

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
1990-17

meddelad i Stockholm den 5 juni 2019

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

Srf konsulterna AB, 556099-2520  
Klarabergsgatan 33  
111 21 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 6 april 2017 i ärende dnr 24-16/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att de aktuella tjänsterna ska anses omsatta utomlands och att svensk mervärdesskatt därför inte ska påföras.

## **BAKGRUND**

1. I vilket land mervärdesskatt ska betalas för tillhandahållande av en tjänst styrs av var tjänsten anses omsatt. Tjänster som tillhandahålls en beskattningsbar person anses i allmänhet omsatta där den beskattningsbara personen har sätet för sin

Dok.Id 205468

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe. En tjänst i form av tillträde till ett evenemang anses dock omsatt i det land där evenemanget äger rum, oavsett var köparen är etablerad.

2. Genom en ansökan om förhandsbesked ville Srf konsulterna AB få veta om fem-dagarskurser i redovisning som äger rum i andra EU-länder ska anses omsatta i Sverige och svensk mervärdesskatt därmed ska debiteras.
3. Av ansökan om förhandsbesked framgår följande. Bolaget, som är helägt av en branschorganisation för redovisnings- och lönekonsulter, tillhandahåller fristående kurser i redovisning till organisationens medlemmar och till andra. Köparna är beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige. Vissa av kurserna äger rum på konferensanläggningar i andra EU-länder. Kurserna är uppdelade på fem dagar, med en dags uppehåll i mitten. För deltagande krävs att registrering och godkännande sker före kursstart. Bolaget får härigenom tillgång till uppgifter om deltagarnas identitet, såsom namn, adress, personnummer eller organisationsnummer. Betalning sker i förskott.
4. Skatterättsnämnden ansåg att kurserna skulle anses omsatta i Sverige med följande motivering. Den normala betydelsen av uttrycket tillträde är rätten att komma in på ett område. De tjänster som avses i ansökan har dock inte karaktären av en rätt att besöka eller vistas på de platser där kurserna äger rum, utan snarare av en rätt att delta i viss undervisning. Kursavgiftens huvudsakliga egenskap är därför inte att ge rätt till tillträde till evenemang. En sådan tolkning ligger i linje med bestämmelsernas syfte, dvs. att undantagsregeln om tillträde till evenemang ska tillämpas i de fall då det vore opraktiskt att tillämpa huvudregeln om beskattning i det land där köparen är etablerad.
5. Högsta förvaltningsdomstolen har inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 14–21 nedan.

# DOM

Mål nr  
1990-17

## YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar, efter att ha tagit del av EU-domstolens dom, att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att kurserna ska anses omsatta utomlands.
7. *Srf konsulterna* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför att konkurrensen snedvrids på grund av den ökade administrativa börda som uppkommer för både utbildningsanordnarna och kursdeltagarna om kurserna anses omsatta i det EU-land där de äger rum.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

8. Frågan i målet är var tjänster i form av femdagarskurser i redovisning som äger rum i andra EU-länder än Sverige och som tillhandahålls beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här ska anses omsatta.

### Rättslig reglering

9. Enligt 1 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska mervärdesskatt betalas till staten vid skattepliktig omsättning av tjänster inom landet.
10. Bestämmelser om när en tjänst ska anses omsatt inom landet finns i 5 kap. ML. Enligt 1 § första stycket ska all annan omsättning anses som omsättning utomlands.
11. En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person är enligt 5 kap. 5 § första stycket omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet

för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Bestämmelsen motsvaras av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

12. Av 5 kap. 11 a § ML framgår att en tjänst i form av tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållande eller liknande evenemang, såsom mässor och utställningar, som tillhandahålls en beskattningsbar person, är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet.
13. Tjänster av det slag som anges i artikel 53 i direktivet ska enligt artikel 32.1 i genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 omfatta tillhandahållande av tjänster vars huvudsakliga egenskap består i att ge rätt till tillträde till ett evenemang i utbyte mot en biljett eller betalning, inklusive betalning i form av ett abonnemang, en säsongsbiljett eller en periodisk avgift. Av artikel 32.2 c i genomförandeförordningen framgår att artikel 32.1 ska tillämpas särskilt med avseende på tillträdesrätten till evenemang av pedagogiskt eller vetenskapligt slag såsom konferenser och seminarier.

#### **Förhandsavgörande från EU-domstolen**

14. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande fråga. Ska begreppet tillträde till evenemang i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att det omfattar en tjänst i form av en femdagarskurs i redovisning som enbart tillhandahålls beskattningsbara personer och som förutsätter att registrering och betalning sker i förväg?
15. EU-domstolen besvarade frågan genom dom i mål C-647/17 (EU:C:2019:195).
16. EU-domstolen framhöll inledningsvis att den allmänna regeln för att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster till beskattningsbara personer i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet inte har företräde framför den särskilda bestämmelsen i

artikel 53. Sistnämnda artikel ska alltså inte anses utgöra ett undantag som ska tolkas restriktivt (punkterna 20–22).

17. EU-domstolen konstaterade sedan att de aktuella kurserna, som förutsätter att de beskattningsbara personerna närvarar rent fysiskt, ingår i kategorin pedagogiska evenemang i den mening som avses i artikel 32 i genomförandeförordningen (punkt 25). Tillträde till seminarierna mot betalning av en avgift förutsätter att det finns en möjlighet att närvara vid och delta i seminarierna. Ett sådant deltagande har därmed ett nära samband med tillträdet till seminarierna. Den åtskillnad som Skatterättsnämnden har gjort mellan rätten att komma in på ett område och rätten att delta i en specifik kurs kan därför inte godtas (punkt 27).
18. Enligt domstolen ska platsen för tillhandahållande av sådana kurser som är aktuella i målet således fastställas på grundval av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet (punkt 30). En sådan tolkning skulle visserligen kunna medföra en ökad administrativ börda för vissa företag, vilket ska undvikas enligt skäl 6 i direktiv 2008/8/EG varigenom artiklarna 44 och 53 i mervärdesskattedirektivet fick sin nuvarande lydelse. Av fast rättspraxis framgår emellertid att ingressen till en unionsrättsakt inte är juridiskt bindande och således inte kan åberopas till stöd för att göra undantag från bestämmelserna i den aktuella rättsakten eller för att tolka dem på ett sätt som uppenbart strider mot deras lydelse (punkterna 31 och 32).
19. Domstolen fann slutligen att den omständigheten att registrering och betalning sker i förväg är ovidkommande för tillämpningen av artikel 53 i direktivet (punkt 35).
20. EU-domstolen besvarade därefter den ställda frågan på följande sätt.
21. Artikel 53 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att begreppet tillträde till evenemang omfattar en tjänst – såsom den i det nationella målet aktuella tjänsten – i form av en femdagarskurs i redovisning som enbart tillhandahålls beskattningsbara personer och som förutsätter att registrering och betalning sker i förväg.

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

22. Genom EU-domstolens dom är det klarlagt att de tjänster som avses i ansökan om förhandsbesked omfattas av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet och därmed av 5 kap. 11 a § ML. Tjänsterna ska alltså anses omsätta utomlands. Förhandsbeskedet ska därför ändras.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.