

Ref 42

Tillhandahållande av licenser till en digital övningsplattform har inte ansetts omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

9 kap. 9 och 13 §§ mervärdesskattelagen (2023:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 juni 2024 följande dom (mål nr 182-24).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För tillhandahållande av böcker och liknande alster gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent. Den reducerade skattesatsen gäller också för tillhandahållande av sådana produkter på elektronisk väg. En förutsättning för att en elektronisk produkt ska omfattas av den reducerade skattesatsen är att användningsområdet huvudsakligen är detsamma som för en motsvarande tryckt produkt.

2. Sanoma Utbildning AB ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållande av licenser till bolagets digitala övningsplattform Bingel omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker. I ansökan beskrevs produkten på följande sätt.

3. Bingel är en interaktiv övningsplattform som är kopplad till bolagets basläromedel. Basläromedlen är fysiska och digitala läroböcker som är avsedda att användas från förskoleklass upp till årskurs sex. Övningsplattformen är ett komplement till basläromedlen där eleven genom interaktiva övningsuppgifter kan träna och förankra de kunskaper som eleven får från basläromedlen. Plattformen kan också användas utan basläromedlen och prissätts och säljs separat från dessa.

4. Bingel är uppbyggd som en digital övärld där varje årskurs har en egen ö med relevanta övningsuppgifter. Uppgifterna är självriktade och eleven får direkt veta om ett svar är rätt. Uppgifterna är också adaptiva vilket innebär att de blir mer avancerade om eleven visar förståelse för ämnet och mindre avancerade om eleven svarar fel vid upprepade tillfällen. Övningsuppgifterna och svaren kan både läsas och spelas upp via talsyntes.

5. I Bingel kan läraren följa upp enskilda elevers och elevgruppers resultat på olika uppgifter och få statistik över vilka uppgifter som en viss elev eller grupp av elever har svårt för.

Läraren kan ge enskilda elever eller grupper uppgifter i läxa och begränsa vilka övningsuppgifter som de ska ha tillgång till. Läraren kan också lämna feedback direkt till eleverna genom att skicka meddelanden och belöningar i form av s.k. pingping. Eleverna kan använda pingping för att uppgradera en digital avatar genom att köpa nya kläder och andra accessoarer m.m. samt för att spela datorspel av enklare karaktär som är integrerade i plattformen. Syftet med dessa funktioner är att hålla eleverna engagerade och motiverade att lösa övningsuppgifterna.

6. Till ansökan bifogades filmer som beskriver närmare hur Bingel fungerar och ger exempel på de övningsuppgifter som plattformen innehåller samt visar hur de spel som ingår i plattformen är utformade.

7. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av licenser till den digitala övningsplattformen inte omfattas av den reducerade skattesatsen för elektroniska publikationer. Som motivering angav nämnden att Bingel innehåller flera funktioner som inte hade kunnat finnas i en motsvarande fysisk publikation och som inte framstår som en följd av att läromedlet tillhandahålls elektroniskt. Enligt nämnden har Bingel därmed ett annat och betydligt större användningsområde än en motsvarande fysisk publikation.

Yrkanden m.m.

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

9. *Sanoma Utbildning AB* har inte yttrat sig.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om tillhandahållande av licenser till en digital övningsplattform omfattas av den reducerade skattesatsen för böcker som tillhandahålls på elektronisk väg.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 9 kap. 2 § mervärdesskattelagen (2023:200) tas skatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av 3–18 §§.

12. Enligt 9 § första stycket 1 tas skatt ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för leverans av böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad. Av 13 § första stycket framgår att denna reducerade skattesats också är tillämplig vid tillhandahållande av sådana produkter på elektronisk väg.

13. Giltighetstiden för det överklagade förhandsbeskedet avser delvis tid då mervärdesskattelagen (1994:200) fortfarande gällde. Bestämmelser motsvarande dem i 9 kap. 9 och 13 §§ i 2023 års lag finns i 7 kap. 1 § i 1994 års lag.

14. De nämnda bestämmelserna om reducerad skattesats har införts med stöd av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 6 i bilaga III till direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Högsta förvaltningsdomstolen prövade i rättsfallet HFD 2021 ref. 51 om vissa digitala läromedel omfattades av den reducerade skattesatsen för böcker som tillhandahålls på elektronisk väg. Av rättsfallet framgår att utgångspunkten för bedömningen av om en digital produkt motsvarar en tryckt publikation som beskattas med den reducerade skattesatsen är produktens innehåll. Det ska för varje enskild produkt göras en bedömning av om dess huvudsakliga användningsområde är detsamma som för en motsvarande tryckt produkt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till vilken betydelse de olika delarna i produkten har för den genomsnittlige konsumenten (punkt 20).

16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de i rättsfallet aktuella digitala läromedlen till största delen bestod av text för läsning och av funktioner som hade kunnat finnas i en motsvarande fysisk publikation eller som var en följd av det elektroniska tillhandahållandet. Enligt domstolen fick detta anses vara det som var av huvudsaklig betydelse för elever och lärare. Mot den bakgrunden kunde inte de ytterligare funktioner som fanns i form av meddelandemöjligheter och lärarens möjligheter till digital uppföljning anses innebära att läromedlen fick ett annat eller betydligt större användningsområde än vad motsvarande tryckta produkter skulle kunna ha. Domstolen fann därför att läromedlen omfattades av den reducerade skattesatsen (punkterna 21 och 22).

17. Även den nu aktuella produkten Bingel består till stor del av text för läsning i form av övningsuppgifter och svar på dessa. Många av produktens funktioner motsvarar vidare vad som hade kunnat finnas i en tryckt publikation eller är en följd av att produkten är digital. Detta gäller t.ex. övningsuppgifternas utformning och att dessa är självriktande samt de möjligheter som finns att navigera mellan olika delar av innehållet och att få texten uppläst.

18. Därutöver innehåller Bingel emellertid ett antal funktioner som saknar motsvarighet i en tryckt publikation och som inte kan tillskrivas det faktum att produkten är digital. Det handlar bl.a. om funktioner som ska underlätta lärarens arbete, t.ex. att elevernas resultat och annan statistik automatiskt kan sammanställas på

grupp- och individnivå, att övningsuppgifterna är adaptiva och att läraren kan fördela eller begränsa tillgången till uppgifter samt att läraren kan ge läxor och skicka meddelanden till eleverna. Dessa funktioner framstår som mer omfattande än motsvarande funktioner hos de läromedel som prövades i 2021 års rättsfall. Bingel innehåller dessutom funktioner som syftar till att engagera eleverna och som helt saknar motsvarighet i den produkt som var aktuell i det rättsfallet. Genom dessa funktioner kan läraren belöna eleverna genom att ge dem möjlighet att utsmycka en digital avatar och att spela datorspel.

19. De nu nämnda funktionerna får sammantagna antas vara av stor betydelse för dem som använder Bingel och innebär att produkten har ett betydligt större användningsområde än vad motsvarande tryckt publikation skulle kunna ha. Tillhandahållandet av licenser till Bingel omfattas därför inte av den reducerade skattesatsen för böcker. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Emil Alfredsson.

Skatterättsnämnden (2023-12-21, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored, Olsson, Pettersson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Tillhandahållande av licenser till den digitala plattformen omfattas inte av den reducerade skattesatsen om 6 procent för elektroniska publikationer.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om tillhandahållandet av licenser till plattformen Bingel omfattas av den reducerade skattesatsen.

Skatterättsnämnden gör inledningsvis bedömningen att plattformen Bingel inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam eller helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik.

I förarbetena anges att den lägre skattesatsen för tryckta böcker m.m. främst är avsedd för publikationer som i huvudsak består av text av något slag och avsedda för egentlig läsning. Detta bör också vara utgångspunkten för bedömningen av om en viss produkt som publiceras på elektronisk väg omfattas av den reducerade skattesatsen (prop. 2018/19:73 s. 13). Av förarbetena framgår vidare att avgörande för om en produkt

omfattas av den reducerade skattesatsen bör vara produktens användningsområde, innehåll och funktion. För varje produkt får det göras en bedömning om dess huvudsakliga användningsområde är detsamma som för en motsvarande tryckt produkt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till vilken betydelse de olika delarna i den aktuella publikationen har för den genomsnittlige konsumenten av den aktuella produkten. Om produktens innehåll och funktioner medför att den får ett annat eller betydligt större användningsområde än vad en publikation skulle kunna ha i tryckt format, omfattas den inte av den reducerade skattesatsen (a. prop. s. 14–15; jfr även HFD 2021 ref. 51 och HFD 2022 ref. 27).

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

Även Bingel är ett digitalt läromedel som delvis består av text för läsning som hade kunnat finnas i en motsvarande fysisk publikation samt av funktioner som endast är en följd av det elektroniska tillhandahållandet, t.ex. självvärtningsfunktionen. Bingel innehåller därutöver ytterligare funktioner som underlättar lärarens undervisning och möjlighet att se till att eleven övar på de områden som eleven behöver. Dessa funktioner innebär t.ex. att övningsuppgifterna är adaptiva, att läraren har möjlighet att individuellt dela ut nya uppgifter och läxor samt att följa upp elevers och grupperas resultat och dela ut feedback.

För att engagera och motivera eleverna finns möjlighet för läraren att ge belöning i form av pingping till eleverna. Pingpingen kan eleven nyttja i underhållningssyfte genom att uppgradera sin avatar eller spela de olika spelen.

Sammantaget hade dessa ytterligare funktioner enligt nämndens mening inte kunnat finnas i en motsvarande fysisk publikation och framstår inte som en följd av att läromedlet tillhandahålls elektroniskt.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att Bingel huvudsakligen får ett annat och betydligt större användningsområde än en motsvarande fysisk publikation. Bolagets tillhandahållande av licenser till Bingel omfattas därför inte av den reducerade skattesatsen för elektroniska publikationer.