

Ref 27

Fråga om den reducerade skattesatsen för böcker, tidningar och tidskrifter som tillhandahålls på elektronisk väg är tillämplig på en digital abonnemangstjänst som gör det möjligt för kunden att lyssna på podcaster. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 juni 2022 följande dom (mål nr 7095-21).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För omsättning av böcker, tidningar och tidskrifter gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent. Den reducerade skattesatsen tillämpas oavsett om en sådan produkt tillhandahålls i tryckt form eller på elektronisk väg.

2. PodMe AB tillhandahåller en abonnemangstjänst som mot ett fast månadspris ger kunderna tillgång till berättelser, reportage och intervjuer i ljudformat, s.k. podcaster. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tjänsten omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker, tidningar och tidskrifter som tillhandahålls på elektronisk väg. I ansökan beskrevs tjänsten på följande sätt.

3. Bolagets kunder kan ansluta sig till tjänsten via bolagets hemsida eller via dess applikation. Tjänsten är reklamfri och omfattar drygt fyrtio olika titlar (podcaster). Utbudet utökas och förändras fortlöpande. Innehållet kan delas in i tre kategorier: dokumentära berättelser, intervjuer och samtal samt noveller och fiktion. De flesta podcasterna kan kategoriseras som dokumentära berättelser och innehållsmässigt har merparten ett samhällsfokus och behandlar ämnen som brott, rättegångar, kriminalvården, olyckor och katastrofer. Även historiska berättelser och intervjuer med kända profiler förekommer. Vissa podcaster består av längre berättelser som är uppdelade i avsnitt medan andra består av kortare berättelser. De sistnämnda kan vara en del av en serie på ett visst tema.

4. Inom de två kategorierna dokumentära berättelser samt noveller och fiktion bygger de flesta podcasterna helt på skrivna manus. Inom kategorin intervjuer och samtal är struktur och frågeställningar skrivna i förväg men samtalen sker spontant. Denna kategori utgör en mindre del av utbudet.

5. Bolaget gav in två exempel på ljudfiler inom var och en av de tre kategorierna.

6. Skatterättsnämnden fann att tillhandahållandet av abonnemanget omfattas av skattesatsen 25 procent. Som motivering angav nämnden följande.

7. I abonnemanget ingår mot ett enhetspris flera olika titlar och innehållet är föränderligt över tid. Det utgör ett sammansatt tillhandahållande, en digital produkt, i mervärdesskattehänseende. Bedömningen av om den digitala produktens huvudsakliga användningsområde är detsamma som för motsvarande tryckt produkt ska därför göras mot bakgrund av hela det innehåll som erhålls genom abonnemanget.

8. De berättelser som ingår i abonnemanget skiljer sig från ljudböcker på så sätt att de förstärks av inslag med skådespelare som spelar upp vissa scener, inspelade ljudfiler, illustrerande ljud-effekter, musik m.m. samt att det inte alltid finns en tryckt förlaga. Det sammantagna innehållet ger kunden en annorlunda upplevelse än att lyssna på en ljudbok. Kunden får en berättelse presenterad för sig i en mer dramatiserad form som snarare är att jämföra med radioprogram och radioteater även om det kan finnas inslag av ljudboks-karaktär.

9. Av förarbetena framgår att det främst är produkter som består av text och som är avsedda för egentlig läsning som ska omfattas av den reducerade skattesatsen. Bolagets produkt får anses ha ett annat innehåll och ett utökat användningsområde jämfört med en sådan produkt. Detta eftersom det sammantagna innehållet i tjänsten för en genomsnittlig konsument innebär något annat än en ren uppläsning av en bok eller en artikel. Tillhandahållandet utgör således inte omsättning av böcker eller tidningar som tillhandahålls på elektronisk väg och omfattas därför inte av den reducerade skattesatsen.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

11. *PodMe AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolagets tjänst omfattas av den reducerade skattesatsen för publikationer som tillhandahålls elektroniskt.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

12. Frågan i målet är om tillhandahållande av en digital abonnemangstjänst som gör det möjligt för kunden att lyssna på

podcaster omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker, tidningar och tidskrifter som tillhandahålls på elektronisk väg.

Rättslig reglering m.m.

13. Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) tas skatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

14. Av 7 kap. 1 § tredje stycket 1 framgår att skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av böcker, tidningar och tidskrifter under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Av samma stycke 5 följer att denna reducerade skattesats tas ut även för omsättning av sådana produkter 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.

15. Dessa bestämmelser om reducerad skattesats har införts med stöd av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 6 i bilaga III till direktivet.

16. 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 dess användningsområde vara huvudsakligen detsamma som för en motsvarande tryckt produkt (prop. 2018/19:73 s. 14 och 21).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Högsta förvaltningsdomstolen gör inledningsvis bedömningen att det abonnemang som ansökan avser får anses vara ett enda sammansatt tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. De delar som ingår i tillhandahållandet, dvs. de ljudfiler som kunderna får tillgång till, får vidare anses vara sinsemellan likvärdiga. Enligt EU-domstolens praxis gäller då att samtliga delar måste omfattas av den reducerade skattesatsen för att denna ska vara tillämplig på tillhandahållandet (Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 75).

18. Av förarbetena framgår som nämnts att avgörande för om en produkt omfattas av den reducerade skattesatsen för publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg bör vara produktens användningsområde, innehåll och funktion (se punkt 16; jfr även HFD 2021 ref. 51). I förarbetena uttalas vidare följande. Den lägre

skattesatsen för tryckta böcker m.m. är främst avsedd för publikationer som i huvudsak består av text av något slag och är avsedda för egentlig läsning. Detta bör också vara utgångspunkten för bedömningen av om en viss produkt som publiceras på elektronisk väg omfattas av den reducerade skattesatsen. Även publikationer som består av inläst text och som är avsedda för lyssning ska omfattas. Det bör inte krävas att innehållet ursprungligen har publicerats i tryckt form och att det således finns en tryckt motsvarighet för att produkter som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den reducerade skattesatsen. Vidare ska tjänster som ger rätt att läsa eller lyssna på elektroniska publikationer under en prenumerationsperiod omfattas (prop. 2018/19:73 s. 13 och 21).

19. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör en förutsättning för att en digital produkt i form av ljudfiler ska omfattas av den reducerade skattesatsen för elektroniska publikationer mot denna bakgrund vara att ljudfilerna innehåller återgivande av texter. Genom att använda en ljudfil ska kunden således kunna tillgodogöra sig en text, inte genom att läsa den utan genom att lyssna på den. Av detta följer att framställningen på ljudfilen måste vara manusbunden. Det är inte nödvändigt att manuset finns i tryckt form, men en framställning som består i att en eller flera personer talar fritt utan manus återger inte en existerande text och omfattas därför inte av den reducerade skattesatsen.

20. Av bolagets beskrivning i ansökan om förhandsbesked och av de ljudfiler som har getts in framgår att flera av de podcaster som ingår i bolagets abonnemang består i uppläsning av texter. I vissa fall har uppläsningen förstärkts med inslag av dialog, ljudeffekter, musik m.m. Att en uppläsning dramatiseras på dessa sätt hindrar dock inte att det är fråga om just uppläsning av en text. Dessa delar av abonnemanget får därför i och för sig anses vara sådana framställningar som omfattas av den reducerade skattesatsen för elektroniska publikationer.

21. I abonnemanget ingår dock även ljudfiler som innehåller intervjuer och samtal. Dessa är inte manusbundna utan dialogen sker spontant, låt vara utifrån vissa på förhand bestämda frågeställningar. I dessa delar är det alltså inte fråga om uppläsning av texter. Bolaget har anfört att jämförbara framställningar finns i fysisk form eftersom intervjuer och återgivande av samtal är vanligt förekommande även i tryckta tidningar och tidskrifter. Som framgår av punkt 19 ska bedömningen dock inte ta sikte på om en muntlig framställning hade kunnat finnas i skriftlig form, eller om den i efterhand kan nedtecknas i skrift, utan om framställningen består i uppläsning av en redan existerande text.

22. Abonnemanget innehåller alltså delar som inte omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker, tidningar och tidskrifter

som tillhandahålls på elektronisk väg. Detta innebär att den skattesatsen inte kan tillämpas på bolagets tillhandahållande.

23. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Anderson, Jönsson* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren *Lena Åberg*.

Skatterättsnämnden (2021-11-17, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson* [skiljaktig] och *Tunudd*):

Förhandsbesked

PodMe AB:s tillhandahållande av abonnemanget premiumtjänsten omfattas av skattesatsen 25 procent.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om PodMe AB:s tillhandahållande av premiumtjänsten omfattas av den reducerade skattesatsen för bl.a. böcker och tidningar som tillhandahålls på elektronisk väg.

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).

I abonnemanget premiumtjänsten ingår mot ett enhetspris flera olika titlar och innehållet är föränderligt över tid. Enligt Skatterättsnämndens mening utgör PodMe AB:s tillhandahållande av premiumtjänsten ett sammansatt tillhandahållande, en digital produkt, i mervärdesskatt-hänseende. Bedömningen av om den digitala produktens huvudsakliga användningsområde är detsamma som för motsvarande tryckt produkt ska därför göras mot bakgrund av hela det innehåll som erhålls genom abonnemanget.

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 (a. prop. s. 14 och 21).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att digitala läromedel som till största del bestod av text för läsning och av funktioner vilka hade kunnat finnas i en motsvarande fysisk publikation eller som var en följd av att läromedlet tillhandahölls elektroniskt omfattades av den reducerade skattesatsen. Detta ansågs vara det som var av huvudsaklig betydelse för elever och lärare. De ytterligare funktionerna i form av meddelandemöjligheter och lärarens möjlighet till digital uppföljning kunde inte anses innebära att läromedlen fick ett annat eller ett betydligt större användningsområde än vad motsvarande tryckta produkter skulle kunnat ha (HFD 2021 ref. 51).

Innehållet i premiumtjänsten utgörs av olika ljudinspelningar (poddar), som inte kan kvantifieras sinsemellan, i form av berättelser om olika händelser huvudsakligen med samhällsfokus, samtalsprogram samt upplästa noveller. Berättelserna skiljer sig från ljudböcker på så sätt att berättelserna förstärks av inslag med skådespelare som spelar upp vissa scener, inspelade ljudfiler, illustrerande ljudeffekter, musik m.m. samt att det inte alltid finns en tryckt förlaga.

Skatterättsnämnden anser att det sammantagna innehållet i premiumtjänsten består av material som ger kunden en annorlunda upplevelse än att lyssna på en ljudbok. De nämnda inslagen innebär att kunden får en berättelse presenterad för sig i en mer dramatiserad form som snarare är att jämföra med radioprogram och radioteater även om det kan finnas inslag av ljudbokskaraktär.

Av förarbetena framgår att det främst är produkter som består av text och som är avsedda för egentlig läsning som ska omfattas av den reducerade skattesatsen (a. prop. s. 21). PodMe AB:s produkt får enligt Skatterättsnämnden emellertid anses ha ett annat innehåll och ett utökat användningsområde jämfört med en sådan produkt som främst består av text och är avsedd för egentlig läsning. Detta eftersom det sammantagna innehållet i tjänsten för en genomsnittlig konsument innebär något annat än en ren uppläsning av en bok eller en artikel.

Tillhandahållandet av abonnemanget premiumtjänsten utgör således inte omsättning av böcker eller tidningar som tillhandahålls på elektronisk väg och omfattas därför inte av den reducerade skattesatsen.

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Jag delar majoritetens bedömning att det med ansökan avsedda tillhandahållandet är ett enda sammansatt sådant. Till skillnad från majoriteten anser jag att tillhandahållandet omfattas av reducerad skattesats.

Traditionellt sett har konsumtion av information, nyheter, reportage, intervjuer och berättelser skett via tryckta publikationer i form av dagstidningar, veckotidningar, magasin broschyrer, häften, böcker m.m. Den tekniska utvecklingen har möjliggjort konsumtion av information på andra sätt. Att lyssna-läsa har efterfrågats av och möjliggjorts för den

breda allmänheten och inte bara av den som genom visst funktionshinder, diagnos eller annat skäl behöver sådant stöd.

Syftet med skattesatsen för böcker och tidskrifter sänktes från 25 till 6 procent var av kulturpolitiska skäl (prop. 2001/02:45 s. 23, 27). Förutom det kulturpolitiska syftet beaktades även administrativa och praktiska aspekter. Momsbeskattningen av dagstidningar är i grunden tidningarnas framskjutna roll i den demokratiska processen, vilket angavs som skäl då dagstidningar var undantagna (prop. 1995/96:45 s. 9). Regeringen påtalade vikten av att skattesatsändringen fick genomslag även för inlästa produkter för personer med läshandikapp eftersom tillgång till språket och litteraturen ytterst är en fråga om yttrandefrihet och informationsfrihet samt även en jämställdhets-, rättvise- och demokratifråga (prop. 2001/02:45 s. 29).

Vid bedömning av om en digital produkt motsvarar en tryckt publikation finns inte något krav på att produkten också ska finnas i fysisk förlaga (ställningstagande 190603, dnr: 202 251398-19/111). Det aktuella tillhandahållandet baseras på helt eller delvis manusburna produktioner. Jag anser att tillhandahållandet mycket väl kan motsvaras av innehållet i en tryckt publikation. Att den tekniska utvecklingen möjliggör ett längre, mer detaljerat och autentiskt innehåll än en motsvarande tryckt produkt, saknar enligt min mening, avgörande betydelse. Reducerad skattesats för det aktuella tillhandahållandet följer också de syften och ändamål som angavs vid skattesatssänkningen.