



## Mervärdesskatt på digitala medier

14 maj 2018



# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>BAKGRUND</b>	<b>5</b>
1.1	SITUATIONEN I SVERIGE	5
1.2	VARFÖR SER DET UT SOM DET GÖR?	5
1.3	VARFÖR ÄR DET ETT PROBLEM?	6
1.4	SYFTET MED UTREDNINGEN	7
<b>2</b>	<b>RÄTTSLÄGET</b>	<b>7</b>
2.1	GÄLLANDE RÄTT	7
2.2	EU-MEDLEMSSTATERNAS MÖJLIGHET ATT APPLICERA REDUCERADE SKATTESATSER	8
2.3	UTVECKLING	9
<b>3</b>	<b>SÅ BLIR EU-LAG SVENSK LAG</b>	<b>10</b>
3.1	PRIMÄR- OCH SEKUNDÄRRÄTT	10
3.2	SÄRSKILT OM IMPLEMENTERING AV EU-DIREKTIV	10
3.3	MERVÄRDESSKATTELAGEN	11
3.3.1	REDUCERADE SKATTESATSER I ML .....	11
3.3.2	KVALIFICERADE UNDANTAG.....	12
3.3.3	TIDIGARE ÄNDRINGAR I ML FÖRANLEDDA AV IMPLEMENTERING AV ÄNDRINGAR I DIREKTIVET.....	13
3.3.4	MOMSLAGENS STRUKTUR.....	13
<b>4</b>	<b>EU-KOMMISSIONENS FÖRSLAG</b>	<b>14</b>
4.1	VARFÖR AGERAR KOMMISSIONEN?	14
4.2	FÖRSLAGETS OMFATTNING OCH MOTIVERING	14
4.2.1	ALTERNATIV 1: MÖJLIGHETEN ATT ANPASSA MOMSSATSER FÖR E- PUBLIKATIONER TILL REDUCERAD SKATTESATS .....	14
4.2.2	ALTERNATIV 2: MÖJLIGHETEN ATT APPLICERA REDUCERAD SKATTESATS, SUPERREDUCERAD SKATTESATS ELLER NOLLSKATTESATS PÅ SÅVÄL TRYCKTA SOM DIGITALA PUBLIKATIONER .....	15
4.3	FÖRSLAGETS FORMULERING	17
4.4	OCH HUR GICK DET DÅ?	20
4.5	OCH VAD GÖR VI NU? VI MÅSTE GÅ VIDARE!	20
<b>5</b>	<b>FÖRSLAG PÅ NY SVENSK LAGSTIFTNING</b>	<b>20</b>
5.1	LAGTEXT	21
5.1.1	FÖRSLAG TILL LAG OM ÄNDRING I MERVÄRDESSKATTELAGEN (1994:200) – ALTERNATIV 1 .....	21

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS ATT 7 KAP. 1 § MERVÄRDESSKATTELAGEN (1994:200) SKA HA FÖLJANDE LYDELSE .....	21
(...) 21	
5.1.2 FÖRSLAG TILL LAG OM ÄNDRING I MERVÄRDESSKATTELAGEN (1994:200) – ALTERNATIV 2 .....	22
<b>6 ALTERNATIV 1 - REDUCERAD SKATTESATS FÖR E-TIDNINGAR OCH E-TIDSKRIFTER</b>	<b>25</b>
6.1 MOTIVERING	25
6.2 DEFINITIONER OCH AVGRÄNSNINGAR	27
<b>7 ALTERNATIV 2 - KVALIFICERAT UNDANTAG FÖR ALLA PUBLIKATIONER</b>	<b>28</b>
7.1 MOTIVERING	28
<b>8 KONSEKVENSPANALYS</b>	<b>29</b>
<b>9 SAMMANFATTNING</b>	<b>29</b>

# 1 Bakgrund

## 1.1 Situationen i Sverige

I dagsläget beskattas tryckta publikationer med en reducerad mervärdesskattesats om 6 procent medan deras digitala motsvarigheter beskattas med standardskattesatsen 25 procent. Sådana digitala publikationer utgörs av till exempel e-böcker och tidningars internetupplagor, dvs. böcker och tidningar utgivna i elektroniskt format vars innehåll konsumenten tillgodogör sig genom användandet av en teknisk enhet, exempelvis en mobiltelefon, datorskärm eller läsplatta.

Den tekniska utvecklingen i Sverige har gjort situationen ohållbar då en otillbörlig konkurrensnedvridning har uppstått genom appliceringen av olika mervärdesskattesatser på produkter som för genomsnittskonsumenten upplevs utbytbara, nämligen en digital publikation och dess tryckta motsvarighet.

## 1.2 Varför ser det ut som det gör?

EU:s regelverk om moms och i synnerhet momssatser fastställs i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan "momsdirektivet" eller "direktivet"). Enligt detta direktiv ska skattepliktiga varor och tjänster beskattas med en normalskattesats om minst 15 procent. I Sverige är denna standardskattesats bestämd till 25 procent. EU:s medlemsstater medges vidare en valfri möjlighet att introducera två reducerade skattesatser och tillämpa dessa på vissa i direktivet specificerade varor och tjänster. I Sverige har skattesatserna 12 procent och 6 procent införts och appliceras på olika varor och tjänster av varierade anledningar.

Moms är till sin natur en allmän skatt på utgifter för konsumtion vars primära syfte är att generera statliga intäkter. I enlighet med denna natur bygger momssystemet på utgångspunkten att en enda standardskattesats ska tillämpas på de flesta omsättningar av varor och tjänster.

I praktiken har dock de flesta EU-länder en lång tradition av att använda momsen som ett socialpolitiskt verktyg genom att applicera reducerade skattesatser på vissa varor och tjänster som anses vara värdiga förmånlig behandling. Enligt EU-kommissionen är listan i Bilaga III till direktivet där de kategorier av varor och tjänster som får vara föremål för reducerad skattesats baserad på de befintliga reducerade skattesatser som fanns i medlemsstaterna vid införandet av direktivet. Kategoriernas omfattning tyder på att medlemsstaterna verkar föredra reducerade skattesatser för att uppnå socialpolitiska mål trots att många ekonomer är eniga om att det är ett ganska dyrt instrument.

Stödet för tillämpningen av reducerade skattesatser till just publikationer är starkt. Medan de flesta medlemsstaterna tillämpar olika skattesatser på tryckta publikationer beroende på deras karaktär dominerar den reducerade. Den enda medlemsstat som inte utnyttjar möjligheten till en reducerad skattesats, utan tillämpar normalskattesatsen på alla tryckta publikationer, är Bulgarien.

Medlemsstaterna har dock inte samma möjlighet att tillämpa super-reducerade skattesatser eller nollskattesatser på publikationer. Denna möjlighet medges nämligen endast de medlemsstater som vid inträde i unionen eller vid direktivets beslutande krävde att omfattas av specifika avvikelser i direktivet.

Dessa avvikelser infördes som tillfälliga åtgärder utan tydliga utgångsdatum och omfattar i detta sammanhang Frankrike, Italien, Spanien och Luxemburg vilka får tillämpa superreducerade skattesatser. Belgien, Danmark, Irland, Sverige och Storbritannien har vidare medgivits undantag med rätt till avdrag för mervärdesskatt (så kallad nollskattesats eller kvalificerat undantag). I Sverige tillämpas detta dock endast på framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar, och organisationstidskrifter.

I stark kontrast till dessa frikostiga regler ska enligt direktivets nuvarande ordalydelse alla böcker, tidningar och tidskrifter som tillhandahålls på elektronisk väg beskattas med standardmomssatsen. Detta är ett resultat av att de i momshänseende betraktas som elektroniskt tillhandahållna tjänster för vilka normalskattesatsen alltid gäller.

Denna regel om elektroniskt tillhandahållna tjänster är bindande och kan inte anpassas eller tolkas. Detta har upprepade gånger bekräftats av EU-domstolen, bland annat i målen C-479/13 och C-502/13 från den 5 mars 2015 enligt vilka Frankrike och Luxemburg inte är tillåtna att tillämpa en reducerad moms för leverans av elektroniska böcker. Domstolen fann att momsdirektivet utesluter alla möjligheter att applicera reducerade skattesatser på elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Sammanfattningsvis saknar medlemsstaterna möjlighet att sänka momssatserna på e-publikationer och de kan således inte jämna ut skattesatserna mellan tryckta publikationer och deras digitala motsvarigheter.

Detta till trots har Frankrike valt att fortsatt tillämpa den reducerade skattesatsen på e-publikationer.

Det har i detta sammanhang också gjorts gällande att moms på e-publikationer inte är i linje med EU:s syfte och mål och att man därför anser att moms på e-publikationer inte är en fråga som nödvändigtvis måste tas upp av Rådet.

### **1.3 Varför är det ett problem?**

Först och främst är skillnaden i skattesats mellan tryckta och digitala publikationer ett problem i konkurrenshänseende. Sverige har en stark tradition av att skattesystemet ska vara så neutralt som möjligt och inte påverka beslutsfattandet hos konsumenter eller näringsidkare när det syftet inte är specifikt uttalat.

Problemet på EU-nivå är att direktivet inte ger medlemsstaterna möjlighet att tillämpa lägre skattesatser än normalskattesatsen på e-publikationer samt att endast vissa medlemsstater tillåts applicera s.k. superreducerade skattesatser eller kvalificerade undantag för publikationer.

Denna utformning av lagen ger påtagliga konsekvenser på de europeiska marknaderna på grund av det faktum att e-publikationer i viss (ökande) mån utgör ett substitut för tryckta publikationer för genomsnittskonsumerten och att EU:s medlemsstater vill använda moms som ett verktyg för att uppnå sociala och kulturpolitiska mål, exempelvis att sänka priset på böcker och tidningar;

Detta medför i förlängningen en kostnadsnackdel för digital publicering och att de medlemsstater som inte omfattas av undantag hindras från att ytterligare sänka skattesatsen på publikationer.

Situationen påverkas även av den tekniska utvecklingen som har lett till en växande spridning av e-publikationer. Även den lagstiftningsmässiga övergången till destinationsprincipen påverkar sammanhanget.

Flera intressenters uppfattning i frågan är nu att skillnaderna mellan publikationernas format inte motiverar en ofördelaktig mervärdesskattebehandling för e-publikationer på grund av uppfattningen att innehållet är vad som ska avses väsentligt och kännetecknande för publikationer, och inte det format i vilket de sprids.

Studier utförda för Europeiska kommissionen har visat att tryckta och digitala publikationer trots olika egenskaper, ändå påvisar en viss grad av utbytbarhet för konsumenten. Denna grad av utbytbarhet utgör för många medlemsstater tillräckliga skäl att begära anpassning av beskattningen av digitala och tryckta format.

#### 1.4 Syftet med utredningen

EU-kommissionen har på senare tid haft stor fokus på den digitala marknaden vilket resulterat i flera initiativ på olika fronter. Den 1 december 2016 lade kommissionen i denna anda fram ett förslag om ändring av mervärdesskatte-direktivet gällande mervärdesskattesats på elektroniskt tillhandahållna publikationer.

Förslaget medger EU:s medlemsstater en möjlighet, men ingen skyldighet, att applicera samma skattesats på digitala publikationer som på deras tryckta motsvarighet.

Syftet med denna utredning är att redogöra för rättsläget i Sverige och vilka möjligheter kommissionens förslag medför att påverka detta i en riktning som inte förfördelar den tekniska utvecklingen och som minskar den konkurrens-snedvridning marknaden lider av idag. Utredningen ska också, med beaktande av kommissionens förslag på ändring av mervärdesskattedirektivet, ge förslag på ändringar i mervärdesskattelagen i syfte att uppnå samma skattesats på digitala tidningspublikationer och deras tryckta motsvarighet.

## 2 Rättsläget

### 2.1 Gällande rätt

Enligt 7 kap. 1 § 3 st. punkt 1 mervärdesskattelagen (ML) tillämpas i Sverige den lägre momssatsen om 6 procent på omsättning av vissa *varor*, dvs. en bok, tidning eller något annat fysiskt medium som återger innehållet i en publikation.

EU:s medlemsstater tillåts applicera två reducerade skattesatser på i direktivet specificerade varor och tjänster enligt artikel 98 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG). Sverige har valt att applicera den reducerade skattesatsen 6 procent på, bland annat, tillhandahållanden av böcker, tidningar och tidskrifter levererade på fysiska media, såsom exempelvis i tryckt format. Stöd för detta finns i artikel 98 och punkt 6 i Annex III till mervärdesskattedirektivet.

Det svenska lagrummet ser ut som följer;

**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 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,
- (...)

Utifrån ordalydelsen av den svenska lagtexten framgår att digitalt tillhandahållna publikationer som inte levereras på ett fysiskt medium inte omfattas av den lägre skattesatsen då de inte utgör varor. Detta innebär att alla digitalt tillhandahållna publikationer blir föremål för standardskattesatsen 25 procent i Sverige.

## **2.2 EU-medlemsstaternas möjlighet att applicera reducerade skattesatser**

Enligt artikel 96 och 97 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna införa en standardskattesats om minst 15 procent som ska appliceras generellt på skattepliktiga tillhandahållanden av såväl tjänster som varor. Enligt artikel 98 tillåts dock medlemsstaterna att applicera två reducerade skattesatser på i direktivet specificerade varor och tjänster. Dessa skattesatser får inte vara lägre än 5 procent och de varor och tjänster som kan vara föremål för någon av de reducerade skattesatserna finns uppräknade i Bilaga III till direktivet, 'Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas'.

Sverige har med stöd i dessa bestämmelser infört de två lägre skattesatserna 12 procent och 6 procent på en rad olika omsättningar. De svenska skattesatserna finns som nämnt ovan i 7 kap. 1 § ML.

Enligt artikel 98 i EU:s mervärdesskattedirektiv är det inte tillåtet att applicera en reducerad skattesats på tillhandahållanden av andra varor eller tjänster än de som är uppräknade i Annex III. När det gäller klassificering av särskilda varugrupper som ska göras föremål för reducerad skattesats kan medlemsstaterna använda sig av den för unionen gemensamma tullnomenklaturen.

Vid införandet av reducerade skattesatser är medlemsstaterna begränsade av en skyldighet att iaktta principen om skatteneutralitet för att värna om sund konkurrens (se exempelvis mål K Oy, C- 219/13 punkt 23 och Kommissionen mot Frankrike, C-481/98 punkterna 21 - 22).

Det är upp till varje medlemsstat att avgöra om de vill applicera en reducerad skattesats på en eller flera av de i mervärdesskattedirektivet uppräknade kategorierna men de får endast införa eller vidmakthålla en sådan lägre skattesats om principen om skatteneutralitet inte därigenom åsidosätts (se mål Zweckerband, C-442/05 punkt 42). Om medlemsstaterna applicerar en reducerad skattesats endast på vissa omsättningar inom en och samma kategori uppräknad i Bilaga III till direktivet, måste denna kategori tillhandahållanden underkastas två villkor: dels ska endast konkreta och specifika aspekter av en kategori kunna avskiljas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, dels ska principen om skatteneutralitet iakttas (mål Pro Med Logistik C-454/12 punkt 44 - 45).



I ljuset av, särskilt, skatteneutralitetsprincipen såsom den utformats av EU-domstolen i mål om mervärdesskatt, och principen om likabehandling såsom den kommer till uttryck i artikel 20 i Europeiska Unionens stadga om de grundläggande rättigheterna medför det att den lägre skattesatsen också måste omfatta tillhandahållande av alla publikationer oavsett om de är tryckta eller digitalt utgivna.

Medlemsstater kan besluta att begränsa tillämpningen av de reducerade skattesatserna till delmängder av de kategorier som räknas upp i Bilaga III; men det är inte tillåtet att utvidga tillämpningsområdet för reducerade skattesatser utöver dessa kategorier. Detta har bekräftats genom rättspraxis i EU-domstolen.

### 2.3 Utveckling

Att elektroniskt tillhandahålla tjänster i direktivet kategoriskt utesluts från möjligheten till reducerad skattesats har flera gånger kallats obsolet i ett samhälle med allt högre teknisk mognadsgrad. Den uppfattade konkurrenssnedvidningen som uppstår mellan produkter som anses utbytbara för genomsnittskonsumenten är en ovälkommen konsekvens av spärregeln.

En utveckling som skett över den senaste tiden där momssystemet i ökad utsträckning anpassas för att uppfylla den s.k. destinationsprincipen medför dessutom att flera av de anledningar som låg bakom införandet av spärregeln blir neutraliserade.

De regler som begränsar medlemsstaternas självbestämmande gällande skattesatserna var vid införandet direkt kopplade till det långsiktiga målet att införa ett ursprungsbaserat momssystem. Ursprungsbaserat innebär i sammanhanget att omsättningsland för en leverans är den plats där leverantören är etablerad. Detta system påkallade en harmonisering av mervärdesskattesatser mellan medlemsstaterna, eftersom företag etablerade i medlemsstater med lägre momssatser hade en konkurrensfördel gentemot företag som är etablerade i andra medlemsstater. Detta skulle ha haft en direkt snedvidande effekt på den inre marknaden. Med detta i åtanke infördes även miniminivåer på skattesatserna, dock med omfattande tillfälliga undantag.

Förhoppningen var att momsskattesatser skulle konvergera mellan medlemsstaterna med tiden, men trots decennier av ansträngningar uppnåddes inga konkreta framsteg.

Den 12 januari 2008 antog rådet direktiv 2008/8/EG vars syfte var att ändra reglerna om mervärdesskatt för att säkerställa att mervärdesskatt på tjänster tillfaller det land där konsumtionen sker.

Således omfattas redan nu en majoritet av tillhandahållandena av tjänster av destinationsprincipen, vilket successivt genomförts sedan 2010. Den senaste milstolpen i denna process med särskild relevans i detta sammanhang var genomförandet av destinationsbaserad beskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster 2015.

Sedan den 1 januari 2015 beskattas alla B2C-tillhandahållanden (business to consumer) av telekom-, radio- och elektroniska tjänster, som omfattar alla e-publikationer, på den plats där kunden befinner sig och inte längre där

leverantören har sitt säte. Alla förslag att tillåta reducerade moms satser på e-publikationer före 2015 riskerade alltså att skapa en snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden. Åtminstone skulle det ha riskerat att påverka medlemsstaterna att sänka mervärdesskattesatser för att locka investeringar och detta i sig utgjorde motivering för att behålla standardskattesatsen för elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Kommissionens handlingsplan för moms innehåller i linje med denna logik en långsiktig plan baserad på destinationsprincipen som beviljar medlemsstaterna större frihet vad gäller skattesatser. Detta mål avser Kommissionen dock uppnå i två steg där det första är ett smalt förslag avseende just moms satser för elektroniskt tillhandahållna publikationer.

En anledning till detta är att det finns ett starkt och angeläget krav från medlemsstaterna på ett särskilt initiativ för e-publikationer. Redan 2015 krävde Frankrike, Tyskland, Polen och Italien i ett brev till kommissionen en ändring av moms direktivet för att tillåta möjlighet att tillämpa reducerad skattesats inte bara på tryckta böcker, men också på elektroniskt levererade böcker.

Kommissionen upprättade under processen med att ta fram ett lagförslag en offentlig enkät för intressenter. Bristen på likabehandling mellan fysiska och på elektronisk väg tillhandahållna publikationer beskrevs som ett problem av en stor majoritet av de svarande. De flesta av de svarande som förespråkade en likabehandling hävdade vidare att medlemsstaternas begränsning till lägre moms satser endast för tryckta publikationer, medförde negativa effekter för digitalt lärande, kunskapsöverföring och främjandet av kultur i en digital ekonomi.

Medlemsstaterna har uttryckt liknande åsikter i offentliga uttalanden. I princip 100 % av de svarande i undersökningen uppfattade den befintliga regleringen om reducerad skattesats endast för tryckta publikationer som ett problem.

### **3 Så blir EU-lag svensk lag**

#### **3.1 Primär- och sekundärrätt**

Lagstiftningen inom Europeiska Unionen delas i huvudsak in i primärrätt och sekundärrätt. Detta innebär att unionens lagstiftning inte har samma värde; det finns istället en hierarki. Sekundärrätten utgör ett slags andrahandsrättskälla och har lägre dignitet än primärrätten. Något förenklat kan man säga att primärrätten är en förutsättning för att sekundärrätten skall utvecklas. Det är nämligen unionens institutioner som lagstiftar inom ramen för sekundärrätten och behörigheten för dessa institutioner att lagstifta kommer från bestämmelser i primärrätten, dvs. från fördragen.

#### **3.2 Särskilt om implementering av EU-direktiv**

Det finns två sorters EU-lagar; EU-förordningar och EU-direktiv. Medan förordningar då de antagits blir direkt tillämpliga som lag i alla medlemsstater innehåller direktiv istället gemensamma mål som varje medlemsstat åtar sig att uppnå. Medlemsstaten avgör dock själv hur detta ska uppnås och vilka lagar som behöver stiftas för att införliva målen i det nationella rättssystemet. Efter att EU har beslutat om ett direktiv har medlemsstaterna därför viss tid på sig att införliva direktiven i nationell rätt. En vanlig tidsgräns är två år.

I Sverige sker införlivandet av EU-direktiv oftast genom att regeringen föreslår nya lagar eller ändringar av redan befintliga lagar.

Ansvarigt departement i Regeringskansliet bör därför börja överväga hur EU-direktiv kan införlivas när ett EU-direktiv är utformat och beslutat. Vanligtvis tillsätts en utredning som ska ta ställning till vilka lagändringar eller nya lagar som behövs. Utredningen presenteras sedan oftast i en så kallad SOU (Statens offentliga utredningar) eller Ds (Departementsserien). I dessa skrifter förslås hur direktivet ska genomföras i den svenska lagstiftningen. Förslaget skickas sedan ut på remiss till exempelvis berörda myndigheter och organisationer.

Nästa steg är att regeringen i en proposition presenterar ett förslag på en ny eller förändrad lagstiftning. När riksdagen har röstat igenom lagändringarna kan de börja gälla. När anpassningen av den svenska lagstiftningen är klar upplyser regeringen EU-kommissionen om detta. I det fall Sverige inte har genomfört ett direktiv i tid eller har införlivat det på ett otillfredsställande sätt kan EU-kommissionen dra Sverige inför EU-domstolen i en fördragsbrottstalan.

### **3.3 Mervärdesskattelagen**

Mervärdesskatteområdet är ett så kallat harmoniserat område i EU. Detta innebär att det finns EU-lagstiftning som reglerar området. Syftet med harmoniseringen är att området ska vara likvärdigt reglerat i unionen för att underlätta gränsöverskridande handel på olika sätt. Den EU-rättsliga regleringen på mervärdesskatteområdet bygger främst på ett direktiv, Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG (Mervärdesskattedirektivet).

Mervärdesskattelagen (ML) är en reglering på nationell nivå som anses införliva momsdirektivet i svensk lag och reglerar hur mervärdesskatten ska behandlas i Sverige.

#### **3.3.1 Reducerade skattesatser i ML**

I det fall inget undantag från mervärdesskatt är tillämpligt på specifika tillhandahållanden av varor och tjänster men en medlemsstat av olika anledningar vill främja viss verksamhet finns möjlighet att göra verksamheten föremål för reducerad mervärdesskattesats. Eftersom mervärdesskatten är ett harmoniserat område i EU är Sverige dock som nämnt ovan bundet av de begränsningar i mervärdesskattedirektivet som reglerar hur skattesatser får utformas och appliceras.

Vilken skattesats som tillämpas på ett visst tillhandahållande som är beskattningsbart i Sverige regleras i 7 kap. 1 § ML där det framgår att standardskattesatsen är 25 procent. I paragrafens andra stycke räknas upp särskilda tillhandahållanden som beskattas med 12 procent och i det tredje stycket listas de som är föremål för 6 procent. Syftet med att göra tillhandahållandena föremål för en lägre skattesats är att mildra konsekvenserna av skattskyldigheten antingen för konsumenterna eller för den beskattningsbara personen som utför tillhandahållandena.

I prop. 2001/02-15 anges att motiveringen bakom att sänka skattesatsen för bl.a. böcker och tidningar är "Att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet vilket är en av regeringen högt prioriterad fråga".

”Målet med statens insatser på området är att stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt att öka tillgången till och intresset för litteratur i alla grupper. Särskild vikt läggs vid läsandets betydelse för barn och ungdomar.”

Att sänka momssatsen ansågs utgöra ett komplement till andra litteraturpolitiska insatser och syfta till att bredda och öka läsandet. Det kan noteras att Kulturrådet redan under beredningen av denna proposition anförde att ”tillämpningen skulle bli mer förutsebar och rättssäker om all litteratur oavsett teknisk form skulle omfattas av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen.”

Vad gäller elektroniskt levererad information hänvisar regeringen dock till de gränsdragningsproblem som kan uppstå när det gäller digitaliserade produkter ställt mot traditionella varor, exempelvis när det gäller nättidningar och e-böcker. Man nöjde sig sedan med att hänvisa till det av EU-kommissionen i juni 2000 lämnade meddelandet om en strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden (KOM(2000)348 slutlig) i vilket kommissionen uttalade att man bör överväga en ändring och en rationalisering av de regler och undantag som tillämpas vid fastställande av reducerade skattesatser och att man vid översynen av reglerna om reducerade skattesatser kommer ägna särskild uppmärksamhet åt frågan om vilka skattesatser som skall gälla för virtuella produkter.

### 3.3.2 *Kvalificerade undantag*

Precis som omsättningar kan vara föremål för reducerad skattesats kan de vara helt undantagna från moms. Detta innebär att ingen moms ska debiteras på utgående transaktioner som avser omsättning av de undantagna tjänsterna eller varorna.

Då rätten till avdrag för ingående moms beror av inköpets koppling till en skattepliktig utgående transaktion saknar näringsidkare avdragsrätt för moms på inköp som hänförs till undantagen verksamhet.

Den som på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt saknar avdragsrätt för ingående moms kan dock istället ha rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § ML. Sådana omsättningar som är undantagna men som ändå medger rätt till återbetalning av ingående moms i det tidigare ledet brukar kallas kvalificerade undantag.

Rätten till återbetalning av ingående moms har enligt 10 kap. 13 § ML samma omfattning som avdragsrätt för ingående moms vilken regleras i 8 kap. ML

10 kap. 11 § första stycket ML har sin EU-rättsliga motsvarighet i bl.a. artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet och medger rätt till återbetalning av moms för olika undantagna omsättningar, exempelvis:

- Tjänster som bl.a. avser framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § första stycket 2 ML)
- Skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (3 kap. 21 § ML)
- Läkemedel (3 kap. 23 § 2 ML)
- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 ML)
- Guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 ML)

- Varor till bl.a. skattskyldiga köpare i annat EU-land (3 kap. 30 a § ML)
- Vissa tjänster i samband med import (3 kap. 32 § ML)

### 3.3.3 *Tidigare ändringar i ML föranledda av implementering av ändringar i direktivet*

Ett exempel på när ändringar i svensk moms lagstiftning påkallats av ändringar i moms direktivet är vid införandet av det s.k. VAT Package vilket ändrade huvudreglerna för omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster.

Innan ändringen angav artikel 196 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatt endast avseende vissa särskilt angivna tjänster ska betalas av mervärdesskatteregistrerade köpare då tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i köparens medlemsstat.

Genom direktiv 2008/8/EG fick artikel 196 i mervärdesskattedirektivet en ny lydelse. Enligt artikeln ska mervärdesskatt numera betalas av förvärvaren när denne köper sådana tjänster som avses i Artikel 44 vilken är den nya huvudregeln för omsättningsland vid omsättning av tjänster till näringsidkare. De nya reglerna innebär en förändring av vad som ska utgöra huvudregeln vid gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan företag. Det som utgjorde ett undantag från den dåvarande huvudregeln kom att utgöra ny huvudregeln från och med den 1 januari 2010.

### 3.3.4 *Moms lagens struktur*

Vid genomförandet av dessa regler i svensk rätt ansågs det enligt propositionen allmänt sett som en fördel ur systematisk synvinkel och för rättstillämpningen om de svenska bestämmelserna i stort ordnades på samma vis som i EU-rätten. För att åstadkomma en sådan ordning ändrades strukturen i 5 kap. mervärdesskattelagen.

När det gäller tolkningen av de föreslagna bestämmelserna är det i många fall av stor vikt att dessa ges en enhetlig tolkning på EU-nivå. Om medlemsstaterna tillämpar reglerna olika kan det medföra dubbelbeskattning eller oavsiktlig skattefrihet. För att uppnå en enhetlig tillämpning pågår för närvarande arbete på EU-nivå i den så kallade Mervärdesskattekommittén med att ta fram riktlinjer för tolkningen. Ett antal riktlinjer har beslutats och fler kommer att beslutas. Avsikten är att dessa sedermera i största möjliga omfattning ska tas in i en EU-tillämpningsförordning.

En sådan förordning blir direkt tillämplig i medlemsstaterna och ska därmed inte genomföras i nationell rätt. Den uppfattning regeringen ger uttryck för nedan kan därför komma behöva frångås i de fall en annan mening anges i en framtida riktlinje eller tillämpningsförordning. I de fall det redan i nuläget finns en beslutad riktlinje, en riktlinje som avses antas eller en av kommissionen angiven uppfattning i en fråga som inte täcks av en riktlinje, anger regeringen som sin uppfattning vad som kommer till uttryck i dessa.

## 4 EU-kommissionens förslag

Den 1 december 2016 publicerade EU-kommissionen ett förslag<sup>1</sup> om ändring i direktivet gällande skattesatser på digitala publikationer. Förslaget är inskickat och måste för att antas godkännas av Europeiska Rådet och EU-parlamentet.

Som beskrivet ovan möjliggörs kommissionens förslag av de nya om-sättningslandsreglerna för elektroniska tjänster som baseras på destinationsprincipen. Förslaget kan därför genomföras utan att skapa konkurrenssnedvridningar på den inre marknaden.

Kommissionen har valt att inte föreslå någon gemensam definition för de elektroniska publikationer som kan omfattas av den reducerade skattesatsen då en sådan snabbt kan bli utdaterad på grund av den tekniska utvecklingen. Då lagstiftningsprocessen oftast går snabbare på nationell nivå är Kommissionen därför av åsikten att det är bättre att eventuella avgränsningar sker i nationell lag som lättare kan uppdateras vid behov. Kommissionen nöjer sig därför med att göra en hänvisning till att det gäller sådana publikationer som avses i punkt 6 i bilaga III till direktivet samt att utesluta publikationer vars innehåll helt eller till övervägande del utgörs av musik eller video.

### 4.1 Varför agerar kommissionen?

I enlighet med den så kallade subsidiaritetsprincipen bör EU agera endast när medlemsstaterna inte på ett effektivt sätt tar itu med ett särskilt problem. Detta är fallet i förevarande situation, eftersom medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa momsdirektivet korrekt och momsdirektivet hindrar medlemsstaterna från att bevilja samma momssatser på elektronisk publikationer som för närvarande gäller för tryckta publikationer. Detta bekräftades av EU-domstolen i dess domar C-479/13 och C-502/13 av den 5 mars 2015. Domstolen har tydligt uttalat att medlemsstaterna inte kan tillämpa en reducerad skattesats på e-böcker under det nuvarande momsdirektivet. Därför kan inte endast tolkning av mervärdesskattedirektivet, eller icke-bindande initiativ, avhjälpa situationen utan ett nytt direktiv måste beslutas som medför ändringar i det befintliga direktivet.

Således anser kommissionen att ett lagstiftningsinitiativ på EU-nivå är nödvändigt för att ta itu med problemet.

### 4.2 Förslagets omfattning och motivering

Kommissionen förhöll sig till två alternativ för att åtgärda den rådande situationen.

#### 4.2.1 *Alternativ 1: möjligheten att anpassa momssatser för e-publikationer till reducerad skattesats*

Detta alternativ skulle tillåta alla medlemsstater möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats på alla publikationer, inklusive e-publikationer. Denna ökade flexibilitet skulle dock inte tvinga medlemsstaterna att sänka momssatserna för e-publikationer. De befintliga superreducerade

---

<sup>1</sup> COM(2016) 758

skattesatserna respektive nollskattesatser för vissa trycksaker i vissa medlemsstater skulle förbli oförändrade.

#### 4.2.2 *Alternativ 2: möjligheten att applicera reducerad skattesats, superreducerad skattesats eller nollskattesats på såväl tryckta som digitala publikationer*

Alternativ 2 är en utökad version av alternativ 1; förutom friheten att tillämpa en reducerad skattesats på e-publikationer skulle medlemsstaterna också kunna tillämpa super-reducerade eller nollskattesatser på alla publikationer.

Denna utvidgning anser kommissionen vara nödvändig för att göra det möjligt för samtliga 28 medlemsstater att utjämna moms-satserna för e-publikationer och tryckta publikationer och inte bara de 19 som inte applicerar superreducerade eller nollskattesatser. Denna möjlighet skulle ingå som en allmän bestämmelse för alla medlemsstater.

I linje med subsidiaritetsprincipen prioriterar kommissionen valfrihet för medlemsstaterna och anger att det är upp till varje medlemsstat att bedöma om intäkter eller andra överväganden bör råda.

Kommissionen beslutade alltså att ge medlemsstaterna största möjliga flexibilitet och valde därför alternativ 2. De gjorde även en jämförande bedömning mot effekterna på följande intressen:

- *Medlemsstaternas intäkter* (EU:s momsintäkter påverkas inte av moms-satserna):

Detta är dock mycket svårbedömt då kommissionen inte vet i vilken utsträckning medlemsstaterna faktiskt skulle utnyttja den nya möjligheten till sänkt skattesats.

- *Konsumenter:*

Kommissionen hänvisade till en tidigare utförd studie<sup>2</sup> som visade att 50 procent av moms-sänkningen (på EU-nivå) sannolikt skulle medföra prissänkning gentemot konsumenterna. Detta skulle innebära en prissänkning med knappt 7 procent i alla medlemsstater på e-publikationer med alternativ 1 eller mer än 10 procent med alternativ 2. Detta stämde någorlunda överens med förväntningarna hos de intressenter som svarade på enkäten. Prissättningen skulle bero av flera faktorer.

Huruvida en eventuell prissänkning skulle påverka försäljningsvolymen beror vidare av exempelvis tillgången till lämplig elektronisk läsutrustning. Kommissionen väntar dock att konsumenter av tidningar och tidskrifter i större utsträckning tillgodogör sig produkterna i elektronisk utrustning de redan har (exempelvis en mobiltelefon eller läsplatta) medan böcker kan kräva en separat, ny enhet (exempelvis en specialiserad e-boksläsare) vilket kan göra konsumenter mer ovilliga att gå över till e-läsning.

Svarande på enkäten förutspådde att konsumenter skulle köpa ungefär samma mängd tryckta böcker, men köpa mer e-böcker (46 procent) och vissa konsumenter skulle byta från tryckta till e-tidningar eller e-tidskrifter (40 procent) i händelse av sänkta priser för e-publikationer.

---

<sup>2</sup> "Economic study on publications on all physical means of support and electronic publications in the context of VAT (2013)"

- *Förlagsbranschen:*

I tidningsbranschen kan det enligt kommissionen antas att en lägre momssats skulle minska det nuvarande kritiska trycket på lönsamhet i förhållande till dagens försök av många tidningar att omvandla en första gratis onlineversion till en betald online-prenumeration, och bidra till att upprätthålla mångfald och pluralism i denna sektor.

- *Den grafiska industrin och detaljhandeln:*

En begränsad övergång från tryck till virtuella produkter skulle lägga ytterligare press på bokhandlare, men denna utveckling är redan pågående.

- *Miljöpåverkan:*

Elektroniskt levererade publikationer, precis som alla digitala produkter, kan ses som miljöprefererade produkter eftersom dematerialiseringen av publikationer minskar behovet av produktionen av fysisk bärare (inget papper), samt hantering och distribution (lagerhållning, butiker, transport). Dock ska detta vägas mot att produktionen av elektroniska apparater för tillgodogörande av e-publikationer i sig är energikrävande, använder råvaror och så småningom bidrar till att öka elektronikavfall, vilket i sig är svårare att återvinna än papper. Vid bedömningen av det ekologiska fotavtrycket är det enligt kommissionen lämpligt att skilja mellan e-böcker, som normalt läses på dedikerade läsare, från e-tidningar, som ofta läses på enheter som konsumenten troligen skulle ha köpt ändå (smartphones och datorer).

Situationen är dock annorlunda för e-tidningar. En positiv miljöpåverkan antas allmänt följa av e-tidningar eftersom de är oftast läses på läsutrustning som konsumenten redan har, såsom smartphones, surfplattor och datorer. Med tanke på deras begränsade energianvändning jämfört med traditionella publikationer, är miljöpåverkan entydigt positiv. Kommissionen anger dock att de inte känner till någon kvantifiering av dessa effekter.

- *Momssystemets enkelhet, exempelvis vad gäller administrativ börda:*

Företag framhöll nästan enhälligt i enkäten att förslaget skulle minska den administrativa bördan, eftersom beskattningen av sammansatta tillhandahållande (en leverans bestående av en tryckt bok tillsammans med en kod för att hämta en elektronisk version av samma bok eller en tryckt tidning med tillgång till den motsvarande e-tidningen) skulle förenklas. Behovet av att tillämpa två olika skattesatser sågs som ett allvarligt hinder för sådana sammansatta tillhandahållande på grund av behovet av särskilda programvarulösningar.



### 4.3 Förslagets formulering

För att genomföra alternativ 2 och ändra direktivet på så vis att medlemsstaterna medges möjligheten att applicera reducerad skattesats, superreducerad skattesats eller nollskattesats för såväl tryckta som digitala publikationer måste Kommissionen göra ändringar på tre ställen i direktivet, nämligen i artikel 98 som gäller möjligheten att tillämpa reducerade skattesatser, artikel 99 som anger minimiskattesatsen för reducerade skattesatser samt punkt 6 i bilaga III där de kategorier räknas upp som kan bli föremål för reducerad skattesats och som hänvisas till i artikel 98.

I tabellen nedan visas en jämförelse mellan direktivets nuvarande lydelse och lydelsen i motsvarande artiklar i enlighet med kommissionens förslag med svensk översättning nedan. Notera att den svenska översättningen av den föreslagna direktivlydelsen inte är EU-kommissionens officiella översättning.

Den röda texten är sådan som kommer strykas och den gröna är tillägg.

#### *Article 98*

1. Member States may apply either one or two reduced rates.

2. The reduced rates shall apply only to supplies of goods or services in the categories set out in Annex III.

The reduced rates shall not apply to electronically supplied services.

3. When applying the reduced rates provided for in paragraph 1 to categories of goods, Member States may use the Combined Nomenclature to establish the precise coverage of the category concerned.

#### *Article 99*

1. The reduced rates shall be fixed as a percentage of the taxable amount, which may not be less than 5 %.

2. Each reduced rate shall be so fixed that the amount of VAT resulting from its application is such that the VAT deductible under Articles

#### *Article 98*

1. Member States may apply either one or two reduced rates.

2. The reduced rates shall apply only to supplies of goods or services in the categories set out in Annex III.

The reduced rates shall not apply to electronically supplied services **with the exception of those falling under point (6) of Annex III.**

3. When applying the reduced rates provided for in paragraph 1 to categories of goods, Member States may use the Combined Nomenclature to establish the precise coverage of the category concerned.

#### *Article 99*

1. The reduced rates shall be fixed as a percentage of the taxable amount, which may not be less than 5 %.

2. Each reduced rate shall be so fixed that the amount of VAT resulting from its application is such that the VAT deductible under Articles 167

167 to 171 and Articles 173 to 177 can normally be deducted in full.

#### *Annex III to the directive*

(6) supply, including on loan by libraries, of books **on all physical means of support (including brochures, leaflets and similar printed matter, children's picture, drawing or colouring books, music printed or in manuscript form, maps and hydrographic or similar charts)**, newspapers and periodicals, other than material wholly or predominantly devoted to advertising;

#### *Artikel 98*

1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.

#### *Artikel 99*

1. De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.

to 171 and Articles 173 to 177 can normally be deducted in full.

3. By way of derogation from paragraph 1, Member States may apply reduced rates lower than the minimum laid down in this Article or may grant exemptions with deductibility of the VAT paid at the preceding stage to goods and services referred to in point (6) of Annex III.

#### *Annex III to the directive*

(6) the supply, including on loan by libraries, of books, newspapers and periodicals, other than publications wholly or predominantly devoted to advertising **and other than publications wholly or predominantly consisting of music or video content;**

#### *Artikel 98*

1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg **med undantag för sådana tjänster som omfattas av den kategori som anges i punkt 6 i bilaga III.**

3. Vid tillämpningen av de reducerade skattesatser som avses i punkt 1 på varukategorier får medlemsstaterna använda Kombinerade nomenklaturen för att fastställa exakt vad respektive kategori omfattar.

#### *Artikel 99*

1. De reducerade skattesatserna skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 %.

2. Varje reducerad skattesats skall bestämmas så, att det mervärdesskattebelopp som följer av tillämpningen av en sådan skattesats i normalfallet gör det möjligt att dra av hela den mervärdesskatt som är avdragsgill enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173-177.

#### *Bilaga 3 till direktivet*

6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker **på alla typer av fysiska bärare (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar)**, dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

2. Varje reducerad skattesats skall bestämmas så, att det mervärdesskattebelopp som följer av tillämpningen av en sådan skattesats i normalfallet gör det möjligt att dra av hela den mervärdesskatt som är avdragsgill enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173-177.

3. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna tillämpa reducerade skattesatser som är lägre än minimisatsen fastställd i denna artikel, eller medge undantag med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet, på varor och tjänster som avses i punkt (6) i bilaga III. ' Annex 3 p. 6

#### *Bilaga 3 till direktivet*

6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker, dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam **och förutom publikationer vars innehåll helt eller huvudsakligen består av musik eller video.**

#### 4.4 Och hur gick det då?

Det fanns en bred enighet mellan medlemsstaterna om att genomföra Kommissionens "e-momspublikations-direktiv". Ett beslut förväntades vid rådsmötet i juni 2017. Men på grund av det som närmast kan beskrivas som en "teknikalitet" i en annan momsfråga (den s.k. General Reverse Charge Mechanism) valde Tjeckien – som enda medlemsstat – att blockera e-momspublikationsförslaget. Frågan har därefter gått i stå.

#### 4.5 Och var gör vi nu? Vi måste gå vidare!

Den politiska låsningen gör att ett beslut i digitalmomsfrågan – där ju alla egentligen är överens – riskerar att fördröjas avsevärt. Det får i sin tur påtagligt negativa effekter för massmedierna och motverkar en angelägen digital omställning.

Vi har helt enkelt inte råd att vänta. Om inte en politisk lösning kan nås på EU-nivå inom överskådlig tid måste andra alternativ övervägas. Som ovan nämnts har Frankrike valt att genomföra en reducerad digitalmoms, trots EU-domstolens uttalanden. I Danmark har föreslagits en *nollmomskompensationsordning*.

I det följande redogör TU för hur den svenska mervärdesskattelagstiftningen skulle kunna ändras för att införa samma reducerade moms för digitala medier som i dag gäller för de tryckta medierna.

## 5 Förslag på ny svensk lagstiftning

Denna rapport lämnar nedan två alternativa förslag. Det första alternativa förslaget (alternativ 1) föreslår ändringar i mervärdesskattelagen med innebörden att även elektroniska tillhandahållanden av sådana tidningar och tidskrifter som idag är föremål för reducerad skattesats ska omfattas av den lägre skattesatsen.

Det andra alternativa förslaget (alternativ 2) föreslår ändringar i mervärdesskattelagen genom vilka omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana tidningar och tidskrifter, inklusive omsättning av elektroniska tjänster i form av digitala motsvarigheter till sådana tidningar och tidskrifter, omfattas av ett kvalificerat undantag från mervärdesskatt.

## 5.1 Lagtext

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

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

#### 7 kap.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 1 §

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

(...)

3 st. 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,

##### 1 a.

*Omsättning av elektroniska tjänster i form av digitalt utgivna motsvarigheter till sådana tidningar och tidskrifter som avses i första punkten under förutsättning att innehållet inte helt eller huvudsakligen utgörs av musik eller video. Med digitalt utgivna motsvarigheter av tidningar och tidskrifter avses såväl tillhållandet av nedladdningsbara e-publicationer som onlinetjänster genom vilka sådant redaktionellt innehåll tillgängliggörs som annars typiskt sett publiceras i tryckta tidningar och tidskrifter när tillhållandet görs av eller under kontroll och ansvar av en tidningsredaktion.*

(...)

5.1.2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) – alternativ 2

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 12 §, 7 kap. 1 § samt 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen (2004:200) ska ha följande lydelse.

**3 kap.**

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

12 §

*Från skatteplikt undantas omsättning, unionsinternt förvärv och import av redaktionellt utgivna tidningar och tidskrifter under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och under förutsättning att innehållet inte helt eller huvudsakligen utgörs av musik eller video.*

*Omsättning av elektroniska tjänster i form av digitalt utgivna motsvarigheter till sådana tidningar och tidskrifter som avses i första stycket undantas från skatteplikt. Med digitalt utgivna motsvarigheter av tidningar och tidskrifter avses såväl tillhandahållandet av nedladdningsbara e-publikationer som onlinetjänster genom vilka sådant redaktionellt innehåll tillgängliggörs som annars typiskt sett publiceras i tryckta tidningar och tidskrifter när tillhandahållandet görs av eller under kontroll och ansvar av en tidningsredaktion.*

## 7 kap.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 §

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

(...)

3 st. Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

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, väggkartor och topografiska kartor,

(...)

3 st. Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

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,
- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
- musiknoter, samt
- kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor,

.

## 10 kap.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

11 §

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.



## 6 Alternativ 1 – Reducerad skattesats för e-tidningar och e-tidskrifter

### 6.1 Motivering

Onlinenyheter som visas på webbplatser och digitala tidningar har blivit en allt viktigare del av den europeiska tidningsindustrin under de senaste 10-15 åren. Sektorn försöker anpassa sig till den starka påverkan av övergången från pappersbaserad utgivning till online-baserad läsning. Digitala tidningar utgör idag en liten del av den totala marknaden men marknaden hyser förväntningar om tillväxt i den nära framtiden. Denna utveckling hämmas av att digitalt publicerade media beskattas med standardskattesatsen 25 procent.

Kommissionens förslag som beskrivits ovan öppnar en valmöjlighet för medlemsstaterna att införa en reducerad skattesats även för digitala publikationer. Regeringen uppmanas snarast vidta åtgärder för att jämna ut förutsättningarna mellan tryckta publikationer och deras digitala motsvarigheter för att eliminera den konkurrensnackdel tillhandahållare av digitala tidningar och tidskrifter upplever. Med den teknologiska utveckling Sverige har uppnått är det uppenbart att en tryckta publikationer för många konsumenter är utbytbar mot en elektroniskt tillhandahållen motsvarighet.

Det står klart i momssammanhang att EU:s medlemsstater vid implementeringen av reducerade skattesatser är begränsade av en skyldighet att iaktta principen om skatteneutralitet för att värna om sund konkurrens.<sup>3</sup>

Neutralitetsprincipen är ett uttryck för att mervärdesskatten är en allmän skatt som inte ska påverka konsumenters val mellan exempelvis en vara och en tjänst. Det är således upp till varje medlemsstat att avgöra om de vill applicera en reducerad skattesats på en eller flera av de i mervärdesskattedirektivet uppräknade kategorierna men de får endast införa eller vidmakthålla en sådan lägre skattesats om principen om skatteneutralitet inte därigenom åsidosätts.<sup>4</sup> Om medlemsstaterna applicerar en reducerad skattesats endast på vissa omsättningar inom en och samma kategori uppräknad i Annex III till direktivet, måste denna kategori tillhandahållanden underkastas två villkor: dels ska endast konkreta och specifika aspekter av en kategori kunna avskiljas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, dels ska principen om skatteneutralitet iakttas.<sup>5</sup>

Till följd av medlemsstaternas skyldighet att iaktta neutralitetsprincipen vid implementeringen av mervärdesskattedirektivet måste kategorin varor och tjänster som omfattas av en reducerad skattesats alltså definieras av kriterier som medför att varor och tjänster som står i konkurrens med varandra inte beskattas olika. Vad gäller tidningar och tidskrifter kan härvid framhållas att det torde vara innehållet och inte formen varmed detta förmedlas som är avgörande för deras karaktär. En digital tidning med motsvarande innehåll som en tryckt motsvarighet bör alltså anses vara utbytbar och stå i konkurrens.

<sup>3</sup> se exempelvis mål K Oy, C- 219/13 punkt 23 och Kommissionen mot Frankrike, C-481/98 punkterna 21 - 22

<sup>4</sup> se mål Zweckerband, C-442/05 punkt 424

<sup>5</sup> mål Pro Med Logistik C-454/12 punkt 44 - 45

Detsamma bör anses gälla för ett online-baserat erbjudande av motsvarande redaktionellt innehåll som en papperstidning.

I domen K Oy<sup>6</sup> och däri hänvisad praxis framhålls att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att jämförbara, med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika. Vidare är det enligt EU-domstolen den nationelle genomsnittskonsumertens synvinkel som avgör om en vara eller tjänst står i konkurrens med en annan.<sup>7</sup> Bedömningen ska göras utifrån om varorna eller tjänsterna besitter liknande egenskaper och fyller samma behov vilket avgörs på grundval av om de används av konsumenten på ett jämförbart sätt.<sup>8</sup> Vid bedömningen om varor eller tjänster står i konkurrens med varandra ska skillnader inte beaktas som inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumertens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten. Inte heller konstlade skillnader ska avgöra bedömningen av om två tillhandahållanden står i konkurrens med varandra.

När det handlar om förmåga att konkurrera med andra varor och tjänster framhålls i K Oy särskilt att det är avgörande för bedömningen hur vanligt förekommande olika typer av teknik är på den nationella marknaden och hur tillgången för genomsnittskonsumerten ser ut till tekniska anordningar som möjliggör tillgodogörande av varan eller tjänsten.<sup>9</sup> Den svenske genomsnittskonsumerten bör kunna anses ha tillgång till teknisk utrustning och internetuppkoppling i sådan utsträckning att skillnaden mellan att tillgodogöra sig visst innehåll digitalt eller i en tryckt tidning på den svenska marknaden blir arbiträr och konstlad.

Mot bakgrund av ovanstående anser vi att det inte går att hävda att tryckta tidningar och tidskrifter inte konkurrerar med deras digitala motsvarigheter oavsett om dessa görs tillgängliga online eller i form av en e-tidning. Detta innebär att det medför en klar konkurrensnedvridning att tillämpa olika mervärdesskattesatser på de olika produkterna. Denna uppfattning baserar sig främst på den praxis från EU-domstolen som beskriver neutralitetsprincipen.

I det aktuella fallet uppfylls konsumentens behov av att tillgodogöra sig visst skrivet innehåll oaktat om det tillhandahålls i tryckt eller digitalt format vilket leder till uppfattningen att den svenske genomsnittskonsumerten använder en tryckt och en digital tidning eller tidskrift på liknande sätt och med samma syfte. Det är därför konkurrensnedvridande att tillämpa olika skattesatser på de olika tillhandahållandena vilket innebär att den svenska mervärdesskattelagstiftningen skulle strida mot EU-rätten när kommissionens förslag träder i kraft i det fall inte den reducerade skattesatsen tillämpas även på digitala tidningar och tidskrifter.

Vårt förslag är därför att lagrummet 7 kap. 1 § 3 st. ML som reglerar applicerbar skattesats på tryckta tidningar och tidskrifter utökas med en punkt 1a där även deras digitala motsvarigheter omfattas. Detta förslag formuleras nedan och har utformats så att även det tillkommande kriteriet i kommissionens förslag om att innehållet inte helt eller till övervägande får utgöras av musik eller video läggs till.

---

<sup>6</sup> (C- 219/13 punkt 24)

<sup>7</sup> (K Oy, C-219/13 punkt 25).

<sup>8</sup> (K Oy, C-219/13 punkt 25).

<sup>9</sup> (K Oy, C-219/13 punkt 30).

## 6.2 Definitioner och avgränsningar

Genom att hänvisa till det befintliga lagrummet i 1 punkten behöver "tidningar och tidskrifter" inte definieras närmare utan återanvänder den redan befintliga definitionen som skapats genom praxis. Risken skulle annars vara att den reducerade skattesatsen träffar för brett och omfattar digitala publikationer för generellt.

I vart fall alla stora dagstidningsutgivare erbjuder idag prenumeration på tidningen i såväl digital som fysisk form. I digital form tillgängliggörs tidningen antingen som en onlinetjänst eller som en nedladdningsbar e-tidning. Det vore oförenligt med neutralitetsprincipen att i sammanhanget göra skillnad på hur tidningen tillgängliggörs. Ur detta perspektiv är det därför avsikten att uttrycket "digitala motsvarigheter", såsom detta används i den föreslagna punkten 1a, avser såväl digitalt nedladdningsbara e-tidningar samt online-baserade tjänster genom vilka läsaren får tillgång till motsvarande eller annat redaktionellt innehåll.

Kommissionens förslag på ändring av momsdirektivet innehåller ingen definition av vad som utgör en e-publikation med uttrycklig hänvisning till att den tekniska utvecklingen går snabbt och att en i direktivet formulerad definition snart skulle kunna bli utdaterad. Kommissionen överlämnade därför till medlemsstaterna att definiera vad som omfattas av en e-publikation.

I syfte att klargöra tydliggöra tillämpningsområdet är det vår uppfattning att en definition bör införas direkt i lagtexten. Vid utformningen av denna har ledning sökts i kommissionens förslag om en förordning på broadcastingområdet från september 2016. Denna hänvisar snarare till vem som utför tillhandahållandet och dess innehåll än till sändningens karaktär:

"Article 1 Definitions

For the purpose of this Regulation, the following definitions shall apply:

(a) "ancillary online service" means an online service consisting in the provision to the public, by or under the control and responsibility of a broadcasting organisation, of radio or television programmes simultaneously with or for a defined period of time after their broadcast by the broadcasting organisation as well as of any material produced by or for the broadcasting organisation which is ancillary to such broadcast;"

Eller på svenska:

"Artikel 1 Definitioner

Vid tillämpningen av denna förordning skall följande definitioner:

(a) "kompletterande onlinetjänst " avser en onlinetjänst som består i att tillhandahålla till allmänheten, av eller under kontroll och ansvar av ett företag, av radio- eller TV-program samtidigt med eller för en bestämd tidsperiod efter det att sändningen av sändarföretaget samt av något material som produceras av eller för sändarföretaget som har samband med sådan sändning;"

Med ledning i utformningen av definition på broadcastingområdet föreslår vi därför att punkten 1a utformas på sätt att det klargörs att med digitalt utgivna motsvarigheten till tidningar avses såväl nedladdningsbara tidningar som en onlinetjänst som ger tillgång till sådant redaktionellt innehåll som annars typiskt sett publiceras i tryckta tidningar tidskrifter när tillhandahållandet görs av eller under kontroll och ansvar av en tidningsredaktion.

Gällande avgränsningen att innehållet inte helt eller övervägande får utgöras av musik eller video finns redan en liknande avgränsning gentemot produkter vars innehåll helt eller övervägande är ägnade åt reklam vilket vanligtvis leder till en huvudsaklighets- och syftesbedömning. Samma överväganden och bedömningar bör kunna användas vid avgränsningen gentemot digitala produkter vars innehåll till för stor del utgörs av musik eller video.

## **7 Alternativ 2 – Kvalificerat undantag för alla publikationer**

I lagförslaget ovan som gör att digitala publikationer blir föremål för samma reducerade skattesats som deras tryckta motsvarigheter utjämnas konkurrensen på marknaden på ett tillbörligt sätt. I kommissionens förslag om ändring i momsdirektivet som redogörs för ovan öppnas dock ytterligare en möjlighet, nämligen att göra såväl tryckta som digitala publikationer föremål för ett kvalificerat undantag.

### **7.1 Motivering**

Med samma motivering som ovan lagförslag om att såväl tryckta som digitalt utgivna tidningar och tidskrifter bör vara föremål för samma skattesats föreslås även ett alternativ där båda tillhandahållandena istället blir föremål för undantag från moms med rätt till avdrag.

Motiveringen bakom en sådan ändring skulle vara samma kulturpolitiska syfte som då reducerad skattesats infördes på tryckta tidningar och tidskrifter nämligen att främja läsning, demokratisk utveckling, nyhetskännedom och allmänbildning.

I svensk moms lagstiftning finns flera exempel på kvalificerat undantagna tillhandahållanden, exempelvis för läkemedel och flygbensin. Mekanismen för att medge ett kvalificerat undantag i ML (se avsnitt 3.3.2 ovan) är att återbetalning av ingående moms hänförlig till det specifika tillhandahållandet medges i kap. 10. Följaktligen fordras tillägg i såväl 3 som 10 kapitlet, se förslag nedan.

Då omsättning av tidningar och tidskrifter genom förslaget blir undantagna bör motsvarande punkt i 7 kap. 1 § som annars medger reducerad skattesats för desamma redigeras så att tidningar och tidskrifter inte längre omfattas.

Detta förslag för in ett nytt undantag i 3 kap. 12 § som i nuläget är upphävd genom lag (1995:1364).

Lagtexten som föreslås innebär också ett tillägg av paragrafen 3 kap. 12 § i den uppräknings i 10 kap. 11 § första stycket av undantagna omsättningar som ger rätt till återbetalning av moms.

Att på detta sätt göra det möjligt att återfå moms hänförlig till sådan omsättning som omfattas av det ovan föreslagna undantaget från moms för tidningar och tidskrifter följer moms lagens struktur för befintliga kvalificerade undantag.

## 8 Konsekvensanalys

IRM (Institutet för reklam- och mediestatistik) har på uppdrag av TU (Tidningsutgivarna) beräknat hur statens intäkter från moms på digitala dagspressprenumerationer påverkas av en sänkning av momssatsen 25 procent till 6 procent. Beräkningen som gjordes utifrån 2014 års tillgänglig information visade att statens intäkter från moms på digitala dagspressprenumerationer uppgick till 53 mnkr. Vid 6 procent momssats är motsvarande siffra 15 mnkr. Det innebär ett intäktstapp om 38 mnkr vid en momssänkning. Utredningen antog dock att om priset på prenumerationer sänktes skulle intäktstappet bli lägre då fler prenumerationer skulle säljas.

Ett införande av ett kvalificerat undantag på alla publikationer skulle införa ett väsentligt mycket större minskning av statens intäkter.

Enligt kommissionens utredningar uppskattas att endast cirka 50 procent av en sänkning av momssatsen skulle slå igenom på priset gentemot konsumenten. Resterande del av sänkningen skulle stanna kvar som en ökad marginal hos utgivarna.

Konsekvenserna får ses i ljuset av den positiva effekt ett sänkt pris har på läsandet samt utgivarnas möjlighet till återinvestering i god journalistik. Effekterna ligger i linje med de syften som uttalades i förarbetena till införandet av den lägre momssatsen på böcker och tidskrifter. I motiveringen bakom att sänka skattesatsen anfördes bl.a. att "förbättra villkoren för litteraturen och läsandet (vilket) är en av regeringen högt prioriterad fråga".

## 9 Sammanfattning

I Sverige omfattas tidningar av en reducerad momssats om 6 procent. Det är för att främja läsande, kvalitetsjournalistik och demokratisk debatt. Men den lägre momssatsen gäller bara för tryckta tidningar. Momsen på digitala versioner av samma tidningar är 25 procent. Sverige är för närvarande förhindrad att införa den lägre momssatsen på digitala tidningar eftersom det finns en uttrycklig bestämmelse i momsdirektivet att elektroniskt tillhandahållna tjänster är föremål för standardskattesatsen. EU-kommissionen har dock föreslagit en ändring av direktivet som skulle möjliggöra Sverige att införa den reducerade momssatsen även på digitala versioner av tidningar. Förslaget ger även en möjlighet till införande av ett s.k. kvalificerat undantag från moms på omsättning av såväl tidningar i pappers- som digital form. Kvalificerat undantag innebär att försäljningen är momsfri samtidigt som säljaren har rätt till återbetalning av moms på kostnader för tillhandahållandet.

Även om den föreslagna ändringen i mervärdesskattedirektivet innehåller en valfrihet vad gäller införandet av en lägre momssats, är det enligt vår mening oförenligt med neutralitetsprincipen att Sverige skulle behålla en situation där olika momssatser gäller för tidningar i pappers- eller digital form. En harmonisering av momssatserna för tillhandahållandet av tidningar i pappers- respektive digital form måste alltså ske.

Denna skrivelse innehåller mot ovan bakgrund ett förslag på harmonisering av momssatserna på tidningar oberoende på det tekniska medier de tillhandahålls. Förslaget innebär en ändring av mervärdesskattelagen så att momssatsen sänks på tillhandahållande även av digitala tidningar till 6 procent. Härvid görs vidare

klart att sänkningen av momssats omfattar såväl digitala kopior av tidskrifter i pappersform som tillgång till motsvarande innehåll online. Skrivelsen innehåller också ett förslag på ändring av mervärdesskattelagen i syfte att införa ett s.k. kvalificerat undantag på tillhandahållande av tidningar i såväl pappers- som digital form.

De ekonomiska konsekvenserna som följer av en sänkt momssats av digitalt tillhandahållna tidningar till 6 procent har uppskattats till omkring 38 mnkr. De ekonomiska konsekvenserna av införandet av ett s.k. kvalificerat undantag har uppskattats till ett väsentligt högre belopp. En sänkning av momssatsen respektive införandet av ett kvalificerat undantag förväntas dock innebära positiva effekter på läsandet och deltagandet i samhällsdebatten samt de kommersiella möjligheterna för tidningsutgivare att fortsätta tillhandahålla ett gott journalistiskt innehåll i sin utgivning. Båda dessa effekter är förenliga med de motiv i form av ökat läsande och tillgången till god journalistik som ursprungligen låg bakom införandet av den lägre momssatsen på tidningar.

