

## **HFD 2019 ref. 44**

**En forsränningstur har inte ansetts vara en sådan tjänst avseende förevisning av naturområden m.m. som omfattas av reducerad skattesats. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

7 kap. 1 § tredje stycket 8 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 september 2019 följande dom (mål nr 35-19).

### **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. J. P. 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 hällristning. 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. J.P. 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.

### **Yrkanden m.m.**

5. *J.P.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att försränningsturen 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 försränning. 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 försränningen 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 försränningstur 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 skattesats. Försrättningsturen karaktäriseras nämligen enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framför allt av aktiviteten försrättning. Även om deltagarna under turen förevisas omgivningarna ligger tyngdpunkten på att förbereda och genomföra försrättningen 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.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Baran* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

*Skatterättsnämnden* (2018-12-06, *Pettersson, Fored, Olsson, och Tunudd*):

*Förhandsbesked*

J.P:s tillhandahållande av ”Medelsvår försränning i Tångböleströmmarna” omfattas inte av skattesatsen 6 procent.

*Motivering*

Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML omfattas förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden av den reducerade skattesatsen 6 procent.<sup>1</sup>

Bestämmelsen saknar enligt Skatterättsnämndens mening motsvarighet i artikel 98.2 jämförd med bilaga III i mervärdesskattedirektivet där det regleras för vilka tillhandahållanden medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats.

Även om bestämmelserna i ML ska tolkas så att det resultat som åsyftas med direktivet uppfylls, innebär den skyldigheten emellertid inte att en nationell regel ska tolkas i strid med dess klara ordalydelse. Den aktuella bestämmelsen i ML är klar och tydlig i det att den föreskriver en reducerad skattesats för förevisning av naturområden. Bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML ska därför ligga till grund för bedömningen i detta fall.

J.P:s tillhandahållande av ”Medelsvår försränning i Tångböleströmmarna” utgör, enligt Skatterättsnämndens mening, ett enda sammansatt tillhandahållande. Tillhandahållandet kännetecknas i huvudsak av aktiviteten försränning varför tillhandahållande av utrustning och fika får anses vara underordnat.

Fråga är om det aktuella tillhandahållet utgör förevisning av naturområde. Försränningsturen tar cirka fyra timmar och består av försränning i tre naturliga forsar, varav två längre, samt mellan forsarna av lugnare partier. Den guide som finns med ger dels information om säkerhet och paddlingsteknik som syftar till att försränningen ska kunna genomföras på ett säkert sätt, dels under de lugnare partierna även allmän information om den jämtländska fjällvärlden samt information om landskapet och kulturlandskapet som passeras.

Enligt Skatterättsnämndens mening har aktiviteten försränning huvudsakligen karaktär av äventyr, vilket även stöds av att aktiviteten marknadsförs som ett försränningsäventyr. Det torde också i första hand vara detta som efterfrågas. Även om deltagarna också får uppleva naturen kan det huvudsakliga syftet med aktiviteten inte anses vara att förmedla särskild kunskap om området eller visa vägen genom området (jfr prop. 2017/18:1 s. 596). Tillhandahållandet av ”Medelsvår försränning i Tångböleströmmarna” kan mot bakgrund av det angivna inte anses utgöra en sådan förevisning av ett naturområde som omfattas av den reducerade skattesatsen 6 procent.

*Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin och Sandberg Nilsson* var skiljaktiga och anförde:

---

<sup>1</sup> Bestämmelsen finns numera i punkt 8 (se SFS 2019:261).

Vi anser precis som majoriteten att tillhandahållandet av ”Medelsvår försränning i Tångböleströmmarna” utgör en enda tjänst. Enligt vår uppfattning omfattas tillhandahållandet emellertid av den reducerade skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML.

Forsränningsturen tar cirka fyra timmar under vilken tid tre naturliga forsar avlöses av lugnare partier. Några egentliga alternativ till att ta del av dessa svårtillgängliga områden annat än vattenvägen verkar inte finnas. Under turen informerar guiden om de natur- och kulturområden som passeras samt visar hur deltagarna på ett säkert sätt tar sig igenom de tre forsarna. Den förevisning som, enligt förarbetena, omfattas av den reducerade skattesatsen kan vara en tur med en person som förmedlar särskild kunskap eller upplevelse längs rundvandringen eller turen. Förevisning kan också innebära att en person förevisar vägen genom ett område t.ex. längs en säker väg. Det framgår också att naturområden kan förevisas i samband med t.ex. skridsko- och skidåkning samt paddling. Enligt vår mening är det främst graden av äventyrlighet under förflyttningen genom den del av turen som går genom de tre forsarna och hastigheten i dessa delar som skiljer aktuell aktivitet i Tångböleströmmarna från en aktivitet som tar sikte på paddling i sjö eller hav. Särskilt med beaktande av att det saknas alternativa sätt att ta del av och förevisas de ifrågavarande naturområdena, finns det enligt vår mening inte skäl för att undanta aktuellt tillhandahållande från den reducerade skattesatsen om 6 procent.