

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5369-12

meddelad i Stockholm den 27 mars 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Sala Silvergruva AB
Drottning Christinas väg 4
733 36 Sala

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 5 september 2012 i ärende dnr 1-12/I

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller fråga 1 och förklarar att gruvturerna inte utgör sådana tjänster som avses i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen (1994:200) samt avvisar fråga 2.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att de åtta gruvturerna inte omfattas av begreppet museiverksamhet i

Dok.Id 132680

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Skatteverket anför bl.a. följande. Förhållandena vid gruvan har stora likheter med dem som bedömts i RÅ 2001 not. 154 avseende Tykarpsgrottan. I målet uttalades att grottan underhölls i syfte att bevara kulturvärden och därför fick anses vara av museal karaktär. Grottan innehöll emellertid inga utställda samlingar bortsett från vissa verktyg. Visningen av grottan mot avgift ansågs inte kunna hänföras till omsättning avseende anordnande i museiverksamhet av utställning för allmänheten. Skatteverkets intryck är att den aktuella verksamheten med gruvturerna är mer inriktad på upplevelser i en historisk miljö än på förevisning av en systematiskt hopbragd och ordnad samling av kulturhistoriska föremål. Beskrivningen av turererna tar nästan helt sikte på den upplevelse man kan förvänta sig när man går ned i gruvan i form av stora salar, hisnande utsikt, sotiga trånga gruvorter, underjordiska sjöar, fladdermöss, ljud- och ljusfenomen, skattjakt etc. Det finns i stort sett ingen information om att det sker någon visning av de samlingar som finns i gruvmuseet. Bolagets sätt att ta betalt ger inget annat intryck än att de intäkter bolaget har av gruvturerna inte avser ersättning för visning av de samlingar som finns i gruvmuseet. Det kostar inget att besöka museet.

Sala Silvergruva AB bestrider Skatteverkets yrkande och anför bl.a. följande. På gruvområdet finns en av Europas bäst bevarade gruvmiljöer med ett flertal unika byggnader från framför allt 1600- och 1700-talen. Bolaget driver, ansvarar och håller tillgängligt för allmänheten ett fullskaligt och permanent museum med tusentals katalogförda och systematiskt ordnade föremål. På grund av den aggressiva miljön i gruvan har man valt att samla de flesta av de historiska föremålen i gruvmuseet. Detta gör det också möjligt för besökarna att före den guidade turen få en samlad bild av de olika föremålen, en bättre förståelse av gruvans och gruvområdets uppbyggnad och en inblick i den verksamhet som bedrevs nere i gruvan. Under de guidade visningarna, som utgår från gruvmuseet,

knyts också berättelserna ihop med föremål i museet. Besökarna har också möjlighet att se vissa av de verktyg, stegar och andra föremål som finns bevarade i de vattenfyllda schakten.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § ML bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Omsättning av tjänster är enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § skattepliktig.

Enligt 3 kap. 11 § 4 ML undantas från skatteplikt anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Om verksamheten inte är på detta sätt knuten till det allmänna tas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 6 skatt ut med sex procent av beskattningsunderlaget för tjänsterna.

Bestämmelserna i 7 kap. 7 § ML innebär bl.a. att beskattningsunderlaget när det finns anledning till det ska delas upp. Av betydelse i sammanhanget är EU-domstolens praxis. Av den följer bl.a. att vikt läggs vid vad den genomsnittlige konsumenten efterfrågar (se C-349/96 CPP och från senare tid C-18/12 Zamberk).

En av de åtta gruvturer som är aktuella i målet består i att grupper i buss eller till fots guidas runt i gruvområdet. Under övriga turer tar en guide ner besökarna i gruvan. För en sådan tur, som tar någon eller några timmar, betalar vuxna som mest 450 kr. Det finns också tre turer som riktar sig till barn och ungdomar.

På gruvområdet finns vid sidan av varphögar, unika byggnader m.m. också ett mindre museum. Någon avgift tas inte ut för besök på museet. De flesta

originalföremålen från gruvan finns i byggnader ovan jord och i museet eftersom de inte skulle klara den miljö som råder nere i gruvan. Under turerna knyter guiderna an till museet och föremål som finns där. Merparten av de originalföremål som förvaras i gruvan kan ses i de vattenfyllda täkterna.

Den fråga i målet som Högsta förvaltningsdomstolen nu har att ta ställning till är om gruvturerna ska anses avse anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten.

I gruvmuseet bedrivs sedvanlig museiverksamhet med utställningar för allmänheten. Det kostar inget att besöka museet. De i målet aktuella tjänsterna avser emellertid inte museet utan gruvturerna och enbart gruvturerna.

Tjänsterna ska bedömas utifrån sitt innehåll. Vad guiden förmedlar om föremål som förvaras ovan jord – och som turdeltagarna vid det tillfället inte kan se – kan inte göra att gruvturen anses innefatta utställning i museiverksamhet.

Som en del i gruvturerna under jord ges turdeltagarna möjlighet att se vissa originalföremål från den tid då gruvan var i drift. Det har inte framkommit att föremålen skulle kunna betecknas som föremål i en utställning. Oavsett detta står det klart att den genomsnittlige turdeltagaren efterfrågar den upplevelse i stort som gruvturen ger och inte möjligheten att se de ifrågavarande föremålen.

Av vad nu sagts följer att bolagets verksamhet med gruvturerna inte kan hänföras till 3 kap. 11 § 4 ML och att Skatteverkets överklagande ska bifallas.

Med det ändrade svaret på fråga 1 aktualiseras fråga 2 i ansökningen. Enligt den frågan är inträdet till museet avgiftspliktigt och inkluderar en guidad gruvtur. Hur

ett sådant system skulle utformas har emellertid inte beskrivits. Mot denna bakgrund bör fråga 2 avvisas. Den av bolaget ställda och av Skatterättsnämnden besvarade frågan om beaktande av villkorliga aktieägartillskott (fråga 3) saknar numera betydelse eftersom den grundades på antagandet att verksamheten med gruvturer kunde hänföras till 3 kap. 11 § 4 ML.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström, Olle Stenman och Elisabeth Rynning.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.