

HFD 2019 ref. 22

En femdagarskurs i redovisning som äger rum i ett annat EU-land än Sverige och tillhandahålls beskattningsbara personer omfattas av begreppet tillträde till evenemang i 5 kap. 11 a § mervärdesskattelagen och är därför omsatt utomlands. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

5 kap. 5 § första stycket och 11 a § mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 44 och 53 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), artiklarna 32.1 och 32.2 c i genomförandeförordningen (EU) nr 282/2011

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 juni 2019 följande dom (mål nr 1990-17).

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 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 femdagarskurser 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.

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 omsatta utomlands. Förhandsbeskedet ska därför ändras.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2017-04-06, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Pettersson*, *Bohlin*, *Fored*, *Olsson*, *Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Den av Srf konsulterna AB (Bolaget) tillhandahållna tjänsten ska, under de angivna förutsättningarna, anses omsatt inom landet. Svensk mervärdesskatt ska därför påföras.

Motivering

Med hänsyn till hur Bolaget formulerat sin frågeställning, är en utgångspunkt för Skatterättsnämndens bedömning att kursen i redovisning tillhandahålls beskattningsbara personer som agerar i denna egenskap och

som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta.

Frågan i ärendet är om Bolagets tillhandahållande av den omfrågade kursen ska anses vara omsatt i Sverige och beskattas här enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, eller om bl.a. kursens innehåll och karaktär av utbildning medför att Bolagets tillhandahållande ska betraktas som tillträde till ett pedagogiskt evenemang enligt undantagsregeln i 5 kap. 11 a § andra stycket 5 ML, enligt vilken bestämmelse evenemanget är omsatt i Sverige endast om det faktiskt äger rum här. För det fall sistnämnda bestämmelse är tillämplig är tjänsten inte omsatt i Sverige och någon svensk mervärdesskatt ska inte påföras.

ML:s bestämmelser ska vid denna bedömning tolkas i ljuset av unionsrätten, däribland genomförandeförordningen, men även utifrån det sammanhang de ingår i och utifrån ordens normala betydelse (jfr EU-domstolens dom i mål nr C-3/09, *Erotic Center BVBA*, EU:C:2010:149, pp. 14–18).

Det – i beskattningslandssammanhang – nya uttrycket tillträde till arrangemang infördes i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet och därefter i 5 kap. 11 a § ML i syfte att minska undantagsregelns och i motsvarande mån öka huvudregelns tillämpningsområde, allt under förutsättning att köparen är och agerar i egenskap av en beskattningsbar person som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta m.m. För att säkerställa en enhetlig tillämpning av bestämmelsen har vad som ska förstås med uttrycket tillträde och tjänster i anknytning till tillträdet dessutom definierats närmare i genomförandeförordningen.

Enligt Skatterättsnämnden är den normala betydelsen av tillträde rätten att komma in på ett område eller i en lokal. I de svenska förarbetena, som dock föregick genomförandeförordningen, beskrevs tillträde som rätten att vistas på en plats eller beloppet som erläggs för att få vistas där (jfr prop. 2009/10:15 s. 126). I linje med förarbetsuttalandet och vad som får anses vara ordets normala betydelse gör Skatterättsnämnden bedömningen att tillträde framförallt ska ses som inträde, och att det är något som är knutet till en fysisk plats. En sådan tolkning är förenlig med den definition som ges uttrycket i artikel 32 i genomförandeförordningen där det bland annat talas om tillträdesrätt till föreställningar, mässor, utställningar, konferenser och seminarier i utbyte mot biljett eller betalning m.m. Till detta kommer att till tillträdet underordnade tjänster särskilt ska inkludera användning av garderob och sanitära anläggningar (artikel 33 andra stycket i genomförandeförordningen), vilket enligt Skatterättsnämndens mening förstärker intrycket av att själva tillträdet begränsar sig till rätten att få vistas på en plats.

Den omfrågade tjänsten har emellertid, enligt Skatterättsnämnden, inte karaktären av framför allt en rätt att besöka eller vistas på den plats (den del av en konferensanläggning) där kursen i fråga äger rum, utan har snarare karaktären av en rätt att delta i viss undervisning vilken ges i form av föreläsningar, diskussioner och övningsuppgifter. Skatterättsnämnden bedömer därför att kursavgiften inte har som huvudsaklig egenskap att ge rätt till tillträde i den mening som avses i artikel 53 mervärdesskattedirektivet. Detta får också anses stå i överensstämmelse med de förtydliganden av den bestämmelsen som gjorts i genomförandeförordningen.

Redan på denna grund omfattas enligt Skatterättsnämndens mening den omfrågade kursen inte av undantagsregeln och dess motsvarighet i 5 kap. 11 a § ML.

En sådan tolkning av tillträde ger, i aktuellt ärende, även ett resultat som ligger i linje med reglernas syfte, dvs. att undantagsregeln i 5 kap. 11 a § ML tillämpas i de fall där det vore opraktiskt att tillämpa huvudregeln. Det leder också till att den omfrågade tjänsten beskattas i konsumtionslandet, dvs. i det här fallet Sverige. Enligt Skatterättsnämndens mening konsumeras tjänsten här i landet, där Bolaget bedriver sin verksamhet och där köparna finns, även om utförandet är förlagt till ett annat land (jfr skäl 6 till direktiv 2008/8/EG).

Huvudregeln i artikel 44 i direktivet ska därför tillämpas på den omfrågade omsättningen. Av den artikeln och dess motsvarighet i 5 kap. 5 § första stycket ML följer att vad Bolaget tillhandahåller beskattningsbara personer – som agerar i denna egenskap och som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta – ska anses omsatt i Sverige. Svensk mervärdesskatt ska därför tas ut (1 kap. 1 § första stycket 1 ML).