utredningen fann därför att det var lämpligt att ersätta beskattningen av reklamtrycksaker i framställningsledet med en beskattning i distributionsledet av direktreklam. Med skattepliktig direktreklam skulle avses identiska meddelanden som massdistribuerades direkt till mottagarna.

Undantagna från skatteplikt skulle vara försändelser från staten, kommuner och ideella föreningar. Inte heller skulle skatteplikt föreligga för regelbundna utsändningar av böcker, tidningar, grammofonskivor och dylikt.

Skattskyldigheten skulle åvila de företag som distribuerade direktreklamen.

Underlaget för beskattningen föreslogs bli vederlaget för själva distributionen. I den mån ett distributionsföretag tillhandahöll andra tjänster som var hänförliga till distributionen, såsom packning eller adressering, ansåg utredningen att även vederlaget för dessa tjänster skulle ingå i beskattningsunderlaget.

Den tidningsdistribuerade direktreklamen skulle enligt förslaget endast beskattas som direktreklam. Dubbelbeskattningen av denna reklamtyp skulle således försvinna.

Databasreklam

Utredningen föreslog att skatteplikt skulle föreligga för meddelande i utrymme i databas som var ansluten till vidotextsystem eller liknande om var och en utan särskild kostnad kunde få tillgång till meddelandet.

Undantag skulle gälla för utrymme som var upplåtet åt staten, kommuner eller ideella föreningar. Skatteplikt skulle inte heller föreligga för uppgifter om taxor, tabeller och avgifter eller för tidtabeller för allmänna kommunikationsmedel.

Skattskyldig skulle den vara som uppbar vederlaget för det upplåtna utrymmet, dvs. i normalfallet databasägaren.

Sponsringsreklam

Vid tiden för utredningens arbete beskattades, liksom i dag, endast den mer traditionella sponsringsreklamen, i form av t.ex. affischer, ljusstavlereklam, tröjreklam och annonsblad, enligt reglerna om annonsbeskattning och beskattning av annan reklam. Reklamskatt utgick exempelvis inte på ersättning som en idrottsförening uppbar från en sponsor för att denne fick ge namn åt ett idrottsevenemang. Utredningen fann att likformighetsskäl talade för att beskattning skulle ske av all reklam som avsågs med sponsringsavtal.

Enligt förslaget skulle således beskattning ske av all reklam som avsågs med sponsringsavtalet. Beskattningen skulle knytas till sponsringsavtalets innehåll om den ersättning som den sponsrade skulle uppbara. Med skattepliktig sponsringsreklam skulle avses allt som enligt ett sponsringsavtal åligger den sponsrade. För att bl.a. undvika tillämpningssvårigheter ansåg utredningen att kretsen av skattskyldiga för sponsring skulle begränsas till enbart utövare av idrottslig och kulturell verksamhet. Vidare skulle skattepliktig sponsring endast föreligga om sponsorn bedrev näringsverksamhet.

Genom den föreslagna höjningen av redovisningsgränsen för ideella föreningar till 200 000 kronor skulle den s.k. lokala sponsringen, dvs. sponsring där personal- och kommunrelationsmotiv och ibland även de personliga motiven har avgörande betydelse, normalt inte träffas av beskattning.

Skattskyldigheten skulle åvila den person eller organisation som uppbar ersättningen enligt sponsringsavtalet.

Beskattningsvärdet skulle utgöras av hela sponsringssumman eller annan ersättning som utgick enligt avtalet. Förutom den ersättning som framgick av sponsringsavtalet skulle även direkt kostnader som sponsorn betalade för den sponsrades verksamhet ingå i beskattningsunderlaget.

Övrig reklam

Utöver de ovan nämnda och hablonmässigt avgränsade skattepliktiga reklamslagen föreslog utredningen att övrig reklam i upplåtet utrymme skulle beskattas. Skattskyldig för sådana reklam skulle vara den som uppburit vederlag för upplåtet utrymme. Som övrig reklam behandlade utredningen de nedan angivna reklamslagen.

Radio- och TV-reklam

När utredningen lade fram sitt betänkande rådde det enligt den radorättsliga lagstiftningen fortfarande i huvudsak reklamförbud för radio- och TV-sändningar från svenskt territorium. Dessa medier konkurrerade således inte med andra reklammedier. Utredningen ansåg därför att skatt på sådan reklam inte heller i fortsättningen borde komma i fråga såvida inte förbudet mot reklam i radio eller TV upphävdes.

Utredningen föreslog däremot beskattning av reklam i radio- och TV-sändningar från svenskt territorium där reklam kunde förekomma. Dessa sändningar utgjorde i allt väsentligt kabelsändningar som antingen gick till annat än bostäder eller nådde så få bostäder att tillstånd från kabelnämnden inte erfordrades.

Utredningen föreslog vidare att beskattning skulle ske av reklam i sändningar från utlandet. Sådan reklam var dock inte skattepliktig om den reklamsändande kanalen huvudsakligen var avsedd att tas emot i andra länder än Sverige. Så skulle anses vara fallet om minst 80 procent av publiken återfanns utanför Sverige. Enligt utredningen hade TV-bolagen ett stort behov av att kunna redovisa sin publik och vilka länder de sände över. Någon svårighet att få fram siffror på mottagarnas ländersammansättning ansågs därför inte föreligga. Den reklam som förekom i utländska sändningar som kunde höras eller ses i Sverige ansågs inte annat än i undantagsfall vara riktad till svenska konsumenter. Reklam i sådana sändningar skulle inte beskattas i Sverige.

Den svenska andelen av beskattningsvärdet skulle enligt förslaget motsvara den svenska delen av den totala radio- eller TV-publiken för den aktuella sändningen. För reklam som var särskilt riktad mot Sverige och annat nordiskt land skulle fördelning ske endast mellan dessa länder.

De utländska TV-företag som sände från utlandet, hade sitt säte där och hade att leverera skatt till svenska staten skulle ha ett ombud här i landet. En sådan lösning skulle enligt utredningen underlätta indrivningen av skatten.

Reklam på fasta skyltar

Utredningen föreslog att reklam på fasta skyltar skulle vara skattepliktig. Undantag skulle gälla för reklam på fasta skyltar om skyltplatsen upplåtits genom avtal som var gemensamt för skylt-

platsen och lokalen, om den avtalade hyran till övervägande delen kunde antas avse lokalen.

Reklam på film, videogram och ljudband

Reklam på film, videogram och ljudband skulle enligt förslaget vara skattepliktig. Undantag skulle gälla för reklam i eller utanför försäljningsställe där t.ex. varor som var avsedda med reklamen tillhandahölls.

Affischreklam

Utredningen ansåg vidare att affischreklamen skulle beskattas. Till sådan reklam räknades även ljustavlereklam. Skatteplikten skulle inte omfatta reklam i eller utanför lokal, trafikmedel etc. där det med reklamen avsedda företaget bedrev verksamhet eller där det varor och tjänster tillhandahölls som avsågs med reklamen.

Affischreklamen, som enligt utredningen till stor del utgjordes av reklamtrycksaker, skulle genom förslaget att slopa beskattning av trycksaksreklamen i framställningsledet inte längre bli föremål för dubbelbeskattning.

Reklam på kläder och annan utrustning

Skatteplikt skulle föreligga för reklam på kläder och annan utrustning. Liksom för radio- och TV-reklamen skulle dock inte skatteplikt gälla för reklam på kläder och annan utrustning som huvudsakligen förväntades bli spridd utomlands.

Reklambroschyrer

Enligt förslaget skulle ersättning för utrymme i reklambroschyrer som upplåtits åt annan än utgivaren beskattas om utrymmet använts för reklammeddelande. Med reklambroschyrer skulle enligt utredningen avses i stort sett vad som enligt den gällande ordningen betecknades som reklamtrycksaker, dock utan några begränsningar i fråga om framställningssätt.

För att undvika dubbelbeskattning skulle från skatten på upplåtet reklamutrymme i reklambroschyr som distribueras som

direktreklam avdrag få göras med belopp som svarade mot skatten på distributionen.

Affärshandlingar och biljetter

Utredningen föreslog att allt reklam utrymme i affärshandlingar och liknande som upplåtits mot vederlag skulle beskattas.

Övrigt

Utredningen ansåg att någon ändring avseende mässreklam och flygreklam inte var befogad. Enligt förslaget skulle således mässreklam även fortsättningsvis vara undantagen från beskattning medan flygreklam i enlighet med den rådande ordningen skulle beskattas.

Förfarandet

Utredningen föreslog att gränsen för redovisningsskyldighet skulle bestämmas till 60 000 kronor. För ideella föreningar skulle dock redovisningsskyldighet föreligga endast om beskattningsvärdet för ett beskattningsår översteg 200 000 kronor. Enligt utredningen skulle den för vissa kategorier höjda redovisningsgränsen medföra en betydande reduktion av antalet redovisningsskyldiga.

Tillvägagångssättet med återbetalning av reklamskatt för viss del av den skatt som redovisats för annonser i annan självständig publikation än annonsblad skulle ersättas med en avdragsrätt för de skattskyldiga. Den gällande återbetalningsrätten av skatt till skattskyldiga vars skattepliktiga omsättningen under året inte nått upp till gränsen för redovisningsskyldighet skulle däremot kvarstå.

Om skattskyldig som inte kunde anses bosatt i riket eller som saknade fast driftsställe här hade offentliggjort, spritt eller återgett skattepliktig annons eller reklam såväl inom som utom landet skulle beskattningsvärdet avse endast vad som av vederlaget belöpte på prestationer inom landet.

Ombud, som enligt förslaget skulle företräda utländska rättssubjekt som var skyldiga att betala reklamskatt i Sverige, skulle godkännas av beskattningsmyndigheten. Ombudet skulle ha fullmakt från den skattskyldige att svara för redovisningen och

företräda honom i frågor om skatten samt svara för att underlag fanns för skattekontrollen.

Utredningen föreslog inte några ändringar av skattesatserna. Skatten för annons i allmän nyhetstidning skulle således utgå med 4 procent av beskattningsvärdet, medan skatten för övriga skulle utgå med 11 procent.

5.3 Förslaget har inte lagts till grund för lagstiftning

Reklamskatteutredningens betänkande fick ett blandat mottagande av remissinstanserna. Många problem ansågs kunna lösas om man genomförde utredningens förslag. Tveksamheten var dock mycket stor vad gällde möjligheterna att kunna riktigt beskatta sponsringsreklamen och framför allt reklamen i utländska TV-sändningar. Vidare uttalades farhågor för nya tillämpningsproblem i synnerhet vad gällde beskattningen av reklamtrycksaker.

Vad först avser beskattningen av reklamtrycksaker ansågs förslaget inte kunna ge en likformig, konkurrensneutral och förenklad beskattning. Man förutspådde svårigheter beträffande gränsdragningen mellan skattepliktiga och inte skattepliktiga försändelser. Vidare hävdades att många företag skulle försöka undgå beskattning genom att finna olika vägar för att öka distributionen av egenreklam. Därtill anfördes att den distribution skulle öka som skedde mot vederlag men som inte massdistribuerades. Man ansåg det oacceptabelt att skattehöjningar avseende reklamskatten skulle komma att beslutas av postverket i samband med att verket höjde sina taxor. Den del av förslaget som avsåg beskattningsvärdet ansågs missgynna de stora och seriösa distributionsföretagen eftersom dessa ofta ombesörjde flera olika länkar i distributionskedjan.

Även avseende beskattningen av databasreklam framfördes kritik från remissinstanserna. Beskattning av reklam i s.k. videotex ansågs olämplig därför dels att denna datakommunikationsform var interaktiv, dels att det var fråga om uppsökt information. Eftersom innehållet i videotexdatabaser kunde ändras mycket ofta skulle lagen bli mycket svårtillämpad. Det anfördes vidare att databasägaren inte visste vad informationslämnaren använde sina sidor till eller hur länge eventuell reklam varit tillgänglig. Eftersom enbart informationslämnaren kunde bedöma om ett inlagt meddelande innehöll reklam eller inte borde denne vara ansvarig för skatten.

Beträffande beskattningen av sponsring anfördes att de relationseffekter som kunde utvinnas ur sponsring oftast ansågs viktigare än exponeringsmöjligheterna. Vidare hade det blivit svårare för sponsorerna att uppnå uppmärksamhet i massmedia. Därmed minskade reklamvärdet för företagen. Det ansågs därför oacceptabelt att hela sponrings avtalet skulle utgöra beskattningsunderlag. Endast den del av ersättningen som motsvarades av reklamvärdet borde träffas av beskattning. Det framfördes även att konkurrensen skulle komma att snedvridas genom begränsning av kretsen av skattskyldiga till enbart utövare av idrottslig eller kulturell verksamhet.

Vad slutligen gäller beskattningen av TV-reklam ifrågasattes det rimliga i att sträcka skatteplikten utanför de egna gränserna och möjligheterna för Sverige att effektivt kunna se till att skatten betalades. Någon betryggande garanti för att så skedde ansågs inte finnas, vilket i sin tur skulle medföra att lagen inte blev konkurrensneutral i förhållande till rättssubjekt i Sverige.

Den i vissa delar hårda remisskritiken och de bristande möjligheterna till en generell reklamskatt ledde till att utredningens förslag inte genomfördes.

6 Överväganden och förslag

6.1 Inledning

Annonsskatten infördes 1971 som ett provisorium i avvaktan på att reklamutredningen skulle föreslå en allmän reklamskatt. Intäkterna av annonskatten var i sin helhet avsedda att täcka kostnaderna för det kraftigt ökade statliga stödet till pressen.

En djupt oenig reklamutredning föreslog i början av 1972 att en allmän reklambeskattning skulle införas. Utredningsmajoriteten hävdade att en reklampåлага skulle vara ett verksamt medel för att åstadkomma en önskvärd dämpning av reklamens volym och dessutom kunna användas för att stimulera till ett mer informativt innehåll och en från konsumentsynpunkt mer godtagbar utformning. Förslaget mötte en sällan skådad remisskritik. Trots det leddes förslaget till lagstiftning. I propositionen anfördes som huvudskäl för att införa skatten att det var den bästa lösningen för att finansiera det förstärkta presstödet. Reklamutredningens ambitioner på det konsumentpolitiska området gavs inte samma framträdande plats i regeringens förslag.

Reklamskatten kom jämfört med de flesta andra punktskatterna tidigt att förorsaka betydande tillämpningsproblem för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheten. Under 1980-talet växte kritiken mot skatten för dess snedvridande effekter genom att nya reklammedier inte träffades av någon skatt. Reklamskatteutredningen tillsattes 1986 med huvuduppdraget att åstadkomma en utvidgning av skatten till dessa nya medier, främst TV, radio och databaser. Utredningen skulle också föreslå åtgärder som säkerställde att reklamskatten även träffade tryck saker som framställdes med nya tekniker. En annan viktig uppgift var att förenkla beskattningen. I det 1988 framlagda betänkandet föreslog reklamskatteutredningen en helt ny reklamskattelag som bl.a. utsträckte lagen till tillämpningsområde till de nya reklammedierna och innebar att trycksaksreklamen skulle beskattas i distributionsledet och inte hos

tryckerierna. Reklamskatteutredningens förslag fick ett blandat mottagande vid remissbehandlingen.

I samband med skattereformarbetet i slutet av 1980-talet gjorde kommittén för indirekta skatter i sin genomgång av punktskatteområdet bedömningen att det saknades anledning att då ytterligare utreda eller föreslå förändringar av reklamskatten med hänsyn till att resultatet av reklamskattutredningens omfattande översyn ännu inte hade prövats av regeringen.

Någon reformering av reklamskattelagen på grundval av reklamskatteutredningens förslag kom aldrig till stånd trots att de problem med beskattningen som uppmärksammats i det arbetet snarast växte i styrka. I samband med 1990 års skattereform sloopades ett antal punktskatter av varuskattekaraktär som under årens lopp förorsakat tillämpningsproblem i en omfattning som inte stod i rimlig proportion till skatternas principiella eller statsfinansiella betydelse. Trots att motsvarande kritik kunde riktas mot reklamskatten förblev den i stort sett oförändrad.

Under de senaste åren har oformligheterna i beskattningen kommit att accentueras bl.a. till följd av den snabba framväxten av nya reklammedier. Problemen har också återkommande uppmärksammats av såväl de skattskyldiga som skatteadministrationen.

I ett remissvar på ett delbetänkande från Ungdomskommittén 1991 med förslag om bl.a. en översyn av reklamskattelagen ställde sig RSV tveksamt till en efterlyst utvidgning av skatten och hävdade i stället att man borde överväga att slopa den komplicerade och svårtillämpade reklamskatten. Samma inställning redovisade verket på våren 1992 i en framställning till regeringen. Året därpå upprepade verket sitt krav på skattens slopande när man anslöt sig till ett förslag från Utredningen om vissa mervärdeskattefrågor som i ett delbetänkande (SOU 1993:75) pekade på reklamskattens snedvridande konkurrens effekter och ansåg att skatten inte kunde bibehållas. I en framställning till regeringen våren 1995 har RSV hemställt att skatten på reklamtrycksaker skall slopas.

Den nu redovisade historiken vittnar tydligt om den tidvis intensiva kritiken mot reklamskatten från i stort sett alla håll. Det framgår också hur svårt det visat sig vara att komma till rätta med de problem som är förenade med beskattningen. Allmänt sett framstår det närmast som ett mysterium att skatten snart kan fira 25-årsjubileum!

6.2 En allmän och neutral skatt

En av huvuduppgifterna för utredningen har varit att åstadkomma en utvidgning av reklamskatten till att omfatta de nya starkt växande reklammedierna, främst TV. Framgång i det avseendet är avgörande för frågan om skatten kan bli den allmänna och neutrala skatt som varit målet alltsedan den infördes. Utredningens ansträngningar att hitta fungerande lösningar har dock gett nedslående resultat. Verkligheten visar sig vara en övermäktig motståndare. Grundläggande drag i den tekniska utvecklingen i kombination med ett alltmer försvagat nationellt handlingsutrymme lägger effektiva hinder i vägen för att reformera den unika svenska reklamskatten så att den eftersträfvade konkurrensneutraliteten uppnås.

Utredningens genomgång av förutsättningarna för beskattning av reklamen i radio, TV och datakommunikationssystem i kapitlen 8 och 9 visar en tämligen entydig bild. De principiellt riktiga lösningarna, dvs. att beskatta all sådan reklam, går inte att tillämpa medan de hanterliga lösningarna, dvs. att beskatta enbart reklamen i svenska radio och TV-sändningar, står i strid med kravet på en konkurrensneutral beskattning. Alternativet att ändå välja någon av dem kan knappast försvaras. Med en principiellt korrekt lösning följer så uppenbara tillämpnings- och kontrollproblem att efterlevnaden av reglerna skulle urholkas på ett oacceptabelt sätt. Kritiken mot en sådan ordning kan befaras bli minst lika omfattande som mot den nuvarande. En modell som går att tillämpa förutsätter att viss reklam lämnas utanför det skattepliktiga området. Syftet med en reformering – att åstadkomma en neutral skatt – skulle inte nås.

Slutsatsen som måste dras är att konflikten mellan en mångfasetterad reklammediamiljö i snabb utveckling och kravet på beskattningsregler som går att tillämpa förefaller olöslig.

6.3 Förenklingsfrågan

De inbyggda motsättningar som beskrivits i föregående avsnitt gör sig också gällande i fråga om strävandena att åstadkomma enklare beskattningsregler. Förenklingsfrågan tenderar nämligen att föra med sig nya snedvridningar i fråga om skatteuttaget.

Behovet av förenklingsfrågan är särskilt uttalat beträffande beskattningen av reklamtrycksaker där den nuvarande ordningen många gånger får närmast löjeväckande konsekvenser. Komplexitetsgraden gör

beskattningen mycket svårtillämpad och utrymmet för bedömningsvister orimligt stort. Sedan lång tid tillbaka har många berörda uppfattat systemet som så obegripligt och orättvist att det fått allvarliga konsekvenser för tilltron till lagstiftningen. Som framgår av utredningens analys i kapitel 10 saknas det förutsättningar att radikalt förenkla reglerna utan att göra våld på kravet på en generell och neutral beskattning. De stora bristerna i beskattningen kan inte avhjälpas genom justeringar av bestämmelserna. En övergång till beskattning i distributionsledet som på sin tid föreslogs av reklam-skatteutredningen löser vissa problem men för å andra sidan med sig nya komplikationer som inte är acceptabla.

6.4 Skatten och EG-rätten

Den analys av reklamskattens förenlighet med gemenskapsrätten som utredningen redovisar i kapitel 11 resulterar i uppfattningen att EG-rätten sannolikt inte lägger direkta hinder i vägen för att behålla skatten. I likhet med bedömningar på andra områden av EG-rättens närmare innehåll är det dock också i detta fall svårt att uttala sig med full säkerhet. Besked i frågan kan endast lämnas av EG-domstolen. För utredningen framstår det dock som troligt att skatten – mot bakgrund av domstolens hittillsvarande praxis – inte är olaglig i ett EG-rättsligt perspektiv. Med hänsyn till de allvarliga konsekvenser för staten som en annan bedömning kan dra med sig finns det dock anledning att väga in aspekten vid ställningstagandet till om reklamskatten skall behållas.

Enligt utredningens mening är det angeläget att vid sidan av de renodlade legala effekterna av vårt medlemskap tillmäta också de mera praktiska konsekvenserna betydelse. Därmed åsyftas bl.a. de komplikationer i neutralitetshänseende som beskrivits i fråga om beskattningen av trycksaksreklamen och som har sin grund i den fria handeln i kombination med att ingen annan medlemsstat har någon motsvarighet till den svenska reklamskatten. Allmänt sett har förutsättningarna för Sverige att välja eller behålla beskattningsmodeller som är unika naturligtvis med EU-anslutningen blivit starkt begränsade i förhållande till situationen i början på 1970-talet.

6.5 Reklamskatten bör avskaffas

Reklambeskattningen har genom såväl sin grundkonstruktion som omvärldsutvecklingen kommit att framstå som ett omodernt och orättvist system för att ta ut skatt. Utredningens analys av bristerna i RSL visar också att det inte är godtagbart att behålla en sådan beskattning. När det gäller utredningens huvuduppgift att föreslå lösningar som undanröjer dessa brister har utredningen liksom föregångarna stött på i det närmaste oöverstigliga hinder. I den från neutralitetssynpunkt viktigaste frågan – en utvidgning av beskattningen till reklamen i TV och radio – saknas det enligt utredningens uppfattning förutsättningar för en rättvis och i övrigt godtagbar lösning. Skälet härtill är främst problemet med att åstadkomma en effektiv beskattning av den reklam som når Sverige från utlandet. Såväl rent kontrollmässiga svårigheter som det begränsade utrymmet med hänsyn till våra internationella åtaganden innebär så allvarliga komplikationer att ett acceptabelt system för beskattningen inte är möjligt att åstadkomma. Det sagda gäller även för beskattningen av reklam i datakommunikationssystem, där framför allt reella förutsättningar för beskattningskontroll saknas.

Den eftersträlvade reformeringen av skatten på reklamtrycksaker möter i stort sett samma svårigheter som de nyss nämnda. I den delen har EU-an slutningen redan lett till mycket svårbemästrade konkurrensstörningar mellan svenska och utländska tryckerier. Utredningen har kommit fram till att det är orimligt att införa en inhemsk kontrollapparat som säkerställer en konkurrensbalans mellan svenska och utländska tryckerier i detta avseende.

Analysen av reklamskattens förenlighet med gemenskapsrätten har resulterat i ståndpunkten att EG-rätten inte bör lägga direkt hinder i vägen för Sverige att behålla reklamskatten. Det går emellertid inte att helt säkert uttala sig om vilken ståndpunkt EG-domstolen skulle inta. Även om man utgår från att reklamskatten inte står i direkt strid med EG-rätten eller andra internationella åtaganden medför det ökade omvärldsberoendet delvis nya komplikationer med den närmast unika svenska reklamskatten. Den nu diskuterade aspekten talar därför trots allt för ett avskaffande av skatten.

Även i en rad andra avseenden leder utredningens översyn till slutsatsen att reklamskatten inte kan reformeras så att den uppfyller de krav som måste ställas på en modern skatt. Ett genomgående drag i översynsarbetet har varit att utredningen på punkt efter punkt kunnat konstatera att de justeringar av RSL som krävs för att nå målet om en generell och konkurrensneutral beskattning antingen stöter på formella hinder eller medför ingrepp som inte står i rimlig proportion till skattens syfte och allmänna betydelse.

Enligt direktiven skall utredningen – om den finner att en konkurrensneutral reklamskatt inte kan uppnås – analysera om skatten med hänsyn till sitt syfte ändå bör finnas kvar. Det är inte helt lätt att utröna vad som på sin tid var och nu är syftet med skatten. Reklamutredningens majoritet menade att en reklamskatt skulle verka dämpande på reklamutbudet. Finansministern motiverade dock införandet av skatten främst med att den behövdes för att finansiera det förstärkta presstödet. Enligt utredningens mening är det inte mycket som talar för annat än att skatten numera närmast måste ses som en allmän inkomstkälla. Den inverkan skatten i dagsläget kan ha på utbudet och inriktningen av reklamen bedömer utredningen vara försumbar. Bortsett från de statsintäkter som reklamskatten genererar saknas det därför andra tungt vägande skäl att behålla skatten. Utredningen gör också bedömningen att det indirekta presstöd som är inbyggt i reklambeskattningen, genom att dagspressen har en lägre beskattning än andra tidningar, kan undvaras. Skattens utformning i den delen har också under åren sällan kritiserats häftigt och utgör också ett problem med avseende på syftet att åstadkomma en neutral beskattning.

Utredningen har mot den nu angivna bakgrunden stannat för att föreslå att reklamskatten bör slopas. Övertygelsen om att det är det enda tänkbara resultatet av översynsarbetet är så stark att det inte framstår som ändamålsenligt att i författningsform redovisa förslag till tekniska justeringar av dagens system som skulle kunna användas i den oförmodade situationen att statsmakterna gör en i grunden annan bedömning än utredningen av möjligheterna att åstadkomma ett fungerande system för en särskild beskattning av reklam.

6.6 Konsekvenser av ett avskaffande

Ett avskaffande av skatten för naturligtvis med sig en rad olika konsekvenser för skilda berörda. En effekt är att statens budgetsaldo på längre sikt kommer att försämrats med ca 700 miljoner kronor netto.

För de skattskyldigas del skulle ett avskaffande av skatten medföra en lättnad i administrativt hänseende. Detta gäller åtminstone de skattskyldiga för reklamtrycksaker, vilka upplever administrationen av reklamskatten som mycket betungande.

Vad gäller dagspressen bedömer utredningen att ett avskaffande skulle leda till i första hand sänkta annonspriser och i andra hand

sänkta prenumerationspriser. Detta innebär att annonsköpare och konsumenterna skulle komma att gynnas av ett avskaffande. Förmodas kan att även branschens lönsamhet förbättras.

Fack- och populärpressen samt annonsbladen skulle få en starkt konkurrenssituation i förhållande till dagspressen. Konkurrensneutralitet skulle vidare uppnås mellan hela den samlade pressen, jämte annonsbladen, och andra reklammedier. Konkurrenssituationen mellan samtliga reklammedier skulle för övrigt förbättras.

Ett avskaffande av reklamskatten skulle även medföra att en del av det indirekta presstödet försvinner. Utredningens bedömning är att sambandet mellan reklamskatten och presstödet syfte i detta måste betraktas som oklart.

6.7 Finansieringen av skattebortfallet

Utredningens ställningstagande att reklamskatten bör avskaffas för enligt direktiven med sig krav på att förslaget skall lämnas om hur de minskade statsintäkterna skall finansieras.

Erfarenheterna av de utdragna diskussionerna om reklamskatten och de hittills fåfänga försöken att lösa de problem som de flesta bedömare är överens om att skatten är behäftad med har lett utredningen till slutsatsen att den finansiering som krävs vid ett slopande i första hand bör sökas bland åtgärder som i någon bemärkelse kan sägas ha samma träffbild som den nuvarande reklamskatten. Med detta som utgångspunkt har utredningen undersökt förutsättningarna för någon annan form av reklamåpålag. Det som då ligger närmast till hands är att införa en begränsning av företagets (reklamköparnas) rätt till avdrag för reklamkostnader vid inkomstbeskattningen. En tänkbar utformning av en sådan avdragsbegränsning redovisas i betänkandet men utredningens slutsats blir att åtgärden är förenad med så allvarliga nackdelar att den inte kan förordas. Utredningen belyser också andra mer generella skärpningar av företagsbeskattningen som lösning på finansieringsfrågan. Inte heller dessa alternativ framstår som särskilt näraliggande och rör dessutom ingrepp som kan sägas gå utöver vad utredningens uppdrag tar sikte på.

Om man lämnar strävan att få fram de statsintäkter som krävs vid ett avskaffande av reklamskatten genom någon annan form av pålag som direkt eller indirekt kan sägas träffa reklamen är fältet naturligtvis i princip vidare. Utrymmet för att föreslå någon eller några konkreta finansieringsåtgärder har dock visat sig vara

begränsat. Utredningen har likväl valt att peka på ett antal åtgärder som skulle kunna komma i fråga när man gör det slutliga ställningstagandet till hur finansieringen skall lösas.

Huvudförslaget till finansiering som utredningen förordar innebär en kombination av två åtgärder på skatteområdet. Rätten till avdrag för representationskostnader vid inkomstbeskattningen slopas i princip helt och resterande finansiering sker inom ramen för den aviserade avfallsskatten.

Mycket talar dock för att de avvägningar som krävs när finansieringsfrågan skall avgöras kommer att ske i ett sammanhang där resultatet också blir beroende av mera övergripande överväganden än utredningen kunnat göra. Enligt utredningens uppfattning bör det i ett förbättrat statsfinansiellt läge vara möjligt att nå en lämplig lösning på den här aktualiserade finansieringsfrågan i samband med andra reformer på skatteområdet.

7 Utgångspunkter

7.1 Reklamskattens syfte

I utredningsdirektiven förekommer ingen diskussion kring det närmare syftet med reklamskatten. Motsatsvis kan det dock ur direktiven utläsas att uppdragsgivaren förreställer sig att det finns ett visst syfte med skatten. Det sägs nämligen att om utredaren finner att målet om en konkurrensneutral reklamskatt inte kan uppnås, skall han analysera om reklamskatten *med hänsyn till sitt syfte* ändå bör finnas kvar. Ett moment när det gäller utgångspunkterna för utredningens överväganden blir därför att bilda sig en uppfattning om vilket detta syfte kan vara.

Reklamskattens föregångare annonsskatten motiverades nämligen entydigt som ett sätt att finansiera ett kraftigt förstärkt presstödet. I lagstiftningsprocessen gjordes dock kopplingar till en mer allmän reklambeskattning. Med hänvisning till att en sådan skatt övervägdes av den sittande reklamutredningen framställde skatten på annonser som ett provisorium i avvaktan på en allmän reklamskatt.

Majoriteten i reklamutredningen grundade sitt förslag om beskattning av reklamen i allt väsentligt på konsumentpolitiska överväganden. En beskattning skulle verka dämpande på reklamutbudet. I det efterföljande lagstiftningsarbetet sköts den aspekten något i bakgrunden och i stället framhölls att skatten var det lämpligaste sättet att finansiera det ytterligare utbyggda presstödet.

Den klara kopplingen till presstödet vid tillkomsten har också under årens lopp kommit att tas till utgångspunkt för reklamskattens kritiker som hävdar att skatten borde sänkas med hänsyn till att den numera vida överstiger statens kostnader för presstödet. Diskussionerna i den delen visar enligt utredningens uppfattning att sambandet mellan presstödet och reklamskatten med tiden kommit att bli tämligen uttunnat.

De långtgående konsumentpolitiska ambitioner som genomsyrade reklamutredningens förslag måste anses höra till det förgångna. Trots att det fortfarande torde finnas förespråkare för uppfattningen att statsmakterna bör verka för en dämpning av reklamutbudet kan man i dagsläget inte tillmäta en sådan inställning någon avgörande betydelse när syftet med reklamskatten skall utrönas.

Det nu sagda leder utredningen till slutsatsen att det kvarvarande mest påtagliga syftet med reklamskatten är att ge staten inte oväsentliga inkomster.

7.2 En generell och konkurrensneutral beskattning

Utredningens huvuduppgift har varit att undersöka förutsättningarna för att komma till rätta med de sedan lång tid påtalade brister som kännetecknar reklamskattelagen när det gäller räckvidden i fråga om olika slag av reklam och konkurrensneutraliteten.

Det som främst varit i blickfånget i det här diskuterade avseendet är att den nuvarande reklamskatten inte omfattar reklammedier som sedan flera år tillbaka vunnit betydande insteg på reklammarknaden, främst TV-reklamen. Dit hör också radioreklamen och reklam som i takt med den senaste tidens snabba tekniska utveckling sprids i datakommunikationssystem. I detta hänseende krävs en utvidgning av det skattepliktiga området till dessa nya reklammedier för att nå de grundläggande kraven på en generell och konkurrensneutral beskattning. Reklamskatteutredningens ambitiösa försök i slutet på 1980-talet att råda bot på bristerna visar att det är förenat med mycket stora svårigheter att nå det eftersträvade målet. En inbyggd konflikt mellan strävan att åstadkomma en generell beskattning och kravet på att en reglering skall vara hanterlig i praktiken gör uppgiften särskilt komplicerad. De problem som den tidigare utredningen hade att brottas med har i betydande utsträckning förstärkts i takt med bl.a. den tekniska utvecklingen. På såväl TV-området som i fråga om reklamen i datakommunikationssystem har svårigheterna att nå tillfredsställande lösningar beträffande beskattningen av reklam som når Sverige från utlandet också accentuerats. De åtaganden som följer av vårt medlemskap i EU bidrar även till att utrymmet för inhemskt önskvärda åtgärder begränsas avsevärt. Att det saknas motsvarigheter till den svenska reklamskatten i de andra medlemsstaterna inskränker i praktiken våra handlingsalternativ ytterligare.

Vid sidan av det nu diskuterade behovet av att utvidga beskattningen till att omfatta reklammedier som i dag inte träffas av skatten hör till uppdraget att göra reklamskatten generell och konkurrensneutral också att i övrigt komma till rätta med det slaget av brister i det gällande systemet. På flera punkter stöter man då på medvetna politiskt betingade skevheter i beskattningen, främst det förhållandet att skatten är lägre för dagspressen än för annan press. Även i den delen har utredningen uppfattat att uppdraget är kringgärdat av restriktioner som gör det svårt att nå det uppställda målet om en generell och neutral beskattning.

I fråga om beskattningen av reklamtrycksaker kan neutralitetsaspekten också sägas göra sig gällande. Här handlar det bl.a. om de problem av kontrollkaraktär som sedan några år tillbaka medför att det i praktiken uppkommer en bristande neutralitet mellan svenska och utländska tryckerier.

7.3 Beskattningen skall vara enkel att tillämpa

En viktig utgångspunkt för reformarbetet på skatteområdet har varit att förenkla reglerna. På punktskatteområdet har denna inriktning alltid varit särskilt uttalad. Det är mot den bakgrunden man skall se den andra väsentliga uppgiften för utredningen.

Beskattningen av reklamtrycksaker har välförtjänt utpekats som ett avskräckande exempel på skatteregler som inte uppfyller kraven på enkelhet. Såväl de skattskyldiga som skatteadministrationen ställs här inför svårigheter som inte kan accepteras. I den dagliga hanteringen uppkommer ständiga avgränsningsproblem som gör tillämpningen mycket resurskrävande och leder till tvister i en utsträckning som inte är godtagbar i ett modernt beskattningssystem.

Även i övrigt bör förenklingsaspekten vara vägledande för en reformering av reklamskatten. De materiella reglerna måste vara klara och entydiga så att de skattskyldiga inte annat än undantagsvis ställs inför svårigheter att avgöra vad som är en skattepliktig prestation. Utrymmet för att välja alltför schablonartade och "fyrkantiga" lösningar är dock begränsat med hänsyn till kravet på neutralitet i beskattningen. I det sammanhanget måste också risken för besvärande skatteundandraganden beaktas.

Den nu antydda motsättningen gör sig också gällande i fråga om förfarandereglerna. Antalet skattskyldiga bör vara lågt om beskatt-

ningen skall bli praktiskt hanterlig. Det skall vara utgångspunkten när man bestämmer var skatten skall tas ut. Begränsningar i det avseendet kan också åstadkommas genom beloppsgränser för redovisningsskyldighet. När sådana avgränsningar bestäms måste man dock vara observant på effekterna i fråga om neutralitet och kryphål i systemet.

7.4 Förhållandet till EG-rätten

I utredningsuppdraget ingår att analysera en generell reklamskatts förenlighet med gemenskapsrätten.

Reklamskatten har av flera kritiska debattörer återkommande under de senaste åren använts som slagträ i debatten om den svenska lagstiftningens bristande anpassning till EG-rätten. Otaliga debattartiklar under rubriken "Reklamskatten är olaglig" har sett dagens ljus. Det har oftast hävdats att skatten strider mot artikel 33 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. I något fall har man också gjort gällande att skatten strider mot de grundläggande friheterna.

EU-inträdet och även andra svenska internationella åtaganden ställer naturligtvis krav på vår lagstiftning i en utsträckning som var helt okänd när reklamskatten infördes för 25 år sedan.

8 Reklam i radio och TV

8.1 Inledning

År 1987 började den reklamfinansierade kanalen TV 3 med svenskspråkiga program att sändas över Sverige. För de ljudradio- och TV-sändningar som reglerades genom den tidigare radiolagen (1966:755) blev reklam tillåten den 1 juli 1991, med anledning av att en ny marksänd TV-kanal tillskapades. Sedan dess har reklam tillåtits och reglerats även i fråga om andra former av ljudradio och TV, nämligen i kabelsändningar, satellitsändningar, de särskilda finska sändningarna, lokalradio och närradio. Programföretaget TV4 AB började sina reklamfinansierade sändningar 1992. Den reklamfinansierade radioformen lokalradion kom i gång med sina sändningar 1993, då även reklam började att förekomma i närradion.

8.2 Den radorättsliga regleringen

8.2.1 Radio- och TV-lagen

Lagens tillämpningsområde

Radio- och TV-lagen (1996:844) trädde i kraft den 1 december 1996. Genom lagen upphävdes den ovan nämnda radiolagen, lagen (1966:78) om förbud i vissa fall mot rundradiosändning på öppna havet, lagen (1981:508) om radiotidningar, närradiolagen (1982:459), lagen (1986:3) om rundradiosändning av finländska televisionsprogram, lagen (1991:2027) om kabelsändningar till allmänheten och lagen (1992:1356) om satellitsändningar av televisionsprogram till allmänheten.

Radio- och TV-lagen reglerar sådana ljudradio- och televisionssändningar till allmänheten som är avsedda att tas emot med

tekniska hjälpmedel och innehållet i sådana sändningar. Lagen är med visst undantag tillämplig på sändningar genom tråd endast om sändningarna når fler än 100 bostäder. Vidare gäller lagen sändningar av ljudradioprogram över satellit som kan tas emot i Sverige, om den som bedriver sändningsverksamheten har sitt hemvist i Sverige eller sändningen till satellit sker från en sändare här i landet. Lagen gäller även för sändningar av TV-program över satellit om sändningen kan tas emot i någon stat som är bunden av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och den som bedriver sändningen har sitt hemvist i Sverige (1), sändningen till satellit sker från en sändare här i landet (2), eller sändningen från satellit sker med användning av satellitkapacitet som en svensk fysisk eller juridisk person förfogar över (3). Punkterna 2 och 3 tillämpas dock inte om den som bedriver sändningsverksamheten har sitt hemvist i annan stat som är bunden av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Sändningstillstånd och registrering

Etableringsfrihet är utgångspunkten för ljudradio och television. Med hänsyn till knappheten på tillgängliga frekvenser är det för vissa sändningar nödvändigt att uppställa krav på tillstånd. Tillstånd krävs för att sända sådana ljudradio- eller TV-program som sker med hjälp av radiovågor på frekvens under 3 gigahertz. Tillståndsplikten är emellertid begränsad för vissa slags sändningar. Tillstånd krävs inte för sändningar av sökbar text-TV som sker från radiosändare som används för andra sändningar med stöd av tillstånd enligt radio- och TV-lagen eller lokalradiolagen (1993:120). Etableringsfriheten gäller under samma förutsättningar även sändningar som är särskilt anpassade för syn- eller hörsel-skadade. Härutöver krävs dock att sändningarna äger rum under högst fyra timmar per dygn.

Tillstånd att sända TV-program och tillstånd att till hela landet eller till utlandet sända ljudradioprogram meddelas av regeringen. Ett sådant tillstånd gäller för viss tid. Fyra programföretag har för närvarande sändningstillstånd enligt radio- och TV-lagen. Dessa är Sveriges Television AB (SVT), Sveriges Radio (SR), Sveriges Utbildningsradio AB (UR) och TV4 AB (TV4).

Sändningstillstånd som meddelas av regeringen får förenas med vissa i lagen angivna villkor. Villkor för sändningstillstånd får bl.a. avse förbud mot att sända reklam och annonser samt sponsrade program.

Tillstånd krävs även för att sända närradio, dvs. lokala ljudradio-sändningar för föreningslivet. Sådana tillstånd meddelas av Radio- och TV-verket och gäller för viss tid. I januari 1997 hade 1 054 sammanslutningar tillstånd att sända närradio.

Den som bedriver sådan sändningsverksamhet som inte kräver tillstånd och den som för någon annan s räkning bedriver sändningsverksamhet över satellit eller upplåter satellitkapacitet (satellitentreprenör) skall anmäla sig för registrering hos Radio- och TV-verket. Denna regel har tillkommit för att underlätta tillsynen av de bestämmelser i lagen som ställer vissa krav avseende innehåll, t.ex. i fråga om reklam, och som även gäller sådana verksamheter som inte kräver sändningstillstånd.

Särskilda regler för vidare-sändningar i kabelnät

Den som äger eller annars förfogar över kabelnät där TV-program sänds vidare till allmänheten och varifrån sändningarna når fler än tio bostäder skall se till att de boende i anslutna fastigheter kan ta emot sådana TV-sändningar som sker med stöd av tillstånd från regeringen och som är avsedda att tas emot av var och en i området. Vidare skall den som äger eller annars förfogar över kabelnät där TV-program vidare-sänds till allmänheten och varifrån sändningarna når fler än 100 bostäder i varje kommun där han eller hon har ett sådant nät kostnadsfritt tillhandahålla ett särskilt bestämt utrymme för lokala kabelsändarföretags TV-sändningar. Radio- och TV-verket kan förordna en svensk juridisk person som bildats för att bedriva lokala kabelsändningar som lokalt kabelsändarföretag. Förordnandet gäller under högst tre år.

Reklam och annan annonsering

Reglerna i radio- och TV-lagen beträffande reklam och annan annonsering är relativt detaljerade. Med annons avses enligt lagen reklam samt sändningar som utan att vara reklam sänds på uppdrag av någon annan. Med reklam avses detsamma som i marknadsrätten. Någon närmare beskrivning av vad som avses med reklam finns inte i marknadsföringslagen (1995:450). Där sägs att med marknadsföring avses reklam och andra åtgärder i näringsverksamhet som är ägnade att främja avsättningen av och tillgången till varor och tjänster m.m. I propositionen till radio- och TV-lagen (prop. 1995/96:160 s.110) utgår regeringen från att såväl reklam i

traditionell mening som reklam för kommande program (programglimtar), sponsringsmeddelanden och försäljningsmeddelanden, dvs. sådana program där TV-tittarna uppmanas att ringa och beställa vissa varor, normalt har ett avsättningsfrämjande syfte. Det vidare begreppet annons omfattar både reklam och program som utan att vara reklam sänds på uppdrag av någon annan, t.ex. åsiktsreklam och informationsmeddelanden.

I radio- och TV-lagen föreskrivs bl.a. att det före och efter varje sändning av annonser skall sändas en särskild signatur som tydligt skiljer annonserna från övriga sändningar. Av annonser som inte är reklam skall framgå i vems intresse den sänds. Annonser får sändas högst åtta minuter under en timme mellan hela klockslag. Den sammanlagda annonstiden i television vid ett givet tillfälle får inte understiga en minut sedan sändningstiden för den särskilda signaturen har frånräknats. Annonser skall i TV-sändning som huvudregel sändas mellan programmen.

Reklam i en TV-sändning får inte syfta till att fånga uppmärksamheten hos barn under tolv år. Lagen innehåller även ett förbud mot TV-reklam för receptbelagda läkemedel och medicinska behandling som är tillgänglig endast efter ordination, samt en hänvisning till bestämmelserna om förbud mot reklam för alkoholdrycker och tobaksvaror i lagen (1978:763) med vissa bestämmelser om marknadsföring av alkoholdrycker och tobakslagen (1993:581).

Försäljningsprogram, dvs. program där TV-tittarna uppmanas att beställa varor eller tjänster genom att ringa visst telefonnummer, får förekomma i programtjänster som uteslutande är avsedda för sådana program. Försäljningsprogram får dock även förekomma i blandade sändningar och omfattas då av de vanliga reglerna om annonsvolym.

Om ett program som inte är en annons helt eller delvis har bekostats av någon annan än den som bedriver sändningsverksamheten eller som framställer audiovisuellt verk (sponsrat program), skall det på lämpligt sätt i början och slutet av programmet eller vid ettdera tillfället anges vem eller vilka bidragsgivarna är. Ett program som huvudsakligen handlar om nyheter eller nyhetskommentarer får inte sponsras. Vidare får ett program inte sponsras av någon vars huvudsakliga verksamhet gäller tillverkning eller försäljning av alkoholdrycker eller tobaksvaror.

Ett lokalt kabelsändarföretag får inte sända reklam såvida det inte är fråga om sponsringsmeddelande. Inte heller får en närradioförening, dvs. en sammanslutning av flera tillståndshavare för

närradio i ett sändningsområde för gemensamma närradioändamål, sända reklam.

Tillsyn, straff och avgift

Förutom Justitiekanslerns övervakning i vissa avseenden är det Granskningsnämnden för radio och TV som övervakar att tillståndsvillkoren följs och att de lagbestämmelser efterlevs som riktar sig till programföretagen. De bestämmelser om reklam som syftar till att skydda konsumenter, t.ex. förbudet mot barnreklam, övervakas av Konsumentombudsmannen inom ramen för de marknadsrättsliga reglerna. Radio och TV-verket utövar tillsyn av sådana bestämmelser som inte har med sändningarnas innehåll att göra.

Den som bryter mot vissa bestämmelser i radio- och TV-lagen kan ådömas böter och även i visst fall fängelse. Exempelvis sanktioneras skyldigheten att anmäla sig för registrering med böter.

Den som i stället åsidosätter vissa andra angivna bestämmelser och villkor får åläggas att betala en särskild avgift. Detta gäller t.ex. bestämmelsen om villkor för sändningstillstånd vad avser förbudet mot att sända reklam eller andra annonser. Den särskilda avgiften fastställs till lägst fem tusen kronor och högst fem miljoner kronor.

De bestämmelser i lagen som är av marknadsrättslig karaktär, t.ex. förbudet mot barnreklam, sanktioneras enligt marknadsföringslagen. En handling som strider mot de marknadsrättsliga reglerna kan medföra marknadsstörning savgift. Såväl programföretaget som annonsören kan åläggas sådan avgift. Avgiften fastställs till lägst fem tusen kronor och högst fem miljoner kronor.

8.2.2 Lokalradiolagen

Lokalradiolagen innehåller föreskrifter om lokala rundradio-sändningar av radioprogram i ljudradio (lokalradio). Lokalradio är den nya formen av privat radio som infördes den 1 april 1993. För att sända lokalradio krävs tillstånd från Radio- och TV-verket. Verket fastställer vilka sändningsområden som skall finnas. Efter hand som frekvenser för sändningsområden blir klara kungörs sändningstillstånd för dessa via annonsering i dagspress. Om det finns två eller fler intressenter arrangeras en offentlig auktion. Varje sändningstillstånd gäller för ett visst sändningsområde. Ett sändningstillstånd innebär en rätt att sända lokalradio 24 timmar per

dygn inom ett bestämt geografiskt område. Tillstånd kan ges till en fysisk eller juridisk person. Tillståndshavaren skall utse en utgivare som ansvarar för programverksamheten och anmäla denne till Radio- och TV-verket. I januari 1997 fanns 85 meddelade sändningstillstånd. Den som får tillstånd skall betala en årlig avgift till staten.

Reglerna beträffande reklam och annan annonsering motsvaras av dem som finns i radio- och TV-lagen.

Utredningen Lokal- och näradiokommittén föreslår i betänkandet *Den lokala radion* (SOU 1996:176) att auktionerna av tillstånd skall ersättas med ett urvalsförfarande varigenom bl.a. ägarförhållanden och programverksamhetens inriktning ges betydelse. Tillståndsgivningen skall handhas av en nämnd knuten till Radio- och TV-verket. Utredningen föreslår inte några ändringar av reglerna om reklam och annan annonsering.

8.2.3 Koncessionsavgiftslagen

Lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens område kom till sedan beslut fattats om att öppna det tredje marknätet för reklamfinansierade sändningar. Lagen kan endast gälla för ett reklamfinansierat programföretag i sändning, för närvarande för TV4. Om regeringen meddelar ytterligare ett tillstånd att bedriva reklamfinansierade sändningar över hela landet upphör lagen att gälla. Koncessionsavgiften består i en fast och en rörlig del. Den rörliga delen tas ut med en viss procent av annonsintäkterna. Intäkterna skall bestämmas efter bokföringsmässiga grunder. TV4 har att senast den 15 februari varje år lämna Radio- och TV-verket de uppgifter som behövs för att fastställa den rörliga delen.

8.3 Var finns TV-reklamen?

8.3.1 Marknät

I Sverige sänds tre rikstäckande kanaler via marknätet, nämligen SVT1, SVT2 och TV4. Av dessa programföretag är det endast TV4 som får sända reklam. TV4 hyr ut del av sitt sändningsutrymme till lokala produktionsbolag i 16 lokal-TV-områden.

Programföretaget SVT har, enligt företagets sändningstillstånd, rätt att under vissa villkor sända sponsrade program.

8.3.2 Satellit

Satellitsändningar tas emot med parabolantenn. Vanligtvis vidarebefordras sändningarna i kabelnät till hushållen. Ett relativt stort antal svenska hushåll (ca 600 000) har dock parabol för direktmottagning.

Cirka 170 satellitbaserade TV-programtjänster sänds ut över Europa, varav ett 100-tal kan tas emot i Sverige. Ett antal av dessa riktar sig särskilt till svensk publik: TV 3, TV4, Kanal 5, ZTV, TVG och TV6, filmkanalerna TV1000, TV1000 Cinema, FilmNet 1, FilmNet 2 och Hallmark, samt SuperSport och TV-Butiken. Kanalerna är finansierade genom reklamintäkter eller genom abonnemangsavgifter. De flesta satellitsändningar utgör dock vidaresändningar av utländska satellitkanaler.

TV 3 är en reklamfinansierad programkanal. Den distribueras i samtliga svenska kabelnät som en s.k. gratiskanal i basutbudet. I ett beslut den 18 oktober 1995 fann Granskningsnämnden för radio och TV att det engelska bolaget TV 3 Broadcasting Group Ltd. fick anses vara programbolag för TV 3. Granskningsnämnden noterade i beslutet bl.a. att bolaget svarade för sändningsverksamheten, sammansättningen av programtablåerna och inköp av huvuddelen av de färdiga programmen samt hade den slutliga kontrollen av programverksamheten. Bolaget, som ingår i Kinnevikskoncernen, har sitt säte i London. Större delen av sändningarna i TV 3 Sverige länkas upp till satellit från en satellitstation nära London. Vissa egenproducerade program länkas emellertid upp i Sverige. Reklamförsäljningen till kanalen sköts av ett svenskt bolag. För kundkontakter och ansvaret för lokalt producerade program har TV 3 ett svenskt dotterbolag, TV 3 Sverige AB, med säte i Stockholm.

TV4 är en reklamfinansierad programkanal. Programbolag för TV4 är det svenska bolaget TV4 AB. Kanalen sänds huvudsakligen via marknätet.

Även Kanal 5 är en reklamfinansierad programkanal. Granskningsnämnden för radio och TV fann i ett beslut den 19 april 1995 att ett medieföretag i Luxemburg, Scandinavian Broadcasting System S.A. (SBS), fick anses utgöra programföretag för kanalen. Enligt beslutet svarade SBS för avtal med produktionsbolag och programleverantörer. En anställd vid SBS hade ansvaret för programmix, tabbläggning och programinköp. SBS hade utsett ansvarig utgivare. SBS hade avtal med Nordiska Satellitbolaget om upplåtelse av satellitkapacitet på Tele-X-satelliten och upplänkning av sändningarna på satellit. Den tekniska utsändningen av program-

men ombesörjdes av Utbildningsradion enligt avtal med SBS. Det alternativa programföretaget och SBS svenska dotterbolag, Femman AB, svarade för annonsförsäljning, viss programproduktion och kunde även fungera som kommissionär åt moderbolaget. Femman AB skötte också de fysiska leveranserna av programkassetter till Utbildningsradion. Sedan augusti 1996 sänds Kanal 5 från London.

ZTV har tidigare varit en reklamfinansierad kanal, men har från årsskiftet 1996/97 ombildats till en betalkanal. Hos Radio- och TV-verket registrerat programföretag för kanalen är det svenska bolaget ZTV AB.

Registrerat programföretag för kanalerna TVG och TV6 är det svenska bolaget Stuvik AB. TVG är en renodlad försäljningskanal och TV6 en reklamfinansierad kanal.

Registrerat programföretag för betalkanalerna TV1000 och TV1000 Cinema är det svenska bolaget TV1000 Sverige AB.

Bakom FilmNet-kanalerna, som också är betalkanaler, står enligt Radio- och TV-verkets register det svenska bolaget FilmNet Television AB. Detta bolag står även bakom kanalerna SuperSport och Hallmark som också är betalkanaler.

Kanalen TV-Butiken är en försäljningskanal. Registrerat programföretag för kanalen är det svenska bolaget TV-Butiken Wii AB.

Av de nämnda TV-kanalerna ingår, förutom TV3, även följande kanaler i Kinnevikskoncernen: TV4, ZTV, TV6, TV G, TV1000 och TV1000 Cinema.

Selektiv TV-reklam är ett relativt nytt sätt att köpa reklamtid i TV i Sverige. Det är Telia Kabel-TV som erbjuder annonsörer att annonsera lokalt i de rikstäckande kanalerna Eurosport och MTV. Till en början finns selektiv TV-reklam endast i storstäderna s kabel-TV-nät, men systemet är under utbyggnad.

8.3.3 Kabel

Kända programbolag med egensändningar i kabelnät uppgår för närvarande till ett 100-tal. Av de kommersiella kabelkanalerna intar ett par en särställning genom att de sänder på ett stort antal orter, har långa sändningstider samt en professionell programutformning.

8.4 Var finns radioreklamen?

Programföretagen SR och UR får inte, enligt företagens sändningstillstånd, sända reklam mot vederlag eller program mot betalning. Båda programföretagen får sända sponsrade program under vissa villkor som anges i resp. sändningstillstånd.

Som tidigare nämnts får reklam förekomma i både lokalradion och närradion. För närradion gäller dock en speciell regel. Radio- och TV-verket kan nämligen på ansökan medge befrielse från skyldigheten att betala sändningsavgift om en närradiosändning sammanslutning inte sänder reklam eller program mot betalning under ett kvartal. Ca 60-70 procent av sammanslutningarna har utnyttjat denna möjlighet och är således avgiftsbefriade. Lokal- och närradiokommittén föreslår dock att avgifterna för att sända närradio skall avskaffas.

Vidare förekommer att den svenska publiken kan lyssna till reklamfinansierade radioprogram som sänds ut från andra länder.

8.5 Beskattning av reklam i svenska TV-sändningar

8.5.1 Inledning

För att uppnå målet med en konkurrensneutral reklambeskattning har en utgångspunkt för utredningens arbete varit att en utvidgad reklamskatt bör vara utformad så att den i allt väsentligt överensstämmer med den gällande beskattningsordningen. Det värde som skall beskattas bör av den orsaken huvudsakligen bestämmas på motsvarande sätt som i dag gäller för annonser och offentliggörande av reklam. Som huvudregel bör således beskattningsvärdet utgöras av vederlaget för annonsen eller det upplåtta reklamutrymmet. Beskattningen skall vidare vara enkel att tillämpa. Häri ligger, förutom att de materiella reglerna skall vara lätta att förstå och tillämpa, även att beskattningen utan svårigheter skall vara kontrollerbar. Kravet på enkelhet måste självfallet beaktas när man skall bestämma i vilket led skatten skall tas ut, dvs. vem som skall vara skattskyldig. Mot denna bakgrund har utredningen funnit att utgångspunkten för en eventuell beskattning av reklam i TV bör vara att skattskyldigheten åvilar den som uppbär ersättningen för att

sända reklamen, dvs. i normalfallet programföretaget. Detta harmonierar även med gällande regler om skattskyldighet.

Med svenska sändningar menar utredningen sändningar av fysiska personer bosatta i Sverige eller av svenska juridiska personer.

En eventuell beskattning skall naturligvis vara oberoende av det sätt på vilket sändningen sker. Vidare anser utredningen att skatten enbart bör träffa reklam i TV-sändningarna som riktar sig till publik främst i Sverige.

8.5.2 Traditionella sändningar

Skattskyldiga för reklam i svenska sändningar skulle för närvarande vara TV4, de programföretag som sänder reklamfinansierade satellitkanaler och de kommersiella programbolag som sänder via kabel.

TV4 betalar i dag en koncessionsavgift till staten. Avgiften har motiverats bl.a. med den gynnande ställning som TV-företaget har genom att ensamt sända annonser i marksändningar. Enligt TV4:s nuvarande tillståndsvillkor skall nya överläggningar under den löpande tillståndsperioden inledas om staten fattar beslut om införande av skatt på reklam eller förändring av koncessionsavgiften. De nu gällande tillståndsvillkoren trädde i kraft den 1 januari 1997 och gäller till och med den 31 december 2001.

Innan radio- och TV-lagen trädde i kraft var registreringen av de kommersiella programbolagen omöjlig att kontrollera. Bolagen byttes ständigt ut, varför registret oupphörligen ändrades. Enligt radio- och TV-lagen är registreringsskyldigheten sanktionerad med böter. För närvarande är det för tidigt att avgöra om den nya sanktionsmöjligheten medger bättre kontroll över de kommersiella programbolagen. I annat fall bedömer utredningen att de svårigheter som redan i dag föreligger att kontrollera att de skattskyldiga till reklamskatt registrerar sig ytterligare kommer att förvärras om skatten utvidgas.

Andra svårigheter som utredningen funnit skulle uppstå vid en beskattning av TV-reklam äger mer generell giltighet och hänger samman med bestämmandet av beskattningsvärdet. Om en svensk satellitkanal riktar sina sändningar mot publik utom Sverige kan det inte anses befogat att beskatta den reklam som riktar sig till den utländska publiken. Vidare kan det förekomma att ett svenskt programföretag sänder på svenska över hela Norden utan att man kan säga att sändningarna riktar sig mot något speciellt land.

Programföretagen torde visserligen kunna få fram mätningar över i vad mån TV-publiken i de nordiska länderna följt programmen i de svenska kanalerna. Däremot torde det knappast vara möjligt att få fram erforderliga mätningar över i vilken utsträckning TV-publiken i övriga Europa tittat på program i svenska kanaler. Ett beskattningsförfarande som gör det nödvändigt att beakta publik-sammansättningar i olika länder skulle vara mycket svårtillämpat för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheten och enligt utredningens mening i hög grad strida mot kravet på enkelhet i beskattningen.

Svårigheter att bestämma beskattningsvärdet föreligger även i de fall när programbolagen sänder egenreklam, dvs. då vederlag inte utgår. För att erhålla en generell reklambeskattning krävs att även sådan reklam beskattas. För de skattskyldiga ligger svårigheterna i själva uppskattningen av beskattningsvärdet. För beskattningsmyndigheten är problemen snarare att kunna utöva kontroll över att all egenreklam upptas till beskattning.

8.5.3 Text-TV

En del av TV-signalens överföringsmöjligheter kan användas för att sända särskild text-information, text-TV. Text-TV har huvudsakligen två användningsområden. Den används dels för programtextning och dels för att sända textade informationssidor som fyller hela TV-rutan. Informationssidorna är samlade i grupper efter ämnesområden och TV-tittarna kan "bläddra" fram den information som önskas. Det senare fenomenet brukar kallas sökbar text-TV. För att sända de textade informationssidorna används som regel utnyttjat utrymme i TV-signalen, det s.k. bildsläkningsintervallet. Bildsläkningsintervallet utnyttjas av programföretaget eller av någon som detta upplåtit intervallet till. Även en hel kanal eller delar av en kanal kan tas i anspråk för sändningarna. Informationen hämtas från en dator och förmedlas genom radio- eller trådsändning. Överföringssättet innebär inte att användaren har kontakt direkt med en dator utan användaren väljer bland det antal sidor som sänds ut. Informationssidorna sänds cykliskt; när den sista sidan har sänts upprepas sändningarna från början. Det krävs en speciellt utrustad mottagare med minnesenhet och avkodare för att kunna ta emot sökbar text-TV.

Reklamen i text-TV sänds blandat med annan information i t.ex. en nyhetssida eller som en egen sökbar sida. Reklamsändningar i text-TV förekommer även på ytterligare ett sätt. En person kan

nämligen via sin knappteleson annonsera i text-TV. Kostnaderna för detta debiteras av Telia, som i sin tur vidarebetalar viss del till programföretaget. Den ersättning programföretaget uppbär i sådana fall är givetvis att jämföras med övriga vederlag för reklamsändningar.

Vad som ovan sagts om en beskattning av reklam i traditionella TV-sändningar menar utredningen i stort sett gälla även en motsvarande beskattning i text-TV.

8.5.4 Försäljningsprogram

Med försäljningsprogram menas TV-program med direktförsäljning, dvs. program där olika produkter demonstreras varefter det anges att publiken kan ringa ett visst telefonnummer och beställa varan (TV-shopping). Försäljningsprogrammen sänds ut under annonstid eller i en egen kanal.

Försäljningsprogram kan sändas i egen regi eller som annonser i reklam-TV-kanalerna. I det senare faller erlag för försäljningsföretaget ersättning till programföretaget.

Försäljningsprogrammen bör i reklamskattehänsende jämföras med övrig reklam i TV. När TV-shopping-företag uppbär vederlag för att sända andras annonser eller erlägger vederlag till ett programföretag för att detta skall sända TV-shopping-företagets annonser bör således en eventuell reklamskatt utgå på nämnda vederlag. Mer svårtillämpad skulle en beskattning bli i de fall när ett TV-shopping-företag sänder annonser med egna produkter, egenreklam. Här uppkommer på nytt problemen med att bestämma beskattningsvärdet samt, för beskattningsmyndighetens del, att kontrollera i vilken utsträckning TV-shopping-företaget redovisat reklamskatt för annonser med egna produkter.

8.6 Beskattning av reklam i utländska TV-sändningar

8.6.1 Inledning

En stor del av den reklam som når de svenska TV-tittarna sänds av programbolag med hemvist i andra länder än Sverige. Endast några av dessa programbolag riktar sina sändningar särskilt till publik i

Sverige. För att kunna uppnå målet med en generell och konkurrensneutral beskattning bör en eventuell skatt på TV-reklam med nödvändighet vara möjlig att påföra även utländska programbolag.

8.6.2 Svensk beskattningsmakt

Några allmängiltiga regler hur gränserna för ett lands beskattningsmakt skall fastställas existerar i princip inte utan varje stat kan utforma sina regler efter egen önskan. Praktiska hänsyn har spelat en stor roll vid utformningen av reglerna. Det har t.ex. knappast ansetts vara någon mening för en stat att utsträcka sin beskattningsrätt så långt att den även omfattar fall där möjligheterna att genomdriva skatteanspråken är obefintliga.

Även om det således inte finns några allmängiltiga regler beträffande gränserna för ett lands beskattningsmakt, kan dock några om än vaga principer sägas ha utbildats. I allmänhet torde man bl.a. kräva att skattesubjektet skall ha någon anknytning till den stat som utöver beskattningsrätten. En sådan anknytning anser man ofta föreligga då den skattskyldige har sitt hemvist i staten.

När de allmänna gränserna för den svenska beskattningsmakten i inkomstskattehänseende fastställts utåt, har man inte ansett det skäligen att endast beskatta de fysiska och juridiska personer som har en sådan anknytning till Sverige att de skall anses ha sitt hemvist i Sverige. De fysiska personer som är bosatta här, resp. de juridiska personer som är svenska rättssubjekt, skall visserligen enligt de svenska reglerna erlagga inkomstskatt för all inkomst. Men det finns dock vissa inkomster som har en sådan nära anknytning till Sverige att det rättssubjekt som uppbär inkomsten bör erlagga svensk skatt, även om rättssubjektet som sådant saknar sådan anknytning till Sverige att Sverige skall betraktas som hemvistland. När det gäller att fastställa i vilken utsträckning personer med hemvist utanför riket skall erlagga svensk skatt har gränsdragningen mellan olika typer av inkomster i någon mån skett så att den som kan antas utnyttja den offentliga verksamheten också skall erlagga skatt här. I vissa fall har ekonomiska hänsyn varit utslagsgivande. Möjligheterna att genomdriva skatteanspråken har även påverkat utformningen av bestämmelserna.

Vad gäller den svenska beskattningsrätten i inkomstskattehänseende kan rent allmänt sägas att fysiska personer bosatta utomlands och utländska juridiska personer är skattskyldiga här endast för inkomster som anses ha en stark anknytning till Sverige. Utländska juridiska personer är t.ex. skattskyldiga i Sverige för inkomst av

näringsverksamhet om personen bedriver sådan verksamhet från fast driftsställe i Sverige eller har fastighet här.

Fysiska personer bosatta utomlands och utländska juridiska personer är även skattskyldiga för förmögenhet de har här i riket. För svenska aktier eller andelar i svensk aktiefond gäller dock särskilda regler. Här fordras för att skattskyldighet skall föreligga att de är nedlagda i rörelse som bedrivits från fast driftsställe här i riket.

Om skyldighet föreligger för utländsk företagare att betala mervärdesskatt i Sverige skall företagaren företrädas av en av skattemyndigheten godkänd representant. Representanten skall enligt fullmakt av den utländske företagaren som ombud för denne svara för redovisning av skatten och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Vidare skall underlag för kontroll av skatteredovisningen finnas tillgängligt hos representanten. Skattskyldigheten åvilar den utländske företagaren och inte representanten. I andra länder förekommer dock att skattskyldigheten åvilar representanten. Europeiska kommissionen har i en rapport den 3 november 1994 till Europeiska rådet och Europaparlamentet skrivit om de svårigheter som uppstår för personer som är skyldiga att betala skatt i andra medlemsstater och därvid påtalat att representanternas roll och skyldigheter varierar från en medlemsstat till en annan. Kommissionen anser att systemet skulle underlättas om skattskyldigheten i möjligaste mån åvilade den person som utfört de transaktioner som utlöst skattskyldigheten och om medlemsstaterna utnyttjade existerande EG-bestämmelser om administrativt samarbete och ömsesidig handräckning så effektivt som möjligt.

8.6.3 Handräckning

Kontrollverksamheten på det internationella området omfattar i första hand utbyte av information för skatteutredningar samt indrivning av skatt i annat land. Förutsättningarna för Sverige att begära handräckning anges dels i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och i förordningen (1990:320) med samma namn, dels i dubbelbeskattningsavtal eller handräckningsavtal med den berörda staten. Enligt nämnda lag får RS V begära biträde med handräckning i främmande stater i den mån överenskommelse härom föreligger mellan Sverige och resp. stat.

Sverige har slutit avtal med en mängd olika länder. Vidare har Sverige undertecknat Europaråds- och OECD-konventionen om

ömsesidig handräckning i skatteärenden. Konventionen återfinns i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, vilken trädde i kraft den 1 april 1995. Konventionen har dock inte fått någon större betydelse, främst beroende på att den har ratificerats av endast ett fåtal stater. Sverige har även slutit ett handräckningsavtal med de övriga nordiska länderna, SFS 1990:226.

På EG-rättens område kan nämnas rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område och rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt. Det första direktivet, som handlar om informationsutbyte mellan medlemsstaterna, har genom en ändring 1992 blivit tillämpligt även på de inom gemenskapen harmoniserade punktskatterna, dvs. skatterna på mineraloljor, alkohol och tobak.

De allra flesta avtal innehåller bestämmelser som reglerar handräckningen mellan skatteförvaltningarna. Staterna förbinder sig att lämna varandra handräckning beträffande de skatter som omfattas av avtalen. Generellt kan sägas att i de fall där handräckningsbestämmelserna finns intagna i dubbelbeskattningsavtal kan handräckning bara begäras beträffande statlig och kommunal inkomstskatt och i vissa fall statlig förmögenhetsskatt. Europaråds- och OECD-konventionen omfattar ett flertal skatter och avgifter men inte reklamskatten. Även det nordiska handräckningsavtalet är direkt tillämpligt på ett flertal skatter och avgifter, dock inte på reklamskatten. De utomnordiska avtalen ger vanligtvis inte några möjligheter att i en stat begära indrivning mot den statens egna medborgare eller där hemmahörande juridiska personer. Avseende de avtal som träffats efter reklamskattens tillkomst har Sverige i princip inte några möjligheter att förhandla fram att dessa avtal även skall omfatta reklamskatten. Med tanke på, såvitt utredningen funnit, den unika ställning den svenska reklamskatten har i ett universellt sammanhang måste det dessutom i ett framtidsperspektiv bedömas som i hög grad osannolikt att andra länder skulle vara villiga att medverka i handräckningsärenden som gäller svensk reklamskatt. Det sagda innebär enligt utredningens mening att det i praktiken vore omöjligt för Sverige att från annan stat erhålla information och hjälp med indrivning i reklamskatteärenden vad

avser fysiska personer bosatta utomlands och utländska juridiska personer.

8.7 Radioreklam

Det som ovan sagts beträffande beskattning av TV-reklam menar utredningen i huvudsak vara giltigt även för en beskattning av reklam i radio. I sammanhanget kan framhållas att de skattskyldiga för reklam i radio dessutom skulle utgöra ett par hundra fler än de skattskyldiga för TV-reklam.

8.8 Sponsring

Med sponsring menar utredningen här huvudsakligen bidrag som ges för finansiering av radio- eller TV-program från någon som inte är engagerad i programverksamheten i syfte att framträda i positiva dager.

Sponsringsreklam i radio och TV exponeras inte enbart på det sätt att sponsorn för ett visst program anges i anslutning till det sponsrade programmet utan förekommer även i övrigt, främst i TV. Ett företag kan t.ex. utan programföretagets vetskap sluta sponsringsavtal med produktionsbolaget för programmet. Vidare kan en filmproduktion som visas i TV vara sponsrad i flera led. I båda fallen kan reklamen för sponsorn exponeras på olika sätt.

En eventuell beskattning av reklam i TV bör naturligtvis även omfatta sponsringsreklamen, varvid skattskyldigheten bör åvila den som uppbär ersättningen från sponsorn. Motsvarande svårigheter som redovisats ovan avseende beskattning av övrig reklam i TV anser utredningen skulle drabba även en beskattning av sponsringsreklam, framför allt vad gäller bestämmandet av beskattningsvärde i de fall när sponsringsreklamen till viss del sänts i utlandet och möjligheterna att utöva beskattningskontroll.

8.9 Den tekniska utvecklingen

8.9.1 Övergång till digital marksänd TV i Sverige

TV-program kan sändas analogt eller digitalt. I dag sänds TV nästan uteslutande med analog teknik. Reguljära digitala satellit-sändningar har påbörjats och försök med digitala markbundna sändningar i Sverige genomfördes första gången i november 1995.

I regeringens proposition om digitala TV-sändningar (prop. 1996/97:67) föreslås att TV-sändningar med digital teknik skall införas i flera steg med möjlighet för staten att successivt ta ställning till om och på vilket sätt verksamheten skall fortsätta. I en första etapp, med början om möjligt under hösten 1997, kommer digitala marksändningar att inledas på ett begränsat antal orter i Sverige. Minst två sändningsfrekvenser bör kunna disponeras på varje ort. Kärnan i sändningsverksamheten skall vara sändningar av TV, men även andra tjänster än traditionella TV-program skall kunna förekomma. Den föreslagna sändningsverksamheten skall i sin helhet bekostas av medverkande företag. Verksamheten skall således inte finansieras med statsbudgetmedel. Public service-företagen skall anvisas ett engångsbelopp för digitala sändningar ur rundradiokontot, under förutsättning att kontots resultatutveckling medger det. Sändningsverksamheten kommer att förberedas av en särskild utredare. En kommitté med parlamentariskt inslag skall följa sändningsverksamheten och medverka vid utvärderingen.

8.9.2 Den digitala TV-teknikens egenskaper

Den digitala tekniken i sig är inte någon nyhet. All elektronisk databehandling och datalagring bygger på digital teknik. Vad som däremot är relativt nytt är att processorer och minneskretsar för databehandling med mycket stor kapacitet nu kan framställas till så låga kostnader att utrustning kan installeras i apparater avsedda för konsumentmarknaden. Därmed skapas tekniska förutsättningar för att behandla de mycket stora informationsmängder som ingår i en TV-bild.

Den digitala TV-tekniken har flera olika egenskaper som skiljer sig från den analoga. Av dessa kan nämnas att den digitala tekniken medger större överföringskapacitet, dvs. fler programtjänster eller mer information inom ett givet frekvensutrymme. Den stora överföringskapaciteten beror på att den digitala tekniken är väl

lämpad för bildkomprimering, dvs. en teknik som gör att hela TV-bildens informationsinnehåll inte behöver sändas ut. Vidare medger den digitala tekniken flexibilitet med avseende på ett varierat utbud av TV-program och nya typer av tjänster, inklusive sådana med hög grad av interaktivitet. En digital TV-signal är också mycket lätt att kryptera utan någon som helst kvalitetsförlust. Det är alltså lätt för den sändande att kontrollera att endast den som är auktoriserad kan få del av programmet. Den digitala tekniken är därför lämplig för olika betal-TV-arrangemang men även i de fall då man av t.ex. upphovsrättskäl vill begränsa tillgängligheten.

8.9.3 Den digitala TV-distributionens möjligheter

Flera olika TV-program i samma sändning

Den egenskap hos den digitala tekniken som för närvarande verkar tilldra sig det största intresset är möjligheten att sända ut flera olika program. Om kapaciteten ökar så att det är möjligt att sända t.ex. fyra TV-program i dagens standardkvalitet på det utrymme som i dag behövs för ett program, skulle det underlätta t.ex. utsändning av program som efterfrågas av förhållandevis få.

Nya former av TV

Den digitala tekniken s stora överföringskapacitet kan användas för olika nya tillämpningar. Vilka dessa kan bli kan inte med säkerhet sägas i dag. Det ligger i sakens natur att ny teknik ger upphov till nya konstnärliga och affärsmässiga möjligheter och att dessa inte kan anges på förhand. Några användningsområden som har föreslagits är dock följande.

– Alternativ tidsläggning. Inslagen i ett TV-program sänds i olika ordning för att tillgodose tittare med olika vanor. Program som normalt sänds sent på kvällen skulle t.ex. kunna sändas på bästa sändningstid och vice versa.

– Tidsförskjuten utsändning. Ett och samma program sänds ut flera gånger med en liten tidsförskjutning. På så sätt behöver tittare aldrig vänta länge på att programmet skall börja.

– Alternativ handling. Program kan sändas ut i flera parallella versioner. Ett och samma program kan t.ex. sändas utan reklaminslag till en publik som betalar och med sådana inslag till en publik som erhåller programmen gratis. Det är också möjligt att sända ut program i olika språkversioner eller i versioner där "känsliga" scener utformats på olika sätt.

Interaktiva TV-tjänster

Den digitala tekniken kan även underlätta interaktiva TV-tjänster. Det som avses är tjänster där åskådaren på något sätt kan påverka det som sänds. Normalt har åskådaren förbindelse med programkällan via telenätet. Det är också möjligt att förse ett digitalt kabelnät med en kanal för returinformation. Som exempel på möjliga interaktiva tjänster kan nämnas följande.

– Beställ-TV. Abonnenten beordrar att ett visst program skall sändas till honom från en central. Detta kan antingen gå till så att programmet sänds till ett lagringsminne hos abonnenten och spelas upp från detta, eller att abonnenten står i förbindelse med centralen medan han ser på filmen.

– Informationssökning. TV-tittaren kan koppla upp sig till olika databaser och söka sig fram till information av olika slag. Om informationen gäller t.ex. ställningen på innehavarens bankkonton kan tjänsten kombineras med transaktionsmöjligheter.

8.9.4 TV-tjänster i telenätet

Rörliga bilder kan även distribueras genom tele nätet, s.k. bildtelefoni. Sverige har sedan den 1 juli 1993 en öppen telemarknad med många aktörer och operatörer. Troligen kommer den konkurrens som nu råder att medföra en snabb utbyggnad av kommunikationsnät och tele- och datakommunikationstjänster.

I framtiden kommer sannolikt telenätet att användas för att förmedla rörliga bilder med hög kvalitet. För att det vanliga telenätet skall kunna användas för att överföra digitala TV-program till enskilda abonnenter krävs att abonnentledningarna kan användas för att sända en digital signal med hög hastighet samtidigt som ledningen också används för vanliga telefonsamtal. Vanliga AXE-växlar klarar inte av att koppla trafik med så hög hastighet som

krävs för TV-överföring. En ny generation växlar med högre kapacitet, s.k. ATM-växlar, har dock börjat att införas i telenätet och ett bredbandsnät där den nya ATM-tekniken utnyttjas är i drift mellan Stockholm, Malmö och Göteborg. En utveckling av förmedling av bilder genom telenätet, vilket redan i dag är möjligt på sätt som sker via Internet, aktualiserar frågan vad som är television.

Radio- och TV-lagen omfattar som tidigare nämnts sändningar av ljudradio- och TV-program som är riktade till allmänheten och som är avsedda att tas emot med tekniska hjälpmedel. Den utveckling som allmänt förväntas genom den digitala komprimeringstekniken, i synnerhet för telefont nätet, är att viss individuellt önskad information kommer att förmedlas mot betalning till den enskilde. Den enskilde kan samla från olika källor vad han vill se på en bildskärm i hemmet. Bildskärmen kan vara uppkopplad till allehanda källor, som telefontnät, parabolantenn, egen dator, kabelnät osv. Sändningen kan exempelvis i telefontnätet gå till på det sättet att programinnehållet överförs och lagras i ett minne för att först så småningom spelas upp. Därmed har de egenskaper som grundar radio- och TV-lagens definitioner gått förlorade. Sändningen är individuell och sker inte till en obestämd krets. Radio- och TV-lagen är inte längre tillämplig.

Sannolikt kommer en rad mellanformer att existera även i nätt som bygger på interaktivitet, former mer eller mindre lika den television som vi nu känner. Med den höga grad av utbud av tjänster som åsyftas i telefontnätet kan dock förväntas följa ett utbud av tjänster som ställer radio- och TV-lagen åt sidan. Det blir formellt möjligt att förmedla material som inte kunnat sändas i distributionsformer som är underställda denna lag. Det blir dessutom i praktiken mycket svårt att hindra förmedling av sådant och annat material eftersom den som sänder via exempelvis telefontnätet kan befinna sig i en annan världsdel och materialet är näst intill omöjligt att upptäcka i det väldiga flödet av information.

8.9.5 Multimedia

Den digitala tekniken leder till en sammansmältning mellan telekommunikation, mediebranschen och elektronikindustrin. Tidigare åtskilda nätverk börjar dessutom kunna erbjuda liknande tjänster. Näten för kabeltelevision används för telefoni. Telenätet används för television.

En effekt av digitaliseringen är att rörliga bilder kan distribueras på flera sätt än tidigare. Principiellt finns här två utvecklingsvägar. Den ena kan symboliseras av den mycket snabba tillväxten av persondatorer för hemmabruk som utrustas för att fungera som "multimediaplattformar" och med Internetanslutning. Uppkopplingen till den globala informationsinfrastrukturen sker via telenätet. Det är tekniskt möjligt att distribuera såväl digital radio som digital TV över telenätet t.ex. via Internet. Utvecklingen kan beskrivas som att persondatorn och telenätet i förening gör det möjligt för den enskilde nyttjaren att kommunicera såväl "one to one" t.ex. via email som "one to many" genom att ladda ner information ur databaser. I klassisk mening är detta inte masskommunikation eller broadcasting som detta legalt och på annat sätt definierats.

Den andra utvecklingsvägen representeras av den interaktivitet som möjliggörs av digitaliseringen av traditionell radio och TV. Med digitaliseringen ges också möjlig heter för den enskilde tittaren att "kundanpassa" TV-utbudet efter egna intressen. Massmediet TV utvecklas därmed också i riktningen mot multimedia så att tittaren eller lyssnaren inte bara skall kunna välja mellan kanaler och givna programtablåer utan sätta ihop sin egen "programtablå". Digitaliseringen innebär att masskommunikationen i viss utsträckning kan anpassas till individuella önskemål. En annan del i denna utveckling är nya bildskärmar som medger bättre bild samtidigt som i TV-apparaten byggs in andra funktioner som gör den mer intelligent och flerfunktionell.

8.9.6 Den digitala teknikens konsekvenser för en reklambeskattning i TV

Eftersom det är svårt att förutsäga den digitala teknikens utveckling är det likaså svårt att göra en bedömning av vilka konsekvenser tekniken skulle kunna få för en reklambeskattning i TV. Teknikbytet av TV-distributionen torde inte i sig påverka en reklambeskattning, förutom att antalet skattskyldiga med största sannolikhet skulle öka. Inte heller anser utredningen att nya former av TV, såsom alternativ tidsläggning, tidsförskjuten utsändning och alternativ handling, skulle medföra några större konsekvenser för en reklambeskattning. Snarare är det utvecklingen av TV-tjänster i telenätet och mot multimedia som skulle komma att medföra speciella svårigheter. Utredningen bedömer nämligen att de nya

formerna för sändning av reklam skulle omöjliggöra varje försök till kontroll från beskattningsmyndighetens sida.

8.9.7 Digitala ljudradiosändningar

Den digitala tekniken för ljudradiosändningar medför att även annat än ljudradioprogram kan sändas ut, t.ex. data och bilder. Om det frekvensutrymme som i dag används för analoga sändningar i stället användes för sändningar med digital teknik skulle vidare ett betydligt större antal ljudradiokanaler än för närvarande kunna sändas.

Riksdagen beslöt under våren 1995 att digitala ljudradiosändningar skulle inledas från hösten 1995. För närvarande sker digitala ljudradiosändningar genom Sveriges Radios regi.

Genomförandet av den digitala tekniken skulle enligt utredningen få motsvarande konsekvenser för en beskattning av radioreklam som de som utredningen funnit beträffande reklam i TV.

8.10 Slutsatser

För att uppnå målet med en konkurrensneutral reklambeskattning har utredningen som tidigare nämnts haft som utgångspunkt att en utvidgad reklamskatt bör vara utformad så att den i allt väsentligt överensstämmer med den gällande beskattningsordningen. En reformerad reklamskatt skall vidare vara enkel att tillämpa. Mot denna bakgrund anser utredningen att regler om beskattningsvärde och skattskyldighet huvudsakligen bör motsvara de gällande reglerna. Beskattningsvärdet bör således som huvudregel utgöras av vederlaget för annonsen eller det upplåtta reklamutrymmet och skatten redovisas av den som uppbär vederlaget för att sända reklamen, dvs. i normalfallet programföretaget. Vidare har utredningen haft som utgångspunkt att skatten bör träffa all reklam som sänds till svenska TV-tittare och radiolystnare, dvs. oavsett om reklamen förekommer i inhemska eller utländska sändningar.

En beskattning av reklam i radio- och TV-sändningar är naturligtvis erforderlig för att skapa balans i konkurrenssituationen mellan dessa och övriga medier. Utredningen har först behandlat beskattningen av reklam i svenska radio- och TV-sändningar och därvid tvingats konstatera att en sådan beskattning skulle vara förenad med betydande svårigheter, framförallt när det kommer till

att bestämma beskattningsvärde och utöva beskattningskontroll. Detta gäller oavsett vem som skulle vara skattskyldig. Några lämpliga lösningar för att komma till rätta med väntade tillämpningsproblem har utredningen inte lyckats finna. En utvidgning av reklamskatten till att även omfatta reklam i svenska radio- och TV-sändningar skulle således få ske till priset av att man erhölet synnerligen komplicerat och enligt utredningens mening högst olämpligt beskattningsförfarande. Till detta kommer att den tekniska utvecklingen sannolikt inom loppet av några år på nytt skulle urholka beskattningen.

Vad gäller beskattningen av reklam i radio och TV som sänds från utlandsbaserade stationer bedömer utredningen att Sverige visserligen rent teoretiskt får anses oförhindrat att införa reklamskatt på fysiska personer bosatta utomlands och utländska juridiska personer. Emellertid kan konstateras att inte något av Sverige s nuvarande avtal med andra stater medger förutsättningar att i reklamskatteärenden erhålla information och hjälp med indrivning från annan stat. Möjligheterna att ändra redan träffade avtal eller att få framtida avtal att omfatta reklamskatten måste i princip betraktas som obefintliga. Detta betyder att det vore utsiktslöst för Sverige att från andra länder försöka erhålla information eller hjälp med indrivning i reklamskatteärenden som avser fysiska personer bosatta utomlands och utländska juridiska personer. Förutsättningar för att få en fungerande skatt på reklam i utländska radio- och TV-sändningar saknas därför.

Det ovan sagda innebär således att det rent praktiskt finns möjligheter att införa beskattning av reklam i enbart svenska radio- och TV-sändningar. Utredningen anser emellertid att en sådan begränsad beskattning av radio- och TV-reklamen skulle vara högst olämplig från konkurrensneutralitetssynpunkt. Skatten skulle i dagsläget, vad gäller TV-reklamen, enbart träffa reklamen i TV 4 och ett antal mindre TV-kanaler med mycket små marknadsandelar av den totala TV-reklamen. All den reklam som sänds från utlandsbaserade stationer, och som för övrigt ofta avser motsvarande produkter som reklamen i svenska sändningar, skulle undgå beskattning. Reklamen i exempelvis kanalerna TV 3 och Kanal 5, som båda under 1996 vunnit tittarandelar från SVT och TV4, skulle inte träffas av skatten.

Eftersom utredningen inte finner det möjligt att utvidga reklamskatten till att även träffa reklam i radio och TV, med huvudsakligen programföretagen som skattskyldiga, så att skatten är lätt att tillämpa och konkurrensneutral i förhållande till såväl

medierna inbördes som till andra medier har utredningen ställt sig frågan om en motsvarande skatt kan utformas på annat sätt.

En alternativ utformning som ibland förts fram i debatten är en beskattning där innehavarna av kabelnäten fungerar som skattskyldiga. Med kabelnätsinnehavarna som skattskyldiga kan emellertid den naturliga kopplingen mellan reklamvolym och skattens storlek svårligen upprätthållas. Det kan över huvud taget ifrågasättas vilket redskap som skulle vara lämpligt att använda vid bestämmande av beskattningsvärde och hur detta värde skulle kunna jämföras med de beskattningsvärden som tillämpas för de övriga medierna. Skatten kunde knappast längre sägas utgöra en skatt på reklam utan snarare en helt annan typ av punkt skatt. Vidare torde en sådan skatt för konkurrensneutralitetens skull även medföra ett behov av att beskatta parabolantennor. Någon annan form av punktskatt än en skatt på reklam ligger dock inte inom utredningens uppdrag att utforma.

Utredningen stannar därför vid att konstatera att en beskattning av reklam i radio och TV inte går att utforma så att den blir lätt att tillämpa och konkurrensneutral mellan olika medier. En utvidgad reklambeskattning som även avser dessa medier är därför enligt utredningen bedömd inte förenlig med de krav som bör ställas på en reformerad reklamskatt.

9 Reklam i datakommunikationssystem

9.1 Inledning

Sverige är ett av världens mest datoriserade samhällen. Sverige befinner sig i frontlinjen också när det gäller de fysiska kommunikationsnätens infrastruktur för överföring av data. Användningen av modern informationsteknik på data- och teleområdet har bidragit till en ökad internationalisering. Denna utveckling har medfört ökade möjligheter att enkelt och billigt sprida information med hjälp av datorer. Ett led i denna utveckling har blivit upprättande av databaser med möjlighet för stora grupper av användare att tillföra databasen egna meddelanden och att läsa andras meddelanden.

För att ett tillräckligt antal konsumenter skall kunna exponeras för reklammeddelanden i en databas bör databasen vara kopplad till något slag av välför grenat och lättillgängligt distributionsnät. I dag koncentreras intresset runt Internet, som är det största av alla kända datornätverk. I takt med att Internet växer, ökar även företagens intresse för att marknadsföra sig via mediet.

Reklam kan naturligtvis förekomma även i andra system för datakommunikation. Men eftersom Internet i ett marknadsföringsperspektiv är det mest intressanta har utredningen valt detta datakommunikationssystem för att åskådliggöra de problem som skulle uppstå vid en reklambeskattning.

9.2 Reklam på Internet

Internet är sålunda det största av alla kända nätverk. Det är ett öppet nätverk, vilket betyder att alla som har ett Internetabonnemang i princip kommer åt all information som finns lagrad i en mängd olika databaser. Internet kan nås från hela Europa, USA och flera före detta öststatsländer. I Asien är många av länderna uppkopplade. I Afrika sker det också en tillväxt om än något t

svagare. Tillväxttakten av antalet användare av Internet är generellt sett oerhört snabb.

Internet innehåller flera intressanta funktioner och nya tillkommer ständigt. De flesta använder Internet för elektronisk post (e-post), men även diskussionsgrupper, Usenet, har varit och är fortfarande i vissa fall populära. Det är dock trafiken på World Wide Web (www) som ökar allra snabbast. Denna tjänst tillåter bl.a. sådana tekniska funktioner som hypertextläsning samt överföring av text, bild, ljud och video. Det är på www som företagen har de stora möjligheterna att göra reklam.

Internet och andra interaktiva medier skiljer sig såsom reklammedium från andra medier på en rad punkter. Kommunikation via Internet möjliggör en direkt respons som gör att företaget kan anpassa sig till kundens informationsbehov. Internet gör det även möjligt för ett företag att kommunicera globalt på ett sätt som inte varit möjligt via de traditionella medierna. Internet möjliggör också för företag att erbjuda den nyaste, mest korrekta och aktuella informationen om företagets produkter och tjänster. Vidare kan företaget lämna mycket information och kunden själv kan söka sig fram till den information som just hon är intresserad av. Slutligen ger Internet en möjlighet att nå en global marknad med relativt små medel eftersom distributionen och lagringen sker elektroniskt.

Reklam på Internet förekommer på en mängd olika sätt. Företag och andra kan använda Internet för extern information och marknadsföring. På egna s.k. webbsidor kan man berätta om sin verksamhet och argumentera för produkter och tjänster. Det går naturligtvis också att köpa reklamplats på andras webbsidor. Genom att kombinera text och bild kan man utforma sidor som demonstrerar företagets produkter. Användarna kan genom att "klicka" på produkterna få mer information om dessa. Företagen kan använda Internet som en kanal för att kommunicera med aktieägarna och andra som är intresserade av företagen. Här kan tilläggas att företagsannonserna på www ofta har en mer informativ karaktär, vilket medför att gränsen mellan reklam och information suddas ut.

Reklam kan även sändas via e-post. Massreklamutskick via e-post är särskilt vanligt i USA, där fenomenet utgör ett stort problem. I dag förekommer att även svenska e-postlådor får reklam från främst amerikanska avsändare. Vanligast är att e-postadresserna samlas in på Usenet från meddelanden som människor skickat. Ett betydligt snabbare sätt att nå många på en gång är dock helt enkelt att göra utskick till färdiga forum på Usenet.

Många etablerade tidningar har en elektronisk Internetupplaga, som t.ex. Aftonbladet, Svenska Dagbladet och Dagens Industri. De Gula Sidorna finns numera på Internet. Vidare finns det tidningar som via www erbjuder mer än bara en kopia av dagstidningen. En tydlig trend är nämligen, än så länge kanske främst i USA, att elektroniska tidningar börjar gå från att vara en kopia av pappers-tidningen till att bli något mer. Även i Sverige väntas s.k. nättidningar, dvs. tidningar som förekommer enbart i elektronisk form, att bli allt vanligare.

Flera restauranger, livsmedelsaffärer och postorderföretag har börjat erbjuda varor från den egna "Internetbutikerna". På butikernas webbsidor kan man hitta långa listor med varor och priser.

Sponsring av populära hemsidor sker allt oftare. Genom att köpa en plats på de mest besökta sidorna kan man visa t.ex. företaget s logotype. Läger man dessutom in en länk till sin egen hemsida kan användaren genom att "klicka" på logotypen förflytta sig till den egna hemsidan. På detta vis går det således att åka snålskjuts på en välbesökt sidas attraktionskraft. Denna form av marknadsföring är kanske det bästa sättet för företag att nå ut till en bredare publik på Internet.

Annonsering på Internet har under det sista året på allvar blivit ett alternativ för svenska reklamköpare. Från en reklamandel på nästan noll kronor under 1995 beräknas annonsplatser på nätet ha sålts för mellan 100 och 200 miljoner kronor under 1996. Under 1997 väntas annonsförsäljningen på Internet att ytterligare öka dramatiskt.

Utvecklingen av Internet går mycket snabbt. Nya möjligheter att göra reklam tillkommer ständigt. Som exempel kan nämna programmet Pointcast. Programmet gör det möjligt för användaren att själv välja ut vilken sorts nyheter (än så länge amerikanska) denne vill ha. När valet är gjort hämtar Pointcast de nyheter som användaren är intresserad av och uppdaterar dem kontinuerligt. Pointcast kostar inte något för användaren utan programmet kan hämtas gratis på en Internetadress. Tillverkaren av programmet får i stället ersättning genom reklamintäkter. Under tiden användaren läser nyheterna spelas nämligen små reklamfilmer upp i ett litet fönster.

9.3 Beskattning av reklam i datakommunikationssystem

Utgångspunkterna för en eventuell beskattning av reklam i radio- och TV-sändningar, dvs. att beskattningsvärdet som huvudregel bör utgöras av vederlaget för annonsen eller det upplåtna reklamutrymmet, att skattskyldigheten bör åvila den som uppber ersättningen för att sända reklamen och beskattningen avse reklam riktad till personer i Sverige, bör enligt utredningen även gälla för en motsvarande beskattning i datakommunikationssystem.

Det allra största problemet med en reklambeskattning i datakommunikationssystem hänger samman med beskattningskontrollen. Den reklam som förekommer på Internet åskådliggör problemet på ett bra sätt. På Internet kan vem som helst marknadsföra sig själv och andra. Samma reklamslag kan finnas på nätet under lång tid men reklamslagen kan också vara föremål för ständig förändring. Någon effektiv metod för beskattningskontroll finns inte. Beskattningsmyndigheten skulle inte ha praktisk möjlighet att kontrollera i vilken utsträckning reklam sänds och av vem. Inte ens Internetleverantören skulle vara förmögen till sådan kontroll. I den utsträckning skattskyldiga skulle komma att redovisa skatten skulle beskattningsmyndigheten sakna förutsättningar att undersöka om den redovisade skatten var korrekt beräknad eller inte.

Utöver dessa svårartade kontrollproblem skulle det vara mycket komplicerat att bestämma ett riktigt beskattningsvärde. Stor del av den reklam som förekommer i datakommunikationssystem utgörs nämligen egenreklam. Vidare skulle gränsdragningsproblemm uppkomma beträffande vad som utgör beskattningsbar reklam resp. information eller liknande. Företagens webbsidor har som tidigare nämnts ofta en mer informativ karaktär jämfört med reklam i övriga medier. Beskattning av innehållet skulle därför inte alltid vara självklar. Slutligen kan alla med Internetabonnemang "hämta" reklamen, således inte bara användare i Sverige, liksom reklamen kan sändas till t.ex. e-postadresser även i utlandet. Dessa förhållanden medför självfallet att ett beskattningsförfarande skulle bli synnerligen svårtillämpat.

9.4 Slutsatser

För att erhålla en konkurrensneutral reklambeskattning krävs att även reklamen i datakommunikationssystem beskattas. Detta krav får anses ha blivit allt mer giltigt med tanke på den explosionsartade ökning som har skett och som i ännu högre grad väntas för annonser på Internet.

De problem som nämnts i avsnittet ovan avseende en sådan beskattning är emellertid av mycket allvarlig karaktär. Utredningen bedömer att kontrollproblemen är så svåra att efterlevnaden av beskattningsreglerna i princip helt skulle urholkas. Realistiska möjligheter att erhålla en godtagbar och i övrigt fungerande beskattning saknas.

De stora och allvarliga invändningar som kan resas mot en reklambeskattning i datakommunikationssystem leder utredningen till slutsatsen att en sådan utvidgning av skatten måste betraktas som utesluten. Någon annan form av skatt på system för datakommunikation har utredningen inte haft i uppdrag att överväga.

10 Reklamtrycksaker

10.1 Inledning

I kapitel 4 har de största och mest allvarliga problemen avseende beskattningen av reklamtrycksaker kortfattat berörts. Problemen är både många och stora och förtjänar därför en mer utförlig behandling.

Lagtexten ger upphov till stora svårigheter vad gäller bedömningen av vad som utgör skattepliktig reklamtrycksak. Med reklamtrycksak förstås enligt RSL trycksak som framställt huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam. Med trycksak avses avtryck som framställts i flera lika exemplar i tryckpress eller genom screenförfarande. Med reklam förstås meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst. I lagens anvisningar görs härefter åtskilliga undantag och begränsningar såväl beträffande trycksaksbegreppet som i fråga om begreppet reklamtrycksak.

För skatteplikt krävs således först att produkten kan klassificeras som en trycksak, och därefter att produkten framställts huvudsakligen för att offentliggöra reklam. Tillämpningssvårigheter uppkommer i båda leden. Svårigheterna är mycket betungande för de skattskyldiga, dvs. huvudsakligen landets tryckerier. Dessa får ägna betydande tid åt bedömningar av vad som skall hänföras till reklamtrycksak eller inte. Bedömningsgrunderna upplevs som godtyckliga, vilket inom branschen anses skapa grund för en osund konkurrenssituation. Tryckerierna anser sig vidare inte kompetenta att på ett riktigt och rättvist sätt hantera den extremt svårtillämpade skatten. Merarbetet medför att skatten kostar den grafiska branschen stora belopp i administration.

Ett ytterligare problem med trycksaksbeskattningen är svårigheten att kontrollera att de som är skattskyldiga registrerar sig hos beskattningsmyndigheten. Detta problem har efter Sveriges inträde i EU även fått en annan dimension. I samband med inträdet

ändrades reglerna avseende reklamtrycksaker som förs in i landet från annan medlemsstat. Skattskyldig för sådana reklamtrycksaker är numera den som bedriver den yrkesmässiga verksamheten som reklamtrycksaken avser. Den nya ordningen har visat sig medföra en rad problem, bl.a. från kontrollsynpunkt. Välgrundade miss-tankar finns om att trycksaker i relativt stor omfattning inkommer till Sverige från andra medlemsstater utan att reklamskatt erläggs.

De nu antydda tillämpningsproblemen har med varierande styrka påtalats under årens lopp från såväl de skattskyldiga som skatteadministrationen. Sett i ett skattetekniskt perspektiv har det sedan länge stått klart att beskattningen av reklamtrycksaker i en rad avseenden inte når upp till de krav som bör ställas på ett modernt beskattningssystem. RSV har också dragit den slutsatsen när man i sin framställning till Finansdepartementet i maj 1995 begärt att skatten skall slopas.

10.2 Skattepliktig reklamtrycksak?

10.2.1 Trycksaksbegreppet

Definition av begreppet trycksak

En trycksak definieras således i RSL som avtryck som framställts i flera lika exemplar i tryckpress eller genom screenförfarande. "Flera lika exemplar" anses föreligga när minst 13 lika exemplar framställts.

Den snäva bestämningen av begreppet trycksak motiverades vid lagens tillkomst med strävan efter enkelhet i förfarandet. Den tekniska utvecklingen har dock medfört att många framställningsmetoder i dag faller utanför. Kopieringsmaskiner har sedan länge tagit över en viss del av den produktion som tidigare sköttes av tryckpressar. Vidare utgör produkter framställda i laserskrivare, färgplottrar och per fax inte trycksaker i lagens mening. Utvecklingen av CD-ROM medför att vissa trycksaksprodukter helt och hållet kan ersättas. För närvarande är intresset främst koncentrerat till det digitala trycket. Här ges möjligheten att kunna beställa en liten upplaga och få den levererad inom endast en kort tid. Inom den grafiska branschen anses produkter framställda genom digitalt tryck falla utanför trycksaksbegreppet. Beskattningsmyndigheten menar dock motsatsen. Frågan är än så länge inte prövad av

Skatterättsnämnden eller domstol. Exemplet är talande för vilka tolkningsproblem RSL kan ge upphov till.

Det förhållandet att många framställningsmetoder faller utanför trycksaksbegreppet medför att det inom den grafiska branschen finns starka ekonomiska incitament att bygga upp en skattebefriad marknad med hjälp av t.ex. kopieringsmaskiner och färgplottrar, något som självklart missgynnar övriga aktörer på marknaden.

Undantag från trycksaksbegreppet

Enligt RSL finns det vissa inskränkningar i trycksaksbegreppet. Som trycksak anses 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.

Frågan om en trycksak är att hänföra till något av undantagen har varit föremål för ett stort antal avgöranden för tillämpande myndigheter och domstolar. Nedan kommer de i anvisningarna att angivna undantagen kortfattat att behandlas.

Självständigt bruksvärde

De ovan angivna exemplen på varor som har ett självständigt bruksvärde torde inte vålla några större bedömningsvårigheter. Mer komplicerade överväganden kan däremot uppkomma beträffande andra varor. Som exempel kan nämnas de problem som kan uppkomma beträffande tryckalster, dvs. då det självständiga bruksvärdet ligger i det tryck som anbringats på varan.

Pappers- och plastvimplar anses i allmänhet inte ha självständigt bruksvärde. Om däremot vimplarna skulle ha ett eget användningsområde, t.ex. genom att utmärka en tävlingsbana, torde vimplarna anses ha ett självständigt bruksvärde. I RÅ 1994 not 123 var det fråga om en vimpel och en s.k. hyllvippan som användes inomhus på OK:s försäljningsställen. Vimpeln var rektangulär och hade lodrät text "ReA" i vitt på röd botten. Den hängdes upp i anslutning till varor som realiserades. Hyllvippan hade en lodrät text "ReA" i vitt på röd botten i ena marginalen. Den sattes fast på en hylla där det fanns realisationsvara, varvid varans pris angavs på vippan. De tryckta texterna ansågs utgöra ett sådant säljfrämjande meddelande som utgör reklam. Den omständigheten att, såvitt gällde hyllvippan, det säljfrämjande meddelandet skulle kompletteras i efterhand med

aktuella varas pris förto g inte meddelandet "ReA" dess karaktär av reklammeddelande. Varken vimpeln eller hyllvippan kunde anses omfattas av något av undantagen från trycksaksbegreppet.

Skyltställ med plats för varor anses normalt ha ett självständigt bruksvärde. Däremot kan viss del av skyltstället, s.k. toppskyltar, bedömas som en självständig trycksak även om den kan anbringas på skyltstället på sådant sätt att den kan anses utgöra en del av detta. Toppskyltar kan dock anses tillhöra skyltstället på ett sådant sätt att den inte utgör en självständig trycksak om t.ex. toppskylten innehåller fortsättning på samma bild, mönster eller text som skyltstället i övrigt. Frågan i RÅ 1992 not 443 rörde ett skyltställ i två delar. Ställets underdel var försedd med tre utstansningar avsedda för varuprover och hade texten "JUST NU 15:- RA - BATT!", "JUST NU 30:- RABATT!", "JUST NU 20:- RA - BATT!". Ställets överdel, som var avsedd att fästas vid den veckade underdelen med hjälp av sex slitsar, var försedd med texten "Pierre Robert Skin Active ger din hy energi att reparera sig själv". Regeringsrätten anförde i huvudsak att skyltstället med toppskylt kunde, vid sidan av användningen i reklamsyfte, inte anses ha sådant självständigt bruksvärde som förutsätts för en tillämpning av den aktuella undantagsbestämmelsen i RSL.

Vykort är ett annat exempel på tryckalster som brukar anses ha ett självständigt bruksvärde. Skulle däremot ett kort 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 kortet inte ha ett självständigt bruksvärde.

De nämnda exemplen är endast några av de många bedömnings-svårigheter som föreligger när de skattskyldiga har att avgöra om en vara har självständigt bruksvärde eller inte. Särskilt svårt är det naturligtvis när hänsyn måste tas till hur varan skall användas. Det är inte alltid känt för tryckerierna på vilket sätt beställaren har för avsikt att använda varan. Ibland kan det till och med vara svårt för tryckerierna att få besked från kunden om på vilket sätt varan skall användas. Har inte tryckerierna den nödvändiga informationen är det självklart att de skattemässiga bedömningarna kommer att bygga på ett visst godtycke.

Affärshandling

Med affärshandling förstås varor som är försedda med tryck och som är avsedda att användas i den löpande korrespondensen mellan ett företag och dess affärskontakter, såsom fakturor, ordersedlar, kvitton och visitkort. För att det senare skall anses vara en affärshandling krävs att trycket omfattar firmanamn och/eller viss befattningshavares namn, adress eller telefon. Produktangivelser för viss eller vissa varor ur företagets sortiment får inte finnas med. Vidare krävs att kortet är avsett att användas som visitkort i traditionell mening, dvs. vid affärskonversationer eller dylikt. I annat fall är inte korten att betrakta som affärshandling.

Kontorsmaterial

Med kontorsmaterial avses brevpapper, kuvert m.m. Används brevpappret för att framställa säljbrev för en reklamkampanj eller liknande kan dock inte någon del anses utgöra kontorsmaterial. Pärmar räknas i allmänhet inte som kontorsmaterial utan som vara med självständigt bruk svärde. En mapp, dvs. ett enklare omslag av plast eller papper, anses normalt utgöra kontorsmaterial.

Etikett

Med etikett menas ett meddelande för produktmärkning. Den skall innehålla produktupplysning i någon form och vara fäst på varan i avsikt att åtfölja denna. Om meddelandet innehåller ett påtagligt säljfrämjande budskap utgör det emellertid inte en etikett.

En dekal (klistermärke) utgör en på specialpapper, plast eller dylikt tryckt bild och/eller text som är avsedd att fästas på ett föremål. Dekaler används ofta för såväl produktmärkning som reklammeddelanden. Om en dekal endast innehåller ett företags namn och adress och har framställts för att fästas på föremål inom ett företag utgör dekalen en etikett och är sålunda inte en trycksak i lagens mening. Används dekalen i stället för att fästas på andra än företagets föremål är den inte att anse som en etikett och utgör således en trycksak.

Emballage

Med emballage avses påsar, bärkassar, omslagspapper, kartonger etc. Så snart tryckalstret skall användas som emballage föreligger således inte någon trycksak.

10.2.2 Reklamtrycksaksbegreppet

Definition av begreppet reklamtrycksak

När det har konstaterats att en tryckt produkt kan klassificeras som en trycksak återstår att avgöra om trycksaken framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam och sålunda utgör en reklamtrycksak. Enligt RSL förstås med reklam meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst. Meddelande anses som reklam även när meddelandet innefattar erbjudande om inköp eller motsvarande. Med avsättning förstås försäljning eller annan omsättning som normalt sker mot vederlag.

Om en tryckt skrift innehåller såväl meddelanden som svarar mot reklamdefinitionen som andra meddelanden anses den som reklamtrycksak om innehållet vid en helhetsbedömning framstår som huvudsakligen inriktat på rent kommersiella förhållanden.

För att avgöra om en trycksak är en reklamtrycksak eller inte måste sålunda syftet med trycksaken i fråga vara känt. Vid en bedömning om en trycksak som innehåller reklam framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam får hänsyn tas till en rad faktorer, bl.a. mängden reklam. Något mått på hur stor del av innehållet i en trycksak som skall utgöras av reklam för att den skall anses som en reklamtrycksak finns dock inte. Inte heller beträffande andra faktorer kan lämnas entydiga anvisningar utan bedömningen får ske från fall till fall. Dessa bedömningar vållar ofta svårigheter i tillämpningshänseende, svårigheter som således även dessa drabbar tryckerierna.

Undantag från reklamtrycksaksbegreppet

Lagtexten innehåller även i fråga om reklamtrycksaksbegreppet ett antal undantag. Som reklamtrycksak anses inte trycksak som avser viss vara och skall åtfölja denna vid försäljning eller motsvarande, såsom garantisedel, bruksanvisning eller instruktionsbok. Som

reklamtrycksak anses inte heller trycksak av innehåll 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 eller som har huvudsakligen historiskt, tekniskt, ekonomiskt eller annat vetenskapligt innehåll.

Även frågor rörande undantag från reklamtrycksaksbegreppet har åtskilliga gånger varit föremål för prövning. Det kan vara befogat att också nämna något om dessa undantag.

Garantisedlar m.m.

Det första undantaget avser trycksaker som avser viss vara och skall åtfölja densamma vid försäljning eller motsvarande. Innehåller trycksaken däremot reklam för andra varor eller är den avsedd att spridas separat till konsument anses hela upplagan göra reklamtrycksak. I ett förhandsbesked från RSV, dnr 3958/77-41724, har t.ex. en bruksanvisning för en maskin som satts upp intill maskinen efter att denna installerats och som innehöll reklam för en annan vara ansetts utgöra en reklamtrycksak.

Affärsteknisk information

De flesta reklamskatteärenden som tillämpande myndigheter och domstolar får till sin bedömning rör undantaget för affärsteknisk information. Vid bedömningen av om en trycksak kan anses innehålla enbart affärsteknisk information tas hänsyn till syftet med tryckningen, vem mottagaren är och innehållet i trycksaken. För att en trycksak skall anses innehålla enbart affärsteknisk information krävs att syftet med trycksaken i princip skall vara att försöka mottagaren med ett hjälpmedel. Trycksaken skall vara neutral till sin karaktär och i princip vara helt fri från köpstimulerande eller värdeladdade omdömen.

Frågan om en trycksak innehåller enbart affärsteknisk information har således ett stort antal gånger varit föremål för prövning. I RÅ 1981 Aa 46 var det fråga om en katalog som innehöll uppgifter om elektronikkomponenter. Den var framställd i 5 000 exemplar och spreds direkt till köpare av ifrågavarande produkter. I katalogen, som innehöll ca 385 sidor, förekom omdömen av köpstimulerande karaktär, t.ex. "lämpar sig speciellt bra för", "en högeffektiv

volymbesparing”, och “instrumentet är lätt att montera”. Regeringsrätten ansåg att katalogen inte kunde anses innehålla enbart affärsteknisk information. I RÅ 1990 not 55 fann Regeringsrätten att program för “V 5” och “Dagens dubbel” var skattepliktiga reklamtrycksaker. Trycksakerna ansågs framställda i huvudsakligt syfte att främja avsättningen av de tjänster som tillhandahölls av vadhållningsbolaget och kunde inte anses innehålla enbart affärsteknisk information. I RÅ 1990 not 234 fann Regeringsrätten att trycksakerna “Trädgårdsmagazinet” och “Perenna-nyckeln” var reklamskattepliktiga trycksaker. Regeringsrätten menade att växtbeskrivningarna i trycksakerna inte framstod som neutral produktinformation utan mer som säljfrämjande meddelanden. Med hänsyn härtill och med beaktande av trycksakernas innehåll i övrigt och omslagens texter fann Regeringsrätten att trycksakerna inte kunde anses innehålla enbart affärsteknisk information.

Det är naturligtvis ofta tveksamt om en produkt kan anses innehålla köpstimulerande eller värdeladdade omdömen. För tryckerierna är det oerhört betungande att ibland i mycket tjocka alster, sida för sida, behöva leta efter sådana omdömen och avgöra om de kan medföra att alstret upphör att vara reklamtrycksak enligt RSL.

Information till återförsäljare och representanter

En trycksak som enbart utgör information till återförsäljare eller representanter anses inte utgöra en reklamtrycksak. Det är endast den som vidareförsäljer varor i o förändrat skick eller är provisionsförsäljare, handelsresande eller annat ombud som normalt anses som återförsäljare eller representant. Vidare skall det vara fråga om redan etablerade återförsäljare eller representanter. Om däremot trycksaken även sprids till såväl återförsäljare som konsumenter bedöms trycksaken som en reklamtrycksak. Som exempel på trycksak som ansetts som information till återförsäljare och representanter kan nämnas en folder innehållande enbart information till biografägare om spelfilmer, RSV:s förhandsbesked dn r 1413/75-41724.

För att skattefrihet skall föreligga är det således nödvändigt för tryckerierna att få vetskap om vilken målgrupp som trycksakerna vänder sig till. Det är långt ifrån alltid att den som gör beställningen vet eller talar om till vilka produkterna skall distribueras. Den som kvitterar följesedeln vid leveransen brukar inte heller ha de n

kunskapen. Återigen blir det därför ofta antaganden av tryckerierna som får avgöra utgången av den skattemässiga bedömningen.

Intern information till anställda, medlemmar eller delägare

Med intern information till anställda förstås personaltidningar eller tryckta meddelanden i annan form som sprids till personalen inom ett och samma företag. Med intern information till medlemmar avses meddelanden av icke kommersiell natur. Som exempel på intern information till delägare kan nämnas verksamhetsberättelser.

Det bör framgå av trycksakerna att de är avsedda endast för någon av de nämnda mottagargrupperna. Som exempel på trycksak som ansetts hänförlig till denna undantagsbestämmelse kan nämnas en katalog som utgetts av Statens vägverk och som spreds enbart till de anställda. Katalogen innehöll information i text och bild om ett 20-tal på skilda håll i landet belägna fritidsstugor som vägverket till självkostnadspris hyrde ut till sina anställda, RÅ 1980 1:36.

Kalender, jubileumsskrift m.m.

Inte heller trycksaker som är att anse som kalender, jubileumsskrift eller liknande utgör skattepliktiga reklamtrycksaker. En trycksak anses som en kalender när almanackan jämte eventuellt tillhörande anteckningsblad utgör det huvudsakliga innehållet. I RÅ 1978 Aa 76 var det fråga om en färgplansch som var bifogad till en tidning. Planschen upptog, förutom en fotografisk bild av betande hästar, dels en kvartalsalmanacka som angav tidningens utgivningsdagar, dels en annons för ett försäkringsbolag. Annonsen var av samma format som almanackan. Regeringsrätten fann att trycksaken inte kunde anses skattebefriad.

En förutsättning för att en jubileumsskrift inte skall anses som en reklamtrycksak är att den huvudsakligen är att anse som jubileumsskrift eller liknande. Det får således inte vara fråga om en skrift som ges ut i ett direkt säljfrämjande syfte.

Vetenskapligt innehåll

Slutligen undantas från beskattning även trycksaker med huvudsakligen historiskt, tekniskt, ekonomiskt eller annat vetenskapligt innehåll. Innehåller däremot en trycksak reklam i sådan omfattning

att den inte kan sägas huvudsakligen ha vetenskapligt innehåll anses den utgöra en reklamtrycksak. Det kan även hända att utrymmet i en trycksak kan ha huvudsakligen vetenskapligt innehåll men att trycksaken ändå anses som en reklamtrycksak. I RÅ 1983 Aa 93 var det t.ex. fråga om en handbok i vilken det redogjordes för ett ämne som ingick i visst läkemedel. Regeringsrätten fann att handboken i och för sig hade ett vetenskapligt innehåll. Den verkade dock ha utformats med det uteslutande syftet att för läkare beskriva och framhålla det saluförda läkemedlet och därigenom främja försäljningen av detta. Även i övrigt innehöll handboken flera klart säljfrämjande moment för läkemedlet. Handboken ansågs därför utgöra en skattepliktig reklamtrycksak.

10.3 Bristande beskattningskontroll

Den nuvarande beskattningsordningen bygger på att de skattskyldiga anmäler sig till beskattningsmyndigheten, varvid en registrering görs. Beskattningsmyndigheten saknar effektiva möjligheter att kontrollera efterlevnaden av registreringskyldigheten. Med de medel som myndigheten har till sitt förfogande, dvs. förelägganden och revisioner, skulle mycket stora resurser krävas för att ens få en acceptabel överblick.

Problemet med den bristande beskattningskontrollen är särskilt tydligt vad gäller reklamtrycksaker, men även beträffande annonsblad. Inom den grafiska branschen hävdas att ett mycket stort antal företag, som bedriver sådan verksamhet att de borde vara registrerade för reklamskatt, medvetet eller omedvetet inte fullgör sin registreringskyldighet. Avsaknaden av en effektiv övervakning av beskattningen medför därför risk för en osund konkurrens inom branschen.

Medlemskapet i EU har ytterligare förvärrat kontrollproblematiken. Före den 1 januari 1995 gällde att om en skattepliktig reklamtrycksak och i utlandet utgivet annonsblad infördes till Sverige skulle reklamskatt erläggas i samband med förtullningen. Om skattepliktig reklamtrycksak kommit in från utlandet och skatt inte erlagts vid införseln skulle skatten i stället betalas av den som bedrev sådan verksamhet inom landet som omfattades av reklamtrycksaken. En beskattningsordning med gränskontroller vid införsel från annan medlemsstat i EU kunde inte behållas efter ett svenskt inträde i unionen. Numera gäller därför att den som bedriver yrkesmässig verksamhet inom landet är skattskyldig för

skattepliktig reklamtrycksak som avser verksamheten och som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln. Vidare är den skattskyldig som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsertrycksaker som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln. Införs däremot reklamtrycksak från landet utanför EU:s tullområde eller annonsblad som har utgetts i sådant land skall reklamskatten betalas i samband med förtullningen.

Gällande beskattningsordning skiljer sig således från den tidigare genom att ingen automatisk registrering och därmed sammanhängande uppbörd sker i samband med införseln av trycksaken. Den skattskyldige måste själv vidta åtgärder för att fullgöra sina skyldigheter. Beskattningsmyndigheten saknar i princip helt möjligheter att kontrollera att skattskyldiga för införda reklamtrycksaker och annonsertrycksaker efterlever registreringskyldigheten. Detta betyder att det blir billigare att köpa t.ex. reklamtrycksaker från andra medlemsstater i EU under förutsättning att man inte följer bestämmelserna i RSL. Framför allt när det gäller stora ordervärden är även utländska tryckerier med och konkurrerar om beställningarna. För beställare som är omedvetna om reklamskattebestämmelserna eller inte har för avsikt att följa lagen kan det således i dessa fall vara lönsamt att göra beställningen i annan medlemsstat. Den bristande beskattningskontrollen medför även i detta avseende risk för en snedvriden konkurrenssituation inom den grafiska branschen, men också för att produktionen av reklamskattepliktiga trycksaker flyttas utomlands.

10.4 Några övriga brister

De största bristerna i beskattningen av reklamtrycksaken har nämnts i avsnitten ovan, men det finns även några andra problem med beskattningen som är värda att framhållas.

Reklamskatt utgår för annons och annan reklam som är avsedd att offentliggöras eller spridas inom landet. Detta betyder således att annonser och annan reklam som offentliggörs eller sprids utomlands inte skall beskattas. Reklamen blir allt mer internationell och inom många yrkesgrupper är t.ex. det engelska språket det allmänt förekommande. Stor del av direktreklamen till läkare, tekniker och dataindustrin är författad på engelska. Det är emellertid svårt för tryckerierna att få vetskap om vilka som är adressater till direktreklamen. Detta medför att reklamskatt normalt inte tas ut på reklamtrycksaker som är skrivna på andra språk än svenska,

därför att man utgår från att adressaterna finns utomlands. I de fall trycksakerna skall offentliggöras eller spridas i Sverige undgår således dessa felaktigt beskattning.

Trycksaksreklamen omfattar dels reklamtrycksaker, dvs. trycksaker som getts ut i det huvudsakliga syftet att sprida reklam för utgivaren, dels annonstrycksaker, dvs. trycksaker vari utrymme upplåtits åt utomstående annonsörer. På vilket sätt en trycksak klassificeras har betydelse för vad som utgör beskattningsvärdet och därmed skattens storlek. Beskattningsvärdet är nämligen lägre för reklamtrycksaker än vad det är för annonstrycksaker. För utgivare av t.ex. kuponghäften har det således betydelse om häftena klassificeras som reklamtrycksaker eller annonstrycksaker. Enligt tidigare beslutade förhandsbesked har i princip kuponghäften med namn eller gemensamt omslag bedömts som annonstrycksaker medan häfte som saknat motsvarande bedömts som reklamtrycksaker. Frågan vad kan anses utgöra ett namn eller gemensamt omslag är naturligtvis högst osäker. Länsrätten i Kopparbergs län har också relativt nyligen bedömt två till synes liknande häften helt olika. Målen ligger för avgörande hos Kammarrätten i Sundsvall. Utgivare av kuponghäften har med de rådande reglerna och tillämpningen av dessa mycket liten möjlighet att förutse den skattemässiga bedömningen.

I det fallet tryckeriet utför arbete efter själva tryckeriarbetet i form av t.ex. häftning, bindning eller lackering utgår reklamskatt även på vederlaget för detta arbete. Gör däremot kopieringsfirman eller någon annan samma arbete utgår inte reklamskatt. Dett förhållande upplever de grafiska företagen som mycket orättvist eftersom reklamskatten naturligtvis för deras del medför att de måste hålla ett högre pris för det aktuella efterarbetet.

Den som bedriver yrkesmässig verksamhet inom landet är som nämnts skattskyldig för skattepliktiga reklamtrycksaker som avser verksamheten och som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln. Detta betyder således att det normalt är beställaren av reklamtrycksaken som är den skattskyldige. Detsamma gäller även i det fall han har vänt sig till en reklambyrå och reklambyrån låter trycka trycksaken i någon medlemsstat. Ibländ kan det t.o.m. vara ett ytterligare led i beställningskedjan. Reklambyrån kanske har anlitat en broker för att sköta upphandlingen av tryckeriarbetet. Beställaren är dock fortfarande den skattskyldige. Som framgått tidigare är en av svårigheterna med beskattningen av reklamtrycksaker att bedöma vad som är skattepliktig reklamtrycksaker. Vid sådana avgöranden finns stort utrymme för skönsmässiga bedömningar. Relativt ofta händer att bedömningarna blir felaktiga.

När det numera ankommer på den enskilde beställaren av reklamtrycksaken att avgöra om denna är skattepliktig föreligger risk för att felbedömningarna ökar. Till detta kommer att beställaren ofta har svårt att från det aktuella tryckeriet inhämta de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma ett korrekt beskattningsvärde.

Vid beskattningen av införda reklamtrycksaker uppkommer också frågan när någon kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet. Krävs det att vederbörande har kontor här eller räcker det t.ex. med att en researrangör startar resorna i Sverige?

De ytterligare exempel som angetts ovan på den extremt svårhanterliga reklamtrycksaksbeskattningen gör enligt utredningens mening behovet av enklare regler för de skattskyldiga och skatteadministrationen än tydligare.

10.5 Reglerna måste förenklas

Kraven på en förenkling av reglerna om reklamtrycksaksbeskattningen har sedan länge uttalats från såväl de skattskyldiga som skatteadministrationen. När ytterligare brister i beskattningen framkom i samband med medlemskapet i EU har kritiken tilltagit. En förenkling av reglerna är således högst önskvärd och får dessutom bedömas som nödvändig för att en fortsatt beskattning i motsvarande form skall kunna motiveras.

Med hänsyn till den kritik den tidigare reklamskatteutredningens förslag mötte har utredningen inte ansett det meningsfullt att på nytt överväga ett förslag om en beskattning av reklamtrycksaker i distributionsledet. I stället har utredningen haft som utgångspunkt att förenkla och förbättra beskattningen inom ramarna för den ordning som gäller i dag.

En utvidgad definition av begreppet trycksak är ett tillvägagångssätt för att uppnå en mer generell beskattning av reklamtrycksaker. En oönskad följd av en sådan förändring är dock att antalet skattskyldiga ökar dramatiskt. Om trycksaksbegreppet skulle göras oberoende av framställningssätt, vilket naturligtvis vore det bäst från konkurrensneutralitetssynpunkt, uppskattas antalet skattskyldiga för reklamtrycksaker att öka till minst 50 000. En punktskatt med ett sådan mängd skattskyldiga är dock inte möjlig att hantera. Det ligger också i själva systemet med punktskatter att resp. skatt skall ha ett något så när begränsat antal skattskyldiga. Utredningen bedömer att den dramatiska ökningen av antalet skattskyldiga

endast till mindre del skulle kunna elimineras med en höjning av gränsen för redovisningsskyldigheten.

Vad avser svårigheterna att avgränsa vad som utgör skattepliktiga reklamtrycksaker uttalades i förarbetena till reklamskattelagen att man ville avgränsa de skattepliktiga reklamtrycksakerna från dels trycksaker som primärt gavs ut i annat syfte än att främja avsetningen av andra varor eller dylikt, dels trycksaker som visserligen kunde sägas utgöra hjälpmedel i kommersiell verksamhet men som inte var av reklamkaraktär. Denna avgränsning är enligt utredningens mening fortfarande adekvat. Det har inte heller från något håll framförts argument för en utökning av beskattningen till i dag skattefria områden. Svårigheterna kommer dock när man skall konstruera lagregler där, som i detta fall, vissa slag av trycksaker skall undantas från beskattning. Sådana regler kan knappast utformas på annat sätt än som undantagsregler där de exemplifieras vilka typer av trycksaker som inte skall beskattas. Det är ofrånkomligt att det vid tillämpningen av sådana regler uppstår svårigheter. Endast marginella förändringar skulle kunna göras i de undantagsregler som gäller för närvarande och det vore högst osäkert om sådana förändringar till slut skulle leda till någon förbättring. Utredningen anser således att möjligheterna att förenkla de aktuella reglerna är mycket små.

För att kunna uppnå en acceptabel nivå på beskattningskontrollen av dem som i Sverige producerar skattepliktiga reklamtrycksaker krävs betydande resursförstärkning hos beskattningsmyndigheten. Administrationen för reklamskatten skulle därför behöva växa betydligt.

Vad gäller skattekontrollen av trycksaker som införs från annan medlemsstat i EU kan nämnas lagen (1996:598) om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av mineraloljeprodukter, alkohol och tobak. Genom lagen, som trädde i kraft den 1 juli 1996, ges beskattningsmyndigheten befogenhet att undersöka transportmedel samt behållare, containrar, lådor och andra utrymmen där varor kan förvaras under transport. Myndigheten får också befogenhet att granska ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt att undersöka och ta prov på varor. Lagen innehåller även bestämmelser om skyldighet för förare av transportmedel att stanna på anmaning och att legitimera sig samt att tillhandahålla handlingar och lämna uppgifter. Den nämnda lagen har tillkommit därför att revisionsinstitutet inte bedömdes som tillräckligt effektivt för kontroll av aktuella transporter. Till skillnad från de inom EU harmoniserade punktskatterna behöver reklamtrycksaker vid införsel till Sverige inte åtföljas av ett ledsagardokument. Inte

heller torde den bristande beskattningskontrollen beträffande införsel av reklamtrycksaker medföra att staten mister skatteintäkter i närheten av vad man tror är fallet angående mineraloljeprodukter, alkohol och tobak. Med hänsyn till nämnda förhållande bedömer utredningen att ett myndighetsingripande liknande de t angivna skulle sakna proportionalitet med vad som kan förväntas uppnås med ingripandet jämte det ingrepp i den personliga integriteten som ingripandet innebär. Det vore därför inte lämpligt att lösa problemet med den bristande beskattningskontrollen av reklamtrycksaker från annan medlemsstat på detta sätt. Att i den nuvarande beskattningsordningen hitta en annan lösning på problemet med den bristfälliga beskattningskontrollen än revisionssinstituttet anser utredningen inte vara möjligt. Beskattningskontrollen av de aktuella reklamtrycksakerna kan sålunda knappast öka utan rejäla resursförstärkningar hos beskattningsmyndigheten.

10.6 Slutsatser

Utredningen har under arbetet med beskattningen av reklamtrycksaker många gånger slagits av hur svårhanterlig skatten är och att antaganden ofta måste användas som den avgörande faktorn i skattebedömningarna. En sådan svårtillämpad och dåligt fungerande skatt hör enligt utredningens mening inte hemma i ett modernt beskattningssystem.

En breddning av trycksaksbegreppet, för att skapa en mer konkurrensneutral situation mellan olika grafiska framställningssätt, skulle emellertid medföra en orimligt stor ökning av dagens problem och brister. Godtagbara tekniska lösningar för att komma till rätta med de problem som de gällande undantagsreglerna innebär saknas nämligen enligt utredningens bedömning. För att uppnå en utökad beskattningskontroll skulle mycket stora resurser behöva tillskapas, vilket utredningen menar inte kan ses som försvarbart med hänsyn till de förhållandevis ringa skatteintäkter som en sådan resursförstärkning kan förväntas inbringa. Sammantaget finner således utredningen att det saknas lösningar för att underlätta tillämpningen samt administrationen av skatten och att det därför inte är möjligt att nå ett acceptabelt beskattningssystem för reklamtrycksaker med den principiella träffbild som åsyftas med en särskild skatt på reklam.

11 Reklamskatten och EG-rätten

11.1 Inledning

Arbetet med att harmonisera skatterna inom EU har pågått under lång tid. Det gäller särskilt mervärdesskatten men harmoniseringsbeslut har också tagits beträffande punktskatter och bolagsbeskattning. Harmoniseringen av de indirekta skatterna på varor och tjänster har framför allt varit viktig för att säkerställa den inre marknadens funktion.

Som nämnts i avsnitt 3.3.1 skall EG-rätten inte bara beaktas fullt ut i medlemsstaternas nationella rätt utan även ges företräde framför eventuellt däremot stridande nationella regler. Det har på olika håll gjorts gällande att reklamskatten är oförenlig med EG-rätten. I första hand har man hävdat att skatten strider mot artikel 33 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Det har vidare framförts att skatten inte är förenlig med vissa artiklar i EG-fördraget, bl.a. artiklarna 85 och 86. I detta kapitel analyserar utredningen reklamskattens förenlighet med de bestämmelser i gemenskapsrätten som utredningen i första hand funnit relevanta.

11.2 EG-fördraget

Som angetts i avsnitt 3.3.2 skall medlemsstaterna enligt artikel 5 i EG-fördraget vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördraget eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs. De skall vidare avstå från alla åtgärder som kan äventyra förverkligandet av fördragets mål.

11.2.1 Skatteregler

Artiklarna 95-99 i fördraget utgör ett särskilt kapitel om fiskala bestämmelser. Vidare föreskriver artikel 12 att medlemsstaterna sinsemellan inte skall införa nya import- eller exporttullar eller avgifter med motsvarande verkan och inte höja sådana tullar och avgifter som de tillämpar i sina inbördes handelsförbindelser.

Artikel 95 innehåller ett förbud mot diskriminering av importerade varor. En medlemsstat får varken direkt eller indirekt tillämpa avgifter som är högre för importerade varor än för inhemska. Artikel 96 förklarar att någon återbetalning inte får ske av interna avgifter på varor som exporteras till en annan medlemsstat om restitutionen överstiger det belopp som direkt eller indirekt pålagts dem. Av artikel 97 framgår att medlemsstater som tar ut omsättningsskatt kumulativt i flera led får fastställa genomsnittliga skattesatser för varor eller grupper av varor, om den princip som fastställs i artiklarna 95 och 96 beaktas. Artikel 98 förklarar att vad beträffar andra avgifter än omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter får befrielse och restitution vid export till andra medlemsstater endast medges och utjämningsavgifter vid import från medlemsstaterna endast läggas på i den mån rådet i förväg med kvalificerad majoritet på förslag av kommissionen för en begränsad tid godkänner de planerade åtgärderna. Slutligen skall enligt artikel 99 de indirekta skatterna harmoniseras i den utsträckning detta krävs för att säkera tillgången till den inre marknaden och fungerar.

11.2.2 Konkurrensregler

För att nå gemenskapens mål får konkurrensen inom den inre marknaden inte snedvridas. Artiklarna 85-94 i fördraget har tillkommit för att förhindra konkurrensbegränsningar. Gemenskapen ges rätt att ingripa mot företag eller stater som genom avtal eller på annat sätt delar upp den gemensamma marknaden eller förmedlar stöd, vilka kan påverka handeln mellan medlemsstaterna. Medlemsstaternas lagstiftning på konkurrensområdet måste utformas så att den överensstämmer med principerna i fördraget. Den stat som utfärdar lagar eller föreskrifter som strider mot principerna uppfyller således inte de skyldigheter som följer av artikel 5 i fördraget.

Artiklarna 85 och 86 tar sikte på konkurrensbegränsande avtal och andra åtgärder som påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Artikel 85 rör avtal, beslut om företagssammanslutningar eller samordnade förfaranden mellan två eller flera företag medan artikel 86 riktar sig mot monopolföretags eller andra mäktiga företags missbruk av en dominerande ställning på marknaden. Dessa artiklar behandlas närmare nedan. I artiklarna 92-94 återfinns bestämmelser om statsstöd.

Artikel 85.1 uppställer tre rekvisit för att en åtgärd skall omfattas av förbudet, nämligen

- att det skall föreligga ett avtal mellan företag, beslut av företagsammanslutningar eller samordnade förfaranden
- att åtgärden skall kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna, och
- att åtgärdens syfte eller resultat är att konkurrensen inom den gemensamma marknaden hindras, inskränks eller snedvrids.

När fördraget talar om *avtal* mellan företag, beslut om företagsammanslutningar och om samordnade förfaranden åsyftas karteller. Ett *företag* innefattar också personer, statliga företag eller till och med medlemsstater i den mån de bedriver handel. *Påverkan på handeln mellan medlemsstaterna* måste vara påtaglig för att artikeln skall kunna tillämpas. Avtal som endast påverkar handeln inom en medlemsstat omfattas inte av artikeln.

Som nämnts ovan förbjuder artikel 86 i fördraget företag att missbruka en dominerande ställning på marknaden. Missbruket kan i artikelns mening bestå i att det leder till oskäligen höga inköps- eller försäljningspriser eller andra oskäligen villkor, att produktionen liksom avsättningen eller teknisk utveckling begränsas till skada för konsumenterna, eller att olika villkor tillämpas för likvärdiga prestationer till skada för andra operatörer på marknaden, eller att avtalsvillkor ställs om åtaganden för andra parten som varken till sin natur eller enligt handelsbruk har något samband med föremålet för avtalet

11.3 EG:s lagstiftning

11.3.1 Punktskatteregler

Det inom EU harmoniserade punktskatteområdet omfattar de från inkomstsynpunkt viktigaste punktskatterna, nämligen skatterna på alkoholhaltiga drycker, tobak och mineraloljor. I övrigt gäller,

enligt artikel 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, att medlemsstaterna får införa eller bibehålla skatter på andra varugrupper än de nyss nämnda, dock endast under förutsättningen att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

11.3.2 Anpassning av reklamskattereglerna

Sedan Sverige ansökt om medlemsskap i EU tillsatte regeringen en utredning som bl.a. hade att lägga fram förslag till de författningstekniska och andra ändringar som behövdes vid en svensk anpassning av de indirekta skatterna till EG-rätten. Utredningen, som antog namnet Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna, lade i juni 1994 fram delbetänkandet "Punktskatterna och EG" (SOU 1994:74).

Vad gällde reklamskatten konstaterade utredningen att beskattningen av reklamtrycksaker som införts till Sverige från annan medlemsstat och vissa s.k. annonsblad som utgetts i annan medlemsstat enligt de dåvarande reglerna krävde gränskontroller. Utredningen föreslog att beskattning av reklamtrycksaker och annonsblad vid införsel från en annan medlemsstat skulle ske utan någon form av gränskontroller. Förslaget resulterade så småningom bl.a. i de regler som innebär att den är skattskyldig för skattepliktiga reklamtrycksaker som bedriver yrkesmässig verksamhet inom landet som avser verksamheten och inkommer från annan medlemsstat, samt, vad gäller annonsblad som förts in till Sverige från sådan stat, den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar dessa.

Utredningen behandlade inte frågan om reklamskatten kan anses oförenlig med andra EG-bestämmelser.

11.3.3 Mervärdesskatteregler

Redan 1967 beslöts att göra mervärdesskattesystemet obligatoriskt i EG:s medlemsstater. Inte i fråga om någon annan skatt har så omfattande harmoniseringsåtgärder vidtagits. Orsaken till denna utveckling är mervärdesskattens centrala betydelse för det handelsmässiga kravet på konkurrensneutralitet mellan medlemsstaterna, men även att skatten bildar underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering.

Harmoniseringen av mervärdesskatten har skett genom en rad direktiv. De mest väsentliga reglerna finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, med senare ändringar. Direktivet, som har sin grund i artikel 99 i EG-fördraget, är bindande för medlemsstaterna. Bestämmelserna är dock inte omedelbart tillämpliga i respektive medlemsstat utan utgör bindande anvisningar riktade till medlemsstaterna hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad. I december 1991 offentliggjordes ett omfattande direktiv, direktiv 91/680/EEG, om ändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Ändringsdirektivet innehåller sådana ändringar som betingats av införandet av den inre marknaden. Den bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet som är närmast tillämplig vad gäller reklamskatten är artikel 33. Genom ändringsdirektivet 91/680/EEG fick denna artikel följande lydelse.

1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattskyldiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstaterna emellan.

2. Alla hänvisningar i detta direktiv till punktskattepliktiga varor gäller för följande varor, såsom de definieras av aktuella gemenskapsbestämmelser:

- mineraloljor
- alkohol och alkoholdrycker
- tobaksvaror

Artikeln tillåter således medlemsstaterna att införa eller behålla t.ex. punktskatter så länge dessa inte har karaktär av omsättningsskatter. Självklart uppkommer frågan vad som kan anses utgöra en omsättningsskatt. I avsaknad av förarbeten till bestämmelsen får ledning hämtas från de mål som varit föremål för domstolsprövning.

Avgöranden av EG-domstolen

Domstolen har under åren avgjort en rad mål som gällt frågan om en skatt eller avgift kan anses förenlig med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Nedan kommer en kort sammanfattning att ges av några av dessa mål.

Mål 295/84 Rosseau Wilmot SA mot Caisse de Compensation de l'Organisation Autonome Nationale de l'Industrie et du Commerce, REG 1985, s. 3759

Pålagor av icke-fiskal karaktär som påfördes företag för att finansiera vissa sociala trygghetsförmåner och som beräknades på den totala årliga omsättningen för de aktuella företagen ansågs inte strida mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Domstolen anförde bl.a. att omfattningen av artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet måste bestämmas i ljuset av den funktion som artikeln har i det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Genom att tillåta medlemsstaterna att behålla eller införa indirekta skatter såsom punktskatter endast under förutsättning att skatterna inte har karaktär av omsättningsskatter söker bestämmelsen förhindra att det harmoniserade mervärdesskattesystemet äventyras av fiskala åtgärder från medlemsstaternas sida som belastar rörligheten för varor och tjänster eller för kommersiella transaktioner på ett mervärdesskattelikt sätt. Syftet med artikeln kan därför inte vara att förhindra en medlemsstat från att behålla eller införa icke-fiskala skatter eller avgifter som påförs företag för att finansiera sociala trygghetsförmåner och som beräknas på den årliga omsättningen för företagen utan att påverka priset på varor och tjänster.

Mål 93/88 och 94/88 Wisselink en Co. BV och andra mot Secretary of State for Finance, REG 1989, s. 2671

Försäljningsskatt på personbilar och motorcyklar som påfördes tillverkaren eller importören och som beräknades på visst procenttal av det pris som tillverkaren eller importören debiterade ansågs förenlig med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Även i detta mål anförde domstolen att omfattningen av artikel 33 måste bestämmas i ljuset av den funktion som artikeln har i det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Av den bedömning

följer att artikeln, som tillåter medlemsstaterna att behålla eller införa vissa indirekta skatter under förutsättning att skatterna inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, söker förhindra att det harmoniserade mervärdesskattesystemet äventyras av fiskala åtgärder från medlemsstaternas sida som belastar rörligheten för varor och tjänster eller för kommersiella transaktioner på ett mervärdesskattelikt sätt. Fastän den aktuella skatten var en försäljningsskatt som beräknades i proportion till priset var den inte en generell skatt eftersom den endast utgick på två olika slag av produkter, nämligen på personbilar och motorcyklar. Skatten belastade heller inte rörligheten för varor och tjänster eller för kommersiella transaktioner på ett mervärdesskattelikt sätt, eftersom den endast upptogs vid ett tillfälle. Skatten var inte avdragsgill utan utgjorde en integrerad del av försäljningspriset. Vidare beräknades skatten på listpriset för bilen innan mervärdesskatten lagts på, medan mervärdesskatten beräknades på försäljningspriset inklusive den aktuella skatten. Slutligen ansåg domstolen att skatten inte äventyrade det gemensamma mervärdesskattesystemet därför att den påfördes vid sidan av mervärdesskatten och inte helt eller delvis i stället för mervärdesskatten.

Mål C-109/90 Giant NV mot Gemeente Overijse, REG 1991, s. 1385

En årlig kommunal skatt på 25 procent av den totala summan av inkomster från offentliga föreställningar och danshallar ansåg domstolen inte strida mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet då skatten inte var generell, inte påfördes i varje led i produktions- och distributionskedjan utan årligen på det sammanlagda värdet av inkomsterna för den skattskyldige och inte beräknades på mervärdet utan på den totala summan av alla inkomster.

Mål C-200/90 Dansk Denavit ApS och P.Poulsen Trading ApS mot Skatteministeriet, REG 1992, s. 2217

Den aktuella skatten i detta mål, som införts som en arbetsmarknadsåtgärd, är den enda skatt som domstolen hittills ansett strida mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Skatten utgick på såväl mervärdesskattebelagd omsättning av varor och tjänster som annan omsättning av varor och tjänster. För företag som var mervärdesskatteskyldiga beräknades skatten på samma underlag

som för mervärdesskatten, dvs. skatten togs ut i varje led som en procentsats på företagets försäljning med avdrag för den skatt som betalats på inköp från det föregående ledet. För andra företag beräknades skatten på summan av utbetalda löner ökat med 90 procent. Skatt betalades inte på import, men debiterades på hela försäljningspriset på de importerade varorna vid första försäljningstillfället inom landet. Skatten behövde inte specificeras på fakturorna. Den upptogs vid sidan av mervärdesskatten.

Domstolen uppgav också i detta mål att syftet med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet är att förhindra att funktionen av det harmoniserade mervärdesskattesystemet äventyras av skatter, tullar och avgifter på rörligheten för varor och tjänster på ett mervärdesskattelikt sätt. Skatter, tullar och avgifter måste åtminstone anses vara lagda på rörligheten för varor och tjänster på ett mervärdesskattelikt sätt om de har mervärdesskattens huvuddrag. Dessa huvuddrag är följande. Mervärdesskatt utgår generellt på omsättningen av varor eller tjänster, den är proportionell till priset på varan eller tjänsten, den upptas i varje led i produktionen eller distributionen och är slutligen lagd på mervärdet av varan eller tjänsten eftersom rätt till avdrag föreligger för skatt som erlagts i tidigare led.

Domstolen noterade att det förelåg ett antal skillnader mellan den aktuella skatten och mervärdesskatten. För det första tillämpades skatten även på företag som inte var skattskyldiga för mervärdesskatt. Vidare lades skatten inte på import och importföretag kunde inte dra av värdet av importerade varor och tjänster från beskattningsunderlaget. Slutligen ansågs skatten utgöra en beståndsdel av försäljningspriset av varorna eller tjänsterna och behövde därför inte specificeras på fakturorna.

Härefter anförde domstolen att för att en skatt skall karakteriseras som en omsättningsskatt behöver den inte på alla sätt vara identisk med mervärdesskatten, utan det är tillräckligt att skatten har de huvudsakliga dragen av mervärdesskatten. I detta fall påverkade skillnaderna inte karaktären av den typ av skatt som den danska, vilken i huvudsak liknade mervärdesskatten. Oavsett skillnaderna hade den aktuella skatten således karaktär av en mervärdesskatt.

Även i ett senare mål (mål C-234/91 *Commission mot the Kingdom of Denmark*, REG 1993, s. 6273) beträffande samma skatt har domstolen uttalat att skatten är oförenlig med artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Mål C-347/90 Aldo Bozzi mot Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori Legali, REG 1992 s. 2947

Skatt för advokater och ”procuratori legali” beräknad på ersättningen för deras domstolsarbete och som redovisades separat på fakturorna ansågs inte strida mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Domstolen anförde att den aktuella skatten inte hade de huvudsakliga dragen av mervärdesskatten. Skatten var inte en generell pålaga utan gällde endast advokater och ”procuratori legali” och utgick endast på ersättningen för deras domstolsarbete. Vidare var skatten inte alltid proportionell till ersättningen från klienten. Skatten utgick endast vid en tidpunkt, närmare bestämt när advokaten skickade fakturan till klienten. Vidare fanns det inte någon möjlighet för de skattskyldiga att göra avdrag från beskattningsunderlaget. Inte heller fanns någon avdragsmöjlighet för klienten, som dock kunde göra avdrag för betald mervärdesskatt om han var skattskyldig för sådan skatt.

Mål C-208/91 Raymond Beaulande mot the director of the Nantes Tax Authorities, REG 1992, s. 6709

Stämpelskatt uttagen vid förvärv av fastighet ansåg domstolen inte ha de huvudsakliga dragen av mervärdesskatten.

Domstolen motiverade sitt ställningstagande med att skatten inte var generell utan utgick endast vid försäljning av fast egendom. Vidare var det inte fråga om produktion eller distribution eftersom skatten upptogs enbart när egendomen övergick till den slutliga konsumentens ägo. Slutligen tog skatten inte hänsyn till mervärdet utan baserades på hela värdet av egendomen.

11.4 Strider reklamskatten mot EG-rätten?

EG-fördragets regler utgör enligt utredningens bedömning inte hinder för en medlemsstat att diskriminera vissa inhemska varor eller tjänster i förhållande till importerade sådana. Inte heller anser utredningen att bestämmelserna kan anses hindra en medlemsstat från att inom staten tillämpa olika skattesatser på olika varor eller

tjänster. Övervägande skäl talar således för att reklamskatten bör kunna anses vara förenlig med fördragets regler.

Vad gäller reklamskattens förenlighet med EG:s lagstiftning, närmare bestämt artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet, kan man av EG-domstolens praxis utläsa att inte alla indirekta skatter lagda på omsättning kan karakteriseras som omsättningsskatter i den mening som avses i artikeln. Syftet med artikeln är enligt domstolen att förhindra att mervärdesskattelikhande skatter, tullar eller avgifter på omsättningen av varor och tjänster skall äventyra funktionen av det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Domstolen har också angett vad som karakteriserar en mervärdesskatt, nämligen att den utgår generellt på omsättningen av varor eller tjänster, den är proportionell till priset på varan eller tjänsten, den upptas i varje led i produktionen eller distributionen och den är lagd på mervärdet av varan eller tjänsten eftersom rätt till avdrag föreligger för skatt som erlagts i tidigare led. Vidare kan man av domstolens praxis sluta sig till att skatten skall vara av fiskal natur.

Uppräkningen av vad som karakteriserar en mervärdesskatt kan dock inte anses uttömmande. Vidare bör påpekas att det krävs att en skatt har mer än ett av de drag som karakteriserar en mervärdesskatt för att skatten skall anses utgöra en omsättningsskatt i artikelns mening (L. Mauritzen, *International VAT Monitor* 1997/1 s. 12).

Mot bakgrund av EG-domstolens praxis kan man angående reklamskattens egenskaper notera att skatten utgår enbart på en viss kategori av produkter. Den är således inte generell. Vidare är skatten inte alltid proportionell till vederlaget. Den upptas inte i varje led i produktionen eller distributionen. Slutligen föreligger i de situationer när skatt påförs i mer än ett led inte avdragsrätt för tidigare erlagd skatt, förutom i ett fall som avser beskattning av annonser i reklamtrycksak och som tillkommit för att undvika dubbelbeskattning av annonsutrymme. I övrigt får dock konstateras att reklamskatten har vissa andra egenskaper som är likartade mervärdesskattens. Som exempel kan nämnas att skatten som huvudregel redovisas i perioder om en eller två månader, de skattskyldiga skall vara registrerade hos beskattningsmyndigheten och utländska företagare som är skattskyldiga skall här i landet företrädas av en representant som godkänns av beskattningsmyndigheten. Det måste emellertid framhållas att de flesta av de likheter som man kan finna mellan reklamskatten och mervärdesskatten är sådana som EG-domstolen hittills inte uttryckligen har fäst något avseende vid.

Vid en jämförelse med reklamskatten och hur domstolen hittills resonerat bör enligt utredningens mening den slutsatsen kunna dras att reklamskatten inte strider mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Det har emellertid höjts röster i doktrinen för att artikeln skall tolkas mer strikt. På ett håll (Farmer, P. & Lyal, R., *EC Tax Law*, s. 134) skulle man välkomna en möjlighet att anse en skatt strid mot artikel 33 även om skatten inte är jämförbar med mervärdesskatten, och på ett annat håll (Terra, B. J. M. & Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, volym tre, del XVIII, s. 64.1) tror man att en annan dimension kommer att läggas till artikeln på så sätt att inte bara skatter som har karaktär av omsättningsskatter kommer att förbjudas utan även skatter som äventyrar integriteten av den inre marknaden. Även L. Mauritzen anger i den tidigare nämnda artikeln att det mot bakgrund av utvecklingen av ett inom EU gemensamt mervärdesskattesystem är troligt att artikel 33 kommer att tolkas mer strikt så att utrymmet för att tillåta omsättningsskatter minskar. Slutligen har Terra och Kajus, på uppdrag av Ernst & Young Skattekon­sulter, skrivit ett utlåtande om de svenska reklamskattens förenlighet med artikel 33. De anger att deras preliminära slutsats är att skatten kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikeln. Reklamskatten är visserligen inte en generell skatt och tas heller inte helt och hållet ut i varje led. Det förhållandet att en skatt är begränsad till vissa kategorier av varor och tjänster behöver emellertid enligt Terra och Kajus inte innebära att skatten är tillåten enligt artikel 33. Vidare menar de att reklamskatten har ett stort antal andra likheter med mervärdesskatten.

EG-rätten har hittills befunnit sig i stark utveckling och den fortsätter att utvecklas på den konstitutionella grund som fördragen utgör. Denna utveckling har fört med sig att domstolen ibland har ändrat ståndpunkt. Exempel finns på att detta har skett på förhållandevis kort tid. Även om sålunda EG-domstolens hittillsvarande praxis talar för att reklamskatten inte strider mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet bedömer utredningen att det inte kan utslutas att domstolen vid en senare prövning skulle komma fram till motsatsen.

12 Effekterna av ett avskaffande

12.1 Direkta effekter

Konsekvenserna av att reklamskatten avskaffas kan analyseras i olika dimensioner. De *direkta* effekterna är minskade utgifter för de skattskyldiga. Ur tabell 12.1 framgår att ca 1 100 miljoner kronor i nettobetald reklamskatt under 1996 utgick för i huvudsak annonser i olika tidningar och publikationer (ca 700 miljoner kronor), reklamtrycksaker (ca 200 miljoner kronor) och övrigt (ca 200 miljoner kronor). Räknat som genomsnittligt skattebortfall är det främst storstadspress och landsortstidningar som vinner på ett avskaffande av reklamskatten. Eftersom skattebortfallet är proportionellt med annonsintäkterna innebär det att ju större annonsintäkter som tidningarna har desto större blir det skattebelopp som bortfaller.

Tabell 12.1 Fördelning av reklamskatten under 1996

Reklamskatte- skyldig	Antal tid- ningar el. skattskyldiga (ca)	Annon- el. andra reklam- intäkter (mkr)	Reklamskatt, brutto (mkr)	Reklamskatt, netto (mkr)	Genomsnittlig reklamskatt per tidning eller skattskyldig (mkr)
Storstads- och kvällstidningar	10	4100	164	159	15,90
Landsortstidningar	90	3800	148	112	1,24
Fådagartidningar	35	150	0	0	0
Fack- och populärpress	500	2000	157	68	0,14
Annan publikation	1450	3250	358	358	0,25
Reklamtrycksak	1000	1700	187	187	0,19
Import av annonsblad och reklamtrycksak	210	450	48	48	0,23
Utomhusreklam och övrigt	1530	1300	146	146	0,10
Totalt		16750	1208	1080	

Källor: Presstödsnämnden, Finansdepartementet Ds 1993:20 (bearbetat), skatteförvaltningen (bearbetat)

12.2 Indirekta effekter

De *indirekta* effekterna av att reklamskatten avskaffas är svåra att exakt beräkna. Utgångspunkten är att bedömma vilka som *egentligen* bär bördan av reklamskatten och hur konkurrenssituationen förändras om skatten slopas. Trots att tidningar, tryckerier m.fl. är de som formellt betalar skatten behöver det inte betyda att dessa också faktiskt drabbas. Det kan i stället vara annonsköparna eller tidningsläsarna som faktiskt betalar reklamskatten genom ett högre pris på respektive produkt. Det kan också vara de som arbetar på tidningarna eller tryckerierna vars löneutrymme begränsas av skatten.

Beroende på hur reklamskatten övervältras påverkas flera poster på både inkomst- och utgiftssidan hos den offentliga sektorn. Dessa indirekta effekter motverkar i viss mån den negativa effekten av skattebortfallet. Sammantaget kommer därför den offentliga sektorns saldo att påverkas mindre negativt när de indirekta effekterna är medräknade. Det är främst via förändrade vinster, löner och priser som saldot påverkas i motsatt riktning. När reklamskatten slopas ökar löneutrymmet på sikt vilket ger en positiv nettoeffekt på den offentliga sektorns saldo via förändrade inkomstskatter. I den mån vinsterna hos tidningsföretagen och tryckerierna påverkas positivt ökar också statens inkomster av bolagsskatt. Förändrade priser på annonser, tidningar eller trycksaker ger olika effekter beroende på om det är hushåll eller företag som gynnas. Via ekonomiska modeller och tidigare erfarenheter bedömer utredningen att den långsiktiga nettoeffekten på den offentliga sektorns saldo av att avskaffa reklamskatten uppgår till ca 700 miljoner kronor.

Ytterligare en indirekt effekt berör förändringar av konkurrenssituationen på mediemarknaden. Ett borttagande av reklamskatten kommer att innebära att konkurrensneutralitet uppstår i stället för den nuvarande snedvridningen. Det medför också att det s.k. indirekta prestödet påverkas.

12.3 Konsekvenser för tidningarna

12.3.1 Allmänt

Under 1996 betalade ca 135 svenska dags- och kvällstidningar reklamskatt. Dessa kan delas upp i storstadstidningar, inklusive

kvällstidningar, (10 st), landsortspress (90 st) och fådagarstidningar (35 st). Dessutom betalade ca 500 tidningar inom kategorin fack- och populärpress reklamskatt. Dagspressens nettobetalningar uppgick till ca 271 miljoner kronor medan fack- och populärpressen betalade ca 68 miljoner kronor netto.

Ett slopande av reklamskatten skulle innebära att de direkta utgifterna för i första hand storstadstidningarna, inklusive kvällstidningarna, minskar. Enligt tabell 12.1 skulle skatten för dessa tidningar minska med i genomsnitt 16 miljoner kronor per tidning. För fådagarstidningarna som har låga annonsintäkter skulle inga förändringar i absoluta tal ske. Landsortstidningarna skulle få en genomsnittlig skattelättnad på ca 1,2 miljoner kronor per tidning.

12.3.2 Det indirekta presstödet

Presstödet syftar till att verka för demokratin genom att bidra till en större pluralism i dagspress. Stödet består dels av *direkta subventioner* och dels av *indirekta subventioner i form av skattelättnader*. De direkta subventionerna, som ges i form av driftsstöd, utvecklingsstöd och distributionsstöd, är föremål för förnyade beslut inför varje budgetår och genomgår därmed en effektiv prövning. Det indirekta stödet via skatteavvikelser ingår däremot inte i den årliga budgetprocessen. Sedan RSL infördes 1972 har det indirekta stödet inte aktualiserats genom budgetprövning på samma sätt som en vanlig utgiftspost skulle ha gjort. Uppföljningen har därmed varit bristfällig och det är oklart hur effektivt det indirekta presstödet varit.

Det totala direkta presstödet uppgick 1996 till ca 516 miljoner kronor. Av detta belopp utgjorde det allmänna driftsstödet 44,5 miljoner kronor. Skattesubventionerna uppgick under samma år till ca 2 300 miljoner kronor, varav den nedsatta mervärdesskattesatsen beräknas vara värd 1 800 miljoner kronor och lättnader i reklamskatten ca 530 miljoner kronor. Det bör dock understrykas att de angivna beloppen för skattesubventionerna är teoretiskt beräknade och förutsätter 1996 års upplagestorlekar och annonsintäkter.

Reklamskatten var tänkt att bidra indirekt till presstödet på två punkter, dels genom att små tidningar, främst s.k. andratidningar som uppstår allmänt driftsstöd, skulle gynnas av skattebefriade annonsintäkter, dels genom att dagspressens konkurrensförmåga skulle gynnas via en nedsatt skattesats. Ytterligare en koppling mellan reklamskatten och presstödet var att skatten motiverades som en finansieringskälla för det direkta presstödet.

Reklamskattens koppling till presstödet har dock successivt avtagit och det finns i dag få direkta kopplingar. Det kan inte sägas att reklamskatten finansierar det direkta presstödet eftersom skatten inte är "öronmärkt" för något särskilt syfte. Skatten kan inte heller sägas särskilt stödja de flerdagartidningar som erhåller allmän driftsstöd (andratidningarna) eftersom så gott som alla dessa, liksom de flesta förstetidningarna, har annonsintäkter överstigande 12 miljoner kronor och därmed en marginalskattesats på 4 procent. Andratidningarna har därmed på marginalen ingen konkurrensfördel gentemot förstetidningarna. Tvärtom är det några förstetidningar som har en marginalskattesats som är noll eftersom de har så små annonsintäkter. En koppling mellan reklamskatten och presstödet finns dock vad avser konkurrenssituationen för fådagarstidningarna. Samtliga fådagarstidningar som uppbär allmänt driftsstöd har små annonsintäkter, vilket medför skattebefrielse på marginalen.

Det får vidare anses tveksamt i hur hög grad reklamskatten främjar dagspressens konkurrenssituation genom den lägre skattesatsen. Reklam i skattebefriade medier har ökat kraftigt, vilket innebär att dagspressen tvärtom mot alla intentioner missgynnas gentemot vissa konkurrenter.

Enligt tabell 12.2 var det totala värdet av reklamskattelättnaderna ca 530 miljoner kronor för dagspressen under 1996. Av detta var ca 485 miljoner kronor ett teoretiskt beräknat värde av dagspressens skatteförmån i förhållande till övriga reklamskatteskyldiga. Det bör påpekas att skatteförmånen är proportionell till annonsintäkterna, vilket innebär att ju högre annonsintäkter som en tidning har desto större blir den indirekta subventionen. I absoluta tal är det därför de stora morgontidningarna i Stockholm, Göteborg och Malmö som uppbär de största subventionerna. Detta gäller oavsett om storstadstidningarna erhåller driftsstöd eftersom samtliga har stora annonsintäkter. Kvällspressen har också stora annonsintäkter vilket gör att även dessa har betydande indirekta skattesubventioner. På marginalen är dock skatteförmånen lika stor för alla dagstidningar som har annonsintäkter över 12 miljoner kronor. Om reklamskatten avskaffas försvinner skatteförmånen för dagspressen gentemot övrig press jämte annonsbladen eftersom jämförelsenormen därmed sätts till noll.

Tabell 12.2 Indirekt stöd via reklamskatten, 1996

Medier	Indirekt stöd, skattebefriade annonser under 12 resp. 6 mkr. (mkr)	Indirekt stöd, differentierade skattesatser* (ca mkr)	Totalt indirekt stöd via reklamskatten (mkr)
Storstads- och kvällstidningar	5	278	283
Landsortstidningar	37	207	244
Fådagartidningar	6	0	6
Fack- och populärpress	146	0	146
Annan publikation	-	0	0
Reklamtrycksak	-	0	0
TV	-	264	264

*jämfört med en reklamskattesats på 11 procent

Den del av det indirekta stödet som utgörs av dagspressen s skattebefriade annonser under 12 miljoner kronor uppgår till ca 48 miljoner kronor. De flesta morgontidningar både i storstäderna och på landsbygden får fullt skatteavdrag eftersom deras annonsintäkter normalt överstiger 12 miljoner kronor. Gränsen för skattefrihet har för övrigt inte ändrats sedan 1985 för dagstidningar och sedan 1972 för fack- och populärpress. Det är endast ett fåtal förstädningar på landsorten som inte kan utnyttja avdagsmöjligheten fullt ut. Samtliga fådagartidningars annonsintäkter understiger dock 12 miljoner kronor. Dessa tidningars konkurrenssituation kommer att försämrats om reklamskatten slopas. Å andra sidan kommer deras reklamskatteutgifter naturligtvis att vara oförändrade.

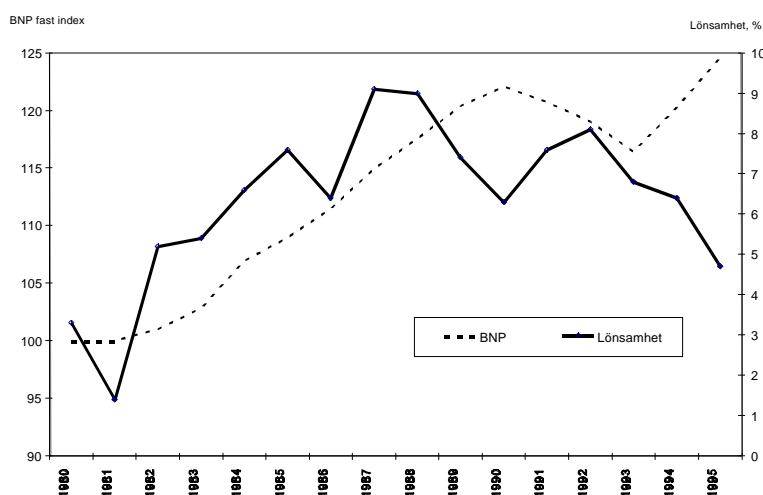
Det ovan sagda innebär att det indirekta presstödet inte står i samklang med det allmänna driftsstödet. Om reklamskatten mot förmodan inte kommer att avskaffas skulle utredningen rekommendera en grundlig genomgång av det indirekta stödet för att utreda om det effektivt fyller syftet med presstödet.

12.3.3 Sänkta annonspriser?

Lösamhetsutvecklingen för dagspressen är konjunkturkänslig och har i stort sett följt den allmänna ekonomiska utvecklingen, åtminstone fram t.o.m. 1993. Därefter har dagstidningarnas marginaler krymt trots den förbättrade ekonomiska utvecklingen i samhället. Vid en jämförelse mellan de sista tio åren utgjorde å r

1995 en bottennotering för lönsamheten. Diagram 12.1 visar den reala BNP-utvecklingen och lönsamheten för svenska dagstidningar mellan 1980 och 1995. Lönsamhetsmättet anger medianvärdet varje år för tidningarnas resultat efter finansnetto i förhållande till intäkterna. Endast tidningar utan allmänt driftsstöd har beaktats.

Diagram 12.1 Lönsamheten hos dagstidningar utan allmänt driftsstöd



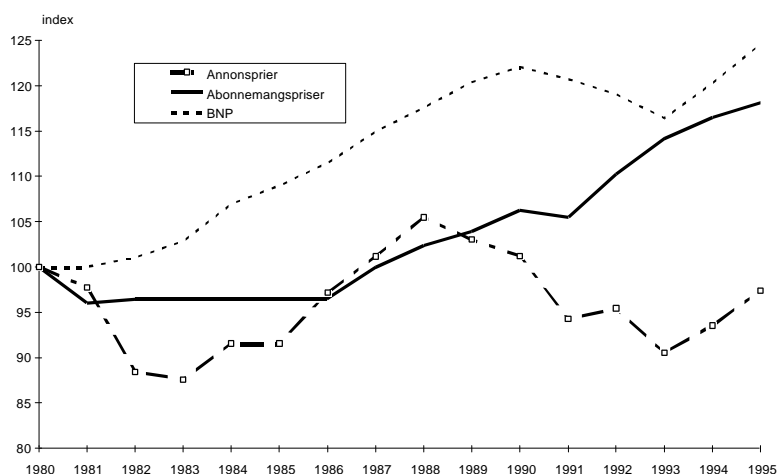
Källor: Presstödsnämnden, Nationalräkenskaperna

Det finns en rad orsaker till den allmänt sett positiva ekonomiska utvecklingen för dagspressen fram till slutet av 1980-talet. Fram till och med 1989 ökade annonsvolymens spaltmeter stadigt. Samtidigt steg annonspriserna, vilket innebar ökade rörelseintäkter. De första tecknen på en annalkande lågkonjunktur för dagspressen kunde observeras under 1989 och nettomarginalen sjönk från 9 procent år 1988 till drygt 7 procent året därpå. Lågkonjunkturen och det allt hårdnande konkurrensklimatet medförde att tidningarna vidtog kostnadsbesparande åtgärder för att upprätthålla lönsamheten. Pressutredningen -94 (Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress, SOU 1995:37) konstaterade att tidningsföretagen hade minskat kostnaderna genom att använda ny teknik. Antalet anställda inom branschen hade minskat medan produktiviteten ökat. Trots att neddragningarna på personalsidan fortsatte under 1995 ökade kostnaderna bl.a. genom kraftigt höjda priser på tidningspapper.

Diagram 12.2 belyser hur annons- och abonnemangspriserna förändrades reallt inom dagspressen från 1980 till 1995. Genom en allt hårdare konkurrens på reklammarknaden pressades annonspriserna fr.o.m. slutet av 1980-talet. Reklam började exempelvis sändas i TV under slutet av 1980-talet och sedan början av 1990-talet förekommer även reklam i andra medier.

Dagspressens abonnemangspriser höjdes däremot successivt efter 1986. Pressutredningen -94 (Dagspressen i 1990-talets medielandskap, SOU 1994:94) drog slutsatsen att tidningarna började tillämpa en marknadsstrategi för prissättningen efter 1986. Det innebär att *kostnadsutvecklingen inte längre styr prisbeteendet för tidningsupplagan*. Prenumerationspriset bestäms i stället av dagstidningarnas ställning på marknaden, dvs. efterfrågans karaktär och konkurrensförhållanden.

Diagram 12.2 Annonspriiser, abonnemangspriser och BNP i fastprisindex



Källor: IRM (bearbetat), Tidningsutgivarna (bearbetat), Pressutredningen -94, Nationalräkenskaperna

Olika undersökningar visar att *efterfrågan på dagstidningar är tämligen prisoelastisk*, vilket innebär att de flesta kunder fortsätter att köpa tidningar trots att priset ökar (se SOU 1995:37, s. 50). Priselasticiteten är dock högre för lösnummerköpare än för prenumeranter. Generellt gäller att vanemässigt konsumerade

produkter med hög kvalitet och godt anseende brukar ha mycket låg priskänslighet.

Samtidigt är det uppenbart att dagspressens ställning under början av 1990-talet försvagades. Både andelen lösnummersköpare och prenumeranter har minskat något. Pressutredningen -94 ansåg att nedgången berodde på många samverkande faktorer såsom försvagad hushållsekonomi, prishöjningar på tidningarna, sociala förändringar i samhället och hårdnad konkurrens från andra medier. Enligt upplagesiffror från Tidningsstatistik AB minskade upplagan för 131 dagstidningar under 1996. Totalt sjönk dagspressens upplagor med 2,6 procent under nämnda år.

En rimlig slutsats av resonemanget ovan är att ett avskaffande av reklamskatten skulle medföra att dagspressen i första hand sänker annonspriserna och i andra hand prenumerationspriserna. Det skulle i så fall innebära att annonsköpare och konsumenterna kommer att gynnas av skattesänkningen. I viss mån torde också branschens lönsamhet påverkas.

12.4 Några övriga konsekvenser

Som tidigare nämnts inräknas reklamskatten i det indirekta stödet till dagspressen bl.a. därför att dagspressen har en lägre skattesats jämfört med övriga reklamskatteskyldiga. I realiteten har dock de reklammedier som inte är skattepliktiga (t.ex. radio och TV) en större skattelättnad. Om reklamskatten avskaffas skulle den indirekta skattesubventionen för dessa medier försvinna och konkurrenssituationen mellan olika medier därmed förbättras.

De ca tusen tryckerier som för närvarande redovisar skatt på reklamtrycksaker skulle vid ett avskaffande av skatten spara stora belopp i administrationskostnader. Enligt uppgift från den grafiska branschen uppskattas reklamskatten för ett genomsnittligt tryckeri ta i anspråk ca fem timmar per vecka. Kraftiga avvikelser kan naturligtvis förekomma. Ett avskaffande av reklamskatten bör för tryckerierna få positiv effekt med möjligheter till t.ex. sänkta priser och ökad produktion. Naturligtvis bör ett avskaffande även leda till stärkt konkurrenskraft gentemot utländska tryckerier.

Skatteförvaltningen i Stockholm har rapporterat att ca 90 procent av alla reklamskatterevisorer under 1996 resulterat i rättelser som innebar förhöjd skatt. Det är en större andel än för övriga punktskatterevisorer. En stor del av rättelserna berör svårigheter för tryckerierna att korrekt bedöma vad som är en

skattepliktig reklamtrycksak. Tryckeriernas kunder begär ofta fast pris. Detta innebär att tryckerierna inte i efterhand kan debitera kunden om en revision får till följd att tryckeriet skall betala högre skatt. För att försäkra sig mot den lönsamhetsförsämring som en revision kan medföra tar vissa företag ut ett högre pris av kunderna. Det högre priset ses som en slags riskpremie. Även i de fall det i avtalet med kunden finns en klausul som ger tryckerierna rätt att återkomma till kunden för att debitera högre reklamskatt händer att tryckerierna ändå väljer att själva stå för den högre skatten. Detta talar för att ett avskaffande av reklamskatten skulle kunna leda till utrymme för tryckerierna att sänka priserna mer än vad som är motiverat av själva skatten.

Även övriga skattskyldiga skulle självfallet få en lättnad i administrativt hänseende vid ett slopande av reklamskatten. Inga av dessa kan dock antas vara så stora vinnare som dem inom den grafiska branschen.

Slutligen skulle naturligtvis även skatteförvaltningens, övriga tillämpande myndigheters och domstolars hantering med annons- och reklambeskattningen bortfalla. Administrationskostnaderna hos Skattemyndigheten i Dalarnas län har för reklamskattens del beräknats till 967 000 kronor för 1995.

13 Finansieringsalternativ

13.1 Inledning

Enligt direktiven skall utredningen om den föreslår åtgärder som leder till minskade intäkter för staten lämna förslag hur dessa skall finansieras. Ett slopande av reklamskatten skulle leda till en varaktig intäktsminskning för staten i storleksordningen 700 miljoner kronor, när hänsyn tagits till vissa indirekta effekter.

Som framgått av främst utredningens överväganden i kapitel 6 har reklamskatten redan innan den infördes och därefter från tid till annan utsatts för kraftig kritik. Alltsedan 1988 då reklamskattutredningens förslag till teknisk reformering av skatten inte kom att leda till lagstiftning har det i ökad utsträckning spritt sig uppfattningen att reklamskatten har sådana grava brister att den inte bör behållas. Det är inte endast de olika intressenter som direkt träffas av beskattningen som drivit kravet att skatten skall avskaffas. Även RSV har i en rad sammanhang uttalat stark kritik mot skatten. Statliga utredningar har också pekat på oformligheter och i något fall föreslagit att reklamskatten skall slopas. Ansvariga statsråd har i skilda sammanhang uttalat sin förståelse för kritiken och även uttalat ambitionen att avskaffa skatten. Samtidigt som ett sådant synsätt vuxit sig starkare har den bekymmersamma statsfinansiella situationen begränsat utrymmet för en sådan åtgärd. Inte heller i samband med 1990 års skattereform med dess gigantiska omfördelning mellan direkta och indirekta skatter slopades den kritiserade reklamskatten. De nu antydda erfar enheterna talar enligt utredningens uppfattning för att ett förslag om skattens slopande om möjligt bör förenas med en finansiering som i någon annan form än den gällande reklamskatten utgör en pålaga som riktar sin udd mot reklamen. Utredningens genomgång av möjliga lösningar visar dock att ett sådant resultat är svårt att nå. Det har därför visat sig nödvändigt att också inventera alternativ där kopplingen till reklamen inte är särskilt framträdande.

Det är med dessa utgångspunkter som utredningen har analyserat en rad tänkbara finansieringsalternativ. I det följande redovisar utredningen sina överväganden i frågan.

13.2 Annan reklampålaga

13.2.1 Inledning

Som framgått av kapitel 12 bedömer utredningen att ett slopande av reklamskatten på olika sätt främst kommer att gynna aktörer inom företagssektorn. Mot denna bakgrund anser utredningen att borttagandet av skatten i första hand bör finansieras inom denna sektor. Som ett första alternativ har utredningen övervägt om finansieringen kan ske genom en annan reklampålaga. En sådan skulle kunna utformas antingen som en begränsning av avdragsrätten för reklamkostnader eller som en omkostnadsavgift.

13.2.2 Allmänt om avdragsrätt för kostnader i näringsverksamhet

De grundläggande reglerna för avdragsrätt finns i 20 § kommunal-skattelagen (1928:370, KL). Som huvudprincip gäller att avdragsrätt föreligger för omkostnader för intäktens förvärvande eller bibehållande. Rätt till avdrag föreligger alltså inte för kostnader för förvärv eller förkovran av förvärv skälla. I paragrafens andra stycke uppräknas en rad kostnader för vilka avdragsrätt inte föreligger. Avdrag medges t.ex. inte för den skattskyldiges levnadskostnader.

De särskilda regler som gäller avdragsrätten i inkomstlagen för näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 23 § KL med de anvisningar. Från näringsverksamhetens bruttointäkt får avdrag göras för i princip allt som är driftkostnad i verksamheten. Avgörande för att en kostnad skall anses hänförlig till näringsverksamheten är att den har ett samband med verksamheten. Det skall sålunda vara en kostnad för förvärvande av näringsverksamhetens intäkter.

När det gäller sambandet mellan intäkter och kostnader är det i princip tillräckligt att kostnaden företags i och för den skattepliktiga verksamheten även om kostnaden visat sig resultatlös. Det skall således föreligga kausalitet mellan inkomstens förvärvande och kostnaden antingen på det sättet att kostnaden syftat till att ge

inkomst eller genom att kostnaden verkligen givit inkomst även om den kostnadsdragande åtgärden kanske från början inte företagits i syfte att ge inkomster.

Vid inkomsttaxeringen prövas normalt inte om en kostnad varit förnuftig, för dyr, nödvändig eller inkomstbringande. Prövningen omfattar i princip endast om ett tillräckligt samband mellan intäkt och kostnad föreligger. Kostnaden skall vara en verklig kostnad för verksamheten och inte en maskerad kostnad för ägaren.

13.2.3 Begränsningar i avdragsrätten för vissa omkostnader

Av vissa regler i KL eller av praxis följer att avsteg görs från den allmänna principen att avdrag får göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande.

I några särskilda fall anges i KL eller följer av praxis högre krav på samband mellan kostnaderna och företagets verksamhet för att avdrag skall medges. Ett exempel är kostnader för representation, där det krävs ett omedelbart samband mellan representationen och verksamheten för att avdragsrätt skall föreligga. Genom kravet på omedelbart samband markeras att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur. Beträffande avdragsrätten för representation gäller även en prisram. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 90 kronor. Nämnade regler innebär sålunda ett avsteg från allmänna principer, enligt vilka skattemyndigheterna inte skall pröva om ett företag har omotiverade kostnader.

Allmänt avdragsförbud gäller för medlemsavgifter. Detta förbud har i rättspraxis fått en så vidsträckt tillämpning att avdrag vägras även för medlemsavgifter som egentligen utgör driftkostnader i näringsverksamheten. Trots att det för flertalet näringsidkare och en stor del av löntagarna är mer eller mindre nödvändigt för deras utkomst att vara medlemmar i olika föreningar och andra sammanslutningar är sålunda avgifterna till dessa föreningar i normalfallet inte avdragsgilla. Vidare föreligger i princip avdragsförbud för böter och sanktionsavgifter. Dessa kostnader omfattas även de av kapitalförlustbegreppet. Avdragsförbudet gäller även för bötesbelopp som en näringsidkare måste erlägga utan egen förskyllan.

13.2.4 Avdragsrätt för reklamkostnader

I KL saknas uttryckliga regler om avdragsrätt för reklam och andra marknadsföringskostnader. Möjligheterna att få avdrag får därför bedömas med utgångspunkt i det allmänna stadgandet i 20 § KL. För avdragsrätt krävs således att samband föreligger mellan bolagets verksamhet och reklamkostnaden.

I KL finns inte heller någon definition av reklam och andra försäljningspåverkande insatser. Göran Landerdahl och Nils Marcks v Würtemberg anger i en artikel angående den skatterättsliga synen på sponsring (Skattenytt 1987 s. 539) att reklam med utgångspunkt i reklamskattelagens regler rent allmänt kan sägas utgöra en åtgärd där syftet är att främja avsättningen av ett företags saluförda produkter eller tjänster etc. Enligt författarna har reklamskattelagen visserligen ett annat syfte än inkomstskattereglererna, men detta hindrar inte att samma gränsdragning görs vid prövningen av om reklam och PR föreligger. Olle Roos hävdar däremot i en artikel som behandlar avdragsrätten för sponsringskostnader (Svensk Skattetidning 1990 s. 135) att kommunalskattelagens reklambegrepp torde vara mer vidsträckt än reklamskattelagens regler.

Att bedöma avdragsrätten för reklamkostnader synes genom åren inte ha vållat några större problem för tillämpande myndigheter och domstolar. Det saknas nämligen såväl avgöranden i högsta instans som doktrin beträffande rätt till avdrag för reklamkostnader. Rätten till avdrag för sponsringskostnader, för vilket det krävs samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen, är dock en omtvistad fråga där det fortfarande saknas vägledande praxis.

13.2.5 Resultatposten reklam och PR

Med standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) avses ett enhetligt uppgiftslämnande för den som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Uppgifterna om näringsverksamhet skall för varje förvärvskälla lämnas på ett särskilt schema som utgör en del av deklara-tionsblanketten. De poster som ingår i schemat utgör ett utdrag ur företagets räkenskaper och avser uppgifter om varje slag av bl.a. intäkter och kostnader. Även kostnader för reklam och PR skall lämnas för det fall de framkommer i bokföringen. Möjlighet finns att få dispens från skyldigheten att följa räkenskaps-schemat.

Skattemyndigheten får nämligen, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan från den skattskyldige medge att vissa uppgifter lämnas i sammansatta poster i stället för att dessa specificeras. Till de resultatposter som efter dispens får lämnas i sammansatta poster hör posten reklam och PR. För taxeringsåret 1995 var ett hundratal dispenser meddelade. En dispens kan avse en hel koncern.

Resultatposten reklam och PR, som motsvaras av kod 541 i SRU-schemat, inkluderar resp. företags kostnader för åtgärder som syftar till att rikta uppmärksamheten på företagets produkter eller verksamhet och lämna information om företagets övriga konkurrensåtgärder. I den kontogrupp som posten avser redovisas dock inte löner och ersättningar till personer som är anställda hos företaget. De närmare kostnader som, enligt BAS-97, ingår i resultatposten är kostnader för:

- annonsering
- utomhus- och trafikreklam
- reklamtrycksaker och direktreklam
- utställningar och mässor
- butiksreklam, återförsäljarreklam
- varuprover, reklamgåvor, presentreklam, tävlingar
- film-, radio- och TV-reklam
- PR, institutionell reklam, sponsring
- övriga kostnader för reklam och PR

13.2.6 Begränsad avdragsrätt för reklamkostnader

Allmänna förutsättningar för en avdragsbegränsning

En förutsättning för införande av en begränsning av avdragsrätten för reklamkostnader är att näringsidkare inte ges dispens från att lämna uppgift om kostnader för reklam och PR. Vidare krävs att en sådan begränsning är mycket schablonmässigt utformad. Det kan därför knappast bli fråga om att från det ovan nämnda resultatkontot försöka bryta ut endast vissa kostnader, utan en avdragsbegränsning måste omfatta samtliga kostnader som redovisas på detta konto.

Svårigheter med en avdragsbegränsning

Som grundläggande princip vad avser företagsbeskattning gäller att det är enbart företagets vinst som skall beskattas. Vidare kan nämnas att målsättningen bakom 1990 års skattereform bl.a. var att skapa en mer likformig företags- och ägarbeskattning av olika typer av näringsverksamhet, vilket skulle begränsa utrymmet för skatteplanering. Reglerna för beskattningen skulle även förenklas och göras mer överskådliga.

Som ett första skäl mot en begränsning av avdragsrätten för reklamkostnader kan anföras att en sådan begränsning skulle strida mot den nämnda principen att det är företagets vinst som skall beskattas. Åtgärden skulle också strida mot intentionerna bakom skattereformen. Likformighetsprincipen skulle inte kunna upprätthållas då ett avdragsbegränsningssystem vore möjligt att kringgå av de stora företagen medan detta skulle vara svårare för de mindre företagen. Systemet skulle utgöra ett komplicerande drag i beskattningen för såväl företag som skattemyndigheter. En avdragsbegränsning skulle även strida mot huvudregeln att företag har rätt till avdrag för alla sina driftkostnader. Från denna regel finns som tidigare nämnts endast ett fåtal speciella undantag.

För att en avdragsbegränsning skall kunna genomföras rent praktiskt måste de kostnader som skall omfattas av avdragsbegränsningen väl avgränsas. För enkelhetens skull har utredningen valt att kalla dessa kostnader för just reklamkostnader. Det gäller således att finna en definition av begreppet reklam som inte medger några tveksamheter vid tillämpningen. Innehållet i reklambegreppet kan dock förändras över tiden i och med att nya former av marknadsföring uppträder och gamla helt eller delvis försvinner. Det är således inte helt självklart att vad som man i dag kan säga omfattas av reklambegreppet är detsamma som i morgon. Vidare kan det hävdas att beteckningen reklam blir adekvat endast om *syftet* verkligen är att främja avsetningen av de varor och tjänster annonsören utbjuder. I praktiken skulle det emellertid vara omöjligt för skattemyndigheten att kontrollera syftet med diverse åtgärder som vidtagits av företagen. Andra svårigheter utgör gränsdragningar mot andra typer av prestationer som ligger i gränslandet. Gränsen mellan reklam och information är ofta oklar. Exempelvis kan det ibland vara svårt att se skillnaden mellan telemarketing, som i princip utgör en reklamform, och marknadsundersökning, som snarare är informationshämtning. En annan fråga är hur man skall behandla förpackningar, mappar och andra s.k. bruksföremål som bär fram meddelanden och symboler. En definition av

begreppet reklam bör vara utformad på så sätt att de nämnda gränsdragningsproblemen endast uppkommer i minimal omfattning. Utredningen har emellertid inte kunnat finna någon konstruktion som uppfyller detta krav.

En avdragsbegränsning skulle påverka ett mycket stort antal skattskyldiga, närmare bestämt ca 700 000. Alla dessa skulle således vid redovisningen av vissa kostnader vara tvungna att fundera över om kostnaderna utgör reklam eller möjligen kan anses som något annat. Självfallet skulle även skattemyndigheten drabbas av ett betydande merarbete.

En uppenbar risk är att ett system med avdragsbegränsning skulle utnyttjas för skatteplanering och skatteundandragande. Systemet skulle självfallet medföra ett visst intresse hos företagen att försöka benämna reklamkostnader på annat sätt för att undgå en avdragsbegränsning. Det finns även risk för att framför allt de stora bolagen flyttar sin marknadsföringsverksamhet till bolag utomlands. Vilken omfattning sådana åtgärder för att undgå en avdragsbegränsning kan få är omöjligt att förutspå. Intresset av att försöka undgå en avdragsbegränsning kommer till stor del vara beroende av hur stor begränsningen blir för resp. företag. Ju större avdragsbegränsningen blir desto högre blir naturligtvis risken för kringgående av reglerna. Sannolikt skulle de stora företagen drabbas mest av en avdragsbegränsning. Det är också dessa som har de största resurserna att försöka kringgå reglerna.

Kostnader för löner och sociala avgifter för anställd personal vid egen reklam/PR-avdelning redovisas idag inte under resultatposten reklam och PR utan i en annan kontoklass. För att erhålla ett likformigt system skulle även kostnaderna för egen reklam/PR-avdelning behöva omfattas av en avdragsbegränsning.

13.2.7 Omkostnadsavgift

Reklambeskattning i form av omkostnadsavgift diskuterades som alternativ till punktskattemodellen i förarbetena till RSL (SOU 1972:6 s. 86). Avgiften skulle enligt nämnda förarbeten redovisas och erläggas av reklamköparen själv på grundval av uppgifter ur bokföringen om hans kostnader för skattepliktig reklam, inbegripet kostnader för utförd reklam i egen regi. Beskattningsformen förkastades emellertid till förmån för punktskattealternativet, bl.a. med motiveringen att kontrollen av skatt på omsättning är enklare att göra effektiv än kontrollen av en beskattning grundad på olika slag av kostnader.

Utredningen bedömer att en beskattning i form av omkostnadsavgift skulle medföra i princip motsvarande tillämpnings- och svårigheter som ett system med avdragsbegränsning.

13.3 Andra finansieringsalternativ inom företagssektorn

13.3.1 Beskattningen av företag

Höjd bolagsskatt

En mycket enkel metod att inom företagsbeskattningens ram öka skatteintäkterna vore naturligtvis att höja bolagsskatten. Utrymme för att avskaffa reklamskatten skulle skapas genom en mycket begränsad höjning av skattesatsen. Enligt utredningens mening kan dock en sådan isolerad åtgärd inte försvaras men alternativet bör inte vara helt ute ur diskussionen om det kan samordnas med förändringar i ett större sammanhang.

Periodiseringsfond

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet finns sedan 1995 års taxering en generell reserveringsmöjlighet, nämligen avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Avsättningsmöjligheten gäller både för juridiska och fysiska personer. Tidigare medgavs juridiska personer avdrag med högst 25 procent av beskattningsårets inkomst före avdraget. För fysiska personer medgavs avdrag med högst 25 procent av ett något annorlunda beräknat inkomstunderlag. Från den 1 januari 1997 gäller emellertid att avdrag får göras med högst 20 procent. Den reducerade procentsatsen skall tillämpas i fråga om beskattningsår som avslutas efter den 31 december 1996.

Utredningen har övervägt om ännu en reduktion av reserveringsmöjligheten kan utgöra ett lämpligt alternativ för att finansiera slopandet av reklamskatten. Den begränsning av avdragsrätten med fem procentenheter som nyss har genomförts talar mot en sådan lösning.

Avskrivning av inventarier

Inom skatterätten finns det ett antal s.k. särregler. Reglerna har ofta till syfte att främja något eller någon, t.ex. viss aktivitet, viss industri eller viss grupp av skattskyldiga. Reglerna kan alltså uttryckligen ha ett icke-fiskalt syfte. De ovannämnda reglerna om periodiseringsfonder är ett exempel på dessa särregler. Andra sådana regler, som kan sägas bli för emål för tillämpning av de allra flesta företag, är avskrivningsreglerna för inventarier.

Utgifterna för anskaffning av inventarier fördelas genom ett avskrivningsförfarande och varje enskilt beskattningsår belastas därigenom med viss del av anskaffningsutgiften. Korttidsinventarier, dvs. inventarier med en ekonomisk livslängd på upp till tre år, och inventarier av mindre värde får omkostnadsföras direkt.

Reglerna om avskrivning av kostnaderna för inventarier är relativt väl tilltagna och kan därför bedömas som en slags skatteförmån. Utformningen av reglerna diskuterades i samband med 1990 års skattereform. Det föredragande statsrådet angav bl.a. att elementet av överavskrivning är en följd av att schabloner med nödvändighet tenderar att bli generöst utformade och att en förändring av avskrivningsrätten skulle medföra ökad komplexitet och tillämpningsproblem. Övervägande skäl talade enligt statsrådet för att reglerna om avskrivning för inventarier skulle behållas (prop. 1989/90:110 s. 538).

En begränsning av avskrivningsrätten skulle liksom en höjning av bolagsskatten vara ett enkelt sätt att öka skatteintäkterna och på så sätt finansiera avskaffandet av reklamskatten. Utredningen bedömer emellertid att de skäl mot en förändring av avskrivningsreglerna som redovisats i det föregående alltjämt kvarstår.

Representationsavdraget

Utredningen har vidare övervägt ett finansieringsalternativ som innebär att rätten till avdrag för representationskostnader avskaffas helt. De skatteintäkter ett sådant alternativ skulle ge kan beräknas till 500 miljoner kronor.

Under hösten 1995 beslutade riksdagen att begränsa avdragsramen för representationkostnader från 300 kronor till 180 kronor. Begränsningen gällde fr.o.m. inkomståret 1996. I december 1996 beslutade riksdagen att än en gång halvera avdragsramen. Fr.o.m. den 1 januari 1997 får avdrag för måltidsutgifter som avser lunch,

middag eller supé inte medges med större belopp än 90 kronor per person.

Avdragsrätten för representationskostnader har således nästan helt urholkats under de sista åren och det är inte mycket av den som återstår. För företagets del kan i vissa fall den kvarvarande avdragsmöjligheten inte sägas ha så mycket större värde än vad det skulle innebära att slippa de redo visningsmässiga komplikationerna som avdragsbegränsningen medför. Slaget av kostnad kan sägas vara ganska likartad reklamkostnader. Det sista utgör ett förhållande som särskilt talar för detta finansieringsalternativ.

Ett avskaffande av avdragsrätten för representationskostnader bör i förekommande fall kunna utformas så att avdrag för sådana kostnader som huvudregel inte medges. Undantag bör kunna gälla för kostnader av ringa värde, t.ex. kostnader för kaffe och bordsvatten.

13.3.2 Företagsstödet

Det statliga stödet till företag har under de senaste åren kartlagts på olika håll och därvid beräknats till olika belopp. År 1995 fick Företagsutredningen i uppdrag att genomföra en översyn av de statliga stöden inom närings-, arbetsmarknads- och regionalpolitiken till främst små och medelstora företag. Utredningen hade bl.a. att redovisa vilka stöd som fanns och beräkna statens kostnader för dem. Utredningen fann att nettokostnaden för det näringspolitiska, regionalpolitiska och arbetsmarknadspolitiska stödet för budgetåret 1994/95 uppgick till drygt 6 miljarder kronor (SOU 1996:69).

Utredningen föreslog ändringar i det regionalpolitiska företagsstödet vad gäller nedsatta socialavgifter och sysselsättningsbidrag. Det förra menade utredningen skulle avskaffas och det senare begränsas. Vidare föreslog utredningen att medel skulle avsättas dels till utvecklingsprogram för kompetensuppbyggnad i regionalpolitiskt prioriterade områden och dels för att öka statens stöd till teknikprojekt i tidiga skeden. Utredningens förslag innebar en nettobesparing för budgetåret 1997 om 140 miljoner kronor. Ytterligare medel skulle komma att frigöras under de följande åren. Utredningen hade ålagts att redovisa en besparing om 50 miljoner kronor från och med budgetåret 1997.

I budgetpropositionen 1996/1997:1 anför emellertid regeringen, med anledning av utredningens förslag, att den regionala obalansen inom regioner och mellan olika delar av landet tenderar att öka.

Regionalpolitiska insatser för utjämning och för att skapa utveckling även i stagnerade regioner måste därför även i fortsättningen ske med kraft. Bland annat därför anser regeringen att utredningens förslag om nedskärning av olika former av regionalpolitiska stöd till företag endast skall genomföras i begränsad utsträckning.

Vad som sålunda talar mot att en begränsning av företagsstödet kan finansiera borttagandet av reklamskatten är den nys genomförda översynen av stödet och den ställning som regeringen tagit till redan föreslagna nedskärningar.

13.4 Höjd mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar

Det indirekta stödet till dagspressen har traditionellt bestått av dels i jämförelse med andra tidningar förmånliga reklamskatteregler, dels befrielse från mervärdesskatt. För allmänna nyhetstidningar gällde tidigare ett s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt, dvs. det förelåg avdragsrätt för ingående mervärdesskatt trots att upplageinkomsterna inte beskattades. Särbehandlingen av de allmänna nyhetstidningarna har framför allt motiverats av tidningarnas framskjutna roll i den demokratiska processen. För populärpress- och fackpress eller för böcker och andra tryckta skrifter har alltid full mervärdesskatt tagits ut.

EG-reglerna innehåller inte något undantag från skatteplikt för omsättning av allmänna nyhetstidningar. Sveriges inträde i EU medförde att den s.k. nollskattesatsen fick tillämpas endast till den 1 januari 1997 eller till det senare datum när det inom EU planerade gemensamma mervärdesskattesystemet trätt i kraft.

Redan den 1 januari 1996 infördes emellertid mervärdesskatt även på allmänna nyhetstidningar. Skattesatsen bestämdes till 6 procent. Regeringen ansåg att införandet av skatteplikten var nödvändigt på grund av det ansträngda statsfinansiella läget, samtidigt som konkurrensneutraliteten förbättrades.

Ett slopande av reklamskatten skulle i vart fall direkt gynna dagstidningar med höga annonsintäkter. Utredningen har därför funnit anledning att överväga om ett borttagande av reklamskatten helt eller delvis kan finansieras med höjd mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar.

En medlemsstat i EU får tillämpa högst tre olika skattesatser för mervärdesskatten. Sverige tillämpar för närvarande skattesatserna 6, 12 resp. 25 procent. Med bibehållande av gällande skattesatser

skulle således höjd mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar innebära att skattesatsen bestämdes till antingen 12 eller 25 procent. Frågan om mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar har dock nyligen behandlats av riksdagen.

13.5 Reducerat presstödet

Ett finansieringsalternativ som också skulle drabba dagspressen är en reduktion av presstödet.

Presstödet har nyligen utvärderats genom betänkandet *Vårt dagliga blad – stöd till svensk dagspress* (SOU 1995:37) och departementspromemorian *Distributionsstödet till dagspressen* (Ds 1996:5). Utredningarna har legat till grund för regeringens ställningstaganden angående presstödet i propositionen om kulturpolitik (prop. 1996/97:3) och budgetpropositionen (prop. 1996/97:1). I den senare propositionen anför regeringen att presstödet i allt väsentligt används på ett effektivt sätt och ger de resultat som stödet syftar till.

Det anslag för presstödet som anvisats för budgetåret 1997 uppgår till drygt en halv miljard kronor. Beräknade anslag för budgetåren 1998 och 1999 uppgår till motsvarande belopp.

Mot en reduktion av presstödet kan invändas att stödet nyligen varit föremål för en översyn.

13.6 Andra lösningar

13.6.1 Finansiering genom avfallsskatten

I SOU 1996:139 föreslås att skatt på avfall som deponeras införas den 1 januari 1998. Skyldig att betala avfallsskatt är den som ansvarar för verksamheten på en skattepliktig anläggning. Som huvudregel gäller att skattepliktig anläggning är en anläggning som med stöd av bestämmelser i miljöskyddslagen har tillstånd att ta emot miljöfarligt avfall, eller annat avfall än miljöfarligt avfall om mängden överstiger 50 ton per år.

Avfallsskatten beräknas ge ca 1 300 miljoner kronor i skatteintäkter under år 1998. Skatteintäkterna minskar till ca 980 miljoner kronor år 2005. Nämnas kan att viss del av de väntade skatteintäkterna har "reserverats" i den s.k. sysselsättningspropositionen

(prop. 1995/96:222). Det skattebelopp som har avsatts för år 1998 resp. 1999 uppgår till 400 miljoner kronor.

En skatt på avfall kommer till övervägande del att betalas inom företagssektorn, vilket bör tala för att intäkterna från avfallsskatten till viss del kan användas för att finansiera avskaffandet av reklamskatten.

13.6.2 Andra förändringar på skatteområdet

Trots de i skilda sammanhang uttalade ambitionerna om stabil skatteregler pågår det inom Finansdepartementet, bl.a. på grundval av redan lämnade utredningsförslag, överväganden om förändringar i skattesystemet. I ytterligare ett antal utredningar bedrivs arbete med frågor om reformering och anpassning inom olika delar av skatteområdet. Det finns därför anledning att räkna med att det i den närmaste framtiden kommer att aktualiseras större och mindre justeringar av skattelagstiftningen som självfallet också ger statsfinansiella effekter. Inom ramen för sådana ingrepp bör det enligt utredningens uppfattning vara möjligt att skapa det, jämförelsevis begränsade, utrymme som krävs för ett slopande av reklamskatten.

13.7 Utredningens förslag

Genomgången i de föregående avsnitten i detta kapitel bekräftar den bild utredningen fått av vilken faktor som kommit att få avgörande betydelse i de senaste årens diskussion om reklamskattens slopande. Svårigheterna att ersätta bortfallet av statsintäkter på ett sätt som ser sig välavvägt mot bakgrund av de syften med skatten som vissa anser sig kunna urskilja och dess karaktär i övrigt visar sig vara mycket betydande. Mycket av den tunga kritik mot reklamskatten som utredningens analys utmynnar i kan med rätt också riktas mot flera av de finansieringsalternativ som nu har belysts. Resultatet av genomgången är dock inte så nedslående att utredningen finner anledning att ompröva sin uppfattning att reklamskatten inte kan behållas.

Utredningens huvudförslag till finansiering är att de erforderliga medlen tas in genom att representationsavdraget i princip slopas helt – ger ca 500 miljoner kronor – och att resterande belopp – ca

200 miljoner kronor – finansieras inom ramen för den aviserade avfallsskatten.

I andra hand hävdar utredningen att det bör vara möjligt att inom den närmaste framtiden i ett förbättrat statsfinansiellt läge åstadkomma ett utrymme för att avskaffa reklamskatten i samband med andra reformer på skatteområdet. Utredningen är väl medveten om att detta andrahandsalternativ knappast når upp till de krav som direktiven anbefaller i finansieringsfrågan. Det är dock ofrånkomligt att flertalet av de finansieringslösningar som utredningen har diskuterat inrymmer en rad skattepolitiska och andra aspekter som utredningen vare sig kan eller bör ta ställning till. I ljuset av detta anser utredningen att det skisserade andrahandsförslaget låter sig försvaras.

Särskilt yttrande

Av experten Gunnar Rabe

Jag delar utredarens välmotiverade uppfattning att reklamskatten bör tas bort. Utredaren har på ett övertygande sätt visat att skatten inte har någon plats i ett modernt skattesystem.

Det kan ifrågasättas om inte skatten är så pass dåligt fungerande att den borde kunna tas bort utan att förslag tas fram om dess finansiering. För detta talar också att, som utredaren påvisar, det inte är otänkbart att reklamskatten strider mot EG-rätten. Utredaren är dock ålagd att i det fall han finner att skatten inte bör finnas kvar redovisa någon form av finansiering.

Det är på finansierings sidan jag delvis har en annan uppfattning än utredaren.

Utredarens huvudförslag till finansiering är slopande av representationsavdraget och att resterande belopp finansieras inom ramen för den aviserade avfallsskatten. I andra hand föreslås att reklamskatten tas bort i ett inom den närmaste framtiden förbättrat statsfinansiellt läge i samband med andra reformer på skatteområdet. En genomgång görs även av andra tänkbara finansieringsmöjligheter, dock utan att några direkta förslag läggs fram.

Inledningsvis vill jag, i likhet med utredaren, med kraft understryka att inte under några omständigheter får en finansiering ske genom en avdragsbegränsning eller en omkostnadsavgift på reklam. En sådan lösning skulle innebära att bl.a. tryckeriföretagen s tillämpningssvårigheter skulle utvidgas till mer än 700 000 företag, en helt orimlig lösning. Likaledes är en finansiering via höjd bolagsskatt otänkbar.

Också en finansiering via borttaget representationsavdrag är helt olämplig. Rent principiellt kan ifrågasättas om det finns något skäl att överhuvudtaget begränsa avdragsrätten i näringsverksamhet. Den övergripande principen för vår företagsbeskattning är netto-vinstbeskattning och den principen borde gälla fullt ut. Just för representation kan dock eventuellt finnas skäl till viss begränsning

för att inte avdrag skall medges för personliga levnadskostnader. Utgångspunkten bör dock vara den att utgifter i en näringsverksamhet avser näringsverksamheten och ingenting annat. Så är också fallet för det alldeles övervägande antalet representationer.

Restaurangbranschen har drabbats hårt av hittills gjorda begränsningar i avdragsrätten från 300 kronor till 180 kronor och nu senast till 90 kronor. En ytterligare begränsning skulle riskera att slå mycket hårt mot sysselsättningen inom branschen och ambitionen borde snarare vara att återföra avdraget till den tidigare nivån 300 kronor.

I första hand borde i stället en finansiering av ett avskaffande av reklamskatten ske genom minskat företagsstöd. Som nedan visas är företagsstöden till icke oväsentlig del bortkastade pengar.

Företagsstöden inverkar i flera avseenden negativt på ekonomins funktionssätt. Den kanske mest uppenbara negativa effekten är den belastning av den offentliga budgeten som stöden medför i form av utgifter för dels själva stödet, dels administration av detsamma. Annorlunda uttryckt kan sägas att företagsstöden "stjäl" utrymme för *antingen* andra offentliga utgifter *eller* lägre skattebelastning *eller* en kombination av dessa båda alternativ.

Frågan måste därför ställas om ett användande av en liten del av de medel som idag går till företagsstöd till att slopa reklamskatten skulle vara ett bättre sätt att använda samhällets resurser.

Konkurrensen riskerar att snedvridas av företagsstöd. Ett enkelt exempel på sådan snedvridning är en marknad med två identiska företag, så när som på att företag A har en något mindre effektiv – och därmed dyrare – produktionsteknik än företag B. Om företag A å andra sidan får företagsstöd, kan detta innebära att man, trots sin i grunden mindre effektiva produktionsteknik, kan hålla lägre priser än företag B och på så sätt långsiktigt konkurrera ut företag B. Den snedvridande konkurrens, som stödet bidragit till, kan således motverka produktivitetens utvecklingen och medföra ett sämre utnyttjande av de samlade resurserna i ekonomin.

De konkurrenssnedvridande effekterna av företagsstöd kan även påverka allokeringen av ekonomins resurser, t.ex. av kapital. I exemplet ovan skulle sannolikt investerare välja att satsa kapital i företag A. Utifrån de rådande förutsättningarna, om bl.a. företagsstöd, har ju detta företag de bästa förutsättningarna att långsiktigt ge en god avkastning. Från strikt ekonomi ska utgångspunkter skulle det emellertid vara mer effektivt om kapital allokerades till företag B, eftersom man där förfogar över en mer effektiv produktionsteknik.

Prisbildningen i ekonomin kan också komma att fungera sämre till följd av företagsstöd. I en marknadsekonomi fyller prismekanismen en viktig signalfunktion; genom stigande eller sjunkande priser får producenter och konsumenter information om förändringar och kan därigenom anpassa sitt beteende. Eftersom företagsstöd påverkar kostnadsbildningen för företagen, riskerar detta att till följd av att prismekanismen fungerar sämre och att ekonomins funktionssätt därigenom påverkas negativt.

Företagsstöd kan vidare innebära att orimliga krav ställs på de myndigheter, som skall administrera stöden. För att utforma regelverk och säkerställa att stöden slussas till de verksamheter, som är bäst behövande ur ett långsiktigt ekonomiskt perspektiv, krävs omfattande och initierad kunskap om de stödsökande verksamheter och marknader. Sådan kunskap kan vara svår och kanske omöjlig för administrerande myndigheter att tillgodogöra sig och vidmakthålla.

Ytterligare en effekt av företagsstöd kan vara att företagens beteende påverkas negativt. Företag kan riskera att bli bidragsberoende och anpassa sina satsningar till verksamheter där subventioner finns att tillgå. Styrka i förhandlingar med bidragsadministrerande myndigheter blir därmed viktigare, än förmåga att utveckla de egna verksamheten.

Företagsstöd kan även få oönskade sidoeffekter, som inte förutsetts vid införandet. Vid utformningen av olika typer av stöd är ambitionen normalt att minimera snedvridande och liknande effekter, men i praktiken visar sig detta vara svårt att helt undvika. Ett klassiskt exempel är den rika flora av jordbrukssubventioner, som under lång tid bidrog till höga matpriser i Sverige, trots att det ursprungliga syftet var det motsatta.

Det kan självklart också finnas positiva effekter av företagsstöd. Bland dessa brukar nämnas att stödet kan ge upphov till verksamhet, som annars inte skulle kommit till stånd. Stödet kan också ge spridningseffekter, t.ex. av ny teknik som utvecklas och sprids till andra företag.

I olika vetenskapliga rapporter har empiriska utvärderingar av företagsstöd skett. ESO-rapporten "Företagsstödet - Vad kostar det egentligen?" (Ds 1995:14) gör en ganska omfattande genomgång på området. I rapporten lyfts en viktig teoretisk insikt fram, som också får empiriskt stöd, nämligen att en subvention ibland leder till motsatsen till den önskade effekten. Exempelvis kan investeringsstöd, som syftar till att skapa arbetstillfällen, i själva verket minska sysselsättningen i lägen där företagen investerar på ett sätt som minskar behovet av arbetskraft.

Enligt ESO-rapporten har senare års forskning också visat att exempelvis sysselsättningsstöden kan påverka lönebildningen och de arbetslösas sökbeteende på ett sätt som i slutändan ökar arbetslösheten. Likaså finns studier som visar att innovationsstöd kan snedvrider företagens FoU-satsningar eller minska konkurrensen mellan företag på ett sätt som i slutändan ger mindre förnyelse.

ESO-rapporten redogör också för undersökningar av stöd till krympande branscher och drar starka slutsatser härav. Exempelvis anförs i rapporten (sid 80): "Ett typiskt exempel på nyare studier som tar hänsyn till lönebildningen är Leonard och Audenrode som visar att stöd till krympande branscher tenderar att ha allvarliga negativa sysselsättningseffekter. I en länderjämförande studie hittar de ett slående nära samband mellan ökade industrisubventioner, ökade lönekrav och i slutändan högre arbetslöshet." (Corporatism run amok: job stability and industrial policy in Belgium and the United States, Economic Policy 1993, sid 356 ff)

Sammanfattningsvis finns det, mot bakgrund av hur illa reklamskatten fungerar och mot bakgrund av företagsstödet s negativa effekter, goda skäl att finansiera ett borttagande av reklamskatten med sänkt företagsstöd.

Erinras bör att Industriförbundet vid flera tillfällen föreslagit att företagsstödet bör sänkas och medlen användas till annat.