

HFD 2018 ref. 18

Ett bolags utställningsverksamhet har inte ansetts utgöra sådan i museiverksamhet anordnad utställning som avses i mervärdesskattelagen och omfattas därmed inte av en reducerad skattesats. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 11 § 4 och 7 kap. 1 § tredje stycket 6 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 mars 2018 följande dom (mål nr 2964-17).

Bakgrund

Mervärdesskatt ska som huvudregel tas ut med en skattesats om 25 procent av beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster. Omsättning av vissa tjänster i museiverksamhet är dock föremål för en reducerad skattesats om 6 procent.

Vikingaliv Drift AB (bolaget) öppnade i april 2017 anläggningen Vikingaliv. I ansökan om förhandsbesked uppgav bolaget bl.a. följande.

Målet med verksamheten är att på ett historiskt korrekt och vetenskapligt sätt återge och förmedla kunskap om vikingatiden och dess arv. Verksamheten kommer att vara tillgänglig för allmänheten och utformad för att på ett bestående vis samla material och rekonstruktioner om vikingatiden. Anläggningen innehåller flera delar, bl.a. en utställningsdel, en historisk resa och en litteratursamling.

Utställningsdelen består av 23 olika installationer där vikingatiden beskrivs med hjälp av modern teknologi. Utställningen ska bl.a. förmedla kunskap om myten om vikingarna, runstenen, boende, skillnader mellan mannens och kvinnans roll, kosthållning och hur denna skilde sig åt mellan fattig och rik samt vilken betydelse kristendomen, asatron och de olika gudarna hade för vikingarna. Utställningen innehåller ett återskapat vikingaskepp samt en återskapad viking i naturlig storlek. Vikingen har återskapats med ledning av ett skelett och ett kranium som återfunnits vid utgrävningar av vikingaplatser i Sigtuna. Utställningen innehåller också inlånade autentiska föremål från andra museer.

Den historiska resan har en förutbestämd rutt där besökarna färdas i en vagn med en ljudguide som berättar om vad de olika uppbyggda scenerna föreställer. Scenerna är gestaltade på ett historiskt korrekt vis och föremålen i scenerna är återgivna på det sätt som de faktiskt såg ut.

Litteratursamlingen är avsedd att bli en heltäckande samling avseende allt som är skrivet i Sverige om vikingatiden. Syftet med samlingen är att samla kunskap om hur vikingatiden har beskrivits genom olika tidsepoker. Litteratursamlingen kommer att vara sökbar och stå till förfogande för forskning.

Bolaget har ett nära samarbete med bl.a. flera forskare, osteologer, arkeologer och runristare för att hålla en så hög vetenskaplig förankring som möjligt och för att ständigt kunna utöka anläggningens innehåll med nya upptäckter och rön om vikingatiden. Bolaget kommer även att samarbeta med Historiska museet och Sigtuna museum. Anläggningen är tillsammans med bl.a. The British Museum och Lofotr Viking Museum medlem i organisationen Destination Viking Association. Bolagets verksamhet understöds inte av det allmänna.

Genom ansökan om förhandsbesked ville bolaget få besked om utställningsverksamheten utgör en i museiverksamhet anordnad utställning för allmänheten och därmed omfattas av den lägre skattesatsen.

Skatterättsnämnden fann att den aktuella verksamheten utgör sådan museiverksamhet som avses i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen och att mervärdesskatt därför ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för entréavgifterna. Som skäl för beslutet angav nämnden bl.a. följande.

I verksamheten förevisas främst återskapat material men även autentiska föremål i syfte att på ett historiskt korrekt och vetenskapligt sätt återge och förmedla kunskap om vikingatiden. De olika delarna i verksamheten bidrar tillsammans till att återspegla en specifik tidsålder i syfte att bevara arvet från vikingatiden och förmedla detta till allmänheten. Verksamheten bidrar till att bevara det kulturhistoriska arvet och är av museal karaktär. Verksamheten ska därmed anses som en sådan i museiverksamhet anordnad utställning som avses i mervärdesskattelagen. Då verksamheten inte bedrivs av det allmänna ska entréavgifterna omfattas av en skattesats om 6 procent.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

Bolaget medger yrkandet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om bolagets utställningsverksamhet utgör sådan i museiverksamhet anordnad utställning för allmänheten som avses

i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen och som enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 6 samma lag omfattas av en reducerad skattesats om 6 procent.

Rättslig reglering m.m.

Av 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen framgår att från skatteplikt undantas bl.a. omsättning av tjänster som utgörs av anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten. Undantaget gäller endast om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen tas skatt ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. I tredje stycket 6 anges att skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tjänster som avses i 3 kap. 11 § 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Begreppet museiverksamhet i mervärdesskattelagen motsvaras av begreppet museer i artikel 98.2 första stycket mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 7 i bilaga III till detta direktiv.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i mervärdesskattelagen eller i förarbetena till lagen. Det finns inte heller någon definition i mervärdesskattedirektivet av begreppet tillträde till museer.

Av EU-domstolens praxis framgår att begrepp som ingår i beskrivningen av de varor och tjänster för vilka en reducerad skattesats kan tillämpas ska tolkas restriktivt eftersom denna möjlighet är en avvikelse från principen att normalskattesatsen ska tillämpas. Av detta följer att begreppen ska tolkas i enlighet med den normala betydelsen av aktuella ord (se t.ex. *Erotic Center BVBA*, C-3/09, EU:C:2010:149, p. 14–16).

Även i svensk rättspraxis har frågan om en viss verksamhet som består i att föremål och lokaler förevisas har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (se t.ex. RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45, RÅ 1993 ref. 75 och RÅ 2001 ref. 64). 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. En verksamhet som exempelvis enbart innebär att föremål tillverkas för att illustrera olika företeelser och händelser utgör inte museiverksamhet.

För förståelsen av den språkliga betydelsen av begreppet museiverksamhet bör även definitionen av begreppet ”museum” i

museilagen (2017:563) beaktas. Lagen trädde i kraft den 1 augusti 2017. 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.

Museilagen reglerar visserligen endast det allmänna museiväsendet och inte sådana kommersiella verksamheter som avses i skattereduktionsbestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 6 mervärdesskattelagen. Av nyss 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.

Det framgår visserligen att bolagets syfte med utställningen är att på ett historiskt korrekt och vetenskapligt förankrat sätt återge kunskap om vikingatiden. Det finns tydliga kriterier för urvalet av utställda objekt som bl.a. innefattar rekonstruktioner, inlånade autentiska föremål från vikingatiden och informativa installationer.

I såväl tidigare rättspraxis som i förarbetena till den relativt nyligen antagna museilagen har det emellertid, låt vara med olika ordval, angetts vara centralt för museiverksamhet att den innefattar samlingar av förvärvade objekt som bevaras av institutionen. Det förhållandet att sådana objekt kan förevisas för allmänheten genom att t.ex. placeras i rekonstruerade miljöer medför inte att det kan göras avsteg från samlingarnas grundläggande betydelse för vad som kan karakteriseras som museiverksamhet.

Av lämnade förutsättningar framgår att bolaget förvärvar litteratur om vikingatiden. Att bygga upp ett bibliotek om en historisk epok kan inte i sig anses utgöra museiverksamhet. De autentiska föremål som förevisas utgörs av lån från andra museer. Det har inte gjorts gällande att bolaget därigenom övertagit den utlånande institutionens ansvar för att bevara föremålen för

framtiden. De rekonstruktioner som ställs ut kan inte betraktas som en sådan samling av objekt som kännetecknar museiverksamhet.

Vidare framgår det inte av lämnade förutsättningar att bolaget förvärvar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut immateriella vittnesbörd i den mening som avses i museilagen.

Mot denna bakgrund kan bolagets utställningsverksamhet om det kulturhistoriska arvet från vikingatiden inte anses rymmas inom begreppet museiverksamhet. Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked finner således Högsta förvaltningsdomstolen att verksamheten inte kan anses utgöra sådan i museiverksamhet anordnad utställning för allmänheten som avses i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen. Verksamheten omfattas av det skälet inte av en reducerad skattesats enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 6 samma lag.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bolagets utställningsverksamhet inte utgör sådan i museiverksamhet anordnad utställning för allmänheten som avses i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen (1994:200).

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Calissendorff, Saldén Enérus, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

Skatterättsnämnden (2017-05-24, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Den med ansökan avsedda verksamheten utgör till sin karaktär sådan museiverksamhet som avses i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen. Mervärdesskatt ska därför enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 6 mervärdesskattelagen tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för entréavgifterna.

Motivering

Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i mervärdesskattelagen eller i förarbetena till lagen. Inte heller i mervärdesskattedirektivet finns någon definition av begreppet tillträde till museer enligt kategori 7 i bilaga III.

Av vad som framgår av handlingarna i ärendet förevisas i den omfrågade verksamheten främst återskapat material men även autentiska

föremål i syfte att på ett historiskt korrekt och vetenskapligt sätt återge och förmedla kunskap om vikingatiden. De olika delarna i verksamheten bidrar enligt Skatterättsnämndens mening tillsammans till att återspegla en specifik tidsålder i syfte att bevara arvet från vikingatiden och förmedla detta till allmänheten.

Skatterättsnämnden finner mot den bakgrunden att verksamheten bidrar till att bevara det kulturhistoriska arvet och är av museal karaktär. Skatterättsnämnden anser därmed att verksamheten ska anses som en sådan i museiverksamhet anordnad utställning som avses i 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen. Då verksamheten inte bedrivs av det allmänna ska entréavgifterna omfattas av en skattesats om 6 procent. En sådan tolkning av mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerade skattesatser går enligt Skatterättsnämndens mening inte utöver vad som enligt mervärdesskattedirektivet är tillåtet med avseende på tillträde till museer.

Bohlin och *Fored* var skiljaktiga och anförde:

Gemensamt för den verksamhet som enligt praxis har ansetts vara museal har varit att den avsett systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som visas för allmänheten. En verksamhet som enbart innebär att föremål tillverkas för att illustrera olika företeelser har dock inte ansetts som museiverksamhet.

Av det som framgår av handlingarna har Bolaget en litteratursamling och en utställningsdel som består av 23 olika installationer, som på olika sätt ska förmedla och fördjupa kunskapen om vikingatiden. En är en installation om föremål från vikingatiden t.ex. hjälmar och spännbucklor, en annan avser fysiska föremål som t.ex. svärd och yxor. Föremålen i båda dessa installationer är nytillverkade. Endast en installation avser äkta autentiska föremål. Dessa föremål är dock inte Bolagets egna, utan är inlånade från museer. De övriga installationerna består främst av uppbyggda återskapade miljöer och interaktiva filmer om vikingarna.

Enligt vår mening kan den verksamhet som Bolaget bedriver, mot bakgrund av den praxis som finns på området, inte anses som museiverksamhet. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för entréavgifterna.