

Not 64

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 november 2024 följande dom (mål nr 2575-24).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För vissa tjänster inom idrottsområdet gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent.

2. Östersund Multichallenge AB erbjuder aktiviteten questing på en aktivitetsanläggning som bolaget driver. Inträdet ger tillgång till anläggningen i två eller fem timmar. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet omfattas av den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet. Av ansökan framgår följande.

3. Aktiviteten questing består i att deltagare i lag om tre till fem personer ska klara av olika banor, s.k. questar, genom att klara intellektuella och fysiska utmaningar. I anläggningen finns det totalt tjugo banor för aktiviteten och banorna har olika teman. Varje quest har ett unikt tema och består av två eller tre rum med olika utmaningar. För varje rum måste deltagarna klura ut vad som ska göras för att klara utmaningarna inom en begränsad tid. Om de misslyckas får de börja om från det första rummet. När deltagarna har klarat utmaningarna får de en stämpel.

4. Banorna är indelade i tre olika fysiska svårighetsgrader och samtliga deltagare måste vara fysiskt aktiva. Innan deltagarna påbörjar aktiviteten går en instruktör igenom reglerna och säkerheten. Vid behov kan deltagarna därefter kontakta instruktören under den tid som aktiviteten pågår.

5. Det fysiska inslaget i aktiviteten är bl.a. klättring, styrketräning, cykling, löpning och balansövningar. Den intellektuella delen av aktiviteten handlar om att deltagarna ska komma underfund med vad de ska göra för att klara de fysiska utmaningarna.

6. Skatterättsnämnden fann att den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet inte är tillämplig på bolagets tillhandahållande. Skatterättsnämnden bedömde att aktiviteten questing synes handla om att deltagarna samarbetar och har roligt tillsammans och att aktiviteten kan karaktäriseras som nöje, och därmed inte som idrottslig eller fysisk träning.

Yrkanden m.m.

7. *Östersund Multichallenge AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att entréavgiften ska omfattas av den reducerade skattesatsen för idrottstjänster.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen 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 § och 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. Mervärdeskattelagens 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” 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).

13. Verksamheter som är att beteckna som rent nöje och rekreation omfattas inte av bestämmelserna om reducerad skattesats (English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 24).

14. Huruvida en idrottstjänst tillhandahålls eller om det snarare är fråga om rent nöje och rekreation ska bedömas utifrån genomsnittskonsumentens uppfattning, vilken ska fastställas genom en helhetsbedömning av objektiva omständigheter. Vid den bedömningen ska särskilt utformningen av den aktuella anläggningen beaktas. Av betydelse är om anläggningen lämpar sig för idrottslig träning eller om den tvärtom är inrättad på ett sådant sätt att den väsentligen lämpar sig för lek (Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkterna 33 och 34).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Av EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att enbart det förhållandet att besökarna på anläggningen ägnar sig åt fysisk aktivitet inte är tillräckligt för att den reducerade skattesatsen för idrottstjänster ska vara tillämplig, utan för det krävs att aktiviteterna kan anses utgöra idrottslig eller fysisk träning (se punkt 12 ovan och HFD 2019 not. 32). För att fastställa om så är fallet ska en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet göras.

16. Bolaget har i sin ansökan om förhandsbesked gett en allmän beskrivning av vad aktiviteten benämnd *questing* går ut på och har också mer ingående beskrivit ett antal specifika moment som ingår i aktiviteten. Utifrån förutsättningarna och beskrivningarna finner Högsta förvaltningsdomstolen vid en helhetsbedömning att aktiviteten utifrån en genomsnittlig konsuments uppfattning huvudsakligen kan karaktäriseras som nöje snarare än idrottslig eller fysisk träning.

17. Bolagets tillhandahållande omfattas därför inte av den reducerade skattesats som gäller för tjänster inom idrottsområdet. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Askersjö, Baran, von Essen* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Daniel Brohall.

Skatterättsnämnden (2024-04-22, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored, Fries, Olsson, Tunudd och Östman Johansson*):

Förhandsbesked

Den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet är inte tillämplig.

Skatterättsnämndens bedömning

Questing på Boda Borg framställs som en intellektuell och fysisk aktivitet där deltagarna samarbetar för att lösa olika utmaningar och samla så många stämplat som möjligt under en begränsad tid. Aktiviteten utförs i rum med olika teman och svårighetsgrad.

För att den reducerade skattesatsen ska vara tillämplig krävs att aktiviteten kan anses utgöra idrottslig eller fysisk träning (i språklig bemärkelse). Enbart det förhållandet att besökarna på en anläggning ägnar sig åt fysisk aktivitet är dock inte tillräckligt (HFD 2019 not. 32).

Enligt Skatterättsnämndens mening saknar aktiviteten Questing på Boda Borg sådana prestations- och tävlingsmoment som kan anses karaktäristiska för idrott och fysisk träning. Utförandet kan inte jämföras med traditionella idrotter där deltagarna tävlar mot varandra i lag enligt bestämda regler eller där deras fysiska prestationer bedöms utifrån specifika kriterier. Även om vissa utmaningar kräver att deltagarna utför fysiskt ansträngande moment såsom att klättra, springa och cykla kan syftet med aktiviteten inte anses vara att de ska träna dessa färdigheter. Aktiviteten synes handla om att deltagarna samarbetar och har roligt tillsammans och kan enligt Skatterättsnämnden karaktäriseras som en nöjesaktivitet. Den reducerade skattesatsen för tjänster inom idrottsområdet är därmed inte tillämplig.