

Målnummer:	2728-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-05-29		
Rubrik:	Skattesatsen sex procent har ansetts tillämplig på omsättning av tjänster varigenom anställda beretts tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	3 kap. 11 a § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), REG 1997 s. I-3017• EG-domstolens dom i mål C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, REG 2001 s. I-1951• EG-domstolens dom i mål C-174/00 Kennemer Golf & Country Club, REG 2002 s. I-3293		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde det sökande bolaget bl.a. följande. Bolaget bedriver konsulterande verksamhet i form av personlig träning. Uppdragsgivare är bl.a. privatpersoner, företag, föreningar och myndigheter. Bolaget tillhandhåller sina tjänster antingen i idrottsanläggning som bolaget hyr eller i olika juridiska personers lokaler, som de juridiska personerna tillhandahåller för träning av dess personal. Faktureringen för den personliga träningen sker antingen direkt till den person som tillhandahålls ett träningskort eller till den personens arbetsgivare. De tjänster som tillhandahålls klassificerar att utgöra sådana tjänster inom idrottsområdet som är föremål för sex procents mervärdesskatt. Sökanden hemställde om förhandsbesked på följande frågor. 1. Vilken mervärdesskattesats skall sökanden debitera för tillhandahållande av träning till en fysisk person, som utförs på av sökanden för ändamålet hyrd idrottsanläggning, som faktureras den fysiska personens arbetsgivare? 2. Vilken mervärdesskatt skall sökanden debitera för tillhandahållande av träning till fysisk person, som utförs på av fysisk persons arbetsgivare tillhandahållen lokal, som faktureras den fysiska personens arbetsgivare? 3. Blir det någon skillnad avseende svaren på fråga 1 respektive 2 om sökanden i stället fakturerar den fysiska person som nyttjar träningen?

Skatterättsnämnden (2006-04-07, Wingren, ordförande, Alhager, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-2 - Mervärdesskatt skall tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget. - Beslut - Fråga 3 avvisas. - Motivering. - Frågorna 1-2 - 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 sex procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML). Vid beräkning av beskattningsunderlaget avses med ersättning för ett visst tillhandahållande enligt 3 a § första stycket sistnämnda kapitel allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. - 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 sex 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. Artikel 12 3 a och kategori 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 (prop. 1996/97:10 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. - Enligt vad som uppges i bolagets skrivelse den 17 mars 2006 är de faktiska förhållandena följande. - I det fall som avses med fråga 1 tar den anställde som skall tränas kontakt med bolaget och begär att få träning vid ett visst antal tillfällen. Bolaget bedömer vilken slags träning som är lämplig, tillhandahåller lokal samt tillgång till träningsredskap och demonstrerar hur dessa skall användas. Den som skall tränas uppger för bolaget att faktura för tjänsterna skall ställas till det företag där vederbörande är anställd. Bolaget utfärdar en faktura på det antal träningstimmar som det tillhandahållit den anställde. I det fall som avses med fråga 2 är det en arbetsgivare som tar kontakt med bolaget och begär att vissa personer skall tränas under några timmar i arbetsgivarens lokaler. Även i detta fall anpassas träningen efter deltagarnas behov. Efter utförd träning faktureras arbetsgivaren för de träningstimmar som bolaget tillhandahållit. - Nämnden gör följande bedömning. - Regeringsrätten har i RÅ 2005 ref. 11 fastställt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked enligt vilket ett aktiebolags tillhandahållande av golflektioner till bl.a. företag som erbjöd lektionerna åt sina anställda inte ansågs som en sådan tjänst inom idrottsområdet som medför att mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats. Enligt vad som uppgavs i ärendet förvärvade arbetsgivarna lektionstider och lät sina anställda utnyttja dessa. I motiveringen till förhandsbeskedet betonades att det beskrivna förfarandet inte innebar att en golflektion tillhandahölls den som skulle utöva den idrottsliga verksamheten, i detta fall den anställde, utan fråga var om ett åtagande att vid ett senare tillfälle tillhandahålla en lektion. Fråga var därför inte om en sådan tjänst inom idrottsområdet som avses i 3 kap. 11 a § första stycket ML. - Av intresse i förevarande sammanhang är den EG-rättsliga principen om skatteneutralitet som bl.a. innebär att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster skall behandlas lika i mervärdesskattehänseende, varför varorna och tjänsterna skall beskattas med en enhetlig skattesats (se EG-domstolens dom i mål C-109/02 ang. Europeiska kommissionen mot Tyskland, REG 2003 s. I-12691, p. 20). Av EG-domstolens praxis synes framgå att medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats på en hel kategori i bilaga H eller bara på en del av en kategori. Ett villkor för en sådan tillämpning är emellertid att det inte föreligger någon risk för att konkurrensen snedvrids (se dom i mål C-384/01 ang. Kommissionen mot Frankrike, REG 2003 s. I-04395, p. 27 och 30). - Bestämmelsen om skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML har införts i enlighet med artikel 12 3 a och kategori 13 i Bilaga H till sjätte direktivet som omfattar utnyttjande av sportanläggningar. Idrottsutövande som sker i samband med utnyttjande av någon typ av anläggning, inrättning eller

anordning torde enligt vad som uttalas i förarbetena i praktiken omfatta merparten av den sport eller idrott som utövare mot erläggande av avgift utövar. Motivet för att införa en reducerad skattesats var att införandet av regeln om undantag från beskattning för bl.a. utövande av idrottslig verksamhet skulle kunna påverka kommersiella aktörer negativt. Den idrottsutövning för vilken reducerad skattesats kan medges har ansetts böra motsvara vad som avses med utövande av idrott i 3 kap. 11 a § ML (prop. 1996/97:10 s. 42). Något sådant samband finns emellertid inte mellan kategori 13 och artikel 13 A 1 m. Det kan också anmärkas att kategori 13 endast omfattar utnyttjande av sportanläggningar medan ML:s motsvarande bestämmelse omfattar, såvitt nu är i fråga, tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, oavsett om detta sker vid en sportanläggning eller inte. - I det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2005 ref. 11 hade enligt förutsättningarna arbetsgivarna förvärvat den aktuella tjänsten som ansågs bestå i ett åtagande att vid ett senare tillfälle tillhandahålla golflektioner till de anställda och arbetsgivarna erbjöd härefter i sin tur sina anställda golflektioner. En sådan situation föreligger emellertid inte i detta ärende utan här tillhandahåller bolaget enligt de lämnade förutsättningarna idrottstjänsterna direkt till de anställda som således bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Bolaget fakturerar i förekommande fall emellertid arbetsgivaren och inte den som åtnjuter tjänsten, dvs. den anställde. Den nämnda domen kan enligt nämndens mening, mot bakgrund av att de faktiska omständigheterna skiljer sig åt, inte anses vägledande vid bedömningen i detta ärende. - Nämnden finner att bolagets beskrivna verksamhet såvitt avser frågorna 1 och 2 innebär att den anställde tillhandahåller en idrottstjänst i form av personlig träning avseende konditionsträning, styrketräning m.m. och även i förekommande fall en rätt att utnyttja den lokal i vilken verksamheten bedrivs. Det förhållandet att det är den anställdes arbetsgivare som faktureras den tillhandahållna tjänsten saknar betydelse vid bedömningen av den tillhandahållna tjänstens mervärdesskatterättsliga karaktär. Skatt skall därför tas ut med den reducerade skattesatsen sex procent av det aktuella beskattningsunderlaget. En sådan bedömning vinner också stöd av principen om skatteneutralitet inom mervärdesskatteområdet. - De faktiska förhållandena rörande fråga 3 är inte angivna på ett sådant sätt att förhandsbesked kan lämnas. Med hänsyn till svaren på frågorna 1 och 2 kan det inte heller anses vara av vikt för bolaget att förhandsbesked lämnas avseende den frågan. Fråga 3 skall därför avvisas.

Skatteverket överklagade och yrkade att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för de omsättningar som avses i frågorna 1 och 2 samt anförde bl.a. följande. Omsättningen av en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML endast om direktkravet är uppfyllt. Så som detta direktkrav är formulerat avser undantaget inte skattefrihet för ett visst verksamhetsområde eller en viss sorts tjänst utan den aktuella tjänsten skall tillhandahållas direkt till den person som utövar idrotten. Av RÅ 2005 ref. 11 framgår att samma direktkrav gäller för tillämpning av regeln om reducerad skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML. En av de tjänster som prövades i RÅ 2005 ref. 11 avsåg ett företags förvärv av golflektioner som de anställda skulle utnyttja. Förutsättningarna i det fallet skiljer sig i princip inte från förutsättningarna i förevarande ärende, där en arbetsgivare förvärvar träningstjänster som används av hans anställda. Det saknar betydelse om faktureringen till arbetsgivaren görs före eller efter det att tjänsterna har utförts. Det kan dessutom ifrågasättas om den omsättning som beskrivs i fråga 2 i ansökan avser en tjänst som i sig innebär att den anställde bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Förutsättningarna i det förevarande fallet skiljer sig på flera viktiga punkter från RÅ 2005 ref. 11. Den första och kanske mest väsentliga skillnaden är att de tjänster som nu är i fråga utgör faktiska tillhandahållanden av idrottstjänster till specifika idrottsutövare och inte endast åtaganden att i framtiden tillhandahålla idrottstjänster till personer som förvärvaren av tjänsterna så småningom

kommer att utse. Samtliga de tjänster som bolaget tillhandahåller konsumeras alltså i samband med det faktiska idrottsutövandet och därmed kan det inte vara fråga om något sådant indirekt tillhandahållande som i RÅ 2005 ref. 11. Att fakturorna skickas till idrottsutövarens arbetsgivare saknar betydelse vid bedömningen av de tillhandahållna tjänsternas mervärdesskatterättsliga karaktär. Det förekommer också att bolaget skickar fakturor avseende de tillhandahållna tjänsterna direkt till idrottsutövarna. Att tillämpa olika skattesatser enbart på grund av att fakturan skickas till olika personer skulle strida mot skatteneutralitetsprincipen, som bl.a. innebär att liknande och således konkurrerande varor inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende. En annan väsentlig skillnad är att de tillhandahållna tjänsterna i det förevarande fallet inte kommer att omsättas i ytterligare något led. Varken av mervärdesskattedirektivet, EG-domstolens praxis, ML eller förarbetena går det att finna stöd för något direktkrav vid tillämpning av reducerade skattesatser.

Regeringsrätten (2007-05-29, Nordborg, Eliason, Almgren, Hamberg, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är vilken mervärdesskattesats som skall tillämpas vid omsättningen av vissa tjänster varigenom anställda i ett företag bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Vid omsättning av tjänster av aktuellt slag till de anställda eller till andra idrottsutövare skall skatt tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget. Det förhållandet att tjänsterna omsätts till arbetsgivaren för att utnyttjas av dennes anställda kan, särskilt mot bakgrund av den EG-rättsliga skatteneutralitetsprincipen, inte föranleda att en annan skattesats skall tillämpas. Förhandsbeskedet skall således fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-05-02, föredragande Werth, målnummer 2728-06

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

Litteratur:
