

| | | | |
|------------------------|---|-------------------|---|
| Målnummer: | 5085-04 | Avdelning: | 1 |
| Avgörandedatum: | 2005-05-03 | | |
| Rubrik: | Ett bolags tillhandahållande av golflektioner till bl.a. en golfklubb har inte ansetts avse sådan tjänst inom idrottsområdet som medför att mervärdesskatt skall tas ut med reducerad skattesats. Förhandsbesked angående mervärdesskatt. | | |
| Lagrum: | <ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 11 a § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund | | |
| Rättsfall: | | | |

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Monier Golf AB (bolaget) bl.a. följande: Bolaget bedriver idrottsverksamhet bl.a. i form av tillhandahållande av golflektioner. I bolaget är dess ägare anställd och fungerar som golfinstruktör/pro. Bolaget kommer att tillhandahålla golflektioner till en golfklubb som i sin tur upplåter dessa vidare till en sportaffär. Sportaffären säljer ett lägerpaket till sina kunder där köparen får möjlighet att utöva flera olika sporter, däribland golf. Härutöver tillhandahåller bolaget golflektioner till golfklubben som i sin tur tillhandahåller dessa till elever. Eleverna är i regel, men behöver inte nödvändigtvis vara, medlemmar i klubben. Bolaget tillhandahåller även golflektioner till företag som låter sina anställda nyttja de lektionstider som företaget förvärvat från bolaget. Bolaget önskade svar på följande frågor. 1. Vilken mervärdesskattesats skall bolaget debitera vid tillhandahållande av golflektioner mot en golfklubb där golfklubben agerar mellanhand mellan eleven och golfinstruktören? 2. Skulle det göra någon skillnad om eleven är medlem i klubben eller inte? 3. Skulle svaret bli annorlunda i fråga 1 om tillhandahållandet sker från pro till en golfklubb som sedan säljer golflektionen vidare till eleven via en sportaffär? 4. Skulle svaret bli annorlunda i fråga 1 om tillhandahållandet sker från pro till ett företag som köper lektioner för att de anställda skall få nyttja dessa?

Skatterättsnämnden (2004-06-22, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-4 - Mervärdesskatt skall i samtliga fall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. - Motivering. - Frågorna 1-4 - Bestämmelser om skattesats finns i 7 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Enligt dessa bestämmelser skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av vissa undantagsbestämmelser (7 kap. 1 § första stycket ML). En sådan undantagsbestämmelse gäller omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket ML och som inte undantas från skatteplikt enligt paragrafens andra stycke. För sådan omsättning skall skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML). - Enligt den ovannämnda bestämmelsen på idrottsområdet undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet samt vidare omsättning av tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller verksamheten (3 kap. 11 a § första stycket ML). Det nu nämnda undantaget från skatteplikt gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller - under viss förutsättning - av en

ideell förening (3 kap. 11 a § andra stycket ML). När sådan tjänst omsätts av annan och undantaget således inte är tillämpligt skall som framgått ovan skatt tas ut med 6 procent. - Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster m.m. i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 13 A.1 m skall medlemsstaterna från skatteplikt undanta vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Punkt 13 i Bilaga H till sjätte direktivet tillåter att reducerad skattesats tillämpas för utnyttjande av sportanläggningar. - Av allmänmotiveringen till de fr.o.m. 1997 införda bestämmelserna på idrottsområdet, prop. 1996/97:10 s. 41, framgår bl.a. att skattefriheten med stöd av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet föreslås omfatta själva tillhandahållandet av den idrottsliga aktiviteten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott. - Av specialmotiveringen (a. prop. s. 54) framgår att med utövande av idrottslig verksamhet avses inte enbart praktiskt utövande av sport eller idrott. Även sådan idrottslig verksamhet som, förutom det huvudsakliga praktiska momentet, till mindre delar består av ett teoretiskt moment med instruktion eller handledning av ledare kan undantas från skatteplikt under förutsättning att tjänsten tillhandahålls utövaren. Exempel på detta kan vara idrottsutövande i golfskolor m.m. Detta avser även enstaka lektioner som framför allt ges i skid-, tennis-, golf- och ridskolor. - Nämnden gör följande bedömning. - ML:s bestämmelser på idrottsområdet i 3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § tredje stycket 10 skall tolkas i ljuset av artikel 13 A.1 m i det sjätte mervärdesskattedirektivet och Bilaga H punkt 13 till nämnda direktiv. Det kan härvid erinras om att de uttryck som har använts för att beteckna de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet enligt EG-domstolens fasta rättspraxis skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att omsättningsskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. - För att bestämmelsen i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall bli tillämplig krävs bl.a. dels att tjänsten skall vara nära kopplad till idrottslig eller fysisk träning, dels att tillhandahållandet görs till personer som ägnar sig åt fysisk träning. Reducerad skattesats kan vidare enligt Bilaga H punkt 13 tillämpas endast för tjänster som avser utnyttjande av sportanläggningar. Som framgår av förarbetena utgör golflektioner i och för sig idrottslig verksamhet. För att bestämmelserna skall kunna tillämpas är dock inte bara tjänstens natur utan även vem som är mottagare av tjänsten av betydelse (jfr EG-domstolens uttalanden i mål C-2/95 angående Sparekassernes Datacenter (SDC) p. 32 och i mål C-240/99 angående Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) p. 41). - Av de tidigare återgivna förarbetsuttalandena framgår också att det ovan angivna synsättet i EG-rätten får anses tillämpligt även vid tillämpning av 3 kap. 11 a § ML. Undantaget avser således inte skattefrihet för ett visst verksamhetsområde eller ett visst slags tjänst utan den aktuella tjänsten skall också tillhandahållas direkt till den person som utövar idrotten. - Ansökningen avser tre olika tillhandahållanden från bolaget. Dessa beskrivs i ansökningen på följande sätt. Bolaget tillhandahåller dessa till golfspelare, såväl medlemmar som icke medlemmar (frågorna 1 och 2). I den situation som avses med fråga 3 tillhandahåller golfklubben i sin tur lektionerna till en sportaffär som säljer lägerpaket som bl.a. ger möjlighet till golfinstruktion. Bolaget tillhandahåller även golflektioner till företag som erbjuder golflektioner åt sina anställda (fråga 4). Bolaget kan enligt vad som uppges endast påverka prissättningen mellan sig och klubben/företaget. Detta får anses innebära att t.ex. sportaffären själv bestämmer det slutliga priset för en lektion. - Den tjänst som bolaget tillhandahåller golfklubben respektive aktuella företag består i ett åtagande att tillhandahålla golflektioner. Att detta åtagande består i att vid ett senare tillfälle tillhandahålla golflektioner till enskilda personer medför inte att själva åtagandet skall anses ha denna karaktär utan detta utgör enligt nämndens mening en separat tjänst. Inte i något av de med ansökningen avsedda fallen tillhandahålls en golflektion till den som skall utöva den idrottsliga verksamheten utan fråga är om ett åtagande att vid ett senare tillfälle tillhandahålla en lektion. Fråga är därför inte om en sådan tjänst inom

idrottsområdet som avses i 3 kap. 11 a § första stycket ML. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

Ordföranden Wingren var skiljaktig och anförde: Enligt 3 kap. 11 a § ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 §. När omsättningen av sådana tjänster görs av andra är den skattepliktig med skattesatsen 6 procent. - Att ge golflektioner till golfspelare vid spel efter golftränarens instruktioner på en golfbana får anses innebära att golfspelaren bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet enligt bestämmelsen. Detsamma får också anses gälla om tillhandahållandet görs av ett bolag i vilket golftränaren är verksam. Fråga är då om bestämmelsen också är tillämplig då golftränaren, eller som i förevarande fall bolaget, mot ersättning av en golfklubb utfäster sig att medverka vid träning anordnad av klubben för dess medlemmar och andra eller att medverka i s.k. lägerpaket sammanställda av en sportaffär, som mot ersättning till klubben övertagit utfästelsen, eller mot ersättning från ett företag utfäster sig att ge de anställda golflektioner. - Det ligger i sakens natur att juridiska personer aldrig kan utöva idrottslig verksamhet. Däremot kan de medverka på olika sätt och ge förutsättningar för att fysiska personer skall kunna utöva sådan verksamhet. En ideell förening eller annan juridisk person kan alltså inte förvärva och vara mottagare av en sådan tjänst som avses i 3 kap. 11 a §. - Enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 förstås med omsättning av tjänst att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. I förarbetena framhålls att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga är att ett avtal om köp eller byte ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f.). - I fråga om tidpunkten för skattskyldighetens inträde föreskrivs i 1 kap. 3 § att denna infaller när varan levererats eller tjänsten tillhandahållits. Om dessförinnan den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst, inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Med ersättning avses enligt 7 kap. 3 a § allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. - En allmän princip inom mervärdesskattesystemet är att det är leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som är skattepliktiga och inte de ersättningar som utbetalts som motprestation för desamma, jfr p. 17 i EG-domstolens dom i mål C-108/99 ang. Cantor Fitzgerald International, CFI. Skattskyldigheten konstitueras av ett ömsesidigt utbyte av prestationer som grundar sig på avtal. Enbart ingående av ett avtal om ett ömsesidigt utbyte av prestationer är således ingen beskattningsgrundande händelse. Först om tjänsten tillhandahålls eller - som framgått ovan - ersättningen dessförinnan erlagts utlöses skattskyldigheten för tjänsten. Det sistnämnda innebär att avtal om att vid en senare tidpunkt tillhandahålla en tjänst mot ersättning som lämnas redan vid avtalets ingående inte i sig utgör ett tillhandahållande av en tjänst. Däremot har genom avtalet och betalningen av ersättningen uppkommit en fordran på prestation av tjänsten. Denna fordran kan beroende på innehållet i avtalet mellan parterna vara överlåtbar. Detta förändrar emellertid inte tjänstens karaktär. - Av det ovan anförda följer enligt min mening att bolagets "tillhandahållande av golflektioner mot en golfklubb där klubben agerar mellanhand mellan eleven och pro'n" utgör ett avtal med golfklubben innehållande en utfästelse att vid en senare tidpunkt bereda någon som klubben bestämmer tillfälle att utöva idrottslig verksamhet genom instruktioner till denne vid praktiskt utövande av spel på golfbana. Eftersom ersättningen betalas omedelbart i samband med avtalets ingående inträder skattskyldigheten för omsättningen omgående och skatt skall då utgå med 6 procent av beskattningsunderlaget. Bedömning att bolagets tjänst avser sådan idrottslig verksamhet som anges i 3 kap. 11 a § ändras inte av att golfklubben bestämmer att golfträningen skall avse annan person än medlem i klubben eller - vid avtal med ett företag - att företaget bestämmer att golfträningen skall avse anställda vid företaget. Det saknar vidare betydelse för bolagets

beskattning att golfklubben överlåter sin fordran på bolaget till annan. Det skall anmärkas att ansökningen enbart avser bolagets beskattning. Jag anser att förhandsbesked hade bort meddelas i enlighet med det ovan anförda.

Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att mervärdesskatt i bolagets frågor 1-4 skall tas ut med 6 procent av beskattningsvärdet. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. I samtliga fall innebär bolagets tillhandahållande av golflektioner att någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet på det sätt som anges i 3 kap. 11 a § ML. Tjänsten tillhandahålls när golflektionen utnyttjas. Den fakturering som sker från bolaget till golfklubben avser ett förskott för en beställd och klart definierad tjänst.

Skatteverket bestred bifall till bolagets överklagande och anförde bl.a. följande. Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 a § ML motsvaras av artikel 13 A.1 m i sjätte mervärdesskattedirektivet. Undantaget i direktivet är begränsat till tjänster som tillhandahålls idrottsutövaren, dvs. den person som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Enligt fast praxis i EG-domstolen skall undantagen från skatteplikt tolkas restriktivt. Det innebär att även den reducerade skattesatsen på tillhandahållande av idrottstjänster bör få en restriktiv tillämpning. Undantaget i 3 kap. 11 a § ML skall tolkas så att det är tillämpligt endast vid omsättning mellan den som tillhandahåller idrottstjänsten och den som utövar idrotten. Detsamma gäller tillämpligheten av den reducerade skattesatsen.

Regeringsrätten (2005-05-03, Sandström, Dexe, Nord, Stävberg, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2005-04-06, föredragande Kristiansson, målnummer 5085-04

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1996/97:10 s. 39 ff. och 53 ff.
