



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2823-23

meddelad i Stockholm den 13 oktober 2023

KLAGANDE
AA

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Skatterättsnämndens beslut den 25 april 2023 i ärende dnr 2-23/I

SAKEN
Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För vissa tjänster i museiverksamhet och inom idrottsområdet samt för personbefordran gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent.
2. AA tillhandahåller en tjänst som består i att hans kunder får möjlighet att cykla dressinncykel på ett nedlagt järnvägsspår. Han ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet omfattas av reducerad skattesats. Av ansökan framgår följande.
3. Mot ett fast pris får kunder tillgång till en dressinncykel för en till tre personer för att användas på spåret under ett pass på fyra timmar. Cykeln förs framåt av en person åt gången genom att denne trampar. Cykeln, som väger ca 50 kilo, har en bänk där medföljande kan sitta. AA arrenderar och sköter det ca 8 kilometer långa spåret som har en stigning på 40 höjdmeter från lägsta till högsta punkt. Dressinncykeln hämtas och lämnas på samma ställe utmed spåret.
4. Skatterättsnämnden fann att tillhandahållandet inte omfattas av den reducerade skattesatsen för idrottstjänster, personbefordran eller museiverksamhet.

YRKANDEN M.M.

5. AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av Skatterättsnämndens beslut ska bestämma att hans tillhandahållande omfattas av den reducerade skattesatsen för museiverksamhet, idrottstjänster eller personbefordran.
6. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

7. Frågan i målet är om reducerad skattesats ska tillämpas på tillhandahållande av dressincykling.

Rättslig reglering m.m.

8. Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) tas skatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.
9. Av 7 kap. 1 § tredje stycket 7 och 3 kap. 11 § 4 följer att skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten.
10. Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 11 och 3 kap. 11 a § första stycket tas skatt ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet.
11. I 7 kap. 1 § tredje stycket 12 anges att skatt ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.
12. Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt beslut har 1994 års mervärdesskattelag upphävts och ersatts av mervärdesskattelagen (2023:200) som tillämpas från och med den 1 juli 2023. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i 9 kap. 2, 8, 15 och 18 §§ samt 10 kap. 28 och 30 §§ i den nya lagen.

13. De i målet aktuella bestämmelserna om reducerad skattesats grundas på artikel 98 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) samt punkterna 5, 7 och 13 i bilaga III till direktivet. Av dessa bestämmelser framgår att medlemsstaterna får tillämpa reducerad skattesats på tillhandahållanden av persontransporter, tillträde till museer respektive utnyttjande av sportanläggningar.
14. Begreppet ”utnyttjande av sportanläggningar” 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, punkt 65). Enbart det förhållandet att besökarna på en anläggning ägnar sig åt fysisk aktivitet är inte tillräckligt för att den reducerade skattesatsen för idrottstjänster ska vara tillämplig, utan det krävs att aktiviteterna kan anses utgöra idrottslig eller fysisk träning (HFD 2019 not. 32).
15. Verksamheter som är att beteckna som ren rekreation och nöje omfattas inte av bestämmelserna om reducerad skattesats för idrottstjänster, även om de visar sig vara fördelaktiga för mentalt och fysiskt välbefinnande (The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 24).
16. Frågan om en viss verksamhet är att hänföra till museiverksamhet har i rättspraxis i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet. Denna praxis innebär att det gemensamma för sådana verksamheter som kan betraktas som museiverksamheter är att de omfattar systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten (HFD 2018 ref. 18 och där anmärkta rättsfall).
17. För förståelsen av den språkliga betydelsen av begreppet museiverksamhet bör även definitionen av museum i museilagen (2017:563) beaktas (HFD 2018 ref.

18). Enligt 2 § museilagen avses med ett museum en institution som är öppen för allmänheten och som förvärvar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella och immateriella vittnesbörd om människan och människans omvärld.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

18. AA har åberopat grunderna personbefordran, idrottslig verksamhet och museiverksamhet för reducerad skattesats.
19. Av lämnade förutsättningar framgår att det omfrågade tillhandahållandet består av att en kund eller en mindre grupp av kunder under en viss tid får tillgång till ett fordon som kunden själv eller – när det är fråga om en grupp – en av kunderna använder för att ombesörja transporten. Tillhandahållandet är alltså inte en personbefordran utan uthyrning av fordon (jfr HFD 2020 not. 28). Reducerad skattesats på denna grund kan därför inte komma i fråga.
20. Den fysiska aktivitet som en kund ägnar sig åt är att framföra en cykel genom att trampa på pedalerna. Aktiviteten, som saknar prestations- och tävlingsmoment, kan visserligen vara ansträngande men kan inte anses utgöra idrottslig eller fysisk träning. Den kan därför karaktäriseras som nöje och rekreation snarare än idrottslig eller fysisk träning. Den reducerade skattesats som gäller för tjänster inom idrottsområdet är alltså inte tillämplig.
21. Verksamheten består, som framgått, av att järnvägsspåret och fordonen används för dressincykling. Den enskilde kunden får genom tillhandahållandet cykla – eller följa med sittande på bänken – och under färden uppleva omgivningen. Verksamheten kan mot den bakgrunden inte anses utgöra ett anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten. Tillhandahållandet omfattas därför inte heller på den grunden av den reducerade skattesatsen.

22. Förhandsbeskedet ska således fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Thomas Bull, Mahmut Baran, Linda Haggren och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Tobias Andersson.