

Ref 51

Vissa läromedel som tillhandahålls på elektronisk väg har ansetts omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

7 kap. 1 § tredje stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 september 2021 följande dom (mål nr 6978-20).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För omsättning av böcker gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent. Denna reducerade skattesats gäller även för omsättning av böcker som tillhandahålls på elektronisk väg under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och inte helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik.

2. För att en bok som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den reducerade skattesatsen bör dess användningsområde huvudsakligen vara detsamma som för en motsvarande fysisk bok. Om dess innehåll eller funktioner medför att den får ett annat eller betydligt större användningsområde än vad en fysisk bok skulle kunna ha, omfattas den inte av den reducerade skattesatsen.

3. Sanoma Utbildning AB ansökte om förhandsbesked för att få veta med vilken skattesats mervärdesskatt skulle tas ut på bolagets omsättning av elev- och lärarlicenser till de digitala läromedlen Matte Direkt 7, Champ Digital 5 och Fysik Direkt. Läromedlen beskrevs på följande sätt.

4. Läromedlen tillhandahålls via bolagets plattform och har fysiska förlagor med motsvarande titlar. Innehålls- och informationsmässigt är de fysiska och digitala läromedlen i princip identiska. Skillnaderna består i hur innehållet presenteras för användaren samt av att vissa funktioner bara finns i de digitala läromedlen. Dessa funktioner är ett resultat av att digitaliseringen har möjliggjort en anpassning av produkten för att på bästa sätt främja elevernas inlärning och lärarnas undervisning. En sådan funktion är att eleverna och läraren kan skriva meddelanden till varandra via plattformen.

5. Elevlicenserna avser till största delen text för läsning. Därutöver finns i Fysik Direkt en mindre del videoinnehåll, i Matte Direkt 7 exemplifierande tal, stillbilder och en liten del video-

presentationer samt i Champ Digital 5 inspelad sång med text som eleven både kan lyssna på och läsa, hörövningar och möjlighet att lyssna på en inspelad version av texten i varje kapitel inläst av en person med engelska som modersmål.

6. Eleven navigerar genom att klicka i innehållsförteckningen eller på pilar i plattformen. Det går att scrolla upp och ner i ett avsnitt och att växla till läsvy. Det går även att få texten uppläst för sig via en lyssnafunktion och att få texten översatt till andra språk. Vidare kan eleven göra anteckningar och lösa uppgifter direkt i plattformen. Vissa uppgifter rättas automatiskt.

7. Lärarlicenserna ger tillgång till lärarguider, lärarhandledningar och pedagogisk planering. Detta motsvarar produkter som säljs tillsammans med fysiska läroböcker. Vidare förekommer övnings- och textmaterial som får användas för kopiering samt prov, laborationsprov och bedömningsmatriser. Via plattformen kan läraren också följa upp vilka uppgifter som respektive elev har besvarat och rätta dem direkt.

8. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av licenserna omfattades av den reducerade skattesatsen 6 procent. Som motivering angav nämnden följande.

9. Läromedlen består till största delen av text för läsning. Även om tillhandahållandet innehåller funktioner som t.ex. scrollning, växling av menyer och vissa sökfunktioner såsom översättning av ord medför dessa funktioner inte att de digitala läromedlen får ett utökat eller ett helt annat användningsområde än motsvarande fysiska produkter, utan funktionerna framstår snarare som en följd av teknikutvecklingen. Detsamma gäller möjligheterna att föra anteckningar, kunna svara på övningsuppgifter samt automatisk rättning av vissa övningsuppgifter. Dessa är alla funktioner som, åtminstone på liknande vis, skulle kunna göras i de digitala läromedlens fysiska motsvarigheter. Vad gäller meddelandefunktionen samt lärarens möjlighet att följa upp och rätta en del av uppgifterna manuellt utgör de funktionerna en mindre del av tillhandahållandet i jämförelse med tillhandahållandet av den övervägande delen som består av text. Mot denna bakgrund är de digitala läromedlens användningsområde huvudsakligen detsamma som för motsvarande tryckta läromedel. De i vissa avseenden annorlunda eller utökade funktionerna i förhållande till en tryckt produkt måste hänföras till teknikutvecklingen snarare än att den digitala produkten får ett utökat användningsområde eller ett helt annat användningsområde än vad en publikation skulle kunna ha i fysisk form.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att tillhandahållande av elev- och lärarlicenser till de digitala läromedlen ska omfattas av skattesatsen 25 procent. Skatteverket anför följande.

11. Det är endast sådana elektroniskt tillhandahållna tjänster som kan anses vara jämförbara med en fysisk publikation som omfattas av den reducerade skattesatsen. Det följer inte av lagtexten att det ska göras en huvudsaklighetsbedömning vid denna jämförelse. Det faktum att de aktuella produkterna till stor del består av text är därför inte av avgörande betydelse vid jämförelsebedömningen.

12. De i målet aktuella produkterna innehåller meddelandefunktioner och funktioner för lärarens uppföljning vilka saknas i läromedel i fysisk form. Skillnaderna mellan aktuella produkter och publikationer i fysisk form beror inte på att tillhandahållandet sker elektroniskt utan på att användningsområdena skiljer sig åt. Dessa funktioner kan inte hänföras till teknikutvecklingen utan snarare till att en digital produkt får ett utökat eller annat användningsområde än vad en publikation skulle kunna ha i fysisk form.

13. *Sanoma Utbildning AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande. Det som kunderna huvudsakligen efterfrågar är tillgången till den textbaserade informationen som utrymmesmässigt utgör den absolut största delen av licenserna. Övriga funktioner är enbart till för att eleven respektive läraren på bästa sätt ska kunna tillgodogöra sig och lära ut textinnehållet. Sådana funktioner är möjliga att inkludera i licenserna tack vare den tekniska utvecklingen, men det förtar inte det faktum att det huvudsakliga användningsområdet för licenserna motsvarar användningsområdet för ett fysiskt läromedel som omfattas av den reducerade skattesatsen.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

14. Frågan i målet är om tillhandahållande av licenser till vissa digitala läromedel omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker som tillhandahålls på elektronisk väg.

Rättslig reglering m.m.

15. Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) tas skatt ut med 6 procent av beskattningsunderlaget vid omsättning av böcker under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

16. Av samma stycke 5 följer att denna reducerade skattesats tas ut även för omsättning av böcker om de tillhandahålls på elektronisk väg, under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och inte helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik.

17. Den sistnämnda bestämmelsen motsvaras av artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 6 i bilaga III till direktivet.

18. Av förarbetena till mervärdesskattelagens bestämmelser om elektroniska publikationer framgår följande. Tillhandahållande av en produkt på elektronisk väg utgör, till skillnad från tillhandahållande av en tryckt produkt, tillhandahållande av en tjänst. Detta innebär att produktens fysiska egenskaper inte kan användas vid avgränsningen av tillämpningsområdet. Avgörande för om ett tillhandahållande ska omfattas av den reducerade skattesatsen bör därför vara tjänstens användningsområde, innehåll och funktion. För att en produkt som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den reducerade skattesatsen bör därför dess användningsområde vara huvudsakligen detsamma som för en motsvarande tryckt produkt (prop. 2018/19:73 s. 14 och 21).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

19. Skatteverket anser att meddelandefunktionen och lärarens möjligheter att via plattformen följa upp vilka uppgifter eleverna har besvarat och att rätta uppgifter innebär att de digitala produkterna får ett utökat eller annat användningsområde än vad publikationerna skulle kunna ha i fysisk form.

20. Utgångspunkten för bedömningen av om en digital produkt motsvarar en tryckt publikation som beskattas med den reducerade skattesatsen är produktens innehåll. För varje enskild produkt ska det göras en bedömning om dess huvudsakliga användningsområde är detsamma som för en motsvarande tryckt produkt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till vilken betydelse de olika delarna i den aktuella publikationen har för den genomsnittlige konsumenten av den aktuella produkten (prop. 2018/19:73 s. 15).

21. De digitala läromedel som omfattas av ansökan består till största delen av text för läsning och av funktioner som hade kunnat finnas i en motsvarande fysisk publikation eller som är en följd av det elektroniska tillhandahållandet. Detta får anses vara vad som är av huvudsaklig betydelse för elever och lärare. Mot denna bakgrund kan inte de ytterligare funktionerna i form av meddelandemöjligheter och lärarens möjligheter till digital uppföljning anses innebära att läromedlen får ett annat eller betydligt större användningsområde än vad motsvarande tryckta produkter skulle kunna ha.

22. Tillhandahållandet av licenser till de aktuella läromedlen utgör således omsättning av böcker som tillhandahålls på elektronisk väg och omfattas därför av den reducerade skattesatsen. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Nymansson, Bull, Baran* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Lena Åberg*.

Skatterättsnämnden (2020-11-24, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Fries, Olsson och Tunudd):

Förhandsbesked

Sanoma Utbildning AB:s tillhandahållande via plattformen SUD av elev- och lärarlicenser till de digitala läromedel som omfrågats i ärendet omfattas av skattesatsen 6 procent.

Skatterättsnämndens bedömning

Avgörande för om ett visst tillhandahållande ska omfattas av den lägre skattesatsen, bör vara tjänstens användningsområde, innehåll och funktion. För att en produkt som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas bör därför dess användningsområde huvudsakligen vara densamma som för en motsvarande tryckt produkt. Om innehållet eller funktionerna gör att produkten får ett utökat användningsområde eller ett helt annat användningsområde än vad en publikation skulle kunna ha i fysisk form omfattas den digitala produkten inte av den reducerade skattesatsen (jfr prop. 2018/19:73 s. 14).

De digitala läromedlen *Matte Direkt 7*, *Champ Digital 5* och *Fysik Direkt* är inte helt och huvudsakligen ägnade åt reklam och består inte heller helt eller huvudsakligen av rörlig bild eller hörbar musik. Frågan är därför om bolagets tillhandahållande av elev- och lärarlicenser till de digitala läromedlen är jämförbara med tillhandahållandet av en tryckt publikation och därmed kan omfattas av den reducerade skattesatsen 6 procent.

Matte Direkt 7, *Champ Digital 5* och *Fysik Direkt* består till största delen av text för läsning. Även om tillhandahållandet av de digitala läromedlen och användandet av dessa via plattformen SUD innehåller funktioner som t.ex. scrollning, växling av menyer och vissa sökfunktioner såsom översättning av ord medför dessa funktioner enligt Skatterättsnämndens mening inte att de digitala läromedlen får ett utökat

användningsområde eller ett helt annat användningsområde än motsvarande fysiska produkter, utan funktionerna framstår snarare som en följd av teknikutvecklingen. Detsamma gäller för möjligheten att föra anteckningar, kunna svara på övningsuppgifter i anslutning till olika kapitel, samt att vissa av övningsuppgifterna rättas automatiskt. Dessa är alla funktioner som, åtminstone på liknande vis, skulle kunna göras i de digitala läromedlens fysiska motsvarigheter.

Vad slutligen gäller funktionen att lärare och elever kan skicka meddelanden till varandra, att läraren kan följa upp vad eleven gjort, samt rätta en del av uppgifterna manuellt utgör enligt nämndens mening en mindre del av tillhandahållandet av de digitala läromedlen i jämförelse med tillhandahållandet av den övervägande delen som består av text. Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att de digitala läromedlens användningsområde huvudsakligen är detsamma som för motsvarande tryckta läromedel. De i vissa avseenden annorlunda eller utökade funktionerna i förhållande till en tryckt produkt måste enligt Skatterättsnämndens mening hänföras till teknikutveckling snarare än att den digitala produkten får ett utökat användningsområde eller ett helt annat användningsområde än vad en publikation skulle kunna ha i fysisk form.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär detta att tillhandahållandet av de digitala läromedlen omfattas av den reducerade skattesatsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 mervärdesskattelagen.