

Sänkt mervärdesskatt på elektroniska  
publikationer

## Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås att mervärdesskattesatsen för elektroniska publikationer sänks till 6 procent. Det innebär att skattesatsen ska sänkas på produkter som tillhandhålls på elektronisk väg och som motsvarar böcker, tidningar och tidskrifter samt andra liknande produkter som i dag beskattas med 6 procent. Produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam eller helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik ska inte omfattas

Förslaget föranleder ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200). Förslaget föreslås träda i kraft den 1 juli 2019.

## Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	4
2	Bakgrund.....	7
3	Gällande rätt.....	7
3.1	EU-rätten .....	7
3.2	Svensk rätt .....	7
4	Sänkt mervärdesskatt på elektroniska publikationer .....	9
5	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser .....	12
6	Konsekvensanalys.....	13
6.1	Syfte och alternativa lösningar .....	13
6.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	13
6.3	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser .....	13
6.4	Offentligfinansiella effekter .....	13
6.5	Effekter för företagen .....	14
6.6	Effekter för enskilda .....	14
6.7	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	15
6.8	Övriga effekter .....	15
7	Författningskommentar .....	16

# 1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska ha följande lydelse

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **7 kap.**

### **1 §**

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl,

5. omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl, och

6. reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

– böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

– tidningar och tidskrifter,

– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

– musiknoter, samt

– kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor,

2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av

program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för *läs-handikappade*, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för *personer med läsnedsättning*, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. omsättning av sådana produkter som avses i 1–4, om de

a) *tillhandahålls på elektronisk väg,*

b) *inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam, och*

c) *inte helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik,*

5. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balett-föreställningar eller andra jämförliga föreställningar,

6. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balett-föreställningar eller andra jämförliga föreställningar,

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tillträde till och förevisning av djurparker, förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden,

8. tillträde till och förevisning av djurparker, förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden,

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklam-alster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklam-alster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

10. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

11. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

12. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2019.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 2 Bakgrund

I november 2018 antog Europeiska unionens råd (rådet) förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter.<sup>1</sup> Syftet med ändringarna är att göra det möjligt för de medlemsstater som vill att anpassa mervärdesskattesatserna för publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg till de skattesatser som gäller för publikationer som tillhandahålls på någon form av fysisk bärare. Det är därmed nu möjligt att i Sverige sänka mervärdesskattesatsen på elektroniska publikationer.

## 3 Gällande rätt

### 3.1 EU-rätten

Möjligheten att tillämpa olika skattesatser på mervärdesskatteområdet regleras av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna ska enligt artikel 97 i mervärdesskattedirektivet tillämpa en normalskattesats på lägst 15 procent. Det är vidare möjligt att tillämpa en eller två reducerade skattesatser på lägst 5 procent enligt artikel 98 i mervärdesskattedirektivet. Reducerade skattesatser får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Av punkten 6 i denna bilaga följer att reducerade skattesatser får tillämpas på tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande kartor), dagstidningar och tidskrifter antingen på fysiska bärare eller på elektronisk väg eller bådadera. Detta gäller dock inte publikationer som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och publikationer som helt eller huvudsakligen består av videoinnehåll eller hörbar musik.

Innan ändringen av mervärdesskattedirektivet i november 2018 var det inte tillåtet att tillämpa reducerade skattesatser på tillhandahållanden på elektronisk väg.

### 3.2 Svensk rätt

Sverige har utnyttjat möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats på böcker, tidningar och tidskrifter etc. Detta regleras i 7 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Enligt punkten 1 i denna bestämmelse gäller den lägre skattesatsen 6 procent vid

<sup>1</sup> Rådets direktiv (EU) 2018/1713 av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter (EUT L 286, 14.11.2018, s. 20).

omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

1. böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
2. tidningar och tidskrifter,
3. bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
4. musiknoter, och
5. kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska blad.

Enligt punkt 2 i bestämmelsen gäller samma skattesats för omsättning, unionsinterna förvärv och import av program och kataloger om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 procent. Sådana verksamheter är

1. konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar,
2. biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt,
3. tillträde till eller förevisning av djurpark, och
4. idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Skattesatsen 6 procent ska också i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML). Detta gäller under förutsättning att de inte är helt eller huvudsakligen ägnade åt reklam.

Vidare beskattas enligt punkten 3 i bestämmelsen omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassetidningar och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av den första punkten med skattesatsen 6 procent.

Slutligen beskattas enligt punkten 4 i bestämmelsen även omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade med skattesatsen 6 procent.



## 4 Sänkt mervärdesskatt på elektroniska publikationer

**Promemorians förslag:** Skattesatsen ska sänkas till 6 procent på produkter som tillhandhålls på elektronisk väg och motsvarar böcker, tidningar och tidskrifter samt andra liknande produkter som i dag beskattas med 6 procent. Produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam eller helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik ska inte omfattas.

**Skälen för förslaget:** Den digitala utvecklingen innebär att konsumenter tillgodogör sig böcker, tidningar och tidskrifter på ett nytt sätt. I stället för att läsa en tryckt tidning eller bok tar konsumenterna i allt större omfattning del av innehållet i tidningen eller boken digitalt, t.ex. genom en digital prenumeration. Den digitala omställningen har inneburit och innebär även i fortsättningen stora utmaningar för den svenska kultur- och mediebranschen. Tidningsbranschen präglas i hög grad av den digitala omställningen och den strukturomvandling som sker, vilken åtminstone hittills inneburit fallande upplagor, försäljning och annonsintäkter för tidningar. Digitaliseringen är en avgörande framtidsfråga för dagspressen. I takt med att tidningsföretagen utvecklar digitala utgåvor och söker vägar för att kunna ta betalt för det redaktionella material som tillgängliggörs på nätet, är det en konkurrensmässig nackdel att en reducerad skattesats inte kan tillämpas på de publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg. Oberoende medier i hela landet är av stor vikt för allmänhetens tillgång till lokal nyhetsförmedling och möjligheten att vara demokratiskt delaktig. Det är därför av stor vikt att tidningsbranschen ges förutsättningar att långsiktigt kunna utveckla elektroniska sätt för sin publicering, för att även i framtiden kunna bidra med nyhets- och opinionsmaterial av hög kvalitet. Detta har försvårats av att tillhandahållanden av publikationer på elektronisk väg beskattats med en högre skattesats än motsvarande tryckta publikationer.

Det är inte endast tidnings- och tidskriftsbranschen som ställts inför utmaningar. Den digitala omställningen påverkar även bokbranschen. För att främja ett ökat läsande och stimulera mångfald, kvalitet och fördjupning i utgivningen av litteratur bör alla böcker oavsett distributionssätt omfattas av den reducerade skattesatsen. Läsning handlar ytterst om demokrati och likvärdighet, dels när det gäller tillgången till utbildning och kultur, dels när det gäller möjligheten att ta plats i samhället och som medborgare delta i det demokratiska samtalet. Internationella undersökningar som t.ex. PISA<sup>2</sup> visar också att svenska elevers läsförmåga har försämrats markant under 2000-talet, även om resultatet vid den senaste PISA-undersökningen pekar på att elevernas läsförståelse utvecklas i en positiv riktning. Mot den bakgrunden är det avgörande med insatser som stärker läsförståelsen och främjar ett ökat läsande. Tillgång till digitala böcker bidrar till att göra litteratur mer tillgänglig t.ex. är det

<sup>2</sup> Programme for International Student Assessment, OECD:s studie som undersöker 15-åringars kunskaper inom matematik, naturvetenskap, läsförståelse och problemlösning

möjligt att i en dator eller surfplatta ha tillgång till tusentals böcker. Ur ett läsfrämjande perspektiv, särskilt för barn och unga, är det också viktigt att böcker finns tillgängliga i människors vardag. Det digitala bokformatet ger dessutom förbättrade förutsättningar för personer med läsnedsättning att ta del av litteratur. Digitaliseringen är en avgörande framtidsfråga för bokmarknaden, liksom för dagspressen. För att marknaden för digitala böcker, dvs. såväl elektroniska böcker som nedladdningsbara och strömmande ljudböcker, ska kunna växa ytterligare och på så vis främja tillgängligheten till litteratur bör alla böcker – oavsett format – behandlas så likartat som möjligt.

Mervärdesskattedirektivet har tidigare förhindrat medlemsstaterna att införa en reducerad skattesats på publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg. Ett skäl har varit att det kan vara svårt att dra gränsen mellan olika typer av digitala tjänster. Det har dock medfört flera nackdelar för branschen. Enligt mervärdesskattelagen beskattas därför i dag böcker, tidningar och tidskrifter med olika skattesatser beroende på om det tillhandahålls på en fysisk bärare eller på elektronisk väg. Det har försvårat för branschen att genomföra en nödvändig teknikomställning. När det nu är möjligt att införa en reducerad skattesats även för elektroniska publikationer enligt mervärdesskattedirektivet finns förutsättningar att även ändra mervärdesskattelagen. Till följd av den digitala utvecklingen tar, som tidigare konstaterats, konsumenterna del av böcker, tidskrifter och tidningar på andra sätt i dag än tidigare. Av kultur- och mediepolitiska skäl bör därför mervärdesskattelagstiftningen anpassas så att produkter som är jämförbara med varandra beskattas med samma skattesats. Mervärdesskattelagen bör därför ändras så att även publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg beskattas med den reducerade skattesatsen på 6 procent. Tillämpningen av mervärdesskattelagen i detta avseende blir således mer rättvis när den reducerade skattesatsen kan tillämpas på produkter oavsett det sätt dessa tillhandahålls på.

När det gäller att avgränsa tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna har medlemsstaterna en viss frihet och den bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som möjliggör en tillämpning av den reducerade skattesatsen för publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg är också frivillig för medlemsstaterna att införa. Det framgår vidare av skälen till ändringen av mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, om det kan motiveras objektivt, har möjlighet att begränsa tillämpningsområdet för reducerade skattesatser även i fall där digitala publikationer erbjuder samma innehåll.

Ett av syftena med promemorians förslag är att jämförbara produkter ska beskattas med samma skattesats. Denna bestämmelse bör således omfatta motsvarigheter till samtliga de produkter i 7 kap. 1 § tredje stycket 1–4 ML som i dag omfattas av den reducerade skattesatsen.

Tillhandahållanden av elektroniska publikationer är mervärdesskatterättsligt att anse som omsättning av tjänst. Tjänster kan varken vara föremål för unionsinterna förvärv eller importeras, varför dessa situationer inte behöver regleras.

Gränsen för medlemsstaternas frihet när det gäller att avgränsa tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen på det här området bestäms av punkten 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. I den nya lydelsen av denna punkt begränsas tillämpningsområdet på så sätt att en

publikation inte omfattas om den helt eller delvis är ägnad åt reklam eller helt eller huvudsakligen består av videoinnehåll eller hörbar musik. Av propositionen Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m. (prop. 2001/02:45) framgår att den lägre skattesatsen för böcker m.m. främst var 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, oavsett om det är en bok, tidning eller tidskrift som publiceras på elektronisk väg, omfattas av den nya bestämmelsen. När det gäller produkter som målarböcker, bilderböcker och kartor kan det dock naturligtvis inte vara avgörande.

Den snabba tekniska utvecklingen innebär att det är svårt att definiera vad som utgör en elektronisk publikation, vilket framför allt beror på att en elektronisk publikation kan ha andra funktioner än en tryckt motsvarighet. I vissa fall innebär denna möjlighet att det kan bli svårt att skilja t.ex. en elektronisk bok från andra produkter eller elektroniska tjänster. Digitaliseringen innebär även att det är möjligt att skapa nya framställningsformer som blandar text, rörlig bild och ljud som gör att en elektronisk bok inte liknar en tryckt eller inläst bok som inte är digital.

Med en elektronisk bok förstås vanligen en bok i elektronisk form som är avsedd att läsas på en dator, smartphone, surfplatta eller specialanpassad läsare för elektroniska böcker. Den kan förekomma i olika filformat och distribueras på olika sätt. Dessa filer hämtas ofta från webben till en egen utrustning. För att kunna läsa böckerna krävs ett särskilt program. En elektronisk bok kan också vara en ljudbok som går att lyssna på utan nedladdning eller som kan strömmas utan nedladdning. Med en sådan förstås vanligen en inläst bok som är avsedd att spelas upp med hjälp av dator, musikanläggning eller något mobilt uppspelningsverktyg. En elektronisk bok kan innehållsmässigt motsvara en tryckt förlaga avseende text, illustrationer och formgivning. Utöver sådana finns även elektroniska böcker vars textinnehåll har utökats och kombinerats genom att andra medier finns med i produkten. Även sådana elektroniska böcker bör omfattas av den reducerade skattesatsen om användningsområdet huvudsakligen är detsamma som för motsvarande böcker i fysisk form.

Många tidningsutgivare tillgängliggör sina artiklar i digital form som en onlinetjänst eller som en nedladdningsbar elektronisk tidning. Båda dessa tjänster som ger tillgång till redaktionellt innehåll som annars typiskt sett publiceras i tryckta tidningar eller tidskrifter bör omfattas av den nya punkten om omsättning av produkter på elektronisk väg. Även om innehållet i en tidning eller tidskrift som publiceras on-line förändras kontinuerligt bör den ändå anses jämförbar med en tryckt publikation.

Att även produkter som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den reducerade skattesatsen kommer att ge upphov till frågeställningar om avgränsningen som till stor del beror på att ett tillhandahållande på elektronisk väg möjliggör att produkten får ett annat och i många fall betydligt större användningsområde jämfört med en motsvarande produkt som tillhandahålls på en fysisk bärare. Tillhandahållande av produkter på elektronisk väg utgör, till skillnad från tillhandahållande av en tryckt produkt, tillhandahållande av tjänster. Detta innebär att produktens fysiska egenskaper inte kan användas vid avgränsningen av tillämpningsområdet. Avgörande för om ett visst tillhandahållande ska omfattas av den nya bestämmelsen bör därför vara tjänstens innehåll, funktion och

användningsområde. Det framgår även av mervärdesskattedirektivet att de publikationer som ska omfattas av den reducerade skattesatsen inte får bestå helt eller huvudsakligen av videoinnehåll, hörbar musik eller reklam. För att en produkt som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den nya bestämmelsen bör därför dess användningsområde vara huvudsakligen detsamma som för en motsvarande tryckt produkt. Produkter som kombineras med andra tjänster, och som därigenom får ett annat eller betydligt större användningsområde, uppvisar skillnader som inte huvudsakligen följer av att tillhandahållandet sker på elektronisk väg. De bör därför inte omfattas av den reducerade skattesatsen.

Med hänsyn till den snabba tekniska utvecklingen är det inte lämpligt att i lagtexten definiera vad som utgör en elektronisk publikation. En sådan definition riskerar att snabbt bli inaktuell. Lagtexten bör utformas så att den är hållbar i förhållande till den tekniska utvecklingen.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 7 kap. 1 § tredje stycket ML.

## 5 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2019.

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

**Skälen för förslaget:** De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2019. I punkten 2 av övergångsbestämmelserna anges att äldre bestämmelser ska gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdande.

Vid införandet av den reducerade skattesatsen för tryckta publikationer berördes frågan om behovet av övergångsbestämmelser för prenumerationer som avser både tid före och efter lagens ikraftträdande. Dåvarande regeringen var dock inte beredd att införa någon sådan övergångsbestämmelse. Det konstaterades att det under beredningen framkommit att det var möjligt för tidskriftsföretagen att praktiskt anpassa sig till de nya reglerna och mot den bakgrunden skulle allmänna regler i mervärdesskattelagen tillämpas (proposition 2001/02:45 s. 31). Någon annan bedömning görs inte i denna promemoria, vilket innebär att beskattning ska ske när tjänsten tillhandahålls om inte betalning dessförinnan har mottagits av den som omsätter tjänsten (1 kap. 3 § ML). Om förskottsbetalning skett ska tillämplig skattesats för förskottet vara den skattesats som gäller när betalningen kommer den som omsätter tjänsten tillgodo.

## 6 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som är nödvändig i det aktuella lagstiftningsärendet och avseende de aspekter som ska belysas enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Det sker mot bakgrund av tillgängliga uppgifter och i den omfattning som är möjlig.

### 6.1 Syfte och alternativa lösningar

Direktivändringarna syftar till att möjliggöra för medlemsstaterna att införa samma skattesats för elektroniska publikationer som de har på publikationer som tillhandahålls på någon form av fysisk bärare. Eftersom det är en möjlighet, inte en skyldighet, att genomföra förändringen, vore ett alternativ att inte sänka mervärdesskatten för dessa produkter. Det skulle dock inte uppnå syftet att jämförbara produkter beskattas lika. Ett annat alternativ vore att höja skattesatsen för fysiska böcker, tidningar etc. till 25 procent, så att dessa publikationer får samma skattesats som elektroniska publikationer. Det skulle innebära att jämförbara produkter beskattas lika, men det skulle inte uppfylla övriga syften såsom att förbättra situationen för oberoende medier eller att främja läsandet. Dessa alternativ bedöms därför inte lämpliga.

### 6.2 Förslaget förenlighet med EU-rätten

Det har beslutats ett direktiv som ger medlemsstaterna möjlighet att ha reducerad skattesats för publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg. Förslaget om ändring av mervärdesskattelagen gällande skattesatser för publikationer bedöms därför som förenligt med EU-rätten.

### 6.3 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Ändringarna i mervärdesskattelagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2019. Tidigare än så bör de inte träda i kraft, med hänsyn till att tid för omställning behövs. Det kan också finnas ett behov av information till berörda. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar, bedöms dock inte uppkomma.

### 6.4 Offentligfinansiella effekter

Att sänka mervärdesskattesatsen från 25 procent till 6 procent för publikationer som tillhandahålls på elektronisk väg bedöms innebära en negativ offentligfinansiell effekt på ca 195 miljoner kronor brutto och

netto 2019 (halvårseffekt). För 2020 bedöms den negativa offentlig-finansiella effekten bli ca 410 miljoner kronor.

Av effekten 2020 bedöms ca 200 miljoner kronor avse elektroniska böcker (digitala text-, bild- eller ljudböcker), ca 180 miljoner kronor digitala dagstidningar, och ca 30 miljoner kronor digitala tidskrifter.

Den varaktiga negativa effekten på de offentliga finanserna bedöms bli ca 375 miljoner kronor netto per år. Nettoeffekten beaktar reformens påverkan på konsumentprisindex (KPI) och de följer KPI-förändringen får på statens intäkter och utgifter. Nettoeffekten slår i detta fall igenom år 2021. För 2019 och 2020 är bruttoeffekten lika med nettoeffekten.

## 6.5 Effekter för företagen

De företag som tillhandahåller elektroniska publikationer förväntas gynnas av reformen. I den mån sänkt mervärdesskatt slår igenom på priserna, förväntas det leda till en ökad efterfrågan bland konsumenter på dessa produkter. Om skattesänkningen inte fullt ut slår igenom på priserna kan reformen även medföra ökade vinstmarginaler för berörda företag och/eller en möjlighet för företagen att anställda fler och utveckla sin verksamhet.

I beräkningen av de offentlig-finansiella effekterna har antagits att skattesänkningen slår igenom till fullo på priserna.

## 6.6 Effekter för enskilda

Av de kultur- och mediepolitiska målen framgår att det för en fri åsiktsbildning och demokratisk delaktighet är viktigt med tillgång till litteratur samt fria och oberoende medier. En reducerad skattesats på böcker, tidningar och tidskrifter bidrar till medborgarnas ökade tillgång till litteratur och allsidig information.

Konsumenter utan avdragsrätt, alltså i synnerhet privatpersoner, kommer att gynnas av förslaget i den utsträckning skattesänkningen slår igenom på priserna på produkterna. Ta till exempel ett abonnemang på digitala ljudböcker som kostar 169 kronor per månad. Exklusive mervärdesskatt motsvarar det 135 kronor per månad. Om skattesatsen sänks från 25 procent till 6 procent, och detta slår igenom fullt ut på priset, kommer priset för ett sådant abonnemang på digitala ljudböcker sjunka med ca 26 kronor per månad till 143 kronor per månad. Över ett år motsvarar det 312 kronor i lägre utgifter för konsumenten. Skulle månadsabonnemanget i stället kosta 149 kr, vilket också är vanligt förekommande, handlar det om ca 275 kr i lägre utgifter för konsumenten över ett år.

## 6.7 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

För Skatteverket medför förslaget ett behov av engångsändringar av administrativ karaktär samt vissa informationsinsatser. Skattesatsförändringar innebär dock marginella förändringar för Skatteverket i sin helhet och får anses ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Eventuella tillkommande kostnader för Skatteverket ska därför hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

En viss ökning av måltillströmningen till Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen kan förväntas inledningsvis. I övrigt bedöms förslaget endast marginellt påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna. I samtliga fall bedöms förändringarna kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

## 6.8 Övriga effekter

En trendmässig nedgång i efterfrågan på tryckta dagstidningar pågår, både i form av ett sjunkande antal prenumerationer och i köp av lösnummer. Samtidigt pågår en trendmässig uppgång i efterfrågan på motsvarande digitala produkter. Samma tendenser syns i bokbranschen samt, om än inte lika tydligt, i tidskriftsbranschen. Det är svårt att bedöma i vilken grad den sänkta mervärdesskatten kan komma att bidra till denna utveckling.

Om efterfrågan på de berörda produkterna växer som en följd av skattesänkningen, kan det leda till ett ökat antal sysselsatta i dessa branscher. För ekonomin som helhet förväntas dock inga långsiktiga sysselsättnings-effekter uppstå, då det inte bedöms handla om anställning av personer med en svag anknytning till arbetsmarknaden.

Eventuella effekter för miljön är svårbedömda. Om den sänkta mervärdesskatten medför en ökad efterfrågan på digitala publikationer skulle det i sin tur kunna påverka efterfrågan på t.ex. läsplattor, vilket kan medföra en ökad miljöbelastning från produktionen av dessa produkter. Samtidigt är det möjligt att den sänkta mervärdesskatten bidrar till en minskad efterfrågan på tryckta publikationer, vilket får motsatt effekt. Den sammantagna effekten för miljön är därför oklar.

Förslaget bedöms få en positiv effekt på den ekonomiska jämställdheten, om än liten. Till exempel indikerar statistik från branschen att ungefär åtta av tio abonnenter på digitala ljudböcker är kvinnor.<sup>3</sup> Även abonnenter på digitala tidskrifter uppvisar en viss övervikt av kvinnor.<sup>4</sup> En sänkning av mervärdesskattesatsen från 25 till 6 procent på dessa produkter kommer därmed i genomsnitt vara mer ekonomiskt gynnsamt för kvinnor än för män, givet att skattesänkningen helt eller delvis slår i genom på produktpriserna. Effekten bedöms dock vara liten. När det gäller digitala prenumerationer på dagstidningar har publicerad könsuppdelad statistik inte hittats.

<sup>3</sup> Pressmeddelande från Storytel den 12 juli 2016 samt från BookBeat den 9 april 2018.

<sup>4</sup> The Ready Report 2018.

Effekter på den ekonomiska jämlikheten är mer svårbedömd eftersom statistik över inkomst för berörda konsumenter är ytterst begränsad. Statistik från Statistiska Centralbyråns undersökning Hushållens utgifter (HUT) från 2012 indikerar att utgifterna för böcker, tidningar och tidskrifter i relation till hushållens disponibla inkomst är lägre bland de med högre inkomst. Undersökningen gjordes dock innan de digitala produkterna på området fick genomslag. Om mönstret är detsamma för de digitala produkterna som för de tryckta, bidrar den aktuella skattesänkningen till en ökad ekonomisk jämlikhet, men effekten är liten.

Förslaget bedöms inte ha påverkan på integration, brottslighet eller det kommunala självstyret.

## 7 Författningskommentar

### Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 7 kap.

##### 1 §

I bestämmelsen regleras skattesatserna. I *tredje stycket punkt 4* ersätts uttrycket läshandikappade med uttrycket personer med läsnedsättning. Ändringen görs för att anpassa lagstiftningen efter det uttryck som används i t.ex. lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Någon ändring i sak är inte avsedd

I *tredje stycket* läggs en ny *punkt 5* till. Ändringen medför att mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent vid omsättning av sådana produkter som omfattas av de nu gällande punkterna 1–4 i samma stycke även när dessa tillhandahålls på elektronisk väg. Det innebär alltså att böcker, tidningar, tidskrifter m.m. beskattas med 6 procent även när de tillhandahålls på elektronisk väg. Sådana tillhandahållanden är mervärdesskatterättsligt att anse som omsättning av tjänst.

En förutsättning för att en sådan produkt ska beskattas med den reducerade skattesatsen är att den inte helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik. Det innebär bl.a. att noter som tillhandahålls på elektronisk väg omfattas av tillämpningsområdet men inte hörbar musik. I lagtexten har rörlig bild använts i stället för videoinnehåll som används i direktivet. Rörlig bild omfattar t.ex. filmer, videoklipp och tv-program med eller utan ljud. Produkten får inte heller helt eller delvis vara ägnad åt reklam.

Utgångspunkten är att denna bestämmelse ska tolkas restriktivt. Detta följer av EU-domstolens praxis enligt vilken bestämmelser som innebär avsteg från allmänna regler som t.ex. bestämmelser om reducerade skattesatser ska tolkas restriktivt.

Vid avgränsning av tillämpningsområdet kan ledning tas från förarbetena till sänkningen av mervärdesskattesatsen för böcker, tidning och tidskrifter m.m. (prop. 2001/02:45). Förutom vad som anges där om tillämpningsområdet för bestämmelsen om reducerad skattesats, kan även den omfattande praxis som vuxit fram gällande tillämpningsområdet för



den reducerade skattesatsen användas som ledning vid tillämpningen. Viss praxis som finns i dag om tillämpningen av den reducerade skattesatsen för böcker m.m. lägger vikt vid en varas fysiska egenskaper, t.ex. en varas utseende. Denna praxis kan dock inte utan vidare tillämpas vid bedömningen av tillämpningsområdet av den nya bestämmelsen eftersom den avser tjänster. Det avgörande är i stället tjänstens innehåll, funktion och användningsområde. Bedömningen kan då göras utifrån vad den genomsnittlige konsumenten efterfrågar. Vissa av uttalandena i nämnda proposition är inte heller lika relevanta för de produkter som omfattas av den nya bestämmelsen. Det gäller t.ex. omständigheten att det ska vara fråga om viss periodisk utgivning för att avgöra om en elektronisk publikation ska beskattas med den reducerade skattesatsen.

Vilka publikationer som omfattas av den nya bestämmelsen får avgöras i varje enskilt fall, men som utgångspunkt bör gälla att de produkter som tillhandahålls på elektronisk väg ska ha samma användningsområde som sådana motsvarande produkter som tillhandahålls på en fysisk bärare. Det innebär att det främst är produkter som består av text och är avsedda för egentlig läsning som omfattas. Det kravet gäller dock inte för t.ex. målarböcker och bilderböcker. Vidare ska publikationer som består av inläst text och som är avsedda för lyssning omfattas. Det bör inte krävas att innehållet ursprungligen publicerats i tryckt form och att det således finns en tryckt motsvarighet för att produkter som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den nya punkten. Produkten kan således vara framtagen endast för att tillhandahållas på elektronisk väg. Det innebär t.ex. att en tidskrift som endast publiceras på elektronisk väg omfattas av den nya punkten. I fall det finns en tryckt motsvarighet som t.ex. en tidning eller tidskrift som tillhandahålls såväl i fysisk form som på elektronisk väg, krävs således inte att det är exakt samma innehåll i den som publiceras på elektronisk väg som det innehåll som den tryckta motsvarigheten innehåller för att den elektroniskt publicerade tidningen eller tidskriften ska omfattas av den nya bestämmelsen. Det saknar också betydelse om det redaktionella innehållet tillgängliggörs i digital form som en onlinetjänst eller som en nedladdningsbar elektronisk tidning.

Den avgörande skillnaden mellan en produkt som tillhandahålls på elektronisk väg och en produkt som tillhandahålls på en fysisk bärare är det sätt på vilken konsumenten tillgodogör sig innehållet, dvs. sådana skillnader som följer av att produkten tillhandahålls på elektronisk väg i stället för på en fysisk bärare. En bok som tillhandahålls på elektronisk väg ska alltså jämfört med en bok som tillhandahålls på en fysisk bärare huvudsakligen uppvisa skillnader som t.ex. i typsnitt och sättet som man tillgodogör sig innehållet på, dvs. genom att scrolla eller bläddra i innehållet, för att omfattas av bestämmelsen. Det innebär att elektroniska publikationer som får ett annat eller betydligt större användningsområde jämfört med tryckta motsvarigheter inte ska omfattas, t.ex. genom att produkten huvudsakligen innehåller rörlig bild, musik, spel eller länkar. Vidare ska tjänster som ger rätt att läsa eller lyssna på elektroniska publikationer under en prenumerationsperiod omfattas av den nya bestämmelsen.

I vissa fall kommer en produkt som tillhandahålls på elektronisk väg få ett betydligt större användningsområde än vad en motsvarande produkt som tillhandahålls på en fysisk bärare har. Sådana produkter bör inte

omfattas av denna punkt. Eftersom det avgörande ska vara produktens användningsområde bör t.ex. en karta som tillhandahålls på elektronisk väg, för att omfattas av den nya punkten, gå att använda på samma sätt som t.ex. en atlas utan att den tillförs ytterligare information eller tjänster som innebär att den får ett betydligt större användningsområde jämfört med en karta som tillhandahålls på en fysisk bärare. De skillnader som finns bör huvudsakligen vara skillnader som beror på att den tillhandahålls på elektronisk väg i stället för på en fysisk bärare. Kartor som kombineras med ett navigationssystem som t.ex. kan föreslå olika resrutter och lämna information om trafikläget får anses ha ett annat användningsområde än de kartor som avses i punkten 1 i detta stycke. Det kan även finnas andra produkter som i dag beskattas med den reducerade skattesatsen men som vid ett tillhandahållande på elektronisk väg får en annan karaktär och funktion så att den t.ex. anses vara ett spel och därför faller utanför tillämpningsområdet för denna punkt.

Vilka produkter som ska omfattas får avgöras från fall till fall. Vid bedömningen av om en viss produkt ska beskattas med den reducerade skattesatsen bör en helhetsbedömning göras utifrån tjänstens innehåll, funktion och användningsområde.

Ändringarna behandlas i avsnitt 3.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2019. Äldre bestämmelser ska dock fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.