

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2019-03-04

**Närvarande:** F.d. justitierådet Ella Nyström samt justitieråden Erik Nymansson och Thomas Bull

### **Sänkt mervärdesskatt på elektroniska publikationer**

Enligt en lagrådsremiss den 21 februari 2019 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Johan Lindqvist.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till ändring i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 mervärdesskattelagen innebär följande. Ändringen tar sikte på produkter som avses i tredje stycket 1–4, dvs. bl.a. böcker, tidningar och tidskrifter. Mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av sådana produkter 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.

Lagändringen, som innebär att mervärdesskatten sänks från 25 procent till 6 procent, föreslås träda i kraft den 1 juli 2019.

Bestämmelsen har utformats med utgångspunkt i lydelsen av punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, som anger gränsen för medlemsstaternas frihet när det gäller att avgränsa tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen.

Förslaget i lagrådsremissen är inte okomplicerat och väcker ett antal frågor.

Vad inledningsvis gäller det för tillämpningen viktiga begreppet "huvudsakligen" förs i remissen inte något egentligt resonemang om hur begreppet ska förstås.

Beträffande icke-elektroniska produkter har Skatteverket i sin rättsliga vägledning uttryckt uppfattningen att de huvudsakligen är ägnade åt reklam när innehållet i den tryckta produkten till minst 75 procent utgörs av reklam.

Vad gäller tryckta produkter ska huvudsaklighetsbedömningen endast göras i förhållande till reklam. En bedömning motsvarande den som Skatteverket gjort låter sig göras beträffande t.ex. en tidning som i elektronisk form helt motsvarar den tryckta utgåvan. Enligt vilka kriterier huvudsaklighetsbedömningen ska göras om tidningen i elektronisk form innehåller sådana skilda storheter som text, musik och rörliga bilder i form av t.ex. videoinnehåll och direktsända nyhetsinslag behandlas inte i remissen.

En annan fråga som inställer sig är hur bedömningen ska göras beträffande t.ex. en tidning i elektronisk form som innehåller reklam och rörlig bild i mycket stor omfattning, men utan att reklamen sedd för sig eller de rörliga bilderna sedda för sig kan anses vara det huvudsakliga innehållet. Ska det göras en helhetsbedömning beträffande reklam, rörlig bild och musik eller ska huvudsaklighetsbedömningen ta sikte på dessa delar var för sig? Inte heller denna fråga behandlas i remissen.

Ett ställningstagande till förslaget kompliceras av att det i lagrådsremissen görs överväganden som synes förespråka en mer restriktiv tillämpning än vad som framgår av författningsförslaget. I remissen anges bl.a. följande.

Utgångspunkten för bedömningen av om en viss produkt ska omfattas av den reducerade skattesatsen, oavsett om det är en bok, tidning eller tidskrift som publiceras på elektronisk väg, bör vara att den i huvudsak består av text av något slag och är avsedd för egentlig läsning (s.12). 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 (s.13). Bedömningen kan då göras utifrån vad den genomsnittlige konsumenten efterfrågar (s.19). För att en produkt som tillhandahålls på elektronisk väg ska omfattas av den nya bestämmelsen bör dess användningsområde vara huvudsakligen detsamma som för en motsvarande tryckt produkt. Det får göras en bedömning för varje enskild produkt om dess användningsområde är detsamma som för en motsvarande tryckt produkt. Denna bedömning får göras utifrån den huvudsakliga delen i

publikationen. Om den huvudsakliga delen består av text, illustrationer eller stillbilder omfattas publikationen av bestämmelsen. Det innebär att om en sådan publikation innehåller ett mindre inslag av rörliga bilder och hörbar musik ska den beskattas med den reducerade skattesatsen (s. 13).

Till skillnad från vad som framgår av författningsförslaget synes det således enligt remissen vara så att det krävs att det endast finns ett mindre inslag av rörliga bilder och musik för att den elektroniska publikationen ska beskattas med den reducerade skattesatsen.

För Lagrådet ter det sig inte självklart hur författningsförslaget, tolkat i ljuset av uttalandena i remissen, ska tillämpas beträffande t.ex. elektroniska publiceringar av tidningar, särskilt med beaktande av att inslaget av rörliga bilder där tycks öka. Innehåller dessa ett mindre inslag av rörliga bilder? Hur mycket av rörliga bilder kan tas in i en elektronisk publikation utan att den går miste om den reducerade skattesatsen? Innebär regleringen att förändringar beträffande den genomsnittliga konsumentens efterfrågan i sig kan leda till att en tidning går miste om den reducerade skattesatsen?

Som framgått utgår författningsförslaget från mervärdesskatte-direktivets lydelse. Detta medför i sig problem när det gäller att uttolka innebörden. Uttalandena i lagrådsremissen som Lagrådet nu har pekat på kan emellertid inte anses klagörande, utan väcker i stället frågor om den avsedda tillämpningen.

Det är tydligt att det krävs ytterligare överväganden under den fortsatta beredningen för att undvika tillämpningsproblem.

Lagrrådet har vidare funnit anledning att uppmärksamma att beredningen av ärendet får anses bristfällig även genom den korta

tid som remissinstanserna fått för att yttra sig. Remisstiden inföll under jul- och nyårshelgerna. Remissinstanserna mottog remissen under någon av de allra sista arbetsdagarna före julhelgen. Den första arbetsdagen efter trettondagshelgen återstod två veckor av remisstiden. Ett par av remissinstanserna har också anmärkt på den korta tiden. Något skäl för den avsevärda avvikelser från normal remisstid har inte angetts i lagrådsremissen.

Med viss tvekan finner Lagrådet att beredningen, såvitt avser remissförfarandet, i detta fall ändå får anses godtagbar med hänsyn till ärendets karaktär.