

**Not 44**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 oktober 2023 följande dom (mål nr 2823-23).

**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. M.D. tillhandahåller en tjänst som består i att hans kunder får möjlighet att cykla dressincykel 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 dressincykel 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. M.D. arrenderar och sköter det ca 8 kilometer långa spåret som har en stigning på 40 höjdmeter från lägsta till högsta punkt. Dressincykeln 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. M.D. 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 dressincykel.

*Rättslig reglering*

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. M.D. 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.

### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Bull, Baran, Haggren* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

---

*Skatterättsnämnden* (2023-04-25, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Classon, Fored, Olsson, Pettersson, Sandberg Nilsson*):

#### *Förhandsbesked*

M.D:s tillhandahållande omfattas inte av den reducerade skattesatsen för idrottstjänster, personbefordran eller museiverksamhet.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

Fråga är om M.D:s tillhandahållande som består i att erbjuda dressiner för cykling på ett nedlagt järnvägsspår omfattas av den reducerade skattesatsen för idrottstjänster, personbefordran eller museiverksamhet.

#### Idrott

Den i ansökan aktuella anläggningen utgörs av en räls som ursprungligen har anlagts för järnvägstrafik och som nu underhålls för dressincykling. Detta är en aktivitet som kan utföras enskilt eller i grupp och som är fysiskt ansträngande för den som trampar. Av EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår dock att enbart det förhållandet att besökarna på en anläggning ägnar sig åt fysisk aktivitet som bidrar till ökat välbefinnande inte är tillräckligt för att den reducerade skattesatsen för idrottstjänster ska vara tillämplig, utan för det krävs att aktiviteten kan anses utgöra idrottslig eller fysisk träning. Vid sådan prövning ska det göras en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Utifrån beskrivningen i ansökan kan konstateras att aktiviteten dressincykling inte har något uttalat tränings-, prestations- eller tävlingsmoment och att det inte krävs någon handledning eller instruktör (jfr HFD 2018 not. 34 och HFD 2017 not. 9). Med hänsyn till detta samt till anläggningens allmänna karaktär anser Skatterättsnämnden att aktiviteten inte kan betraktas som en idrott i mervärdesskatterättslig mening utan snarare som en aktivitet av ren rekreation och nöje.

#### Personbefordran

Vad sedan gäller personbefordran kan konstateras att det är kunden som med hjälp av dressinen transporterar sig själv och eventuellt medföljande på spåret. Eftersom det inte är M.D. som ombesörjer transporten kan tillhandahållandet inte anses utgöra en sådan personbefordran som omfattas av den reducerade skattesatsen (jfr HFD 2020 not. 28).

#### Museiverksamhet

Slutligen, vad gäller museiverksamhet i mervärdesskattelagens mening, framgår av Högsta förvaltningsdomstolen praxis att det gemensamma för sådana verksamheter är att de omfattar systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten. Guidade turer i en nedlagd gruva har exempelvis inte ansetts utgöra museiverksamhet (HFD 2013 not. 16, jfr även RÅ 2001 not. 154).

För förståelsen av den språkliga betydelsen av begreppet museiverksamhet har Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 18 även beaktat definitionen av begreppet "museum" i museilagen (2017:563). 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. Av förarbetena till lagen (prop. 2016/17:116 s. 95) framgår att museer på olika vägar förvärvar objekt som sedan bevaras för samtid och eftervärld och att samlingarna av sådana objekt har en central roll i museiarbetet. Där framgår vidare att all slags vittnesbörd om människan och människans omvärld kan ingå i samlingen, att de objekt som museer hanterar kan vara av kulturarvskaraktär eller samtida samt att ett museum kan förvärva och bevara immateriella vittnesbörd och inte behöver ha fysiska föremål i sina samlingar.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att museilagen visserligen endast reglerar det allmänna museiväsendet och inte sådana kommersiella verksamheter som avses i skattereduktionsbestämmelsen. Av redovisade förarbeten framgår emellertid att museilagens avgränsning av vad som avses med ett museum är avsedd att vara heltäckande, eftersom den kan komma att få inflytande över hur begreppet förstås i samhället i stort. Museilagens museibegrepp har därför utformats utifrån den definition som sedan 2007 intagits i stadgarna för organisationen The International Council of Museums (ICOM) och har därmed sin grund i en internationellt etablerad definition inom museisektorn. Mot den bakgrunden är det naturligt att också beakta museilagens begrepp vid den språkliga tolkningen av begreppet museiverksamhet i mervärdesskattelagen.

Med detta i beaktande finner Skatterättsnämnden att M.D:s verksamhet inte kan anses utgöra sådant anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten som omfattas av den reducerade skattesatsen. Även om spårområdet har en historisk karaktär är det inte på något vis fråga om en förevisning av samlingar.