

Målnummer:	2170-12	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-12-14		
Rubrik:	Övningar för barn i åldrarna tre månader till fyra år i simbassäng har inte ansetts omfattade av den reducerade mervärdesskattesatsen för idrottslig verksamhet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 kap. 1 § tredje stycket 10 mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 98.2 i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt		
Rättsfall:			

REFERAT

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från X AB framgick bl.a. följande. X AB bedriver simundervisning för familjer med barn i åldrarna tre månader till fyra år. Bolagets målsättning med kurserna är att utbilda barnen till goda simmare. Instruktörerna är utbildade i Svenska Simförbundets regi. För kurserna finns tydliga mål och övningar i linje med Svenska Simförbundet. Bolaget bedriver en simskola för de minsta och inte babysim i form av "Lek & Plask". X AB frågar Skatterättsnämnden om simundervisningen är att anse som idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende och om mervärdesskatt därför ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Skatterättsnämnden (2012-03-28, Svanberg, ordförande, Ohlson, Odéen, Renström, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - De med ansökan avsedda kurserna omfattas inte av den reducerade skattesatsen enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Motivering - Rättsligt - Bestämmelser om skattesats finns i 7 kap. ML. Skatten ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, om inte annat följer av särskilda bestämmelser (7 kap. 1 § första stycket ML). En sådan bestämmelse avser omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § ML. Enligt den paragrafens första stycke undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget gäller enligt paragrafens andra stycke endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller - under viss förutsättning - av en ideell förening. När en sådan tjänst omsätts av någon annan, t.ex. en kommersiell aktör, och undantaget därför inte är tillämpligt, ska skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML). - Bestämmelser avseende undantag och reducerad skattesats inom idrottsområdet återfinns i artikel 132.1 m och 98.2 jämförd med punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). - Möjligheten att tillämpa reducerade skattesatser är en avvikelse från principen om att den normala skattesatsen ska tillämpas. Av EU-domstolens fasta rättspraxis framgår att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt (se t.ex. domen i målet C-83/99 Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Spanien). - Varken mervärdesskattedirektivet eller ML innehåller någon definition till ledning för vad som ska anses utgöra idrottslig verksamhet. - Av förarbetena till ML framgår att det är aktivitetens syfte i allmänhet att bedriva sport eller idrott på en anläggning som är avsedd för det ändamålet som är viktigt vid bedömningen av om en idrottstjänst ska anses omsatt eller inte. Som exempel på aktivitet som omfattas av undantaget

från skatteplikt för idrottslig verksamhet i 3 kap. 11 a § ML anges att utnyttja en simhall för simning. Även sådan idrottslig verksamhet som förutom det huvudsakliga praktiska momentet till mindre delar består av ett teoretiskt moment med instruktion eller handledning kan undantas från skatteplikt. Som exempel på detta anges bl.a. simskolor (prop. 1996/97:10 s. 54). - Skatterättsnämndens bedömning - Av den ingivna beskrivningen av kursernas fyra nivåer framgår bl.a. följande. Syftet med den första kursen, nybörjarkursen, är att barnet ska få vattenvana. De huvudsakliga målen med denna kurs enligt nivå 1 är att barnet ska lära sig tycka om att vara i vattnet samt lära sig grunda dyk. Syftet med nästa kurs, nivå 2, är att barnet ska bli tryggt med att även vara under vattnet. Syftet med kursen enligt nivå 3 är att barnet ska lära sig att ta konsekvenserna av sitt handlande i vattnet. Barnet får hjälp med att röra sig lite friare och mer självständigt i vattnet. Övningar under vattnet görs nu med mindre hjälp från en vuxen person. Målet är att lära barnet flyta, doppa huvudet och hoppa från simbassängens kant och simma tillbaka. Målet med den sista kursen, nivå 4, är att barnet ska simma kortare sträckor självt med och utan flythjälp. De barn som har deltagit i de tre föregående kurserna är nu framme vid slutmålet. Barnet kan nu hålla andan, vända sig om och ta sig till kanten om det faller i vattnet. - För att en aktivitet ska vara att hänföra till idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott, ofta för att erbjuda deltagarna träning eller tävlingstillfällen. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet. - Genom de med ansökan avsedda verksamheterna i fyra olika nivåer får de deltagande barnen bl.a. vänja sig vid att vistas i och under vatten och förflytta sig i vatten. Det huvudsakliga syftet med de olika övningarna får enligt Skatterättsnämndens uppfattning i allt väsentligt anses vara att barnen ska få olika slags vattenvana och att utveckla deras motoriska förutsättningar för att lära sig simma. Mot den bakgrunden och med hänsyn till vad som av den ingivna videoupptagningen framgår rörande det närmare innehållet i delar av verksamheten kan denna enligt nämndens mening inte anses utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende. - Den reducerade skattesatsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML är därmed inte tillämplig på de omfrågade tillhandahållandena. - Giltighet - Beskedet avser redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2012 - den 31 december 2014.

Ledamöterna Harmsen Hogendoorn och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde följande. Bolaget tillhandahåller simundervisning till barn i åldern 3 månader till 4 år. Till skillnad från majoriteten anser vi att mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget av följande skäl. - Av den ingivna beskrivningen framgår bl.a. att syftet med den första kursen, nivå 1, är att barnet ska få vattenvana samt att målet med den sista kursen, nivå 4, är att barnet ska simma kortare sträckor själv med och utan flythjälp. Undervisningen utförs av instruktörer som är utbildade av Svenska Simförbundet. - Förutom att föräldrarna närvarar på grund av barnens ålder, skiljer sig simundervisningen inte markant från sådan simundervisning som tillhandahålls vuxna nybörjare. Syftet är i båda fallen att utbilda deltagarna till goda simmare. Det saknas enligt vår uppfattning stöd för att låta deltagarnas ålder inverka på bedömningen av om tillhandahållandet kan hänföras till idrott. Det är inte den enskilde besökarens eller deltagarens syfte med aktiviteten som ska tillmätas någon betydelse utan det är aktivitetens syfte i allmänhet - att bedriva sport eller idrott - som är viktigt. Skulle hela familjen - vuxna, barn och till och med riktigt små barn - besöka en simhall skulle den mervärdesskatt som utgår på entréavgiften också vara 6 procent. Det noteras också att när det gäller golfskolor, ridskolor, tennisskolor m.m. vilka idrotter liksom simning är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund, ifrågasätts inte att fråga är om idrott och bedömningen påverkas som regel heller inte av att aktiviteten riktar sig mot barn. - Vi anser följaktligen att förhandsbesked bort meddelas i enlighet med det anförda.

X AB överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta

förvaltningsdomstolen skulle förklara att den aktuella verksamheten skulle anses utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende och att skatt därför skulle tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Vidare yrkade bolaget att förhandsbeskedet skulle gälla från starten av bolagets verksamhet i mars 2011 och inte, som Skatterättsnämnden beslutat, för redovisningsperioder fr.o.m. den 1 januari 2012. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget bedriver på fyra olika nivåer simundervisning för familjer med barn i åldrarna tre månader till fyra år. Många av övningarna är desamma som i traditionell simundervisning. När den aktuella verksamheten bedöms bör man ta hänsyn till de fysiska förutsättningar utövarna har. Någon övre åldersgräns finns inte vad gäller idrottslig verksamhet och då bör det inte heller finnas en nedre åldersgräns. Det finns inte anledning att på detta sätt diskriminera barn under fyra år. - Som komplettering till den filmupptagning som getts in till Skatterättsnämnden har bolaget till Högsta förvaltningsdomstolen gett in en filmupptagning som visar övningar från ett kurstillfälle på den fjärde nivån.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Utövarns ålder ska inte i sig inverka på bestämmandet av skattesats. Emellertid kan en aktivitet som riktar sig till exempelvis små barn ha ett innehåll som väsentligt skiljer sig från motsvarande aktivitet som riktar sig till större barn. På de olika nivåerna kan det visserligen förekomma moment som finns även i traditionell simundervisning. I huvudsak syftar dock verksamheten till att stimulera barnets motoriska utveckling, ge vattenvana, skapa respekt för vatten och till att lära barnet hålla andan under vatten. Det är således övning i färdigheter som närmast utgör förberedelser för senare simundervisning.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-12-14, Melin, Sandström, Almgren, Nymansson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Nämndens förhandsbesked avser redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2012 - den 31 december 2014. Bolaget har, med hänvisning till att verksamheten inleddes 2011, yrkat att förhandsbeskedet ska avse också den del av 2011 då verksamhet bedrivits. Yrkandet får förutsättas vara beroende av att skattesatsen 6 procent är tillämplig. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att så inte är fallet och därmed får yrkandet anses falla.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2012-11-28, föredragande Örbom, målnummer 2170-12

Sökord: EU-rätt, mervärdesskatt; Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1996/97:10 s. 39-42, 53-56
