



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3024-25

meddelad i Stockholm den 21 november 2025

KLAGANDE

VREX AB, 559032-6970
Box 20154
161 02 Bromma

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 23 april 2025 i ärende dnr 112-24/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Mervärdesskatt ska i regel tas ut med en skattesats om 25 procent. För vissa tjänster inom idrottsområdet tillämpas dock en reducerad skattesats om 6 procent.
2. VREX AB driver två anläggningar som används för VR-aktiviteter och ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållande av aktiviteterna omfattas av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet. Av ansökan framgår följande.
3. Med bolagets VR-aktiviteter avses virtuella verklighetsspel som utövas med hjälp av en teknik som simulerar en fysisk närvaro där användarna interagerar med den digitala miljön i realtid. Aktiviteterna delas in i kategorierna skjut-

och äventyrsspel. På öppna arenor om 150 respektive 300 kvadratmeter kan upp till tio personer utöva aktiviteterna samtidigt. Arenorna har anpassats till spelen genom att pelare och utstickande partier har klätts in för att undvika att deltagarna skadar sig och sensorer har installerats i taken.

4. Tillhandahållandet inkluderar förutom inträde till VR-arenan och själva aktiviteten även utrustning, instruktör och tillgång till scoreboard. Deltagarna utrustas med VR-glasögon, hörlurar, sensorer vid händer och fötter samt datorutrustning på ryggen.
5. Vid skjutspel utrustas deltagarna dessutom med en vapenreplika. Tävlingsmomentet vid skjutspel går ut på att träffa motståndarna och att undvika att själv bli träffad genom att i hukande position med snabba rörelser ta skydd bakom väggar och torn i den virtuella miljön. Deltagarna, som har samma rörelsefrihet som i verkligheten, delas upp i lag och tävlar antingen mot fiktiva motståndare eller mot andra lag.
6. Skatterättsnämnden ansåg att bolagets tillhandahållande av VR-aktiviteter inte omfattas av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet eftersom VR-upplevelserna ska karaktäriseras som nöje snarare än som idrottslig eller fysisk träning.

YRKANDEN M.M.

7. *VREX AB* yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolagets tillhandahållande av aktiviteterna omfattas av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet. I andra hand yrkar bolaget att i vart fall skjutspelen ska anses omfattade. Bolaget anför att utövandet av VR-aktiviteterna innehåller betydande inslag av fysiska element och att aktiviteterna är att likställa med exempelvis paintball som omfattas av reducerad skattesats. Det skulle därför strida mot principen om skatteneutralitet att inte låta även skjutspelen omfattas.
8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering m.m.

9. Enligt 9 kap. 2 § mervärdesskattelagen (2023:200) ska skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av 3–18 §§.
10. Av 9 kap. 18 § samt 10 kap. 28 och 29 §§ följer att skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tjänster varigenom någon ges möjlighet att utöva idrottslig verksamhet.

11. Mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerad skattesats för omsättning av tjänster inom idrottsområdet grundas på artikel 98 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 13 i bilaga III till direktivet. Av dessa bestämmelser framgår att medlemsstaterna får tillämpa reducerad skattesats på tillhandahållande av tjänster i form av utnyttjande av sportanläggningar.
12. Begreppet ”utnyttjande av sportanläggningar” omfattar rätten att använda anläggningar avsedda för att bedriva idrottslig eller fysisk träning och anläggningarnas användning i ett sådant syfte (Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 65).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Bestämmelser om reducerad skattesats utgör undantag från det som normalt gäller och ska därför tolkas restriktivt (se Baštová, punkterna 58 och 59, och där angivna rättsfall).
14. För att den reducerade skattesatsen för idrottstjänster ska vara tillämplig krävs att aktiviteterna kan anses utgöra idrottslig eller fysisk träning. EU-domstolen har slagit fast att bedömningen av om det är fråga om sådan träning – eller om det snarare är ren rekreation eller nöje – ska bedömas med hänsyn till en genomsnittskonsuments uppfattning, vilken ska fastställas utifrån en helhetsbedömning av objektiva omständigheter. Vid den bedömningen ska särskilt utformningen av den aktuella anläggningen beaktas, exempelvis de olika typer av installationer som erbjuds och hur de inrättats (Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 33).
15. Om en tjänst är jämförbar med en tjänst som omfattas av en reducerad skattesats strider det mot principen om skatteneutralitet att inte tillämpa en reducerad skattesats även på den förstnämnda tjänsten. Tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos en genomsnittskonsumēt – vilket ska avgöras på grundval av om de används på samma sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på konsumentens beslut att välja den ena eller den andra (Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 38).
16. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2018 not. 34 ansett att inträde till en paintballanläggning omfattas av den reducerade skattesatsen för idrottstjänster. Bolaget menar att skjutspelen är att jämställa med paintball. Det kan dock konstateras att det finns skillnader mellan aktiviteterna i nu aktuella anläggningar och de som bedömdes i rättsfallet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i rättsfallet att paintball är en fysisk aktivitet med ett uttalat

prestations- och tävlingsmoment och att anläggningen bestod av banor som var avsedda för spelet, både på tävlings- och nybörjarnivå.

17. När det gäller bolagets aktiviteter förekommer visserligen ett visst mått av fysisk aktivitet, men den framstår dock som försumbar i förhållande till upplevelsen i den digitala miljön. Inte heller är anläggningarna särskilt anpassade för att göra det möjligt att utöva fysisk aktivitet. Utrustningen för deltagarna och i lokalen, både för skjut- och äventyrsspelen, syftar i stället till att möjliggöra den digitala upplevelsen. Vid en samlad bedömning anser Högsta förvaltningsdomstolen att aktiviteterna snarare har karaktär av nöje än idrott eller fysisk träning.
18. Bolagets tillhandahållande är således inte jämförbart med tillhandahållandet av tjänsten paintball. Det förhållandet att paintball, men inte skjutspelen, omfattas av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet, strider alltså inte mot principen om skatteneutralitet. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Inga-Lill Askersjö, Mikael Westberg och Karin Attorps.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ninni Bohman Olin.