

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1702-16

meddelad i Stockholm den 19 maj 2017

KLAGANDE

Storytel Sweden AB, 556696-2865

Ombud: AA
Ernst & Young AB
Box 7850
103 99 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 3 mars 2016 i ärende dnr 1-15/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 182304

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Omsättning av varor och tjänster är som huvudregel belagd med en mervärdesskattesats om 25 procent. Omsättning av böcker liksom kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en bok är dock föremål för reducerad skattesats om 6 procent. Likaså är tillhandahållande i icke allmännyttig biblioteksverksamhet av bl.a. böcker och ljudupptagningar föremål för reducerad skattesats om 6 procent.

Storytel Sweden AB tillhandahåller en digital abonnemangstjänst som gör det möjligt för kunden att lyssna på ljudböcker i bl.a. en mobiltelefon via internet. Mot ett fast månadspris tecknar kunden ett abonnemang som kopplas till en applikation i telefonen. Kunden kan lyssna antingen genom att strömma ljudböckerna direkt (online) eller genom att ladda ner och lagra ljudböckerna i telefonen (offline). Det finns två typer av abonnemang. Det ena ger tillgång till obegränsat antal ljudböcker så länge abonnemanget är aktivt. Det andra ger tillgång till valda eller köpta ljudböcker i sex månader efter aktivering eller genomfört köp.

Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta med vilken skattesats mervärdesskatt skulle tas ut på tillhandahållandena av ljudböckerna, online respektive offline.

Skatterättsnämnden ansåg att beskattning med reducerad skattesats inte skulle ske vare sig med stöd av bestämmelserna avseende omsättning av ett tekniskt medium eller med stöd av bestämmelserna om tillhandahållande i icke allmännyttig biblioteksverksamhet. Bolagets tillhandahållanden av elektroniska ljudböcker online respektive offline omfattades därför av skattesatsen 25 procent.

YRKANDEN M.M.

Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolagets tillhandahållande av ljudböcker offline och online omfattas av skattesatsen 6 procent och anför bl.a. följande. Det strider mot den unionsrättsliga likabehandlingsprincipen att belägga tillhandahållanden av ljudböcker på tekniskt medium respektive online med olika skattesatser. Avgränsningen av begreppet biblioteksverksamhet ska ske med beaktande av kravet på skatteneutralitet. Bestämmelsen om tillhandahållande i biblioteksverksamhet av bl.a. böcker och ljudupptagningar innehåller inte någon begränsning till leveranser i visst format. Vid sådant förhållande kan en avgränsning i strid med skatteneutralitetsprincipen inte tillämpas. Det innebär vidare en tolkning *contra legem* om direktivbestämmelsers krav på fysisk bärare skulle läsas in i bestämmelsen.

Skatteverket motsätter sig bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Likabehandlingsprincipen åsidosätts inte i detta fall. Tjänster som består i tillhandahållande av ljudböcker offline respektive online kan inte anses vara liknande och således konkurrera med ljudböcker som finns på fysiska bärare. Ljudböcker offline kännetecknas av att de endast kan nyttjas om kunden laddar ner boken på en fysisk bärare som t.ex. en mobiltelefon. Ljudböcker online kännetecknas av att de kräver såväl fysisk bärare som tillgång till uppkoppling mot internet. Böcker som tillhandahålls på en fysisk bärare kan däremot nyttjas av kunden utan vare sig tillgång till mobiltelefon eller uppkoppling mot internet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

Frågan i målet är om bolagets tillhandahållande av ljudböcker via internet omfattas av reducerad skattesats om 6 procent. Så är fallet om tillhandahållandet

kan anses utgöra en omsättning av ett tekniskt medium som återger innehållet i en bok eller utgör ett tillhandahållande av ljudupptagningar i icke allmännyttig biblioteksverksamhet.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget vid omsättning av bl.a. böcker. Av punkt 3 i samma stycke följer att samma skattesats gäller vid omsättning av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en bok.

I förarbetena till dessa bestämmelser gjordes bl.a. följande uttalanden. Med vara förstås enligt mervärdesskattelagen materiellt ting. Allt som inte är varor anses utgöra tjänster. Det som traditionellt sett är en vara, men som med den nya tekniken kan levereras elektroniskt, och därmed mervärdesskatterättsligt anses som tjänster, brukar normalt benämnas digitaliserade produkter. Dessa tjänster kan inte anses omfattas av den möjlighet som ges i direktivet att tillämpa låg skattesats på vissa i direktivet angivna varor och tjänster. Den föreslagna skattesänkningen omfattade därför enbart omsättningen av själva varan, varför skattesatsen vid försäljning av digitaliserade böcker eller tidskrifter, dvs. där texten levereras över internet, fortfarande skulle vara 25 procent (prop. 2001/02:45 s. 30).

Vidare följer av 7 kap. 1 § tredje stycket 6 och 3 kap. 11 § 2 mervärdesskattelagen att skatt ska tas ut med 6 procent vid tillhandahållande i biblioteksverksamhet av bl.a. böcker och ljudupptagningar om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen har sin motsvarighet i artikel 98.2 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 6 i bilaga III till detta

Mål nr
1702-16

direktiv. Reducerade skattesatser får enligt första stycket i artikeln endast tillämpas på tillhandahållanden av varor och tjänster som anges i bilagan, bl.a. tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker på alla typer av fysiska bärare. Av andra stycket i artikeln följer att de reducerade skattesatserna inte får tillämpas på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”.

EU-domstolen har uttalat att det framgår av ordalydelsen i punkt 6 i bilaga III till direktivet att ett tillhandahållande av elektroniska böcker inte omfattas av denna bestämmelse oavsett om det sker genom strömmande eller genom nedladdning. Sådana tillhandahållanden utgör tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i den mening som avses i direktivets artikel 98.2 andra stycket och som därför inte kan beskattas med en reducerad skattesats (C-502/13, Kommissionen mot Luxemburg, EU:C:2015:143, p. 28–29, 35–37 och 41).

Regleringen har ifrågasatts med hänvisning till att den skulle kunna anses strida mot principen om likabehandling såsom denna uttrycks i artikel 20 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. EU-domstolen har emellertid uttalat att även om tillhandahållande av digitala böcker på fysiska bärare respektive på elektronisk väg utgör jämförbara situationer, så är skillnaden i behandling mellan dessa tillhandahållanden vederbörligen motiverad (C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, p. 55 och 70).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

När det gäller försäljning av böcker i annat än tryckt form kan konstateras att det enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 och 3 mervärdesskattelagen enbart är omsättning av kassetter eller andra tekniska medier som återger en uppläsning av innehållet som ska beskattas med reducerad skattesats. Det framgår således direkt av ordalydelsen att tillhandahållande av elektroniska böcker genom strömmande eller

nedladdning inte omfattas av dessa bestämmelsers tillämpningsområde. Det som bolaget tillhandahåller kan således inte omfattas av reducerad skattesats på grund av denna reglering.

Nästa fråga är då om beskattning med reducerad skattesats kan komma i fråga på grund av bestämmelserna i 7 kap. 1 § tredje stycket 6 jämförd med 3 kap. 11 § 2 mervärdesskattelagen, dvs. om det är fråga om tillhandahållanden i icke allmännyttig biblioteksverksamhet av bl.a. böcker och ljudupptagningar.

I förarbetena till bestämmelsen om undantag från skatteplikt för tillhandahållanden i allmännyttig biblioteksverksamhet – till vilken bestämmelsen om reducerad skattesats för tillhandahållanden i icke allmännyttig biblioteksverksamhet hänvisar – uttalades att skattefriheten skulle omfatta utlåning eller annat tillhandahållande av bl.a. böcker, tidskrifter, tidningar, grammofon- eller andra ljudinspelningar samt konstverk och motsvarande. Skattefriheten innefattade inte bara direkta avgifter för själva tillhandahållandet av böckerna etc. utan även därtill förknippade avgifter såsom beställnings- och köavgifter (prop. 1989/90:111 s. 103 och 195).

Mot den angivna bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att uttrycket ljudupptagning i 3 kap. 11 § 2 mervärdesskattelagen knappast kan ges den innebörden att sådana upptagningar som strömmas eller laddas ner inkluderas. En sådan tolkning är också helt i enlighet med direktivets reglering.

Eftersom bolagets tillhandahållanden inte avser böcker eller ljudupptagningar i den mening som avses i 3 kap. 11 § 2 mervärdesskattelagen saknar frågan i vilken mån tillhandahållandet alls kan anses ske inom ramen för icke allmännyttig biblioteksverksamhet betydelse.

DOM

Mål nr
1702-16

Det som bolaget tillhandahåller ska således inte beläggas med reducerad skattesats. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Erik Nymansson, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.