

HFD 2019 ref. 37

En internetbaserad tränartjänst har inte ansetts vara en sådan tjänst inom idrottsområdet som omfattas av reducerad skattesats. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 18 september 2019 följande dom (mål nr 5729-18).

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. R.E. tillhandahåller tränartjänster över internet. Tillhandahållandet görs mot ersättning och går till på följande sätt. Utifrån uppgifter som en kund lämnar tar en tränare fram ett individuellt utformat träningschema. Schemat läggs upp på ett konto som kunden registrerar på en hemsida, tillsammans med information och instruktioner om hur träningen ska genomföras. Kunden utför sedan träningen på en plats och vid en tidpunkt som han eller hon väljer själv. Under träningspassen kan kunden rapportera hur träningen går via en träningsdagbok i mobiltelefonen. Tränaren kan följa rapporteringen i realtid. Kunden kan också kommunicera med tränaren via en chattfunktion och tränaren svarar då på kundens frågor direkt eller med viss fördröjning. Efter träningspassen har kunden och tränaren kontakt för uppföljning och frågor.

3. R.E. ansökte om förhandsbesked för att få veta om tränartjänsten är en sådan tjänst inom idrottsområdet som omfattas av reducerad skattesats. Skatterättsnämnden fann att så inte är fallet, framför allt eftersom tjänsten innebär att instruktionerna ges vid en annan tidpunkt och på en annan plats än där träningen äger rum.

Yrkanden m.m.

4. R.E. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tränartjänsten är en sådan idrottstjänst som omfattas av reducerad skattesats. Han yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen – om domstolen överväger att fastställa förhandsbeskedet – ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen avseende frågan om vilken skattesats som är tillämplig.

5. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

6. Frågan i målet är om en internetbaserad tränartjänst är en sådan tjänst inom idrottsområdet som omfattas av reducerad skattesats.

Rättslig reglering

7. I 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges att skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Av tredje stycket 11 framgår att skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf.

8. Enligt 3 kap. 11 a § första stycket första meningen ML undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet från skatteplikt. Enligt andra meningen undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Av andra stycket följer att undantaget endast gäller om tjänsterna omsätts av staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening.

9. Innebörden av regleringen i mervärdesskattelagen är således att när de tjänster som beskrivs i 3 kap. 11 a § första stycket tillhandahålls av något annat subjekt än de som nämns i andra stycket så ska tjänsterna beläggas med sex procents mervärdesskatt.

10. Mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerad skattesats för omsättning av tjänster på idrottsområdet grundas på artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 14 i bilaga III till direktivet. Av dessa bestämmelser framgår att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på tillhandahållande av tjänster i form av utnyttjande av sportanläggningar.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhandsavgörande från EU-domstolen

11. I målet har det anförts att de svenska bestämmelserna om reducerad skattesats för omsättning av tjänster inom idrottsområdet har utformats med utgångspunkt i den EU-rättsliga bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vissa idrottstjänster (se numera artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet) och att de därför ska tolkas mot bakgrund av den direktivbestämmelsen. Syftet

med det unionsrättsliga kravet på att nationella bestämmelser ska tolkas EU-konformt är emellertid att så långt det är möjligt säkerställa att det resultat som föreskrivs i unionsrätten uppnås, dvs. i detta fall att de svenska bestämmelserna om reducerad skattesats tillämpas på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna om reducerad skattesats i mervärdesskatte-direktivet. Frågan om hur bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 132.1 m ska tolkas är således utan betydelse för bedömningen i målet och det saknas därför skäl att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen när det gäller den frågan (jfr HFD 2013 ref. 65).

12. Den i målet relevanta EU-rätten finns i stället i artikel 98.2 i direktivet och punkt 14 i bilaga III till direktivet, där det anges vilka tjänster på idrottsområdet som får omfattas av reducerad skattesats. Frågan om den aktuella tränartjänsten omfattas av dessa bestämmelser kan avgöras med ledning av bestämmelsernas ordalydelse och EU-domstolens praxis. Något förhandsavgörande behöver därmed inte inhämtas heller när det gäller den frågan.

13. Yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen ska därför avslås.

Tillämplig skattesats

14. Enligt mervärdesskattedirektivet får en reducerad skattesats tillämpas på tjänster i form av ”utnyttjande av sportanläggningar” (”use of sporting facilities” i den engelska språkversionen). Av EU-domstolens praxis framgår att detta begrepp omfattar rätten att använda anläggningar avsedda för att bedriva idrottslig eller fysisk träning, och anläggningarnas användning i detta syfte, samt att det av detta följer att tjänster som har samband med användningen av anläggningsfaciliteter som är nödvändiga för att utöva den aktuella sporten kan omfattas av den reducerade skattesatsen (Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 65 och 66).

15. Den nu aktuella tränartjänsten tillhandahålls i huvudsak före och efter själva träningstillfällena och kunderna kan utföra träningen där de önskar, t.ex. i hemmet. Det framstår därmed som klart att det inte är fråga om en sådan tjänst som omfattas av direktivets bestämmelser om reducerad skattesats. Kravet på att de svenska bestämmelserna ska tolkas EU-konformt innebär att bestämmelserna om reducerad skattesats i mervärdesskattelagen så långt det är möjligt ska tolkas på motsvarande sätt.

16. De idrottstjänster som omfattas av reducerad skattesats anges i 3 kap. 11 a § första stycket ML vara dels tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (första meningen), dels tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten (andra meningen). R.E. tillhandahåller inte någon annan idrottstjänst som den nu

aktuella tränartjänsten skulle kunna ha samband med varför bestämmelsen i andra meningen inte är tillämplig. När det gäller bestämmelsen i första meningen kan konstateras att den är formulerad på ett sätt som avviker från direktivet. Det framstår dock som fullt förenligt även med utformningen av den svenska bestämmelsen att tolka den så att den inte omfattar en sådan internetbaserad tränartjänst som är aktuell i målet.

17. Den tjänst som R.E. tillhandahåller är således inte en sådan tjänst inom idrottsområdet som omfattas av reducerad skattesats och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsbesked ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Baran* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2018-10-11, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Den med ansökan avsedda tjänsten utgör inte en sådan tjänst inom idrottsområdet vars omsättning enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML omfattas av skattesatsen 6 procent.

Motivering

Med hänsyn till hur R.E. formulerat sin ansökan är en utgångspunkt för Skatterättsnämndens bedömning att kommunikationen mellan tränaren och kunden som regel inte sker i realtid.

Det som enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML ska omfattas av den reducerade skattesatsen 6 procent är, såvitt nu är aktuellt, antingen en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet eller en tjänst som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om tjänsten omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Inledningsvis kan konstateras att det av förutsättningarna i ansökan framgår att R.E. inte ska tillhandahålla tränartjänsten tillsammans med någon annan tjänst som skulle kunna anses innebära att någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Den omfrågade tjänsten omfattas

således inte av den reducerade skattesatsen enligt 3 kap. 11 a § andra meningen ML till vilken 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML hänvisar.

Nästa fråga är därför om R.E:s tjänst innebär att kunden bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Att bereda någon tillfälle får, enligt Skatterättsnämndens mening, i normalfallet anses betyda att göra något möjligt. I begreppet att bereda någon tillfälle får också anses ligga att möjliggörandet och idrottsutövningen sker i ett sammanhang, i vart fall i nära anslutning till varandra. Den tjänst som R.E. tillhandahåller karakteriseras emellertid av att instruktioner och anvisningar, i syfte att öka valfriheten för kunden, skilts från det praktiska utövandet. Skatterättsnämnden bedömer att den omständigheten att instruktionerna ges vid en annan tidpunkt och på en annan plats än där träningen äger rum innebär att tjänsten i fråga avlägsnat sig för långt från den fysiska idrottsutövningen för att kunna anses innebära att någon bereds tillfälle att utöva idrott i ML:s mening. Det saknar därför betydelse att tjänsten i övrigt uppvisar flera likheter med den tjänst som en traditionell PT tillhandahåller en kund på plats i ett gym.

Sammanfattningsvis innebär den tjänst som R.E. tillhandahåller inte att kunden bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Den innebär inte heller ett utnyttjande av en sportanläggning vilket gör att tjänsten, oavsett syftet med verksamheten, faller utanför tillämpningsområdet för artikel 98.2 första stycket mervärdesskattedirektivet och punkt 14 i bilaga III. Det förhållandet att utrymmet för en reducerad skattesats på idrottsområdet formuleras annorlunda i mervärdesskattedirektivet medför sålunda ingen annan slutsats. Eftersom tjänsten inte tillhör en kategori för vilken den reducerade skattesatsen kan tillämpas, kan en tillämpning i enlighet med beskedet inte heller anses strida emot neutralitetsprincipen.

Mot denna bakgrund bedömer Skatterättsnämnden att R.E:s tillhandahållande av träningstjänster inte omfattas av den reducerade skattesatsen om 6 procent.