

Reparation och service av sportutrustning har inte ansetts utgöra sådana tjänster för vilka reducerad skattesats ska tillämpas. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Lagrum:

7 kap. 1 § tredje stycket 10 samt 3 kap. 11 a § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200); artikel 98.2 och bilaga III punkt 14 i direktiv 2006/112/EG.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget innehar en badmintonhall och hyr ut badmintonplaner på korttid och debiterar 6 procent mervärdesskatt på uthyrningen i enlighet med 3 kap. 3 § första stycket 11, 3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 mervärdesskattelagen. I badmintonhallen hyr bolaget ut idrottsutrustning i form av badmintonracketar, bollar och skor vid spel i badmintonhallen. Bolaget tillhandahåller även service i form av reparation och underhåll av racketar, som exempelvis kan vara omsträngningar av racketar. Servicen tillhandahålls vanligtvis personer som hyr bolagets badmintonbanor. Servicen utförs oftast i samband med att personerna hyr eller ska hyra en badmintonbana. Bolaget ställde följande frågor till nämnden.

Fråga 1. Ska ovanstående service (reparation och underhåll av racketar) beskattas med 6 procents mervärdesskatt?

Fråga 2. Om svaret på fråga 1 är nekande, blir svaret annorlunda om servicen tillhandahålls i samband med att personen som köper servicetjänsten hyr en badmintonbana och använder den racket som varit föremål för servicen för att spela på banan? Exempelvis om racketen går sönder under badmintonspelet och behöver strängas om för att kunna användas igen för att spela på badmintonbanan eller att racketen lämnas in för omsträngning innan den ska användas för spel på hyrd badmintonbana.

Skatterättsnämnden (2013-05-06, Svanberg, ordförande, Ohlson, Bohlin, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Wingren) yttrade:

Förhandsbesked – Frågorna 1 och 2 – En omsättning av servicetjänsten omfattas inte i någon av de omfrågade situationerna av bestämmelsen om reducerad skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 10 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. – Motivering – Rättsligt – Bestämmelser om skattesats finns i 7 kap. ML. Skatten ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, om inte annat följer av särskilda bestämmelser (jfr 7 kap. 1 § första stycket). En sådan bestämmelse avser omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket ML och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket i samma paragraf (jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 10). Enligt 3 kap. 11 a § första stycket undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enligt paragrafens andra stycke endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller – under viss förutsättning – av en ideell förening.

När en tjänst som definieras i undantagsbestämmelsen i 3 kap. 11 a § första stycket omsätts av någon annan, t.ex. en kommersiell aktör, och undantaget därför inte är tillämpligt, ska skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. – Av förarbetena till ML framgår att undantaget i 3 kap. 11 a § första stycket för tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten avser upplåtelse i samband därmed av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga (t.ex. uthyrning av baddräktar, badhanddukar, skridskor, racketar m.m.). Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar relevanta för den aktuella verksamheten till deltagarna, utgör försäljningen skattepliktig omsättning av varor med normal skattesats och omfattas således inte av undantaget respektive möjligheten att tillämpa reducerad skattesats (prop. 1996/97:10 s. 41). Skattefriheten förutsätter att tillhandahållandet sker genom anordnaren. Utrymmet för att tillämpa undantaget från skatteplikt är mycket begränsat och i huvudsak torde de olika typer av uthyrningsverksamhet som nämnts komma ifråga (a prop. s. 55). – Bestämmelser avseende undantag och reducerad skattesats inom idrottssområdet återfinns i artikel 132.1 m respektive 98.2 jämförd med punkterna 13 och 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). – Enligt artikel 132.1 m ska medlemsstaterna undanta vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. – Enligt artikel 134 i mervärdesskattedirektivet ska bl.a. artikel 132.1 m inte tillämpas när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras (led a) eller när det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (led b). – Enligt artikel 98.2 jämförd med punkt 14 i bilaga III i direktivet får en reducerad skattesats tillämpas i fråga om utnyttjande av sportanläggningar. – Av EU-domstolens dom i målet C-253/07 Canterbury Hockey Club m.fl. framgår bl.a. följande. De uttryck som används för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att de ord som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt. Nämda ord ska tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i direktivet, och därvid ska särskilt ratio legis vad beträffar undantaget i fråga beaktas (p. 17). Ändamålet med artikel 13 A i direktivet är att vissa verksamheter av allmänintresse ska undantas från mervärdesskatteplikt (p. 18). Vad beträffar idrottslig eller fysisk träning, såsom verksamhet av allmänintresse, har undantaget i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet till syfte att uppmuntra denna typ av verksamhet, men innehåller inte någon bestämmelse som innebär att alla tjänster som är kopplade till sådan verksamhet generellt undantas från mervärdesskatteplikt (p. 19). – Vidare har EU-domstolen i målet C-150/99 Stockholm Lindöpark AB anmärkt att tjänster som har samband med sport- eller idrottsutövning i görligaste

mån ska kvalificeras utifrån en samlad bedömning. – Skatterättsnämndens bedömning – Frågorna 1 och 2 – Bolaget bedriver såväl korttidsuthyrning av badmintonplaner som uthyrning av idrottsutrustning. Dessutom tillhandahåller bolaget underhålls- och reparationstjänster i form av den omfrågade servicetjänsten. Tjänsten tillhandahålls kunder såväl i anslutning till att kunden hyr en bana för spel som i situationer då det inte föreligger ett sådant samband. Servicetjänsten tar i regel flera dagar att utföra. Detta gäller även i de fall tjänsten erbjuds kunden i samband med hyra av bana. – Frågan huruvida servicetjänsten omfattas av den reducerade skattesatsen 6 procent bör enligt Skatterättsnämndens mening bedömas med ledning av om tjänsten kan anses utgöra en sådan tjänst med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. – Oberoende av vilken tolkning som ska ges uttrycket ”tjänster med nära anknytning till” i artikel 132.1 m förutsätts i alla händelser att tillhandahållandet i enlighet med artikel 134 a är absolut nödvändigt för den idrottsliga eller fysiska träningen (för motsvarande resonemang, se t.ex. EU-domstolens mål C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, p. 25 och C-253/07 Canterbury Hockey Club, p. 22). Enligt Skatterättsnämndens mening framstår tillhandahållandet av servicetjänsten, vid en samlad bedömning av omständigheterna kring tillhandahållandet, inte som en transaktion som är absolut nödvändig för att den idrottsliga verksamhet som bedrivs på bolagets banor ska kunna utövas. Ett restriktivt synsätt har stöd även i de ovan nämnda förarbetena till ML. – Vid sådant förhållande har servicetjänsten inte ett sådant omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga aktiviteten som krävs för att en omsättning av tjänsten ska kunna omfattas av den reducerade skattesatsen. Vad nu anförts gäller för båda de omfrågade situationerna. – Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed.

X AB överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att bolagets tillhandahållande av vissa servicetjänster skulle omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent, eller i vart fall att detta skulle gälla när tjänsterna tillhandahölls personer som hyrde badmintonbanor av bolaget. Bolaget yrkade vidare att förhandsavgörande inhämtades från EU-domstolen angående tolkningen av uttrycket tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. Slutligen yrkade bolaget ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anförde bl.a. följande. För personer som hyr bolagets badmintonbanor är service i form av reparation och underhåll av racketar en direkt förutsättning för att kunna spela badminton. Det föreligger därmed ett omedelbart samband med idrottsutövandet. Att samma typ av service möjligtvis kan köpas hos företag som inte tillhandahåller idrottstjänster saknar betydelse. Aktuella bestämmelser i ML är inte utformade som konkurrensbestämmelser som anger att den lägre skattesatsen endast får tillämpas om det inte snedvrider konkurrensen. I artikel 132.1 m mervärdesskattedirektivet anges att tjänsterna ska ha nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning medan det i mervärdesskattelagen anges att tjänsterna ska ha ett

omedelbart samband med idrottsutövande. Av EU-domstolens dom i mål C-18/12 *Město Žamberk* framgår att direktivbestämmelsen har ett vitt tillämpningsområde.

Skatteverket ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-09-10, Melin, Sandström, Hamberg, Nymansson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Frågan i målet är om de av bolaget tillhandahållna tjänsterna i form av reparation och underhåll av badmintonracketar ska beskattas med normalskattesatsen 25 procent eller med den reducerade skattesatsen 6 procent. För att den lägre skattesatsen ska vara tillämplig krävs enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 jämfört med 3 kap. 11 a § första stycket ML att tjänsterna ska anses ha ett omedelbart samband med utövandet av idrottslig verksamhet.

Vid bedömningen av vilka tjänster som enligt de angivna bestämmelserna bör kunna tillhandahållas med reducerad skattesats ska beaktas mervärdesskattedirektivets regler om skattesatser. Som Skatterättsnämnden angivit får enligt artikel 98.2 jämförd med punkt 14 i bilaga III till direktivet reducerad skattesats tillämpas i fråga om utnyttjande av sportanläggningar. Denna bestämmelse om reducerad skattesats är annorlunda utformad än direktivbestämmelsen i artikel 132.1 m, som avser undantag från skatteplikt för idrottstjänster som tillhandahålls av vissa skattskyldiga.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan direktivets regel om reducerad skattesats för utnyttjande av sportanläggningar inte anses inrymma tjänster som avser service m.m. av sportutrustning. Mervärdesskattelagens bestämmelser om skattesats för tjänster som har omedelbart samband med utövandet av idrottslig verksamhet är allmänt hållna och ska inte ges en vidare tolkning än direktivet ger utrymme för. De i målet aktuella servicetjänsterna kan därför inte anses omfattade av de svenska bestämmelserna om reducerad skattesats. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas.

Den i målet aktualiserade frågan om tolkningen av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet är inte av betydelse för bedömningen i målet. Det saknas anledning att inhämta förhandsavgörande.

Av 20 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor framgår att möjligheten till ersättning enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) avser endast mål och ärenden om förhandsbesked där ansökningsingetts av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Bolagets ersättningsyrkande ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Mål nr 3946-13, föredragande Engsbråten