

Not 32

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 9 december 2019 följande dom (mål nr 3078-19).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För vissa tjänster inom idrottsområdet gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent.

2. Leo's AB äger ett flertal anläggningar för lek, sport och rörelse riktade till barn och ungdomar. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta med vilken skattesats mervärdesskatt ska tas ut på entréavgiften till en av anläggningarna.

3. Enligt bolaget har anläggningen utvecklats från att vara ett lekland med blandade inslag av lek och sport till att bli en anläggning avsedd för utövande av idrott och rörelse. Anläggningen har anpassats för olika idrottsgrenar såsom bollsporter av olika slag, cross-fit, cykling, gymnastik, hinderbana, klättring, löpning, parkour m.m. På anläggningen finns också en trampolinpark.

4. Entréavgift till anläggningen tas bara ut för besökare som är mellan 1 och 17 år. Avgiften har hittills belagts med 25 procent mervärdesskatt. Enligt bolagets uppfattning medför den ändrade verksamhetsinriktningen dock att den reducerade skattesats om 6 procent som gäller för tjänster inom idrottsområdet i stället ska vara tillämplig.

5. Enligt ansökan finns det 36 olika stationer på anläggningen. Dessa består av bl.a. balansträning, cross-fit, cykelbanor för trehjulingar, hinderbanor, hoppkuber, häcklöpning, klättring, löparbanor, prickskytte, ridning på djur gjorda av mjuk vaddering, skumgummigrop, sportburar för bollsport och trampoliner. Vid varje station kommer det att finnas en utbildad instruktör.

6. Bolaget har lämnat en ingående beskrivning av de aktiviteter som äger rum på respektive station. Bolaget har också gett in skisser över anläggningen, marknadsföringsmaterial där verksamheten beskrivs samt filmupptagningar som visar besökarnas aktiviteter vid flera av stationerna.

7. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande omfattas av en skattesats om 25 procent. Nämnden ansåg att de flesta av stationerna föreföll vara lek- och nöjesvarianter av idrott och att anläggningen därmed inte huvudsakligen präglas av att ge barnen möjlighet att utöva sport och fysisk träning utan att det snarare är fråga om aktiviteter av nöjeskaraktär. Enligt nämnden omfattas tillhandahållandet därför inte av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet.

Yrkanden m.m.

8. *Leo's AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att entréavgiften ska omfattas av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet.

9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

10. Frågan i målet är vilken mervärdesskattesats som ska tillämpas på entréavgiften till en viss anläggning för lek, sport och rörelse.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) ska skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Av tredje stycket 11 och 3 kap. 11 a § första stycket följer att skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet.

12. Mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerad skattesats för omsättning av tjänster på idrottsområdet grundas på artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 14 i bilaga III till direktivet. Av dessa bestämmelser framgår att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på tillhandahållande av tjänster i form av utnyttjande av sportanläggningar.

13. EU-domstolen har uttalat att begreppet ”utnyttjande av sportanläggningar” har samband med sport- eller idrottsutövning, vilken i görligaste mån ska kvalificeras utifrån en samlad bedömning. Möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats syftar i huvudsak till att främja utövandet av sportaktiviteter och göra dessa mer tillgängliga för enskilda. Begreppet ska förstås så att det omfattar rätten att använda anläggningar avsedda för att bedriva idrottslig eller fysisk träning, och anläggningarnas användning i detta syfte (Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkterna 63–65).

14. Verksamheter som är att beteckna som ren rekreation och nöje omfattas däremot inte av bestämmelserna om reducerad skattesats (English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 24).

15. Huruvida en idrottstjänst tillhandahålls eller om det snarare är fråga om rent nöje och rekreation ska bedömas utifrån genomsnittskonsumentens uppfattning, vilken ska fastställas genom en helhetsbedömning av objektiva omständigheter. Vid den bedömningen ska särskilt utformningen av den aktuella anläggningen beaktas. Av betydelse är om anläggningen lämpar sig för idrottslig träning eller om den tvärtom är inrättad på ett sådant sätt att den väsentligen lämpar sig för lek (Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkterna 33 och 34).

16. Högsta förvaltningsdomstolen har i tidigare praxis funnit att tillträde till en multisportanläggning för barn och ungdomar upp till 15 år inte omfattades av reducerad skattesats eftersom tillhandahållandet till sin karaktär fick ses som en förströelse- eller nöjesattraktion (RÅ 2009 not. 145). Däremot har tillträde till en trampolinpark och till en paintballanläggning ansetts vara sådana tjänster inom idrottsområdet som omfattades av reducerad skattesats (HFD 2017 not. 9 och HFD 2018 not. 34).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Av EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att enbart det förhållandet att besökarna på anläggningen ägnar sig åt fysisk aktivitet inte är tillräckligt för att den reducerade skattesatsen för

idrottstjänster ska vara tillämplig, utan för det krävs att aktiviteterna kan anses utgöra idrottslig eller fysisk träning. För att fastställa om så är fallet ska en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet göras.

18. Utifrån bolagets beskrivning av anläggningen och de filmupptagningar som har getts in bedömer Högsta förvaltningsdomstolen att de aktiviteter som anläggningen är inrättad för huvudsakligen kan karaktäriseras som lek snarare än idrottslig eller fysisk träning. Bolagets tillhandahållande omfattas därför inte av den reducerade skattesats som gäller för tjänster inom idrottsområdet.

19. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Bull, Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Johan Ragnesten.

Skatterättsnämnden (2019-04-30, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Olsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Leo's (Bolaget) tillhandahållande mot ersättning i form av entréavgift omfattas av en skattesats om 25 procent.

Motivering

Frågan är om Bolagets tillhandahållande av tillträde till en anläggning för lek och rörelse omfattas av bestämmelsen om reducerad skattesats för tjänster inom idrottsområdet enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 jämförd med 3 kap. 11 a § första stycket mervärdesskattelagen.

Det som enligt de svenska bestämmelserna ska omfattas är, såvitt nu är aktuellt, en tjänst varigenom någon bereds "tillfälle att utöva idrottslig verksamhet", vilket motsvaras av uttrycket "utnyttjande av sportanläggningar" i mervärdesskattedirektivet.

Inom bolagets anläggning kan barn och ungdomar utöva ett stort antal aktiviteter vid 36 olika stationer med aktiviteter som cykelbanor för trehjulingar, ringar/slädträning/cross-fit, sportburar för diverse bollsporter, trampoliner, häcklöpning, balans, pilatesbollar, "foam-pit", hinderbanor/trappor/pyramider, prickskytte, klättring, balans, ridning på vadderade djur, hoppkuber, rekreation/återhämtning, löparbanor/öppna ytor och klättertorn.

Bolagets tillhandahållande får, enligt Skatterättsnämnden, ses som ett enda sammansatt tillhandahållande då samtliga stationer finns på ett gemensamt område i anslutning till varandra och tillhandahålls mot en gemensam entréavgift.

Efter att ha tagit del av de beskrivningar och filmer som bolaget gett in anser Skatterättsnämnden att de flesta av stationerna förefaller vara lek- och nöjesvarianter av idrott, även om aktiviteten vid vissa stationer såsom

trampolinstationerna skulle kunna betraktas som idrott. Enbart det förhållandet att den verksamhet som bedrivs på anläggningen uppmuntrar till och innefattar fysisk aktivitet räcker inte för att den ska kunna hänföras till sådan idrottslig verksamhet som omfattas av bestämmelsen om reducerad skattesats. Det huvudsakliga syftet med aktiviteterna vid anläggningen synes vara rekreation och nöje snarare än att utnyttja den aktuella anläggningen för att utöva sport och fysisk träning.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att anläggningen till sin karaktär inte huvudsakligen präglas av att ge barnen möjlighet att utnyttja anläggningen för att utöva sport och fysisk träning utan att fråga snarare är om aktiviteter av nöjeskaraktär. Bolagets tillhandahållande omfattas därför inte av bestämmelsen om reducerad skattesats för tjänster inom idrottsområdet enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 jämförd med 3 kap. 11 a § första stycket mervärdesskattelagen.

Bohlin, Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Vi anser till skillnad från majoriteten att bolagets tillhandahållande omfattas av mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerad skattesats för tjänster inom idrottsområdet.

Vid en samlad bedömning anser vi att anläggningen till sin karaktär huvudsakligen präglas av att besökarna ges möjlighet att utöva idrott eller fysisk träning. Den omständigheten att det kan förekomma att anläggningen också besöks i nöjessyfte föranleder ingen annan bedömning.

Vi delar majoritetens bedömning att bolagets tillhandahållande utgör ett enda sammansatt tillhandahållande. Till skillnad från majoriteten anser vi att bolagets tillhandahållande mot ersättning i form av entréavgifter omfattas av en skattesats om 6 procent. Vi anser att denna bedömning ligger i linje med HFD:s dom HFD 2017 not. 9 avseende entré till en trampolinpark samt HFD:s dom den 7 december 2018 i mål nr 3405-18 avseende en paintballanläggning.