

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
35-19

meddelad i Stockholm den 23 september 2019

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: BB

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 6 december 2018 i ärende dnr 13-18/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 209791

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

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

**Telefax**  
08-561 678 20

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

**BAKGRUND**

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För bl.a. tjänster som avser förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent.
2. AA arrangerar forsränningsturer i Indalsälven i västra Jämtland. En sådan tur, benämnd Medelsvår forsränning i Tångböleströmmarna, går till på följande sätt. Turen genomförs i ett Natura 2000-område – älvsträckan mellan Ånnsjön och Gevsjön – och leds av en guide som ansvarar för säkerhet och information till deltagarna. Utrustning såsom hjälm, flytväst och vådräkt ingår i priset för turen liksom kaffe och smörgås. Turen inleds med att guiden hälsar deltagarna välkomna samt beskriver sträckan och hur turen kommer att genomföras varpå deltagarna får utrustning samt en säkerhetsgenomgång. Guiden paddlar ut på Ånnsjön och berättar om fjällvärlden och deltagarna tränar olika paddelkommandon. Därefter går båtarna med motor över Ånnsjön till Landverk där man stannar till vid en hållristning. Sedan den första forsen passerats går man återigen för motor till den andra forsen. Därefter tar man en paus och fortsätter sedan färden med paddling på både strömmande och lugna partier till den tredje forsen. I samband med detta ser man bl.a. rasbranter från vårfloden 1995. I den sista kurvan ges deltagarna möjlighet att forssimma.
3. AA ansökte om förhandsbesked för att få veta om forsränningsturen är en sådan tjänst avseende förevisning av naturområden m.m. som omfattas av reducerad skattesats.
4. Skatterättsnämnden ansåg att forsränningsturen utgör ett enda sammansatt tillhandahållande där aktiviteten forsränning är överordnad övriga inslag samt att tjänsten inte utgör sådan förevisning av naturområden m.m. som omfattas av den reducerade skattesatsen. Turen har främst karaktär av äventyr och enligt nämnden är det också det äventyrliga inslaget som deltagarna framför allt efterfrågar.

# DOM

Mål nr  
35-19

## **YRKANDEN M.M.**

5. AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att forsränningsturen omfattas av reducerad skattesats samt anför följande.
6. Det naturområde som turen äger rum i kan endast svårligen förevisas på något annat sätt än genom forsränning. Endast cirka 45 minuter av turens totalt fyra timmar tillbringas i de tre forspartierna. Övrig tid ägnas åt förberedelser, aktiv guidning, genomgångar och pauser. Under turen förekommer också observationer av djur såsom rovfåglar och bäver. Till detta kommer att erfarenheten av forsränningen ger besökarna en ny och djupare insikt om de starka naturkrafter som under årtusenden format landskapet.
7. *Skatteverket* anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### **Frågan i målet**

8. Frågan i målet är om en guidad forsränningstur är en sådan tjänst avseende förevisning av naturområden m.m. som omfattas av reducerad skattesats.

### **Rättslig reglering m.m.**

9. Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas skatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Av tredje stycket 8 framgår att skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden.

10. Bestämmelsen om reducerad skattesats på förevisning av naturområden m.m. anges i förarbetena vara grundad på artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 7 i bilaga III till direktivet (prop. 2017/18:1 s. 596). Av dessa bestämmelser framgår att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på tjänster i form av tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, muséer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

11. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer till att börja med i Skatterättsnämndens bedömning att försrättningsturen ska ses som en enda sammansatt tjänst. Vad som återstår att ta ställning till är vilken skattesats som tjänsten omfattas av.
12. Enligt mervärdesskattedirektivet får en reducerad skattesats tillämpas på tjänster i form av tillträde till olika typer av kulturella evenemang och anläggningar. EU-domstolen har uttalat att begreppet ”tillträde till” ska tolkas i enlighet med den normala betydelsen av dessa ord och att de evenemang och anläggningar som räknas upp har det gemensamt att de är tillgängliga för allmänheten sedan en tillträdesavgift har betalats (Erotic Center, C-3/09, EU:C:2010:149, punkt 16 och 17).
13. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening står det klart att försrättningsturen inte omfattas av mervärdesskattedirektivets bestämmelser om reducerad skattesats. Kravet på att de svenska bestämmelserna ska tolkas EU-konformt innebär att bestämmelserna om reducerad skattesats i mervärdesskattelagen så långt det är möjligt ska tolkas på motsvarande sätt.
14. Bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML är formulerad på ett sätt som påtagligt avviker från direktivet, vilket kan medföra att det inte alltid är möjligt att tolka den EU-konformt. När det gäller den nu aktuella tjänsten framstår det dock som klart att den inte heller omfattas av den svenska bestämmelsen om reducerad

## DOM

Mål nr  
35-19

skattesats. Forsrättningsturen karaktäriseras nämligen enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framför allt av aktiviteten forsränning. Även om deltagarna under turen förevisas omgivningarna ligger tyngdpunkten på att förbereda och genomföra forsränningen på ett säkert och för deltagarna tilltalande sätt. Det är därmed inte fråga om en sådan tjänst avseende förevisning av naturområden m.m. som omfattas av reducerad skattesats.

15. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Mahmut Baran och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.