

# LÄROMEDELSFÖRETAGEN

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för  
mervärdesskatt och punktskatter  
Kansliråd Johan Lindqvist  
103 33 Stockholm  
fi.registrator@regeringskansliet.se

Remiss dnr: Fi2018/03828/S2

2019-01-21

## Remissvar

### Remiss avseende promemorian "Sänkt mervärdesskatt på elektroniska publikationer"

Läromedelsföretagen har beretts tillfälle att avge yttrande över finansdepartementets promemoria Fi2018/03828/S2 avseende sänkt mervärdesskatt på elektroniska publikationer. Läromedelsföretagen välkomnar den föreslagna sänkningen av mervärdesskattesatsen på elektroniska publikationer. Läromedelsföretagen anser dock att det krävs tydligare uttalanden kring gränsdragningen gentemot elektroniska tjänster som inte omfattas av den reducerade skattesatsen. Eventuella gränsdragningssvårigheter kan leda till icke önskvärda effekter såsom komplex momshantering, snedvriden konkurrens samt i förlängningen en hämmad utveckling av effektiva och ändamålsenliga läromedel. Detta kan i sin tur få effekter på elevers inlärning och kunskapsnivå. Skolan står idag inför utmaningar med bland annat allt större klasser och elever med olika förutsättningar och bakgrund. Det tillsammans med den pågående allmänna digitala utvecklingen leder till att digitalisering av läromedel går snabbt även om syftet fortfarande är att vara ett läromedel i skolan på samma sätt som böcker alltid varit. För att undvika eventuella gränsdragningssvårigheter anser Läromedelsföretagen att syftet med en

specifik digital produkt borde beaktas vid bedömningen av om den digitala produkten ska omfattas av den reducerade skattesatsen. Fysiska läromedel som används i skolor omfattas redan idag av den reducerade skattesatsen. Då digitala läromedel har samma syfte som dagens fysiska motsvarigheter anser Läromedelsföretagen att digitala läromedel endast i undantagsfall ska omfattas av den högre skattesatsen istället för den reducerade skattesatsen.

## Sammanfattning

- Läromedelsföretagen välkomnar förslaget avseende sänkt moms på e-publikationer.
- Läromedelsföretagen efterfrågar en tydlig lagstiftning som inte lämnar utrymme för bedömningssvårigheter. Otydlig lagstiftning riskerar att leda till komplex momshantering och en oförutsägbarhet för de skattskyldiga. En konsekvens av det kan bli att konkurrensen inom läromedelsbranschen rubbas och att läromedelsutvecklingen hämmas. I ett längre perspektiv kan detta få effekter på elevers inläring och kunskapsnivå.
- Läromedelsföretagen anser att det finns risk för att syftet med förslaget inte uppnås ifall vissa digitala läromedel inte omfattas av den reducerade skattesatsen.
- Läromedelsföretagen anser att en närmare utredning kring hur den föreslagna regleringen påverkar läromedel för nyanlända måste företas.
- En närmare utredning kring hur förslaget påverkar läromedel för personer med särskilda behov måste göras. Läromedelsföretagen anser att det vore stötande ifall digitala läromedel får en högre skattesats då dessa digitaliseras för att på bästa sätt möta de särskilda behov som vissa elever kan ha.
- Lagstiftaren borde närmare utreda utvecklingen inom läromedelsbranschen. Inom en snar framtid kommer en väldigt stor del av läromedlen vara digitala. Det vore inte gynnsamt för skolbranschen ifall den riskerar att drabbas av extra momskostnader p.g.a. att digitala läromedel inte omfattas av den reducerade skattesatsen. Dyrare läromedel kan i längden få en negativ påverkan på såväl elevinläring som samhällsutvecklingen i stort.
- Läromedelsföretagen föreslår att särskilda övergångsbestämmelser införs. Tillhandahållanden av digitala läromedel där skattskyldigheten inträder 2019-05-01 eller senare bör omfattas av den reducerade skattesatsen.

- Läromedelsföretagen är öppna för ytterligare dialog med lagstiftaren genom exempelvis ett personligt möte.

## Inledning

I promemorian föreslås att skattesatsen på produkter som tillhandahålls på elektronisk väg och som motsvarar bl.a. böcker, tidningar och tidskrifter samt även bilderböcker, målarböcker och ritböcker för barn ska sänkas till 6 procent. Förslaget föräns av att Europeiska unionens råd i november 2018 antog ett ändringsdirektiv som utökar medlemsstaternas möjligheter att tillämpa reducerade skattesatser på sådana tillhandahållanden som nämns i punkten 6 i bilaga III av mervärdesskattedirektivet.<sup>1</sup> Tidigare har medlemsstaterna inte kunnat tillämpa reducerad skattesats på nyss nämnda tillhandahållanden om dessa tillhandahållanden skett på elektronisk väg. Efter antagandet av ändringsdirektivet kan medlemsstaterna tillämpa en reducerad skattesats på nu diskuterade tillhandahållanden även när dessa tillhandahållanden sker på elektronisk väg.

## Kommentarer på förslaget

### *Förslagets syfte*

Tanken bakom förslaget är bl.a. att minska den snedvridning av konkurrensen som uppstår när liknande produkter beskattas olika beroende på om de tillhandahålls i fysisk form eller på elektronisk väg. Läromedelsföretagen ställer sig positiva till att lagstiftaren i enlighet med promemorian vill åtgärda denna snedvridning. Utan ytterligare konkretisering av den reducerade skattesatsens tillämpningsområde ser dock Läromedelsföretagen att det finns risk för att syftet med förslaget inte uppnås.

Idag är en stor del av de läromedel som tillhandahålls helt eller delvis digitaliserade. De digitala läromedlen är ofta mer eller mindre textbaserade och innehåller utvecklade funktioner som är tänkta att såväl förenkla inlärningen för eleverna som förenkla undervisningen för lärarna. Det förekommer att de digitala läromedlen i stora delar är baserade på fysiska

---

<sup>1</sup> 2006/112/EG

förlagor som redan idag omfattas av den reducerade skattesatsen, men det är även vanligt att de digitala läromedlen inte har någon fysisk förlaga alls.

Läromedelsföretagen anser att digitala läromedel i så stor utsträckning som möjligt bör omfattas av den reducerade skattesatsen, detta framförallt mot bakgrund av att de digitala läromedlen är tänkta att fylla samma användningsområde, syfte och funktion som fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker. Digitala läromedel är att likna vid fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker, med den skillnaden att digitala läromedel är paketerade i annat format, har en mer interaktiv layout, och är mer anpassade för ett effektivt lärande.

Det digitala läromedlet är ofta anpassat efter den åldersgrupp som läromedlet riktar sig till. Digitala läromedel för grundskolans årskurser 1-3 skiljer sig i stora delar från digitala läromedel för grundskolans årskurser 7-9, trots att syfte, funktion och användningsområde för båda typer av läromedel är detsamma. För att effektivisera lärandet är det t.ex. nödvändigt att ha skillnader i exempelvis layout, design och textomfång baserat på vilken åldersgrupp det digitala läromedlet riktar sig till. Elever i olika åldrar behöver olika stimulans i sitt lärande. Detta innebär exempelvis att digitala läromedel som riktar sig till yngre elever ofta innehåller mer bilder och rörligt videomaterial än andra läromedel. I grunden innehåller dock dessa läromedel exakt samma sak som fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker, med den skillnaden att innehållet är paketerat i annat format för att stimulera lärandet.

Vidare är det i dagsläget inte ovanligt att digitala läromedel, förutom videoinnehåll, även innehåller integrerade funktioner som exempelvis låter lärare och elever kommunicera direkt med varandra genom läromedlet. Det kan även röra sig om digitala läromedel som är tänkta att fungera som "anpassningsbara övningsböcker" exempelvis glos-applikationer och liknande. Enligt Läromedelsföretagen förklarar inte dessa integrerade funktioner de digitala läromedlens användningsområde och syfte. Användningsområdet och syftet är fortfarande detsamma som för fysiska läro- och övningsböcker. Sådana läromedel borde av denna anledning, enligt Läromedelsföretagen, omfattas av den reducerade skattesatsen. Läromedelsföretagen anser det därför vara viktigt att det tydliggörs att de nu beskrivna läromedlen omfattas av den reducerade skattesatsen för att undvika tolkningssvårigheter.

Precis som anförts i både prop. 2001/02:45<sup>2</sup> och den remitterade promemorian är lärande och läsande ytterst en fråga om demokrati och möjligheten att ta plats i samhället. Det vore enligt Läromedelsföretagen

---

<sup>2</sup> Prop. 2001/02:45, Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.

olyckligt ifall den föreslagna lagstiftningen får till följd att digitala läromedel som är tänkta att, liksom fysiska böcker, värna om demokratin och den enskildes rätt att ta plats i samhället, beskattas på annat sätt än liknande produkter med samma syfte. Detta gör sig än mer gällande om man beaktar att de digitala läromedlen även är tänkta att fylla samma funktion och användningsområde som fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker.

För det fall inte samtliga digitala läromedel med samma syfte, användningsområde och funktion som motsvarande fysiska produkter kan anses omfattas av den reducerade skattesatsen ställer sig Läromedelsföretagen frågande till om den föreslagna lagstiftningen kan anses uppfylla sitt syfte, d.v.s. att utjämna den konkurrenssnedvridning som uppstår när liknande produkter beskattas olika beroende på om de tillhandahålls på elektronisk väg eller i fysisk form.

### *Gränsdragningssvårigheter och ett förslag på lösning*

Läromedelsföretagen anser att det mot bakgrund av promemorian finns en betydande risk att lagen blir svårtillämpad. Utan närmare specificering av vilka digitala läromedel som kan anses motsvara fysiska produkter som idag beskattas med den reducerade skattesatsen kommer gränsdragningssvårigheter medföra att den reducerade skattesatsen tillämpas godtyckligt. Det följer av promemorian att digitala läromedel med samma innehåll, funktion och användningsområde som fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker ska omfattas av den reducerade skattesatsen. Vad som närmare avses med dessa kriterier framgår inte av promemorian. Utan närmare konkretiserade förslag avseende hur dessa kriterier ska tillämpas på digitala läromedel är det oundvikligt att liknande digitala läromedel kommer beskattas olika beroende på vem som tillhandahåller läromedlet och den momsmässiga bedömning som nämnda tillhandahållare gör. Som berörs nedan kan detta medföra oönskade konsekvenser såväl inom läromedels- som skolbranschen. Vidare riskerar det sagda att leda till att lagstiftningen inom en relativt snar framtid får anses utdaterad, om den inte anpassas till den digitala utveckling vi står inför.

Avseende de kriterier som ska vara avgörande vid tillämpningen av den reducerade skattesatsen vill Läromedelsföretagen framhålla att syftet med den aktuella produkten bör tillmätas stor betydelse. Läromedel, oberoende av om dessa är digitala eller ej, fyller precis samma syfte, d.v.s. att värna om lärandet, läsandet och kunskapsnivån i samhället. I och med att syftet är detsamma oavsett läromedlets utformning innebär detta att såväl fysiska som digitala läromedel riktar sig mot samma kunder, nämligen skolorna. Enligt Läromedelsföretagen skulle användandet av ett bedömningskriterium som innebär att syftet med en viss produkt beaktas

kunna medföra att samtliga läromedel som konkurrerar på samma marknad ur ett momsmässigt perspektiv behandlas lika. Läromedelsföretagen förespråkar därför att lagstiftaren vidare utreder möjligheten att använda sig av ett "syfteskriterium" liknande det som beskrivits ovan vid bedömningen av om en viss produkt ska omfattas av den reducerade skattesatsen eller ej.

Vidare följer det av punkt 6 i bilaga III av momsdirektivet att digitala läromedel som helt eller huvudsakligen består av videoinnehåll inte kan omfattas av den reducerade skattesatsen. Vad som avses med helt eller huvudsakligen framgår inte av promemorian. Digitala läromedel kan ofta liknas vid en kombination av fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker. Promemorian ger ingen som helst vägledning i frågan hur den reducerade skattesatsen ska tillämpas på nu diskuterade digitala läromedel. För att undvika godtycklighet i gränsdragningen mellan digitala läromedel som huvudsakligen består av respektive huvudsakligen inte består av videoinnehåll måste lagstiftaren närmare precisera vilka kriterier som är relevanta vid bedömningen.

Om gränsdragningen mellan digitala läromedel som omfattas av den reducerade skattesatsen och digitala läromedel som ej omfattas av den blir alltför komplex riskerar detta att få ödesdiga konsekvenser för konkurrensen inom läromedelsbranschen samt även på kostnaderna inom skolbranschen. Mer om detta nedan.

### *Konsekvenser av gränsdragningssvårigheter inom läromedelsbranschen*

För att undvika gränsdragningssvårigheter är det viktigt att det tydligt framgår att samtliga typer av digitala läromedel som är tänkta att fylla fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböckers användningsområde omfattas av den reducerade skattesatsen, detta oberoende av hur det digitala läromedlet är uppbyggt och hur utvecklade funktioner som läromedlet innehåller.

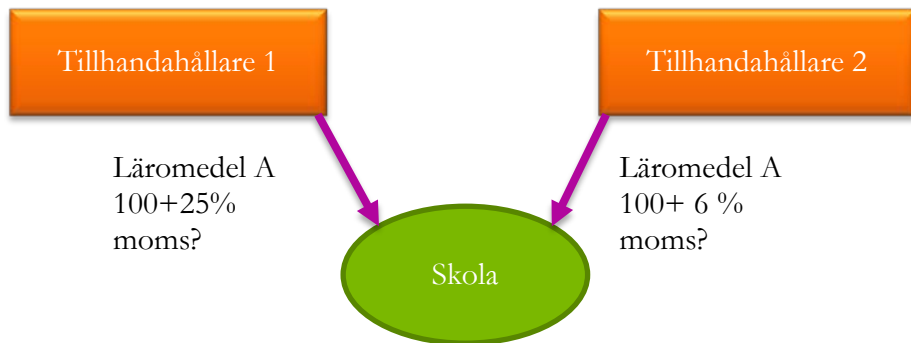
Läromedelsföretagen förstår att det mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet inte är möjligt att tillämpa den reducerade skattesatsen på elektroniska tillhandahållanden som huvudsakligen består av videoinnehåll och hörbar musik. Denna begränsning bör dock, som nämnts, enligt Läromedelsföretagen tydligt konkretiseras av lagstiftaren. Dagens digitala läromedel består ofta i större eller mindre utsträckning av videoinnehåll och andra funktioner som är tänkta att komplettera de textbaserade delarna av det digitala läromedlet. Dessa digitala läromedel har samma användningsområde som fysiska läromedel och andra digitala läromedel utan eller med endast mindre inslag av videoinnehåll. Utan

närmare riktlinjer kring begränsningens tillämpningsområde kan det uppstå bedömningssvårigheter inom läromedelsbranschen. Om gränsdragningen mellan digitala läromedel som omfattas av den reducerade skattesatsen och digitala läromedel som inte omfattas av den blir alltför komplex kan detta leda till att liknande digitala läromedel ur ett momsmässigt perspektiv behandlas olika. Detta skulle leda till en oönskad konkurrenssnedvridning inom läromedelsbranschen.

Som ovan nämnts finns det enligt Läromedelsföretagens mening risk för att den tänkta regleringen rubbar konkurrensen inom läromedelsbranschen. Detta trots att den föreslagna regleringen har till syfte att minska konkurrenssnedvridningen som uppstår när liknande produkter beskattas olika beroende på om de tillhandahålls på fysisk eller elektronisk väg. För det fall inte vissa digitala läromedel kan omfattas av den reducerade skattesatsen finns det risk för att enskilda läromedelstillhandahållare som inte kan tillämpa den reducerade skattesatsen missgynnas just p.g.a. skattesatsen, detta trots att tillhandahållarens läromedel är tänkt att fylla exakt samma användningsområde, funktion och syfte som andra tillhandahållares läromedel som omfattas av den reducerade skattesatsen. Vidare finns det risk för att läromedelsutvecklingen hämmas mot bakgrund av att en enskild läromedelstillhandahållare inte vill utveckla sådana läromedel som inte omfattas av den reducerade skattesatsen då detta medför en klar konkurrensnackdel i förhållande till andra tillhandahållare av läromedel. Ifall läromedelsutvecklingen hämmas kan detta i längden få konsekvenser på elevernas inläring.

Det vore förödande för konkurrensen inom läromedelsbranschen ifall tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen blir otydligt och liknande digitala läromedel beskattas på olika sätt beroende på att enskilda tillhandahållare gör olika bedömningar avseende tillämplig skattesats. Blir tillämpningsområdet oklart riskerar även detta att påverka den redan hårt ansatta skolbranschen. Då skolor är undantagna från momsplikt kan inte dessa göra avdrag för den "extra" moms som tas ut ifall en enskild tillhandahållare av försiktighetsskäl gör bedömningen att ett specifikt läromedel omfattas av normalskattesatsen 25 procent. Den extra momsen stannar istället som en kostnad i skolan. Ett oklart tillämpningsområde måste också av denna anledning undvikas.

Nedan illustreras den situationen att t.ex. en rektor för en skola eller en läromedelsansvarig person i en kommun försätts i en situation där olika läromedelsföretag bedömer skattesatsen för moms olika för ett läromedel med samma syfte och likartad utformning. Läromedelsföretagen anser att lagförslaget så långt det går ska förhindra att denna situation uppstår. Det kräver tydligare uttalanden från lagstiftaren.



Läromedelsföretagen vill även påtala bristen i att lagförslagets eventuella konsekvenser på skolbranschen i stort inte tas upp i promemorian. Allt flera läromedel är digitala. Om digitala läromedel i stor utsträckning kommer att omfattas av normalskattesatsen innebär detta att läromedel generellt kommer att bli dyrare för skolorna. Det torde inte vara syftet med lagändringen.

#### *Läromedel för nyanlända*

Digitala läromedel för nyanlända kan innehålla video- och bildinnehåll. Tidigare fysiska läro-, övnings-, rit-, och målarböcker ersätts i allt större utsträckning av digitala läromedel med omfattande videoinnehåll då dessa digitala läromedel anses vara mer effektiva för de nyanländas inläring och integration. De digitala läromedlen är precis som redan anförts tänkta att fylla samma användningsområde och syfte som fysiska förlagor som omfattas av den reducerade skattesatsen. Det vore enligt Läromedelsföretagen anmärkningsvärt ifall läromedel för nyanlända behandlas annorlunda mot bakgrund av att digitala läromedel för nyanlända består av en större del videoinnehåll. Läromedelsföretagen anser att det närmare måste utredas hur den föreslagna regleringen påverkar digitala läromedel för nyanlända i förhållande till digitala läromedel för exempelvis grund- och gymnasieskolor.

#### *Läromedel för personer med särskilda behov*

Vidare anser Läromedelsföretagen att det finns risk för att digitala läromedel för personer med särskilda behov av olika slag behandlas olika i jämförelse med läromedel för personer utan särskilda behov. I dagens skola finns förutom elever med diagnostiserade och konstaterade behov av särskilda läromedel, även elever där digitalisering leder till att lärandet får en helt annan effekt än med traditionella böcker. Läromedelsföretagen anser att det är viktigt att skattesatsfrågan inte bromsar denna positiva utvecklingen av läromedel i skolan.



Specialpedagogiska myndigheten framhåller vikten av särskilt anpassade läromedel<sup>3</sup>. Beroende på behov kan ett individuellt anpassat digitalt läromedel innehålla omfattande funktioner och videoinnehåll som skulle kunna medföra att läromedlet inte omfattas av den reducerade skattesatsen. Det vore enligt Läromedelsföretagens mening stötande ifall individuellt anpassade digitala läromedel för personer med särskilda behov omfattas av skattesatsen 25 procent samtidigt som digitala läromedel till elever som går på samma skola omfattas av den reducerade skattesatsen.

Läromedelsföretagen vill än en gång framhålla att digitala läromedel generellt är mer anpassningsbara än vanliga fysiska läromedel. Detta innebär att fler elever med särskilda behov kan använda sig av de digitala läromedlen utan att dessa är specifikt anpassade utefter elevens särskilda behov. Det vore enligt Läromedelsföretagen olyckligt ifall digitala läromedel som erbjuder ett effektivt lärande för såväl elever med som utan särskilda behov inte kan omfattas av den reducerade skattesatsen.

Läromedelsföretagen anser att promemorian inte tar upp hur förslaget skulle kunna slå mot läromedel anpassade för elever med särskilda behov och förespråkar därför att en närmare utredning kring detta görs.

### *Läromedel för yrkesverksamma*

På marknaden finns det ett antal databaser riktade mot professionella yrkesutövare, exempelvis inom ämnesområdena juridik, redovisning och medicin. Sådana databaser innehåller dels e-böcker dels annat referensmaterial, såsom lagtexter, förarbeten och riktlinjer inom ämnesområdet ifråga. Sådana databaser behandlas inte uttryckligen i promemorian. Läromedelsföretagen konstaterar att ett sådant tillhandahållande av information till dess innehåll, funktion och användningsområde motsvarar det som skulle gälla för tryckta produkter i form av t.ex. ett referensbibliotek. Dessa elektroniska publikationer ska därför omfattas av den reducerade skattesatsen.

### *Framtida utveckling och konsekvenser för skolbranschen*

Läromedelsföretagen vill även framhålla att utvecklingen av läromedel sker i snabb takt. Läromedel blir allt mer digitaliserade och det tillkommer fler och fler funktioner, såsom exempelvis videoinnehåll, som skiljer digitaliserade läromedel från vanliga traditionella läromedel i form av fysiska läro-, övnings- rit- och målarböcker.

---

<sup>3</sup> <https://www.spsm.se/>

Läromedelsföretagen förutspår att fysiska läro-, övnings-, rit- och målarböcker i framtiden kommer få stå tillbaka till förmån för digitaliserade läromedel då digitaliserade läromedel bl.a. är mer anpassningsbara. Det vore enligt Läromedelsföretagen mindre tillfredsställande ifall framtidens läromedel inte skulle omfattas av den reducerade skattesatsen när dessa läromedel är tänkta att fylla exakt samma syfte, funktion och användningsområde som dagens fysiska motsvarigheter.

Då läromedelsköparna bl.a. är skolor utan avdragsrätt för moms och utan rätt till momskompensation kan en utveckling som medför att läromedel inte omfattas av den reducerade skattesatsen, så som nämnts ovan, även leda till att den redan ekonomiskt hårt ansatta skolbranschen blir än mer ansatt. En sådan utveckling vore enligt Läromedelsföretagen direkt olycklig.

Utifrån ovan anser Läromedelsföretagen att det är av största vikt att utvecklingen inom läromedelsbranschen kartläggs närmare så att den reducerade skattesatsen även kan tänkas omfatta framtida läromedel.

### *Övergångsbestämmelser*

I promemorian föreslås inga särskilda övergångsbestämmelser, utan tanken är att tillhandahållanden av digitala läromedel för vilka skattskyldighet inträder innan 1 juli 2019 ska beskattas med 25 procent.

Läromedelsföretagen föreslår att det i övergångsbestämmelser regleras att den reducerade skattesatsen ska tillämpas på tillhandahållanden av digitala läromedel för vilka skattskyldighet inträder 2019-05-01 eller senare.

Flera upphandlare av digitala läromedel, företrädesvis skolor, har sin högsäsong under senvår/försommar. Under denna period upphandlas digitala läromedel som ska användas under skolåret HT 19-HT 20 eller det halva skolåret HT 19. Om det digitala läromedlet tillhandahålls/förskottsbetalas innan 2019-07-01 innebär detta att en skattesats om 25 procent ska tillämpas på dessa upphandlingar. Tillhandahålls/förskottsbetalas läromedlet efter 2019-07-01 omfattas upphandlingen istället av den reducerade skattesatsen. Det vore enligt Läromedelsföretagens mening inte lämpligt att tillämpa olika skattesatser på upphandlingar av digitala läromedel som hänför sig till undervisning under samma period (HT19-HT20 eller HT19). Av denna anledning anser Läromedelsföretagen att en övergångsbestämmelse i enlighet med det ovan anförda borde införas.

### *Övrigt*

Enligt promemorian "bör inte krävas att innehållet ursprungligen publicerats i tryckt form[...]". Läromedelsföretagen anser att detta bör förtydligas på ett sådant sätt att det tydligt framgår att det inte krävs en fysisk förlaga för att kunna tillämpa den reducerade skattesatsen. Så är redan fallet i dag, och med hänsyn till den digitala utvecklingen lär det bli än mer vanligt förekommande att en publikation endast produceras i digitalt format.

Läromedelsföretagen vill gärna närmare diskutera den förslagna regleringens påverkan på läromedelsbranschen. Av denna anledning anser Läromedelsföretagen att det vore fördelaktigt ifall lagstiftaren skulle kunna närvara vid ett möte med Läromedelsföretagen. Vid ett sådant möte skulle Läromedelsföretagen exempelvis kunna visa vilken typ av digitala läromedel som idag används inom branschen, samt vilken typ av utveckling som Läromedelsföretagen förutspår att branschen kommer genomgå de kommande åren.

Remissyttrandet har utarbetats av Lena Westfahl, Grant Thornton

Lund, dag som ovan

---

Jerker Fransson genom Kerstin Berglund

Tel 046 31 22 21  
Jerker.fransson@laromedelsforetagen.se