



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Idrottslig verksamhet

- En analys av undantaget i mervärdesskattelagen

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Ola Persson

Handledare: Professor Björn Westberg

Framläggningsdatum 2013-12-02

Jönköping December 2013

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Idrottslig verksamhet – en analys av undantaget i mervärdesskattelagen
Författare:	Ola Persson
Handledare:	Professor Björn Westberg
Datum:	2013-12-01
Ämnesord	Mervärdesskatt, moms, idrottslig verksamhet, tjänster inom idrottsområdet, undantag från skatteplikt, reducerad skattesats, utnyttjande av idrottsanläggning

Sammanfattning

I svensk mervärdesskattelag är idrottslig verksamhet undantagen skatteplikt i det fall verksamheten bedrivs av det offentliga eller ideella föreningar. Bedrivs verksamheten istället av privata aktörer tillämpas en reducerad skattesats. Det finns en uttalad korrelation mellan bestämmelserna. Motsvarande bestämmelser finns i mervärdesskattedirektivet. Ordalydelseerna mellan direktivet och mervärdesskattelagen skiljer sig dock åt. Framförallt utformningen av reducerad skattesats har fått en vidare betydelse i mervärdesskattelagen än vad som framgår av ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet. Det finns varken i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen en definition av vilka tjänster som omfattas av idrottsområdet.

Europeiska Unionens domstol har i ett antal avgörande tolkat vad som ingår i mervärdesskattedirektivets artiklar. Likaså har Europeiska kommissionen yttrat sig angående innebörden i mervärdesskattedirektivet. I Sverige har Högsta förvaltningsdomstolen i ett antal avgörande bedömt tillämpligheten av lagrummen samt bedömt förenligheten med EU-rätten. Även myndigheter i Sverige har i flertalet bedömningar besvarat hur de uppfattar lagrummens innebörd.

Slutsatsen, baserat på direktiv, lag och avgöranden, blir att undantaget från skatteplikt i mervärdesskattelagen torde vara förenlig med EU-rätten. Dock finns det risk att mervärdesskattelagen givit privata aktörer vidare rättigheter än vad mervärdesskattedirektivet åsyftat. Detta har även antytts av Högsta förvaltningsdomstolen. Tillämpligheten i Sverige av lagrummen är beroende av syftet med aktiviteten, det fysiska utövandet och i viss mån förutsättningarna för utövaren. En helhetsbedömning ska göras. Syftet med aktiviteten bedöms endast utifrån aktiviteten och inte utövaren. Vid multisportanläggningar måste dock den genomsnittliga konsumentens uppfattning beaktas enligt Europeiska Unionens domstol.

Master thesis in Commercial and Tax law

Title:	Sports activity - an analysis of the exemption in the Swedish VAT law
Author:	Ola Persson
Tutor:	Professor Björn Westberg
Date:	2013-12-01
Search criteria	Value Added Tax, VAT, sporting activities, services in the field of sports, exemption, reduced rate, the use of sporting facilities

Abstract

In the Swedish VAT law sporting activities is exempt from tax in the event that the business is conducted by the Government or non-profit organizations . Is business instead conducted by private operators a reduced rate is applied. There is a correlation between the provisions. There are similar provisions in the VAT Directive. However, the wording of the Directive and the Swedish VAT law differs. In particular, the design of the reduced rate has been given a wider meaning in the VAT law than is apparent from the wording of the VAT Directive. Neither the VAT Directive or the Swedish VAT law defines which services are covered by the sport.

Court of Justice of the European Union has in several cases interpreted what is included in the VAT Directive's articles. Also the European Commission has issued an opinion on the meaning of the VAT Directive. In Sweden, the Supreme Administrative Court has in a number of cases assessed the applicability of laws principles, and assessed the compatibility with EU law. Also authorities in Sweden have given their oppinion on how they perceive the meaning of the section of the law.

The conclusion, based on the VAT Directive, Swedish VAT law and decisions, is that the exemption of the VAT law is compatible with EU law. However, there is a risk that the Swedish VAT law gives private parties further rights than the VAT Directive aimed. This has also been suggested by the Supreme Administrative Court. Applicability in Sweden depends on the purpose of the activity, physical exercise and to some extent the conditions for the practitioner. An overall assessment is to be made. The purpose of the activity is assessed only on the basis of the activity and not the practitioner. However, at multiasportsfacilities, the average consumers perception is considered according to the Court of Justice of the European Union.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Disposition.....	6
2	Mervärdesskatt	7
2.1	Inledning.....	7
2.2	Allmänt	7
2.3	Principer	8
2.4	Sammanfattning mervärdesskatt.....	9
3	Europeiska Unionen – bakgrund och rättsligt.....	10
3.1	Inledning.....	10
3.2	Konsekvenser av suveränitetsavståndet	10
3.3	Mervärdesskattedirektiv	12
3.3.1	Inledning	12
3.3.2	Mervärdesdirektivet kontra sjätte mervärdesdirektivet	13
3.4	EUD och Kommissionen	14
3.4.1	Europeiska Unionens domstol	14
3.4.2	Avgöranden	14
3.4.2.1	<i>C-124/96 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien</i>	14
3.4.2.2	<i>C-150/99 Stockholm Lindöpark AB</i>	14
3.4.2.3	<i>C-253/07 Canterbury Hockey Club</i>	15
3.4.2.4	<i>Mål C-18/12 Město Žamberk</i>	16
3.4.3	Kommissionen	17
3.5	Sammanfattning EU	18
4	Mervärdesskattelagen, praxis och myndigheter	20
4.1	Inledning mervärdesskattelagen	20
4.2	Lagen	20
4.3	Förarbete.....	21
4.4	Sammanfattning ML och förarbetet	23
4.5	Svensk praxis och myndighetsavgörande	23
4.6	Inledning.....	23
4.7	Högsta instans	24
4.7.1	RÅ 2005 ref. 11.....	24
4.7.2	RÅ 2006 ref. 11.....	25
4.7.3	RÅ 2007 ref. 39.....	26
4.7.4	RÅ 2009 not 145.....	27
4.7.5	HFD 2012 ref. 71	28
4.7.6	Mål nr 3946-13.....	29
4.8	Skatterättsnämnden	30
4.8.1	Gymnastik.....	30
4.9	Skatteverket	30
4.9.1	Fotbollsgolf	30
4.9.2	Qigong	31
4.9.3	Yoga	31

4.9.4	Äventyrsbanor.....	32
4.9.5	Turridning	32
4.9.6	Golfsimulatorer	33
4.9.7	Dansskolor.....	33
4.10	Idrottsutbildning.....	34
4.11	Sammanfattning	35
5	Analys	36
5.1	Problemställningen.....	36
5.2	Förenlighet med EU-rätten	36
5.3	Aktiviteten idrott.....	38
5.4	Tjänster med omedelbart samband och idrottsutbildning	41
6	Slutsats	43
	Referenslista	44

Förkortningslista

Bla.	Bland annat
Dnr	Diarienummer
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Jmf.	Jämför
Kap.	Kapitel
Mervärdesdirektivet	Direktiv 2006/112/EG
ML	Lag (2004:200) om mervärdesskatt
MS	Medlemsstat i Europeiska unionen
Not	Notismål
P.	Punkt
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringrättens Årsbok
Sid.	Sida
Sjätte mervärdesdirektivet	Direktiv 77/388/EEG
SRN	Skatterättsnämnden
T.ex.	Till exempel
Uppl.	Upplaga
VAT	Value added tax

I Inledning

I.1 Bakgrund

I 3 kap. 11 a § och 7 kap. 1§ 3st 10p Lag (2004:200) om mervärdesskatt (ML) regleras undantag från skatteplikt respektive reducerad mervärdesskattesats för "omsättning av tjänster inom idrottsområdet"¹. Lagstiftningen innebär kort att faller tjänster in inom idrottsområdet blir den faktiska kostnaden för köparen av idrottstjänsten lägre än om full mervärdesskattesats skulle tillämpas. Vid tillämpningen av berörda paragrafer är det viktigt att veta vad lagen stadgat är omsättning av tjänster inom idrottsområdet. Ledning till lagen kan ofta finnas i avgörande från domstolar. Då Sverige är bundet av EU-rätten är det av intresse att veta hur tjänster inom idrottsområdet har definierats i EU-rätten.² Lagrummen kan vid en första anblick anses självklara. Frågan är dock vad som kan anses vara idrott och därmed falla in under undantaget för tjänster inom idrottsområdet.

Hur ett begrepp används vardagligt behöver inte vara synonymt med hur begreppet används inom juridiken. Vanligtvis associeras idrott med sporter såsom fotboll, friidrott, ishockey, tennis, golf etc. Idrott är dock något som ständigt utvecklas. Vad som tidigare utövades separat såsom badminton, squash och tennis kan nu utövas i en kvasi-sport som heter Padel. Att padel är en sport vilket bör ingå i begreppet idrott är det antagligen ingen tvekan om. Padel har många utövare, det finns tävlingar däribland VM samt är det även fysiskt ansträngande.³

Vad som inte alltid reflekteras över är hur långt begreppet idrott sträcker sig. Är t.ex. schack en idrott? Det finns tävlingar och många utövare. Däremot är det inte fysiskt ansträngande. Att schack är en sport kan man antagligen sluta sig till men måste en sport vara fysiskt ansträngande för att definieras som en idrott. Det kan även diskuteras om det är någon skillnad på begreppen idrott och sport. Nationalencyklopedin definierar idrott såsom "*sammanfattande benämning på skilda slag av kroppsövningar. En inom idrottsrörelsen fastlagd definition*

¹ 3 kap. 11 a § ML.

² Angående Sveriges relation till EU-rätten se avs. 3.

³ <http://www.padelsweden.se>.

*är fysisk aktivitet som människor utför för att få motion och rekreation eller uppnå tävlingsresultat.*⁴
Sport omfattar enligt Nationalencyklopedin även icke fysiska aktiviteter.⁵

Det finns numera även E-sport d.v.s. tävlingar inom dataspelning. Det anordnas större privata arrangemang såsom Dreamhack men det anordnas även SM.⁶ Det kan diskuteras huruvida E-sport bör anses vara en idrott. Det förekommer ingen märkbart ansträngande fysisk aktivitet. Däremot är det ingen vidare vild gissning att förberedelser och träning ligger i paritet med många andra sporter.

Ett annat problem med begreppet idrott är utövaren. Är det av betydelse vad utövaren anser den utövar eller bestäms en tjänst inom idrottsområdet av vad som utövas? En person kan t.ex. löpa 5 km om dagen i motionssyfte. Löpning är dock en idrott. Innebär det att en aktör vilket erbjuder löpningstjänster t.ex. tillhandahåller löpband utför en tjänst inom idrottsområdet oavsett vad köparen av tjänsten anser? Likaså kan omständigheter såsom ålder vara av betydelse. Kan tjänster inom idrottsområdet tillhandahållas oavsett köparens ålder. Kan en idrottslig tjänst tillhandahållas ett barn eller för den delen en äldre person? Inbegriper undantaget även teoretiska moment?

Det finns många aktörer inom idrottsområdet på den svenska marknaden. Det är sannolikt vanligt att dessa erbjuder tjänster åt konsumenter eller näringsidkare. Av vikt är därmed att veta när en tjänst faller inom idrottsområdet eller inte. Konsekvenserna av att felaktigt applicerat ett lagrum kan bli stora, inte minst ekonomiska. En rättsprincip⁷ vilken är allmänt vedertagen inom skatterätten är legalitetsprincipen. Den finns även stadgad i Regeringsformen (RF).⁸ Syftet med legalitetsprincipen kan kort uttryckas med att det måste finnas lag för att straff ska kunna utdömas. Inom skatteområdet finns ett föreskriftkrav. Lagstiftningen kan dock inte omfatta alla situationer utan det bör räcka att det finns, objektivt sett, stöd i lag.⁹ Ur en rättssäkerhetsaspekt är det dock viktigt att berörda personer vet hur ett lagrum bör tillämpas inte bara vad som objektivt stadgas i lagen.

⁴ <http://www.ne.se/idrott>.

⁵ <http://www.ne.se/sport>.

⁶ <http://www.esportsm.se>.

⁷ Rättsprinciper är principer vilka anses vara en del av lagen. Det kan finnas diskussioner huruvida en rättsprincip erkänns eller ej. Legalitetsprincipen är dock, som står, allmänt vedertagen inom skatterätten.

⁸ 2 kap. 10 § RF.

⁹ Pahlsson. R, Konstitutionell skatterätt, 2 uppl., sid. 86.

I.2 Syfte och avgränsning

Uppsatsen behandlar den problematik som bestämmelsen om idrottslig verksamhet innebär i mervärdesskattelagen. Syftet med uppsatsen är således att analysera vad undantaget för idrottslig verksamhet och tjänster i omedelbart samband, därmed lagrum 3 kap. 11 a § samt 7kap. 1 § 3 st. 10 p, innebär i Mervärdesskattelagen. Analysen ska besvara om nuvarande tillämpning av lagrummen, däribland svensk praxis, står i paritet med EU-rätten samt när och hur lagrummet bör tillämpas.

Uppsatsen kommer inte behandla definitionen av allmännyttiga ideella föreningar eller ifall organisationer faller inom undantaget från skatteplikt eller undantaget avseende reducerad skattesats, utan uppsatsen avser att besvara under vilka förutsättningar det anses vara en tjänst inom idrottsområdet.

Även då uppsatsen, på berörda ställen, kort framhåller ekonomiska effekter av att ett undantag tillämpas avser inte uppsatsen att mer djupgående besvara eller för den delen behandla den ekonomiska effekten för aktörer. Att den ekonomiska effekten nämns är enbart en direkt följd av resonemanget.

Uppsatsen kommer heller inte behandla lokaluthyrning i samband med idrottslig verksamhet.

I.3 Metod och material

Uppsatsen kommer utgå från traditionell rättskällehierarki.¹⁰ Det innebär att olika källor kommer viktas efter rangordning. I analysen kommer således en källa vilket anses stå hierarkiskt över en annan källa viktas högre. Uppsatsens ämne och problemställning är inom mervärdesskatteområdet. Då Sverige är medlem i Europeiska Unionen (EU) kommer EU-rätten viktas högre än nationell rätt. Det är en ren följd av de åtagande vilket följde i och med Sveriges medlemskap i EU (dåvarande Europeiska gemenskapen).¹¹

Materialet inom EU-rätten vilket kommer att användas i uppsatsen är fördrag, direktiv, praxis från Europeiska Unionens domstol (EUD) samt yttrande och skrivelser från kommission. Viktningen av källorna kommer ske efter nämnda ordning. Det kan möjligtvis dis-

¹⁰ Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 2 uppl., sid. 37-38.

¹¹ För närmare utläggning angående EU-rättens roll på nationell rätt hänvisas till avs. 3.

kuteras vald viktning av direktiv och praxis men då EUD tolkar direktiven fann jag det logiskt att välja nämnda ordning. Direktiven kommer i uppsatsen analyseras efter både målsättningen med direktivet. Vidare kommer direktiven analyseras i förhållande till vad EUD fastställt i avgöranden. I avgöranden från EUD tolkas direktiven utifrån ordalydelse. Tolkningen ser även till EU:s funktion och syfte med bestämmelsen.¹² I uppsatsen kommer direktivets aktuella bestämmelser analyseras efter framförallt ordalydelsen och syftet. Att avgöra huruvida tolkning av en bestämmelse påverkar EU:s funktion kommer endast tolkas utifrån mervärdesrättsliga principer såsom neutralitetsprincipen. Då avgöranden från EUD behandlar en specifik tolkningsfråga ställd av exempelvis en medlemstat (MS) kommer generella slutsatser av ett avgörande tas med försiktighet. En helhetsbedömning med omständigheter, vilken MS och tolkningsfråga får avgöra hur vitt applicerbart avgörandet är. Kommissionens yttrande kommer främst vara med för att belysa och, i den mån det framgår, bekräfta problemställningen.

Den nationella rättskällehierarkin kommer att viktas efter lagen, förarbete, praxis, material från myndighet samt litteratur. Uppsatsen kommer först och främst utgå från ordalydelsen i lagen. Det är en följd av legalitetsprincipen som är av stor betydelse inom skatterätten.¹³ Dock är uppsatsens syfte att analysera just innebörden av ordalydelsen i lagrummet. För att kunna besvara syftet och analysera ordalydelsen har jag valt att komplettera objektiv ordalydelse tolkning med en teleologisk metod d.v.s. utgå utifrån syftet och funktionen med nämnda lagrum.¹⁴ Förarbeten till lagen kommer användas till att både försöka utreda innebörden av lagrummen och till att analysera huruvida tillämpningen av lagrummen följer syftet i förarbetena.

Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen¹⁵ kommer ha en framträdande roll i uppsatsen. Domstolen baserar sina avgöranden inte på bara svensk rätt utan beaktar även EU-rätten. Det innebär att avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen kan ytterligare belysa en tolkning från EUD. Likaså är avgörandena av intresse för att förstå hur lagrummen tillämpas nationellt. Då Högsta förvaltningsdomstolen även är sista instans kan rättsläget anses relativt klart efter ett avgörande. Dock måste senare avgöranden från både EUD och

¹² Lehrberg, B, Praktisk juridisk metod, 5 uppl., sid. 120.

¹³ Pahlsson, R. Konstitutionell Skatterätt, 2 uppl., 86-87.

¹⁴ Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, 5 uppl., sid. 454-455.

¹⁵ Innefattar även tidigare benämningar på domstolen.

högsta förvaltningsdomstolen beaktas innan någon slutsats kan dras. Likaså är det viktigt vid en tolkning av avgöranden att vara noga med att väsentliga rekvisit inte faller bort. Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen kommer således utgöra en betydande del av analyseringen av lagrummen.

Material från myndigheter innefattar här både avgöranden från Skatterättsnämnden och ställningstagande från Skatteverket. Myndigheternas avgörande måste behandlas med försiktighet. Materialet används framförallt för att belysa tillämpningen av lagrummen. Däremot ska båda myndigheterna följa både EU-rätt och nationell rätt varför viss ledning av tolkning även kan finnas där.¹⁶ Dock kan det beaktas att Skatteverket möjligtvis har ett fiskalt intresse i frågorna. Det måste även beaktas att både Skatterättsnämnden och Skatteverket kan tolkat avgöranden från domstolar felaktigt. Oavsett så kommer material från myndigheter framförallt användas för att belysa och analysera hur lagrummen har tillämpats i nationell rätt.

Med litteratur omfattas övriga källor vilka inte blivit uppräknade tidigare. Litteratur på området kommer först och främst användas för att beskriva allmänna principer, allmän rätt och i övrigt i förklarings syfte. Litteraturen används även för att belysa frågor relevanta för uppsatsen.

I de inledande kapitlena, fram till analysen, kommer deskriptiv metod användas.¹⁷ Jag har valt deskriptiv metod då jag anser det är relevant att först på ett tydligt sätt beskriva gällande rätt innan analysen presenteras. Den deskriptiva biten innefattar redogörelse för EU och EU-rätten samt de berörda lagrummen i ML, förarbete, praxis från högsta förvaltningsdomstolen och myndighetsavgörande. I den deskriptiva biten kommer mycket fokus vara på avgöranden från EUD, högsta förvaltningsdomstolen samt även material från myndigheter. Fokus har valts på källorna då jag anser att källorna har störst betydelse för att besvara syftet i uppsatsen.

Samtliga rättskällor kommer att användas i analysen. Källorna kommer att viktas mot varandra och utmytna i en slutsats.

¹⁶ Pålsson, R. Konstitutionell Skatterätt, 2 uppl., sid. 107.

¹⁷ Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 2 uppl., sid. 66.

I.4 Disposition

I första kapitlet redogörs för bakgrund, frågeställning och en beskrivning av vald metod och material.

I andra kapitlet kommer kort redogöras för mervärdesskatt i allmänhet samt mervärdesskatterättslig principer vilka är aktuella i uppsatsen.

Tredje kapitlet behandlar nationell rätts förhållande till EU-rätten. Vidare kommer domslut från EUD refereras. Yttrande från kommissionen kommer också beaktas.

I fjärde kapitlet kommer berörda lagrum i ML behandlas. Vidare kommer förarbetet till nämnda lagrum behandlas. Det kommer även redogöras för avgöranden ifrån högsta instans i Sverige samt myndighetsavgörande och beslut.

Femte kapitlet innehåller analysen. I kapitlet kommer det resoneras kring och argumenteras kring olika uppfattningar av det bearbetade materialet.

I sjätte kapitlet presenteras slutsatsen.

2 Mervärdesskatt

2.1 Inledning

Innan det rättsliga mer djupgående presenteras kan det för förståelsen av mervärdesskatt kort redogöras för hur mervärdesskatt fungerar samt det grundläggande syftet med mervärdesskatten. Det kommer även presenteras principer inom mervärdesskatten vilka har betydelse för hur mervärdesskatt tillämpas. Det kommer dock inte presenteras en extensiv lista över principer inom mervärdesskattområdet. Dock är en del principer grundläggande och mer återkommande varför de principerna bör presenteras.

2.2 Allmänt

Den inledande bestämmelsen i ML lyder som följer.

"Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

- 1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap,*
- 2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller*
- 3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig."¹⁸*

Kort kan lagrummet förklaras att en beskattningsbar person som bedriver verksamhet inom Sverige och omsätter tjänster och varor inom landet ska betala mervärdesskatt d.v.s. är skattskyldig till mervärdesskatt. Det finns dock flera verksamheter vilka är undantagna från skatteplikt.¹⁹ Mervärdesskatten är utformad som en omsättningsskatt som i slutändan ska bäras av konsumenter. I Sverige finns det olika skattesatser för mervärdesskatt beroende på vilken vara eller tjänst det är som omsätts.²⁰

Det huvudsakliga syftet med mervärdesskatt kan påstås vara att driva in pengar till staten. Dock kan det finnas andra syften som avgör vilken skattesats som ska tillämpas.²¹ Idrottsområdet är ett område där lagstiftaren av fördelningspolitiska skäl valt att tillämpa en lägre

¹⁸ 1 kap. 1 § ML.

¹⁹ Se t.ex. 3 kap. ML.

²⁰ För skattesatser se 7 kap. 1 § ML.

²¹ Kleerup m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, 2 uppl., sid 24.

skattesats.²² ML reglerar vilka skattesatser som är tillämpliga i olika transaktioner. I och med att skatten påförs vid omsättning har det stor betydelse att rätt mervärdesskattesats används. T.ex. kostar en vara 1 000 kr exklusive mervärdesskatt och reducerad skattesats på sex procent används blir slutsumman för konsumenten att betala 1 060 kr. I det fall normalskattesatsen på 25 procent används blir slutsumman istället 1 250 kr. Således är det av stor betydelse för både köpare och säljare att veta när en reducerad mervärdesskattesats får användas eller ej.

2.3 Principer

Neutralitetsprincipen är möjligtvis den viktigaste principen inom mervärdesskatten. Kort innebär neutralitetsprincipen, precis som namnet antyder, att mervärdesskatten ska vara neutral. Samma skattesats ska utgå på lika omsättningar. En aspekt av neutralitetsprincipen är att en skattskyldig inte ska basera sina val p.g.a. mervärdesskatten. Det alternativ som framstår som mest lukrativt innan mervärdesskatt appliceras ska i praktiken även framstå som mest lukrativt efter beaktande av mervärdesskatten.²³ En annan aspekt av neutralitetsprincipen är konsumtionsvalet. I det fallet mervärdesskatt endast skulle utgå på vissa varor skulle det kunna påverka konsumtionsvalet. Därav har mervärdesskatt utvecklats på så vis att mervärdesskatten ska omfatta i stort de allra flesta varor och tjänster.²⁴

Den viktigaste aspekten av neutralitetsprincipen är förmodligen ur konkurrenshänseende. Neutralitetsprincipen har stor betydelse vid gränsöverskridande handel inom EU på det vis att mervärdesskatten inte ska påverka handeln inom EU. Ur ett konkurrenshänseende ska därmed mervärdesskatten vara neutral. I ingressen till mervärdesskattedirektivet stadgas att medlemstater inte ska ha mervärdesskattelagstiftning som kan snedvrída konkurrensen.²⁵ Vidare uttrycks vikten av ett konformt system för att undvika såväl nationell som gränsöverskridande snedvridding av konkurrensen.²⁶

Här kan nämnas att neutralitetsaspekten även haft betydelse vid utformningen av skattskyldigheten vid omsättning av tjänster på idrottsområdet. Bedrivs verksamhet av stat, lands-

²² Klerup m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, 2 uppl., sid 19.

²³ Klerup m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, 2 uppl., sid 24.

²⁴ Klerup m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, 2 uppl., sid 25.

²⁵ Direktiv 2006/112/EG.

²⁶ Ingressen till Direktiv 2006/112/EG, punkt 4.

ting, kommun eller ideell förening är tjänsterna undantagna från skatteplikt. Bedrivs verksamheten däremot av privata aktörer föreligger skatteplikt. Skattesatsen är dock reducerad till sex procent. Hade inte neutralitetsprincipen beaktats och full skattesats utgått, d.v.s. 25 procent, skulle det kunna medföra konkurrensnedvridning mellan privata och offentliga aktörer.

Inom mervärdesskatten finns även vad som benämns som delnings- och huvudsaklighetsprincipen. Delningsprincipen innebär att om en omsättning innefattar både skattskyldighet och undantag från skattskyldighet ska underlaget delas. Likaså om en omsättning innefattar varor eller tjänster där olika skattesatser är tillämpliga ska omsättningen delas. Huvudsaklighetsprincipen innebär istället att om en vara eller tjänst är underordnad den huvudsakliga omsättningen följer skatteplikt eller skattesats på den huvudsakliga omsättningen.²⁷ Då huvudsaklighetsprincipen är tillämplig används inte delningsprincipen. Delningsprincipen är på så vis underordnad huvudsaklighetsprincipen.

2.4 Sammanfattning mervärdesskatt

Mervärdesskatt är alltså en omsättningsskatt som i första hand syftar till att driva in pengar till staten. Skattskyldiga är de beskattningsbara personer vilka bedriver verksamhet som inte är undantagen skatteplikt i ML. Olika skattesatser kan p.g.a. fördelningspolitiska skäl utgå på olika transaktioner. Det finns flera principer vilka styr tillämpningen och utformningen av mervärdesskatt. Neutralitetsprincipen är den viktigaste och syftar till att mervärdesskatten ska vara neutral i sin utformning. I det fall en omsättning består av flera transaktioner kan antingen huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen vara tillämplig. Delningsprincipen är underordnad huvudsaklighetsprincipen.

²⁷ Kleerup m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, 2 uppl., sid 110.

3 Europeiska Unionen – bakgrund och rättsligt

3.1 Inledning

Sverige är medlem i EU. Vid inträdet förband sig Sverige att följa EU:s fördrag och instrument.²⁸ I och med att EU-rätten blev en del av den svenska rättsordningen fick Sverige ändra i RF för att på så vis delegera viss makt till EU.²⁹ Det är därav intressant för att kunna besvara uppsatsens frågeställning att redogöra för vad ovanstående suveränitetsavstående innebär i praktiken. Vidare kommer mervärdesskattedirektivet presenteras för att på så vis ge en förståelse för de artiklar uppsatsen avser att behandla. Efter det kommer det refereras väsentliga delar av domslut från EUD vilket har betydelse för tillämpningen av mervärdesskatten. Slutligen framläggs synpunkter och yttranden från Kommissionen.

3.2 Konsekvenser av suveränitetsavståendet

De fördrag Sverige primärt är skyldiga att följa är Fördraget om Europeiska Unionen (FEU) och Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (FEUF). I FEU stadgas framförallt målsättningen med EU.³⁰ I FEUF stadgas däremot inom vilka områden EU har befogenhet att lagstifta.³¹ De rättsakter EU använder sig av vid lagstiftning är förordning, direktiv, beslut, rekommendationer och yttrande varav de två senare inte är bindande för MS.³²

Mervärdesskatt är ett område som EU har befogenhet att lagstifta inom. Det stadgas i artikel 113 FEUF att "*[r]ådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande ... anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningskatter ... i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.*" Artikeln ger således EU möjlighet att harmonisera MS lagstiftning genom antingen förordning eller direktiv.³³

²⁸ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU, 2 §.

²⁹ Prop. 2007/08:168, sid. 274.

³⁰ se t.ex. artikel 3 FEU.

³¹ se t.ex. artikel 1 FEUF.

³² Artikel 288 FEUF.

³³ Beslut är också bindande men riktar sig specifikt till en särskild medlemsstat varför det inte generellt sätt är ett lämpligt harmoniserings instrument. Rekommendationer och yttrande är som nämnt inte bindande.

Mervärdesskatten har harmoniserats genom direktiv. Ett direktiv ska implementeras i nationell lagstiftning. Dock ska direktivet inte ordagrant implementeras utan det är resultatet och syftet med direktivet som ska implementeras. Hur det genomförs är upp till varje medlemsstat.³⁴ Redan 1977 ansågs mervärdesskatt ha en betydande påverkan på den inre marknaden³⁵ varför mervärdesskatten var den första indirekta skatten att bli harmoniserad.³⁶

Direktiv ska, till skillnad mot förordning vilken är bindande och direkt tillämplig,³⁷ implementeras så tillvida att målet med direktivet uppfylls. Det innebär att varje medlemsstat måste tolka innebörden av bestämmelserna. Därav kan det uppstå skiljaktigheter i olika MS lagstiftning. Det kan även vara så att skiljaktiga meningar om direktivets innebörd uppstår mellan parter i samma MS. Domstolar i MS har därför under särskilda omständigheter möjlighet att få ett förhandsavgörande av EUD angående tolkning av en EU-rättslig rättsakt.³⁸ EUD:s befogenheter framgår i artikel 263 FEUF.

I det fall en fråga är uppe i högsta instans i en nationell domstol och en tolkning av en EU-rättslig bestämmelse har betydelse för utgången ska den nationella domstolen begära ett förhandsavgörande från EUD.³⁹ Det finns undantag från att begära förhandsavgörande om den nationella domstolen anser att tolkningen av frågan är uppenbar och klar.⁴⁰ EUD är den slutgiltiga och främsta uttolkaren av en EU-rättslig bestämmelse.⁴¹ EUD:s tolkningsföreträde framgår även av artikel 19 FEU. Innebörden av att EUD lämnar ett förhandsavgörande till en nationell domstol är att den nationella domstolen, samt övriga MS:s domstolar, är skyldiga att följa förhandsavgörandet. Skyldigheten för MS att följa EUD:s förhandsavgörande fastslogs i målet *Costa v ENEL*.⁴² Skyldigheten ges även uttryck i företrädesprinci-

³⁴ Artikel 288 FEUF.

³⁵ Benämning på den fria marknaden som är tänkt ska råda inom EU. För mer läsning angående inre marknaden se Craig, de Burca, EU-law, 5 edition, chapter 17.

³⁶ Artikel 267 FEUF, se även Craig, de Burca, EU-law, 5 edition, sid. 631.

³⁷ Artikel 288 FEUF.

³⁸ Artikel 267 FEUF.

³⁹ Artikel 267 FEUF.

⁴⁰ S.k. "Acte Claire-doktrinen". Se vidare EU-law, Craig, de Burca, 5 edition, sid. 456-459. Se även C-283/81, Srl CILFIT.

⁴¹ Dahlberg, M, Internationell beskattning, 2:1 uppl., sid 223.

⁴² C-6/64, Costa mot ENEL. Se även Craig, de Burca, EU-law, 5 edition, sid 256-257.

pen. Enligt företrädesprincipen har EU-rätt företräde framför nationell lag. Principen gäller för alla EU-rättsakter vilka är bindande till sin natur. Företrädet anses vara absolut.⁴³

Det finns även en lojalitetsplikt för MS att följa unionsrätten. Det innebär att nationella myndigheter är skyldiga att följa de rättsakter som finns samt beakta avgöranden från EUD. Genom EU-rättslig praxis har direkt effekt och indirekt effekt utvecklats ur lojalitetsplikten. Direkt effekt innebär kort att en artikel i en bindande rättsakt kan, under särskilda omständigheter, åberopas av enskilda. Indirekt effekt innebär att nationella domstolar ska göra en EU konform tolkning vid avgörande som innefattar EU-rätt.⁴⁴ Lojalitetsplikten finns även stadgad i artikel 4.3 FEU.

3.3 Mervärdesskattedirektiv

3.3.1 Inledning

I relation till vad som redogjorts för ovan⁴⁵ är det först och främst i EU-rätt ledning får finnas till ett mervärdesskatterättsligt problem. Det senaste mervärdesskattedirektivet EU utfärdade var direktiv 2006/112/EG (hädanefter mervärdesdirektivet). Direktivet är implementerat i svensk lagstiftning. Det innebär kortfattat att de regler mervärdesdirektivet uppställer ska ha en motsvarighet i svensk lagstiftning. I första hand finns det i ML. Mervärdesdirektivet är inte det första direktivet på mervärdesbeskattningens område. Bestämmelserna angående idrottslig verksamhet i ML grundar sig mångt och mycket på ett tidigare direktiv, direktiv 77/388/EEG (hädanefter sjätte mervärdesdirektivet).

Det finns typiskt sett två situationer där det är nödvändigt att konsultera EU-rättsliga akter.⁴⁶ Den första är när nationell lagstiftning, inom ett område där EU-rätten är överordnad nationell lag, inte ger tillräcklig ledning hur ett rättsligt problem ska avgöras. Det kan då vara av intresse att se på den ursprungliga lydelsen för att på så vis finna en lösning. Den andra typiska situationen är när nationell lagstiftning kan anses vara oförenlig med EU-rätt. Det kan t.ex. röra sig om felaktig implementering av ett direktiv. Det är dock EUD som tolkar EU-rätten varför frågan måste prövas innan avgörande kan nås.

⁴³ http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114548_sv.htm

⁴⁴ Kleerup m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, 2 uppl., sid 30.

⁴⁵ Se avs. 3.2.

⁴⁶ Min (författarens åsikt). Det finns självklart fler men de situationer vilka redogörs ligger närmast till hand.

Det är dock inte alltid att EUD prövat en identisk situation. EUD tolkar endast huruvida en artikel kan anses innehålla bestämmelser likt den frågan en MS ställt.⁴⁷ Generella ställningstaganden eller en uttömmande tolkning av en bestämmelse är inte vanligt förekommande. I det fall EUD inte avgjort frågan kan rapporter, KOM-rapporter, från kommission användas för vägledning hur artiklar i direktivet bör tolkas. Kommissionen har även rätt att föra MS inför EUD om de anser att MS:s lagstiftning är oförenlig med EU-rätt.⁴⁸ Enda tolkare av EU-rättsliga rättsakter är dock EUD varför rapporter från kommissionen får användas försiktigt.

3.3.2 Mervärdesdirektivet kontra sjätte mervärdesdirektivet

Tillämpligheten av mervärdesdirektivet och sjätte mervärdes direktivet framgår i artikel 411 mervärdesdirektivet. I punkt 1 i artikeln stadgas det att "*... direktiv 77/388/EEG skall upphöra att gälla ...*". Vidare stadgas det i andra punkten att "*[b]änvisningar till de upphävda direktiven skall anses som hänvisningar till det här direktivet och skall läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII.*"

Reglerna om undantag från skatteplikt på idrottsområdet framgår av artikel 132.1.m. mervärdesdirektivet. Artikeln stadgar att MS skall undanta särskilda transaktioner från skatteplikt. Angående idrottslig verksamhet framgår i punkt m att "*vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.*" Enligt jämförelsetabellen i bilaga XII motsvarar bestämmelsen artikel 13 A.1 m i sjätte mervärdesdirektivet. Artikeln ger bara rätt att undanta skatteplikt för organisationer utan vinstsyfte. Det innebär således att idrottslig verksamhet som bedrivs i bolagsform med vinstsyfte omfattas inte av artikeln. Organisationer som omfattas är däremot ideella föreningar, stat, landsting och kommun.

För privata aktörer vilka bedriver idrottslig verksamhet med vinstsyfte ges en möjlighet att ha reducerad skattesats. Artikel 98.1 mervärdesdirektivet stadgar att "*Medlemsstater får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.*" Artikel 98.2 stadgar vidare att "*De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.*" Den reducerade skattesatsen får inte vara mindre än fem procent.⁴⁹ Motsvarande

⁴⁷ För liknande resonemang jmf. Dahlberg, M, Internationell beskattning, 2:1 uppl., sid 224-225.

⁴⁸ Artikel 258 FEUF.

⁴⁹ Direktiv 06/112/EG Artikel 99.

bestämmelser finner man i artikel 12.3 a sjätte mervärdesdirektivet enligt jämförelsetabellen. I bilaga III punkt 13 och 14 står det att tjänster inom utnyttjande av idrottsanläggning samt tillträde till sportevenemang kan ha reducerad skattesatts. Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i bilaga H sjätte mervärdesdirektivet.

Det framgår inte i artiklarna till mervärdesdirektivet, och inte i sjätte mervärdesdirektivet, närmare vad artiklarna omfattar. Inte heller i ingressen till direktiven finns ledning att finna.

3.4 EUD och Kommissionen

3.4.1 Europeiska Unionens domstol

Det finns, som nämnts tidigare, ingen definition av undantaget från skatteplikt avseende idrott i EU-direktiven. För att kunna utreda och förstå en enhetlig tillämpning av begreppet får ledning därför finnas i avgöranden från EUD.

3.4.2 Avgöranden

3.4.2.1 C-124/96 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien

I mål C-124/96 drog europeiska kommissionen Spanien inför EUD och anklagade Spanien för fördragsbrott. Domen grundar sig på det sjätte mervärdesdirektivet. Spanien hade infört undantag från skatteplikt för mervärdesskatt för privata idrottsorganisationer om medlemsavgiften inte översteg ett visst belopp.⁵⁰ EUD påpekade att ett ersättningsbelopp inte ska påverka tillämpningen av artikeln.⁵¹ Det som är av vikt i detta fall var att beakta arten och de särskilda omständigheterna i varje situation.⁵²

3.4.2.2 C-150/99 Stockholm Lindöpark AB

Omständigheterna i målet var att Lindöpark drev en golfanläggning. Golfanläggningen riktade sig i första hand till företag. I svensk lagstiftning fanns tidigare ett undantag för skatteplikt i det fall "*tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar eller del av dessa för sport- eller idrottsutövning samt i samband därmed upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning.*"⁵³ Lindöpark AB ansåg att undantaget för skatteplikt inte var förenligt med

⁵⁰ C-124/96, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, punkt 3.

⁵¹ C-124/96, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, punkt 14.

⁵² C-124/96, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, punkt 22.

⁵³ Före den 1 januari 1997 fanns ett andra stycke vilket medgav denna rätt. Numera är den borttagen.

sjätte mervärdedirektivet. Lindöpark ansåg att de hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för perioden då stöd för undantaget inte fanns.

Av intresse för idrottslig verksamhet konstaterade EUD att tillhandahållande av lokal, upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövande utgör i första hand skattepliktiga tjänster. Vidare konstaterar dock EUD att det finns undantag för skatteplikt i det fallet den idrottsliga verksamheten bedrivs av organisationer utan vinstsyfte. I avgörande huruvida tjänster har samband med idrottsutövande ska bedömningen göras utifrån en helhetsbedömning. EUD framhåller vidare att då undantaget är just ett undantag från huvudprincipen ska tolkningen av vad som är att anse som tjänster i samband med idrottsutövande tolkas restriktivt. EUD framhöll vidare att det är upp till nationell domstol att utifrån de nämnda kriterierna bedöma huruvida undantaget är tillämpligt eller ej.⁵⁴

3.4.2.3 C-253/07 Canterbury Hockey Club

Canterbury Hockey Club (Canterbury) var medlem i en icke vinstdrivande organisation, England Hockey. Canterbury betalade medlemsavgift till England Hockey som i sin tur tillhandahöll tjänster, däribland kurser, domare och anordnande av tävlingar till Canterbury. Det blev tvist huruvida tjänsterna var skattepliktiga eller ej. En av frågorna till EUD rörde om ordet person i sjätte mervärdedirektivet omfattade endast fysiska personer eller även juridiska. Vidare undrade domstolen i England ifall MS får begränsa undantaget enbart till tjänster riktade mot enskilda individer.

EUD började med att framhålla att undantag ska tolkas restriktivt. Tolkningen får dock inte medföra att enstaka ord inskränker tillämpligheten av undantaget.⁵⁵ Vidare framhöll EUD att det är av betydelse för undantaget att tjänsterna är väsentliga för och nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning.⁵⁶ Både Grekland och England hade i målet framhållit att endast fysiska personer kan ägna sig åt idrott. Därav måste tillhandahållandet av tjänsten ske direkt till den fysiska personen.⁵⁷ En association som Canterbury ska därmed inte kunna tillhandahållas idrottsliga tjänster.

⁵⁴ C-150/99, Stockholm Lindöpark, p 18, p 19, p 25, p 26.

⁵⁵ C-253/07, Canterbury Hockey Club p 17.

⁵⁶ C-253/07, Canterbury Hockey Club p 22, p 23.

⁵⁷ C-253/07, Canterbury Hockey Club, p 24.

EUD resonerade dock inte likadant. EUD ansåg att nämnda bestämmelse inte ska tolkas ordagrant utan det ska tolkas utifrån tjänsten vilken tillhandahålls. Det innebär att det inte endast är den juridiska eller formella mottagaren som ska beaktas utan även den som faktiskt konkret åtnjuter tjänsten. En annan tolkning hade medfört att idrott vilket utövas av organisatoriska skäl i t.ex. juridiska personer inte skulle omfattas av undantaget. EUD uttryckte sig med "*[e]n sådan tolkning skulle innebära att ett stort antal tjänster som är väsentliga för idrottsutövningen automatiskt och oundvikligen utesluts från undantagets tillämpningsområde.*" En sådan tolkning skulle även strida mot neutralitetsprincipen.⁵⁸

Slutsatsen i målet blev att den formella mottagaren saknar betydelse. Det är vem den faktiska åtnjutaren är som är väsentligt. Dock måste tjänsten vara nära kopplad och vara väsentlig för idrottslig träning. Tillhandahållande av tjänster såsom rådgivning på marknadsföringsområdet eller sponsring kan inte anses omfattas av undantaget. MS har heller ingen rätt att begränsa mervärdesdirektivet tillämpningsområde genom att endast låta tjänster riktade till särskilda former av associationer eller personer vara undantagna.⁵⁹

3.4.2.4 Mål C-18/12 Město Žamberk

Omständigheterna var att Mesto Žamberk bedrev ett kommunalt badhus. I badhuset fanns bl.a. simbassäng, lekbassäng för barn, bubbelpool, vattenrutschkanor, sandstrand dessutom uthyrning av bordtennisutrustning. Det fanns inte uttryckligen någon idrottsklubb vilket använder anläggningen i sin verksamhet. Den tjeckiska skattemyndigheten ansåg att tillhandahållandet av badhusanläggningen medförde undantag från skatteplikt. Mesto Žamberk motsatte sig beslutet. Högsta förvaltningsdomstolen i Tjeckien valde att ställa två frågor till EUD.⁶⁰

Den första frågan var huruvida oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet som inte har idrottstävlingar som syfte innefattas i artikel 132.1 m. mervärdesdirektivet. EUD påpekade att bestämmelsen inte medför att idrottsverksamhet måste ske på en viss nivå. Inte heller krävs att idrotten utförs organiserat. Vidare framhöll EUD att idrottsverksamheten

⁵⁸ C-253/07, Canterbury Hockey Club, p 25 - 30.

⁵⁹ C-253/07, Canterbury Hockey Club, p 32, p 33.

⁶⁰ C-18/12, Město Žamberk, p 9-11, 15.

inte behöver syfta till att delta i idrottstävlingar. Viktigt är dock att aktiviteten inte kan be-tecknas såsom nöje eller rekreation.⁶¹

Den andra frågan var huruvida "*bassänganläggning som inte enbart erbjuder besökarna inrättningar för utövande av idrottsverksamhet, utan även andra former av verksamhet för nöje och rekreation, kan ut-göra tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning.*"⁶² EUD framhöll i målet att det är viktigt att fastställa huruvida en del av tjänsterna är underordnade de andra enligt huvudsaklighetsprincipen. Det är då viktigt att se på den genomsnittliga konsumentens uppfattning i en helhetsbedömning med aktiviteter som kan anses innefattas i artikeln med aktiviteter som inte kan anses innefattas.⁶³ Vidare framhöll EUD att det är även av betydelse att bedöma ifall anläggningen lämpar sig till idrottslig verksamhet. Att en del konsu-menter anser annorlunda ska inte påverka bedömningen. Det är sedan upp till den nation-ella domstolen att bedöma huruvida en anläggning såsom denna kan anses utgöra idrottslig verksamhet.⁶⁴

3.4.3 Kommissionen

Kommissionen har släppt en Vitbok om idrott.⁶⁵ En vitbok är inte bindande och innehåller inga rättsregler. Däremot är det ett instrument för kommissionen att utveckla politiska stra-tegier inom ett specifikt område.⁶⁶ Att kommissionen anser att idrottsområdet är ett viktigt område framgår av förorden i vitboken. Även då vitboken inte är rättsligt bindande kan det framgå intressanta aspekter på vad kommissionen anser är idrott och vilket därav kan ha betydelse för tillämpningen av mervärdesskatt inom idrottsområdet. Någon ren definition av idrott framgår inte i vitboken. Däremot framhåller kommissionen vikten av idrott för folkhälsan. Framförallt framhålls den fysiska aktivitet idrott innebär. Kommissionen be-skriver även vikten av utbildning inom idrotten och den nära länken mellan utövandet och utbildningen.⁶⁷

⁶¹ C-18/12, Město Žamberk, p 16, p 22.

⁶² C-18/12, Město Žamberk, p 26.

⁶³ C-18/12 Město Žamberk, p 30, 33.

⁶⁴ C-18/12 Město Žamberk, p 34-35, 37.

⁶⁵ Europeiska kommission, Vitbok om idrott, 2007, Belgien.

⁶⁶ EU-law, Craig, de Burca, 5 edition, sid. 37.

⁶⁷ Europeiska kommission, Vitbok om idrott, 2007, Belgien., sid 8, 11.

Kommissionen har mot Grekland framhållit att grekisk lagstiftning inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Grekisk lagstiftning medgav reducerad skattesats på bowling i det fall det var bowlingklubbens medlemmar som bowlade. I det fallet privatpersoner bowlade utgick full mervärdesskatt. Kommissionen framhöll att det inte är relevant huruvida syftet för utövarna är att idrotta eller inte. Mervärdesskatten ska baseras på aktiviteten och inte personerna som utövar aktiviteten. Kommissionen ansåg därför att den reducerade skattesatsen skulle utgå oavsett om det var bowlingklubbens medlemmar eller privatpersoner som bowlade.⁶⁸

Kommissionen anförde i ett motiverat yttrande⁶⁹ till Nederländerna att deras undantag inom vattensporten var för brett applicerbart. I nederländsk lagstiftning medgavs undantag för idrottslig verksamhet för tjänster avseende kaj- och förtöjningsplatser för båtar. Kommissionen ansåg inte att tjänsterna var tillräckligt nära den idrottsliga verksamheten för att undantaget ska vara tillämpligt. Av intresse är även att kommissionen framhåller att mervärdesskattedirektivet ger undantag för utbildningstjänster inom idrottsområdet. Att utbildning ingår i mervärdesskattedirektivet framgår inte uttryckligen i artikeln. Det bör även nämnas att organisationen vilket tillhandhöll tjänsten var en ideell förening.⁷⁰

Enligt kommissionen är ett generellt undantag för mervärdesskatt i det fallet idrottslig verksamhet bedrivs av icke vinstdrivande organisationer inte förenligt med mervärdesskattedirektivet. Österrikisk lagstiftning gav undantag för alla transaktioner utan några begränsningar för de offentliga verksamheter som syftar till att bedriva idrottslig verksamhet. Kommissionen ansåg inte att undantaget i mervärdesskattedirektivet kan få så vid tillämpning.⁷¹

3.5 Sammanfattning EU

Sverige är skyldigt att följa de EU-rättsliga akter det finns inom mervärdesskatteområdet. Reglerna angående tjänster inom idrottsområdet finns numera i direktiv 2006/112/EG d.v.s. mervärdesskattedirektivet. Undantag från skatteplikt framgår av artikel 132.1.m. medan reducerad skattesats framgår av artikel 98 jämte bilaga III. EUD utgör som enda uttolkare av direktiven en viktig rättskälla angående MS:s implementering av mervärdesskattedirektivet.

⁶⁸ European Commission - IP/09/1641 29/10/2009.

⁶⁹ För närmare innebörd av motiverat yttrande se art. 258 FEUF.

⁷⁰ European Commission - IP/10/796 24/06/2010.

⁷¹ European Commission - IP/08/1032 26/06/2008.

EUD har framhållit att tjänster inom idrottsområdet ska bedömas utifrån en helhetsbedömning. Vidare ska undantag från huvudregeln tolkas restriktivt. Det är viktigt att tjänsterna är väsentliga för och nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning. Dock saknar det betydelse vem den formella mottagaren är. Det är vem den faktiska åtnjutaren av tjänsten som är betydelse. Vidare har EUD framhållit att tillhandahållande av tjänster såsom rådgivning på marknadsföringsområdet eller sponsring inte kan omfattas av undantaget. MS har heller ingen rätt att begränsa mervärdedirektivet tillämpningsområde genom att endast låta tjänster riktade till särskilda former av associationer eller personer vara undantagna.

Kommissionen har framhållit att det är syftet med aktiviteten som är det avgörande om tjänsterna ifråga kan hänföras till idrott. Syftet för utövaren, eller den person tjänsten tillhandahålls, är inte relevant. Undantaget i artikel 132.1.m. mervärdedirektivet medför inte att en MS kan undanta från skatteplikt alla tjänster en organisation tillhandahåller enbart p.g.a. att organisationen faller inom artikelns tillämpningsområde. Kommissionen har också framhållit att artikel 132.1.m. inte får ges för brett tillämpningsområde.

4 Mervärdesskattelagen, praxis och myndigheter

4.1 Inledning mervärdesskattelagen

Då EU-rätten presenterats ska det nu redogöras för motsvarande bestämmelser i ML. Kapitel syftar till att redogöra för hur de svenska reglerna angående tjänster inom idrottsområdet är utformade. En jämförelse mellan ordalydelserna i mervärdesdirektivet och ML kommer göras då det kan ge en indikation huruvida implementeringen är korrekt. Vidare kommer ledning till att förstå de svenska reglerna sökas i förarbetet till lagrummen. Förarbetet kommer även användas för att förstå syftet bakom och utreda tillämpningen av berörda lagrum i ML.

4.2 Lagen

Bestämmelserna i ML stadgas i 3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. Bedrivs verksamheten av stat, landsting, kommun eller ideell förening finnes reglerna i 3 kap 11 a §. Paragrafen lyder som följande.

"Från skattepliket undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skattepliket 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.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 8 §."

Detta lagrum utgör en EU anpassning till mervärdesdirektivet.⁷² Det framgår tydligt att tjänster där någon bereds tillträde till eller tillfälle att utöva idrott omfattas av undantaget. Undantaget ska också omfatta upplåtelse av lokaler och idrottsanläggningar i den mån idrottsaktiviteter utförs.⁷³ Däremot framgår inte vad som anses vara tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten.

Ordalydelsen i motsvarande bestämmelse i mervärdesdirektivet stadgas att från skatteplikt undantas *"vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning."*⁷⁴ Or-

⁷² se direktiv 2006/112/EG artikel 132.1.m.

⁷³ Svanberg, Marianne, Karnov kommentar till 3 kap. 11 a § ML.

⁷⁴ Direktiv 2006/112/EG artikel 132.1.m.

dalydelseerna är inte identiska vilket är en naturlig följd av att MS implementerar direktiv till dess syfte och mål. Vad som framgår tydligt är att ML i vart fall uppfyller de undantag som stadgas i mervärdedirektivet. En skillnad är dock att ML ger undantag för omsättning där någon "bereds tillträde till idrottsligt evenemang." Någon motsvarighet finns inte i mervärdedirektivet. Dock har Sverige rätt att tillämpa detta undantag enligt artikel 371 jämte artikel 380 mervärdedirektivet.

Sveriges reducerade skattesats på idrottslig verksamhet, i det fall verksamheten bedrivs av privata aktörer, framgår i 7kap. 1§ 3st. 10p. ML. Paragrafen lyder som följande.

"Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för -

10. 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."

Paragrafen hänvisar till 3 kap. 11 a § ML. Det innebär således att de tjänster som är undantagna enligt nämnda paragraf kan tillämpas med reducerad skattesats då de omsätts av privata aktörer. Motsvarande bestämmelse om reducerad skattesats i mervärdedirektivet lyder som följande.

"Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser"⁷⁵ vid "tillträde till sportevenemang"⁷⁶ och "utnyttjande av sportanläggningar."⁷⁷ Det är således en tydlig skillnad i ordalydelse mellan ML och mervärdedirektivet. Ordalydelsen i ML innefattar i vart fall tillträde till sportevenemang och borde även innefatta utnyttjande av sportanläggning. Vad som ingår i uttrycket utnyttjande av sportanläggningar i mervärdedirektivet framgår dock inte.

4.3 Förarbete

För att närmare förstå innebörden och tillämpningen av lagrummen i ML får ledning finnas i propositionen⁷⁸. Det finns som visats i föregående avsnitt en korrelation mellan 3 kap. 11 a § ML och 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. Även i propositionen framhålls det att även vid bedömningen av innebörden av lagrummen ska det som enligt 3 kap 11 a § ML ses som idrott

⁷⁵ Direktiv 2006/112/EG, Artikel 98.1.

⁷⁶ Direktiv 2006/112/EG, Bilaga III, p 13.

⁷⁷ Direktiv 2006/112/EG, Bilaga III, p 14.

⁷⁸ Prop. 1996/97:10.

även ska ses som idrott då den reducerade skattesatsen tillämpas.⁷⁹ Om olika bedömningar skulle göras beroende på om tillhandahållaren är offentlig eller privat aktör hade enligt regeringen medfört svåra gränsdragningsproblem.⁸⁰

Först och främst kan ledning finnas i hur Riksidrottsförbundet definierar idrott i sitt idéprogram.⁸¹ Vidare i propositionen nämner regeringen olika exempel på vad som kan anses falla in under idrottslig verksamhet. Som exempel nämner regeringen att tillträde till simhallar, golfbanor och tennishallar ska falla in under undantagen. Vidare nämner regeringen att även avgifter såsom avgift för ridning på ridskola, avgifter för att delta i löparlopp samt avgifter för att delta i skidlopp faller in under nämnda paragrafer. Även upplåtelse av utrustning eller hjälpmedel som har direkt anknytning till den idrottsliga verksamheten ska omfattas.⁸²

Ledning finns även att finna i specialmotiveringarna i propositionen till 3 kap. 11 a § ML. Regeringen uppger om att det kan bli gränsdragningsproblem angående när det är att anse vara idrottslig verksamhet. Regeringen hänvisar till att det i stora delar är upp till rättstillämpningen att avgöra vad som ska omfattas av artikeln. Vidare framhåller regeringen att det är själva syftet att utöva idrott som är av betydelse och därmed ska inte t.ex. gokartskörning på nöjesfält anses vara idrott trots att gokart i sig kan utgöra idrottslig verksamhet. Däremot är golfträning på en drivingrange så nära förknippat med själva utövandet av sport eller idrott att det ska anses vara idrottslig verksamhet.⁸³

Regeringen framhåller även att det inte behöver vara endast praktiskt utövande av idrott som omfattas av undantaget. Även teoretiska lektioner såsom t.ex. den teoretiska biten i ridskolor ingår i begreppet. Däremot måste det finnas ett omedelbart samband med idrotten varför resor, logi och liknande inte ingår.⁸⁴ Inte heller uthyrning av utrustning ingår om verksamheten endast består av uthyrning. Däremot om det är anordnaren av den idrottsliga

⁷⁹ Prop. 1996/97:10. sid. 42.

⁸⁰ Prop. 1996/97:10 sid. 47.

⁸¹ Prop. 1996/97:10 sid. 61.

⁸² Prop. 1996/97:10. sid. 41.

⁸³ Prop. 1996/97:10. sid. 60-61.

⁸⁴ Prop. 1996/97:10. sid. 60.

verksamheten som hyr ut t.ex. skridskor är det möjligt att tillämpa undantaget. Tillämpningen ska dock vara restriktiv.⁸⁵

Listan i förarbetet är inte extensiv utan det är endast exempel på vad som ska omfattas av begreppet idrottslig verksamhet. I och med att listan inte är extensiv öppnar det för tolkning av begreppet för så väl kommersiella aktörer som statliga aktörer. En rättsosäkerhet kan uppstå när lagens omfattning inte går att förutse. Ett exempel är Högsta förvaltningsdomstolens avgörande angående babysim.⁸⁶ Även det faktum att det finns rikligt med förhandsbesked från skatterättsnämnden och ställningstagande från skatteverket bekräftar osäkerheten angående begreppet.⁸⁷

4.4 Sammanfattning ML och förarbetet

I det fall det är stat, landsting, kommun eller ideell förening vilka bedriver idrottslig verksamhet är tjänsterna undantagna skatteplikt i Sverige. Vidare tillämpar Sverige en reducerad skattesats för idrottslig verksamhet när det gäller verksamhet bedriven av privata aktörer. Begreppet idrottslig verksamhet används inte i mervärdedirektivet. Vid en jämförelse med ordalydelseorna framstår undantaget från skatteplikt i ML vara likt så som det uttrycks i mervärdedirektivet. Angående privata aktörer skiljer sig uttrycken åt i ML och mervärdedirektivet. ML ger ingen klar definition av innebörden av idrottslig verksamhet.

Ledning till de svenska bestämmelserna går att finna i propositionen till mervärdesskattelagen. I propositionen framgår att tjänster som har omedelbar anknytning till idrott ska ingå i begreppet. Vidare har syftet med aktiviteten betydelse vid en bedömning om aktiviteten ska hänföras till idrott eller ej. Teoretiska moment kan också ingå.

4.5 Svensk praxis och myndighetsavgörande

4.6 Inledning

Varken lagtext eller förarbete kan ge ett fullgott svar till hur idrottslig verksamhet samt hur tjänster inom idrottsområdet ska definieras. För att utreda närmare vad som ingår i begreppen bör först och främst praxis från högsta förvaltningsdomstolen användas. Myndighetsbeslut kommer vidare användas för att belysa tillämpningen av lagrummen.

⁸⁵ Prop. 1996:97:10 sid. 61.

⁸⁶ HFD 2012 ref. 71.

⁸⁷ Se t.ex. avs. 5.3.

Myndighetsbeslut har i och för sig inte högt rättskällevärde. Däremot har en myndighet likt Skatteverket och Skatterättsnämnden en stor påverkan på när och hur ett lagrum tillämpas. Det är inte alla aktörer som har resurser eller tid att processa om ett beslut de anser felaktigt. Resultatet kan bli att myndigheterna är med och skapar tillämpligheten av lagrummet. Dock måste framhållas att myndigheterna är bundna att följa beslut från högre instanser såsom Högsta förvaltningsdomstolen. I många fall kan omständigheterna skilja sig åt varför det kan medföra svårigheter att applicera ett avgörande från t.ex. Högsta förvaltningsdomstolen. Tolkningen av avgörandena blir många gånger utslagsgivande. Skatteverket har också i flera ställningstagande framhållit vad de anser är idrottslig verksamhet i mervärdesskattshänseende. Det är intressant att se på vilket sätt Skatteverket applicerat avgöranden från högre instans för att på så vis belysa hur lagrummet tillämpas. Det bör även framhållas att Skatteverket är skyldiga att följa legalitetsprincipen d.v.s. följa lagen. Vidare är de även skyldiga att beakta EU-rätten såtillvida att Skatteverkets beslut är förenligt med EU-rätten.⁸⁸

4.7 Högsta instans

4.7.1 RÅ 2005 ref. 11

I RÅ 2005 ref. 11 var omständigheterna att ett bolag erbjöd golflektioner till en golfklubb som upplät tjänsterna vidare till en sportaffär eller till elever i golfklubben. Bolaget erbjöd även golflektioner till företag vilket kunde nyttjas på golfklubben. Frågan var om bolaget ansågs omsätta en tjänst inom idrottsområdet och därmed tillämpa den reducerade skattesatsen. I målet blev det avgörande åt vem tjänsten omsattes. Bolaget ansågs omsätta tjänsten till golfklubben och inte idrottsutövaren. Regeringsrätten ansåg, likt skatterättsnämnden, att undantaget inom idrottsområdet inte omfattar alla tjänster av idrottslig karaktär utan tjänsten ska tillhandahållas direkt till utövaren. Då inte tjänsten tillhandahölls direkt till utövaren skulle 25 procent mervärdesskatt utgå.⁸⁹

Ett viktigt kriterium är alltså åt vem tjänsten tillhandahålls. Ett indirekt tillhandahållande av en idrottslig tjänst ska således inte falla in under undantaget i ML. De tjänster som erbjuds framstod av Regeringsrättens argumentation att döma som tjänster inom idrottsområdet som vid ett direkt tillhandahållande till omsättaren hade fallit in under begreppet idrottslig verksamhet.

⁸⁸ Pahlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, 2 uppl., sid. 107.

⁸⁹ RÅ 2005 ref. 11.

4.7.2 RÅ 2006 ref. 11

I RÅ 2006 ref. 11 var frågan om liftkortsförsäljning var en integrerad del i att beredas tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. I det fallet skulle således den reducerade skattesatsen tillämpas vid liftkortsförsäljning. Då detta mål avgjordes fanns det i 7 kap. 1 § 2 st. 2p. en lagregel som uttryckligen stadgade att skidliftstransport skulle mervärdesbeskattas med 12 %. Regeringsrätten fann ingen anledning att inte följa lagregeln. Skidliftstransport skulle således ses som en egen tjänst och inte en tjänst varigenom någon beredes tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Lagen ändrades i och med införandet av lag 2006:1389. Numera ska enligt propositionen⁹⁰ till lagändringen persontransport i skidlift anses vara en integrerad del av idrottsutövande och reducerad skattesats ska tillämpas.⁹¹

Det kan ändå vara intressant att se hur Regeringsrätten resonerade kring det faktum att skidliftstransport inte ingick i kringtjänst av idrottslig verksamhet. Regeringsrätten tar fasta på att skidliftsverksamhet i en vidare bemärkelse omfattar mer än bara skidliftstransport. Vidare framhåller Regeringsrätten att en försäljning av liftkort kan innehålla andra prestationer till köparen än endast transport. Något tydligt exempel på vilken tjänst det skulle kunna vara framgår inte i avgörandet. Regeringsrätten hänvisar endast till Svenska Liftanläggningars Organisation som i sina bestämmelser nämner att liftanläggningar är ett samlingsnamn för både nedfarter och liftar.⁹² Det kan förstås som att Regeringsrätten menar att om en tjänst innefattar mer än endast en tjänst inom det idrottsliga området finns det en risk att undantaget inom idrottsområdet inte är tillämpligt.

Innan ändringen av lagrummet angående skidliftsverksamhet fick lagrummet kritik.⁹³ I Skattenytt 2005, nr 9, sidan 550 anser Roger Persson Österman och Jesper Öberg att en skidanläggning bör ses i sin helhet och att skidliftar är en del av anläggningen. De menar vidare att en skidanläggning är en sportanläggning. I det fall det ska ses som att flera olika tjänster omsätts samtidigt bör huvudsaklighetsprincipen medföra att lifttransporten är underordnad konsumentens vilja att åka skidor. I och med att lagen numera ändrats och att skidliftstransport numera ingår i utnyttjandet av idrottsanläggning kan det visa att även lag-

⁹⁰ Prop. 2006/07:1.

⁹¹ Prop. 2006/07:1 sid. 161.

⁹² RÅ 2006 ref. 11.

⁹³ Se Skattenytt 2002, nr 5, sid 228 och Skattenytt, 2005, nr 9, sid 550.

stiftaren numera anser att skidliftstransport utgör en integrerad del av en skidanläggning.⁹⁴ Huruvida det är på grund av huvudsaklighetsprincipen eller inte framgår inte i förarbetet.

4.7.3 RÅ 2007 ref. 39

I RÅ 2007 ref 39 var frågan om tillhandahållande av konsultation vid personlig träning var en tjänst inom idrottsområdet där reducerad skattesats är tillämplig. Omständigheterna var sådana att ett bolag tillhandahöll personlig träning till personer antingen privat eller genom deras arbetsgivare. Träningen genomfördes antingen i lokal bolaget anordnade eller hos arbetsgivaren. Faktureringen kunde antingen ske direkt till den som fick personlig träning eller till dess arbetsgivare om det var arbetsgivaren som köpt in tjänsten åt personalen. Frågan var om personlig träning ska anses utgöra tjänst inom idrottsområdet där reducerad skattesats är tillämplig. Vidare var frågan om det var av betydelse vem som debiterades för omsättningen av tjänsten.

Regeringsrätten framhöll att det faktum att det i somliga fall var arbetsgivaren och inte utövaren som blev debiterad för tjänsten medför inte att den lägre skattesatsen inte ska tillämpas. Regeringsrätten framhöll vidare att det vore emot neutralitetsprincipen inom EU. Regeringsrätten framhöll inte explicit i avgörandet att konsultation vid personlig träning är en tjänst vilken ger tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Det diskuteras i avgörandet överhuvudtaget inte om personlig träning är att anse vara idrottslig verksamhet eller ej. Regeringsrätten fastställer dock att sex procent skattesats är tillämplig på tjänsten ifråga. Skatteverket, vilket yrkade på att det inte skulle vara en tjänst inom idrottslig verksamhet, utvecklade inget om själva tjänstens art utan framhöll att då faktureringen görs till arbetsgivaren är inte direktkravet uppfyllt. Skatterättsnämnden framhöll dock att tjänsten borde vara en tjänst som omfattas av specialmotiveringen i förarbetet. I specialmotiveringen framgår att idrottslig verksamhet även kan omfatta den teoretiska biten av ett utövande.⁹⁵ Då bolaget gav råd, konsultation, angående både kost och träning ansåg nämnden att tjänsten var att anse som idrottslig verksamhet.⁹⁶

Skatteverket framhöll likheterna med RÅ 2005 ref 11 där direktkravet inte ansågs uppfyllt och 25 procent mervärdesskatt skulle utgå. Bolaget liksom Skatterättsnämnden framhöll dock att omständigheterna mellan målen skiljer sig väsentligt. I det tidigare målet förvärva-

⁹⁴ Prop. 2006/07:1 sid. 161.

⁹⁵ Prop. 1996/97:10 sid. 54.

⁹⁶ RÅ 2007 ref. 39.

des tjänsterna innan det fanns en faktisk åtnjutare av tjänsten. I det här målet förvärvades tjänsten i samband med omsättningen, d.v.s. att det fanns vid förvärvet en åtnjutare av tjänsten. Att det sen i sin tur var arbetsgivaren som blev debiterad ändrar inte i sig hur tjänsten bör kategoriseras i mervärdesskattshänseende. Både bolaget och skatterättsnämnden hänvisade till neutralitetsprincipen inom EU-rätten som stöd för dess bedömning.⁹⁷

En konsulterande tjänst inom idrottsområdet var alltså enligt avgörandet en tjänst av en sådan art att den reducerade skattesatsen var tillämplig. Vidare finns enligt avgörandet inget direktkrav längre. Förutsättningarna är uppfyllda om omsättningen av tjänsten är i omedelbar anslutning till förvärvet oavsett vem som debiteras för tjänsten.

4.7.4 RÅ 2009 not 145

I RÅ 2009 not 145 var frågan om en s.k. multisportanläggning var en sådan idrottslig verksamhet vilket medför att den reducerade skattesatsen inom idrottsområdet ska tillämpas. Ett bolag bedrev en inomhusanläggning där olika sporter kunde utövas. Bolaget erbjöd bl.a. tillgång till tennisbanor, badmintonbanor, klättring på klättervägg, skridskoåkning, innebandy, fotboll, biljard, schack och styrketräning. Verksamheten riktade sig mot barn upp till 15 år. Vid entré betalades en summa för tillgång till samtliga aktiviteter. I det fall mindre barn följde med fanns det lekrum där de små kunde aktiveras. Vuxna över 18 år betalade inget vid entré. Bolaget ville att omsättningen skulle beskattas till sex procent eller i vart fall dela upp tjänsten till sex procent för idrottsdelen och tjugofem procent för lekdelen för barn.⁹⁸

Skatteverket ansåg dock att en multisportanläggning likt denna är mer av nöjes- eller rekreationsslag och inte en idrottslig verksamhet i mervärdesskattshänseende. Till stöd för sin talan hänvisade Skatteverket till förarbetet till lagrummet. I förarbetet framgår att lagstiftaren anser att exempelvis en simhall för simning utgör idrottslig verksamhet medan äventyrsbad är rekreation. Vidare framhålls i förarbetet att det är syftet med verksamheten som är avgörande ifall det är att anse som idrottslig verksamhet inte besökarens syfte med besöket.⁹⁹

⁹⁷ RÅ 2007 ref. 39.

⁹⁸ RÅ 2009 not 145.

⁹⁹ RÅ 2009 not 145.

Skatterättsnämnden ansåg, vilket Regeringsrätten senare fastslog, att aktiviteter likt de som är ifråga är att anse som nöjesaktiviteter. Skatterättsnämnden tillmätte förarbetet stor betydelse och då framförallt att bedömningen inte ska göras utifrån besökarens syfte utan verksamhetenssyfte vilket enligt Skatterättsnämnden var förströelse- eller nöjesaktivitet.¹⁰⁰

Bolaget menade också att Skatterättsnämnden inte prövat om tjänsterna, idrott och lek, kunde separeras och därmed tillämpa olika skattesatser. Bolaget hävdade också att det framgår av mervärdedirektivet att lägre skattesats kan tillämpas på "utnyttjande av sportanläggning"¹⁰¹. Skatterättsnämnden nämner endast att EU-rättslig praxis stadgar att undantag från en princip ska tolkas restriktivt.¹⁰²

En multisportanläggning vilket riktar sig till barn utgör således inte idrottslig verksamhet. I rättsfallet betalades en avgift för samtliga aktiviteter vid inträdet till anläggningen. Det framgår inte om bedömningen vore annorlunda om olika avgifter erlagts för olika aktiviteter d.v.s. att tjänsterna köptes separat. I övrigt hänvisar skatterättsnämnden till förarbetena till ML.

4.7.5 HFD 2012 ref. 71

I HFD 2012 ref. 71 var omständigheterna att ett bolag bedrev simundervisning för barn i åldrarna 3 månader till 4 år. Målsättningen, enligt bolaget, är att barnen ska bli duktiga simmare. Alla instruktörer är utbildade i Svenska Simförbundet. Vidare menar bolaget att kurserna är simskola och inte lek. Bolaget anser att simundervisningen är att anse som idrottslig verksamhet.

Simundervisningen består av fyra nivåer. Nivå 1 ska ge barnet vattenvana. Nivå 2 ska ge barnet trygghet att vara under vattnet. I nivå 3 får barnet röra sig lite friare själv i vattnet och lära sig förstå konsekvenserna av sitt agerande i vattnet. I nivå 4 ska barnet kunna simma en kortare bit på egen hand. Efter avslutade nivåer ska alltså barnet bl.a. kunna simma en liten bit själv samt hålla andan under vattnet.¹⁰³

Skatterättsnämnden ansåg, vilket Regeringsrätten fastslog, att det viktigaste för att en aktivitet ska hänföras till idrottslig verksamhet är att syftet med aktiviteten är just att bedriva id-

¹⁰⁰ RÅ 2009 not 145.

¹⁰¹ Direktiv 2006/112/EG, art. 98 jämte bilaga III, punkt 14.

¹⁰² RÅ 2009 not 145.

¹⁰³ HFD 2012 ref. 71.

rott. Endast det faktum att aktiviteten innehåller fysiska moment är inte tillräckligt. Skatterättsnämnden ansåg att de moment som ingick i den 4 nivåers undervisning inte var tillräckliga för att det skulle betraktas som idrott. Undervisningen ansågs mer syfta till att lära barnen motorik och ge vattenvana.¹⁰⁴

Två ledamöter i skatterättsnämnden var dock av annan åsikt. De ansåg att undervisningen hade stora likheter med simskola för vuxna. Att föräldrarna är med var bara en konsekvens av barnets ålder. Ledamöterna framhöll vidare att syftet, både i det här fallet och i vuxen simskola, är att lära eleverna bli goda simmare. Barnens ålder ska inte påverka bedömningen om det är att anse vara idrott eller ej. Det påpekas även att om en familj besöker en simhall betalas bara sex procent mervärdesskatt på inträdet. Vidare hävdar ledamöterna att när det gäller andra idrotter såsom golf-, rid- eller tennisskolor ifrågasätts inte aktiviteten som idrottslig även då den riktas mot barn.¹⁰⁵

4.7.6 Mål nr 3946-13

I en dom meddelad av Högsta förvaltningsdomstolen den 10 september 2013 ansåg ett bolag att reparationer av badminton racketar i samband med uthyrning av badmintonbanor är en tjänst i nära anknytning till idrottslig verksamhet och att sex procent mervärdesskatt borde utgå. Bolaget ville även att förhandsbesked från EUD skulle inhämtas angående artikel 132.1.m. som stadgar att "tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning" kan undantas från skatteplikt om det bedrivs av det allmänna. Bolaget ansåg att tjänsterna var i omedelbart samband med idrottsutövandet och att reparationerna var en direkt förutsättning för att bedriva den idrottsliga verksamheten i form av uthyrning av banor.¹⁰⁶

Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att artikel 132.1.m. tillämpas bara för vissa skattskyldiga. För privata aktörer finns möjlighet till reducerad skattesats i mervärdesdirektivet artikel 98 jämte bilaga III. Artikel 98 ska dock tillämpas då det är fråga om utnyttjande av sportanläggning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att artikel 98 jämte bilaga III i mervärdesdirektivet ställer krav på att tillämpa reducerad skattesats för tjänster i samband med idrottslig verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bestämmelserna i ML

¹⁰⁴ HFD 2012 ref. 71.

¹⁰⁵ HFD 2012 ref 71.

¹⁰⁶ Mål nr 3946-13.

är allmänt hållna och att mervärdedirektivet inte medger rätt att tillämpa reducerad skattesats på tjänster i omedelbart samband då de tillhandahålls av privata aktörer.¹⁰⁷

4.8 Skatterättsnämnden

4.8.1 Gymnastik

Skatterättsnämnden har i tre liknande förhandsavgörande avgjort huruvida olika former av hälso-gymnastik är att hänföra till idrottslig verksamhet. Målen handlade om tai-chi¹⁰⁸, Harta yoga¹⁰⁹ och pilates¹¹⁰. I samtliga förhandsbesked ansågs aktiviteterna vara fysiska och påminna i mycket om gymnastik varför skatterättsnämnden ansåg att det var fråga om idrottslig verksamhet. Motiveringarna i samtliga fall var relativt kortfattade och fastslog liknelsen med gymnastik.

Skatterättsnämnden har även avgjort ett annat fall med inslag av gymnastik. Verksamheten i bolaget var att träna motorik, koordination och därmed utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. I en del moment användes även bollar. Verksamheten riktade sig till barn och lite mer än 50 procent utgjordes av barn under tre år. Det fanns även tävlingar i rytmik. Skatterättsnämnden hänvisade till att aktivitetens syfte ska vara att bedriva sport eller idrott. Syftet med verksamheten var huvudsakligen enligt Skatterättsnämnden att utveckla barnens förmåga i rytmik och dans. Skatterättsnämnden påtalade även barnens låga ålder. Slutsatsen blev att Skatterättsnämnden bedömde att aktiviteten inte kunde hänföras till sport eller idrottsverksamhet.¹¹¹

4.9 Skatteverket

4.9.1 Fotbollsgolf

I ett ställningstagande¹¹² har Skatteverket besvarat huruvida fotbollsgolf är att anse vara idrottslig verksamhet. Fotbollsgolf fungerar på så vis att istället för golfklubba och golfboll används en fotboll för att nå hålet. Banorna är även anpassade för att sparka på en boll. Bolagen, som undrade vilken skattesats som skulle tillämpas, beskrev ofta aktiviteten på sin

¹⁰⁷ Mål nr 3946-13.

¹⁰⁸ Förhandsbesked 1998-02-25, dnr 56-97/I.

¹⁰⁹ Förhandsbesked 1998-11-12.

¹¹⁰ Förhandsbesked 2000-05-25.

¹¹¹ Förhandsbesked 2001-10-09.

¹¹² Dnr: 130 744903-04/111.

hemsida såsom ”lämpliga arrangemang för företag och skolklasser, fester för födelsedagar, svensexor och möhippor, campare, kompisgänget.”

Skatteverket ansåg att syftet med fotbollsgolf inte är att bedriva sport eller idrott. I det fall syftet hade varit att bedriva sport eller idrott hade bolagen fått tillämpa den reducerade skattesatsen. Skatteverket ansåg att fotbollsgolf till sin natur, trots inslag av idrott, mer är att hänföra till rekreation/förströelse/nöje vilket innebär att omsättningen ska beskattas med 25 procent.¹¹³

4.9.2 Qigong

Skatteverket har i ett ställningstagande¹¹⁴ utrett huruvida Qigong är att anse som idrottslig verksamhet. Skatteverket ansåg här att det var nödvändigt att dela upp Qigong utefter dess utformning. Qigong kan utföras både som en krigisk Qigong, vilket är att jämföra med kampsport samt medicinsk Qigong, vilket syftar mer till det själsliga. Skatteverket valde att benämna de olika formerna såsom aktiv eller passiv Qigong.

Angående aktiv Qigong gjorde Skatteverket bedömningen att det var att anse som idrottslig verksamhet. Till stöd för detta anförde Skatteverket att aktiv Qigong ingår i flera kampsporter och det finns en tävlingsverksamhet kring aktiv Qigong. Därav ska det anses vara idrottslig verksamhet. Angående passiv Qigong ansåg Skatteverket att syftet med verksamheten är att uppnå ett mentalt välbefinnande. Det finns heller inte något tävlingsmoment i passiv Qigong. Slutsatsen blev att passiv Qigong inte kan hänföras till idrottslig verksamhet.¹¹⁵

4.9.3 Yoga

Skatteverket har även bedömt ifall utövande av kundaliniyoga är att anse som idrottslig verksamhet.¹¹⁶ Bakgrunden till ställningstagandet var att Skatteverkets olika regioner bedömt utövandet olika.¹¹⁷ Kundaliniyoga består av olika övningar, såväl fysiska gymnastiska övningar som andningsövningar. Även meditation ingår i övningarna.

¹¹³ Dnr: 130 744903-04/111.

¹¹⁴ Dnr: 130 544322-04/113.

¹¹⁵ Dnr: 130 544322-04/113.

¹¹⁶ Dnr: 130 330591-04/1152.

¹¹⁷ Ett tydligt exempel på gränsdragningsproblematiken (min kommentar).

Skatteverket ansåg att kundaliniyoga var att anse som idrottslig verksamhet i mervärdesskattshänseende. Till stöd för detta hänvisade Skatteverket till Riksidrottsförbundets idéprogram där det står att ”*Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra*” och att ”*Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning*”.¹¹⁸ I bedömningen togs även hänsyn till en stor del av kundaliniyoga består av fysiska övningar med gymnastiska inslag. Meditationsmomentet ansåg Skatteverket vara väldigt begränsat.¹¹⁹

4.9.4 Äventyrsbanor

I Skatteverkets ställningstagande¹²⁰ var omständigheterna att ett bolag bedrev en äventyrsbana. Bolaget ansåg att de bedrev idrottslig verksamhet, närmast klättring. De olika momenten i äventyrsbanan framstod dock i beskrivningen utåt mot konsumenter mer som upplevelser än idrott. Skatteverket var också av den åsikten att själva syftet med aktiviteterna är upplevelser och inte idrott. Likheter fanns dock med klättring men Skatteverket ansåg att företagets egna beskrivningar och marknadsföring av äventyrsbanorna medför att upplevelsen är den dominerande faktorn i aktiviteten. Endast det faktum att det finns fysisk aktivitet medför inte att det utgör idrottslig verksamhet. Beskattning skulle således ske med 25 procent.¹²¹

4.9.5 Turridning

Turridning har också varit föremål för bedömning av skatteverket.¹²² Med turridning förstås anordning av terrängridning för grupper. Liksom i fallet med Qigong anser Skatteverket att turridning måste delas upp i två skilda fall. I det fallet turridning riktar sig mot allmänheten och marknadsförs i form av upplevelse i naturen eller annan liknande marknadsföring ska turridning inte anses vara idrottslig verksamhet. Skatteverket anser inte att det finns ett syfte att utöva sport eller idrott i fall likt detta.

Är däremot turridning, eller terrängridning, ett delmoment i en ridskola ska turridning anses vara idrottslig verksamhet. Det väsentliga är sådant fall att terrängridning ska vara av samma slag som den ordinarie ridskoleverksamheten. Det har då ingen betydelse om ter-

¹¹⁸ För aktuellt idéprogram se: <http://www.svenskidrott.se/Bidragochstod/Idrottslyftet/Syfteochmal/>.

¹¹⁹ Dnr: 130 330591-04/1152.

¹²⁰ Dnr: 130 330506-04/1152.

¹²¹ Dnr: 130 330506-04/1152.

¹²² Dnr: 131 780838-07/111.

rängridningen sker vid skolan eller i naturen. I det fall turridning ingår i en ridskolas verksamhet ska omsättningen endast beskattas med sex procent.¹²³

4.9.6 Golfsimulatorer

I ett ställningstagande skulle skatteverket bedöma huruvida ett bolag som bedrev upplåtelse och nyttjande av golfsimulator skulle anses bedriva idrottslig verksamhet.¹²⁴ I en golfsimulator slår man ut bollen, oftast mot en större duk, och får digitalt följa bollens väg längs den simulerade banan. Golfsimulatorer skulle i det här fallet tolkas så att det handlar om större simulatorer vilka oftast finns i avskilda och särskilda byggnader. Med golfsimulatorer skulle däremot inte avses enkla simulatorer för hemma bruk.

Skatteverket gjorde bedömningen att upplåtelse av golfsimulatorer inte utgjorde idrottslig verksamhet. Skatteverket baserade sin bedömning på att i propositionen¹²⁵ står det bl.a. att upplåtelse av hjälpmedel, sportanordningar och redskap som har omedelbart samband med utövandet av idrotten ska inkluderas. Tillämpligheten av undantaget är dock begränsat och det är framförallt uthyrningsverksamhet som anses. Vidare anser Skatteverket att trots att viss träning kan uppnås genom simuleringen och trots att träning på en drivingrange anses vara idrott så kan inte upplåtelse av en simulator anses vara idrottslig verksamhet. I simulatören är spelaren stationär och behöver således inte fysiskt förflytta sig mellan slagen. Även det att det inte finns en golfbana är väsentligt vid bedömningen. Enligt Skatteverket ska det därför anses vara helt skilda aktiviteter att spela golf på bana eller i simulering. Skatteverket avslutar med att hävda att samma bedömning bör göras för alla simulatorer av idrottsaktiviteter.¹²⁶

4.9.7 Dansskolor

Skatteverket har gjort ett allmänt ställningstagande angående dansskolor.¹²⁷ I det fall verksamheten innebär att deltagare även, utöver träning, får tävla i dans har det ansetts som idrottslig verksamhet. Frågor som uppkommit gäller om det finns ett tävlingskrav för att

¹²³ Dnr: 131 780838-07/111.

¹²⁴ Dnr: 131 226161-08/111.

¹²⁵ Prop. 1996/97:10, sid. 55.

¹²⁶ Dnr: 131 226161-08/111.

¹²⁷ Dnr: 131 579264-09/111.

dans ska anses vara idrottslig verksamhet. Vidare har frågor varit om det är av betydelse om dansen tillhandahålls tillfälligt eller i en permanent dansskola.

Skatteverket ansåg att benämningen på verksamheten saknar betydelse liksom om danskursen är tillfällig eller permanent. I det fallet det förekommer dansgrenar som det inte finns officiell tävling inom ska inte påverka bedömningen i den mån skolningen genomförs på samma vis som övrig dansträning. Det finns även en naturlig koppling mellan dansskolor och tävlingsverksamhet inom dans. Många gånger fungerar kurserna som plantskolor till tävlingsverksamheten enligt Skatteverket. Dans vilket utförs i dansskolor eller liknande verksamhet ska alltså hänföras till idrottslig verksamhet. Åldern på deltagarna saknar betydelse. Det ska anses vara idrottslig verksamhet även när det riktas till barn och där en del av kursen består av lek.¹²⁸

Anordnas dans däremot i nöjesparker, danslokaler eller dylikt ska det inte anses vara idrottslig verksamhet utan ses som en nöjesaktivitet. Även då en dansskola anordnar sällskapsdans ska det ses som en nöjesaktivitet.¹²⁹

4.10 Idrottsutbildning

Som nämndes ovan¹³⁰ ingår enligt förarbetet idrottsutbildning i ordalydelsen "*tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten.*" Det ska vara teoriska moment som har nära anknytning till själva idrottsutövandet. I förarbetet nämns särskilt golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, ishockeyskolor, fotbollsskolor.¹³¹ Inga utbildningar av det slaget har varit uppe för prövning. Idrottsutbildning på andra områden har däremot varit föremål för bedömning av både skatterättsnämnden och skatteverket. Ett flertal av avgörandena är redan refererade ovan¹³².

I ett förhandsbesked från skatterättsnämnden¹³³ bedömdes flygutbildning inte vara idrottsutbildning. I utbildningen ingick visserligen moment med "sportflygning" men huvudsakli-

¹²⁸ Dnr: 131 579264-09/111.

¹²⁹ Dnr: 131 579264-09/111.

¹³⁰ Se avs. 4.

¹³¹ Prop. 96/97:10, sid 54.

¹³² Se bl.a. avs. 5.1.3. RÅ 2007 ref 39, avs. 5.2.3.6. Turridding, avs. 5.2.3.8. Dansskolor.

¹³³ Förhandsbesked 1997-10-21.

gen kunde utbildningen jämföras med körkortsutbildning för bil. Det fanns således inte ett tillräckligt nära samband med idrottsutövandet att undantaget var tillämpligt.

I ett annat förhandsbesked från skatterättsnämnden¹³⁴ bedömdes huruvida utbildning i "dans av visst slag"¹³⁵ utgjorde idrottsutbildning. I dansens olika moment ingår mental- och teknikträning, musikanalys, och improvisation. Det fanns vid avgörandet inte tävlingar i dansen i Sverige men enligt tillhandahållaren skulle det komma att anordnas tävlingar inom snar framtid. Dansen ska även vara mycket fysiskt krävande. Undervisningen gavs i bl.a. intensivkurser. Skatterättsnämnden ansåg att utbildning medförde att deltagarna fick utöva idrott och således skulle utbildningen hänföras till idrotts tjänst. Utbildningen tillhandahölls i vissa fall till ett studieförbund. Att den inte tillhandahölls direkt till utövaren ändrade inte på karaktären av tjänsten enligt skatterättsnämnden.

4.1.1 Sammanfattning

Det finns inte längre något direktkrav enligt svensk praxis. Förutsättningarna är uppfyllda så länge omsättningen av tjänsten är i omedelbart samband oavsett vem som debiteras. Teoretiska moment ingår i idrottslig verksamhet. Vid bedömning av en aktivitet är syftet med aktiviteten avgörande. Tjänster som har omedelbart samband med idrottslig verksamhet ska tolkas restriktivt.

Skatterättsnämnden och skatteverket har i många beslut avgjort huruvida olika aktiviteter är att anse som idrott. Utgångspunkten är att de idrotter vilka är anslutna till riksidrottsförbundet ska anses vara idrott. Syftet med aktiviteten framhålls ofta. Även den fysiska delen av en aktivitet väger in i bedömningen. Gymnastik och dans i olika former faller in under idrottslig verksamhet om de inte syftar till själsligt välbefinnande eller nöje.

Utbildning och teoretiska moment kan hänföras till idrottslig verksamhet om de har omedelbart samband med utövandet. Exempel är fotbollsskolor, dansskolor och ridskolor. Däremot är inte flygutbildning idrottsutbildning då utbildningen kan liknas vid körkortsutbildning.

¹³⁴ Förhandsbesked 2010-12-08, dnr 53-09/I

¹³⁵ Jag vill bara uppmärksamma att Skatterättsnämnden aldrig nämner vilken dans utan refererar endast till [dans av visst slag] eller [den aktuella dansen]. Det ger möjlighet för en mysterielysten läsare att efterforska vilken dans som lärdes ut.

5 Analys

5.1 Problemställningen

Analysen behandlar den problematik som bestämmelsen om idrottslig verksamhet innebär i mervärdesskattelagen. Syftet med analysen är således att utröna vad undantaget för idrottslig verksamhet och tjänster i omedelbart samband, därmed lagrum 3 kap. 11 a § samt 7 kap. 1 § 3st. 10p, innebär i Mervärdesskattelagen. Analysen ska besvara om nuvarande tillämpning av lagrummen, däribland svensk praxis, står i paritet med EU-rätten samt när och hur lagrummet bör tillämpas.

5.2 Förenlighet med EU-rätten

Lagen är i mångt och mycket utformad likt mervärdedirektivet. Det finns dock ett undantag. I ML framgår att 7 kap. 3 st. 10 p. § ska appliceras precis som 3 kap. 11 a §. Det framhålls även tydligt i förarbetet där det explicit nämns att det finns en korrelation mellan paragraferna. Det innebär att alla de tjänster vilka är undantagna för det allmänna kan tillämpas med reducerad skattesats när de omsätts av privata aktörer enligt ML. I mervärdedirektivet finns ingen uttrycklig korrelation mellan artikel 132.1.m. och artikel 98 jämte bilaga III punkt 13 och 14. I bilaga III ska reducerad skattesats tillämpas vid "utnyttjande av idrottsanläggning" och vid inträde till idrottsligt arrangemang. Det framgår inte hur vid tillämpning utnyttjande av idrottsanläggning ska ha. I första hand torde det innebära i vart fall tjänster när någon bereds tillfälle att utöva idrott i en idrottsanläggning. Det är däremot inte alls självklart att begreppet även innefattar tjänster som har omedelbart samband med utövandet såsom uthyrning av badkläder eller teoretisk utbildning. Att de tjänsterna ingår när det allmänna eller ideella föreningar tillhandahåller tjänsterna framgår av artikel 132.1.m.¹³⁶

I de mål som varit föremål för förhandsavgörande av EUD har samtliga inbegripit 132.1.m. (eller motsvarande artikel i sjätte mervärdedirektivet). EUD har konsekvent framhållit att de tjänster som framgår i 132.1.m är endast tillämpliga om de tillhandahålls av det allmänna eller ideella föreningar.¹³⁷ Det framgår inte varken av de behandlade domarna eller yttrandena från kommissionen att en liknande korrelation som finns mellan de svenska reglerna

¹³⁶ För utbildning se även avs. 3.3.3. framförallt European Commission - IP/10/796 24/06/2010.

¹³⁷ Se t.ex. C-253/07, Canterbury Hockey Club, p 20 - 22.

också finns i mervärdesdirektivet. Ett yttrande från kommissionen¹³⁸ berörde utnyttjande av idrottsanläggning, bowlinghall. Att bowling ska ingå i utnyttjande av idrottsanläggning torde vara relativt klart varför artikel 98 jämte bilaga III kunde tolkas utan någon anledning att se på andra artiklar.

I EUD:s praxis inom mervärdesskatteområdet framgår att undantag från huvudregeln ska tolkas restriktivt.¹³⁹ Att som i svensk lagstiftning ge två artiklar med i stort sett väldigt olika ordalydelser samma tillämpning framstår inte som en restriktiv tolkning av i varje fall artikel 98 jämte bilaga III. I det fall implementering gett för vitt tillämpningsområde för en artikel kan det vara oförenligt med EU-rätt likväl som när implementeringen inte ger tillräckligt vid tillämpning. Kommission framhöll även detta i det motiverade yttrandet mot Österrike.¹⁴⁰ Det har även framhållits i rapporter att MS har svårigheter med att tolka hur brett artikel 98 jämte bilaga III ska implementeras och tillämpas.¹⁴¹

Även Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i mål 3946-13 att de tjänster som avses i artikel 132.1.m. inte är likvärdiga de tjänster som avses i artikel 98 jämte bilaga III. Högsta förvaltningsdomstolen valde i målet att döma efter lydelsen i mervärdesdirektivet istället för att beakta ordalydelsen i ML och den uttryckliga korrelationen vilket uttrycks både i ML och förarbetet. Det kan tyda på att Högsta förvaltningsdomstolen anser att implementeringen av artikel 98 inte är fullgod i den lydelse artikeln fått i ML. EUD har dock framhållit att trots att undantag från huvudregeln ska tolkas restriktivt ska inte ordalydelsen tolkas så att innebörden förlorar sitt syfte. EUD har framhållit detta i samband med tolkning av artikel 132.1. m. Det framgår dock i avgörandena att principen ska ha allmän giltighet, i vart fall inom mervärdesdirektivet. Det är därmed troligt att även utnyttjande av idrottsanläggning ska ha en något vidare tolkning än vad ordalydelsen ger. Det är således inte förenligt med EU-rätten att tolka ordalydelsen i undantagen så restriktivt att bestämmelsens innebörd förlorar sitt syfte. Tolkningen av mervärdesdirektivet vid implementeringen i ML har i vart fall inte varit för restriktiv. Hur vid tolkning bestämmelsen ska ha går dock inte att fastställa.

Den svenska lagstiftningen skulle även kunna vara oförenlig med neutralitetsprincipen. Om implementering har givit privata aktörer inom idrottslig verksamhet i Sverige en konkur-

¹³⁸ European Commission - IP/09/1641 29/10/2009.

¹³⁹ Se t.ex. C-253/07, Canterbury Hockey Club, p 17.

¹⁴⁰ Se avs. 3.4.3.

¹⁴¹ se t.ex. http://ec.europa.eu/sport/documents/doc163_en.pdf.

rensfördel gentemot andra aktörer i andra EU-länder i och med den breda tillämpningen är inte längre mervärdesskatten neutral. Syftet med mervärdesdirektivet är att harmonisera omsättningsskatten inom EU:s alla MS och på så vis uppnå full skattemässig neutralitet. Storbritannien har t.ex. endast två undantag för privata aktörer.¹⁴² Huruvida Sverige eller Storbritannien tolkat mervärdesdirektivet rätt återstår att se men det framgår att en enhetlig tolkning av artikel 98 jämte bilaga III inte gjorts bland MS. Det kan dock framhållas att bestämmelserna i ML framstår som mer neutrala i förhållandet mellan icke vinstdrivande organisationer och privata aktörer än motsvarande bestämmelser i mervärdesdirektivet. Korrelationen i ML medför att skillnaden mellan icke vinstdrivande organisationer och privata aktörer endast är sex procent mervärdesskatt. En ren objektiv tolkning av ordalydelsen i mervärdesdirektivet skulle istället ge stora variationer mellan ickevinstdrivande organisationer och privata aktörer.

Något som framhölls tidigare inom svensk praxis var det s.k. direkt kravet. I och med ett senare avgörande finns inte längre detta direktkrav mellan tillhandahållaren och utövaren. EUD har i målet Canterbury Hockey också fastställt att det inte behöver vara ett direktkrav. Det som är avgörande är den som faktiskt åtnjuter tjänsten. I det här avseendet måste svenskrätt anses vara i paritet med EU-rätten.

Avslutningsvis kan framhållas, angående implementering i svensk lagstiftning, att Regeringsrätten uttalade i RÅ 2007 ref. 39 att "*[d]et kan också anmärkas att kategori 13 (bilaga III - mitt tillägg) 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.*"

5.3 Aktiviteten idrott

I mervärdesdirektivet 132.1.m. går att läsa att undantaget gäller för idrottsliga eller fysiska aktiviteter. Det innebär i och för sig inte att idrott inte behöver vara en fysisk aktivitet utan det kan likväl innebära att fysiska aktiviteter som inte är idrott kan undantas från skatteplikt. Förarbetet stadgar att ledning till att bedöma huruvida aktiviteter utgör idrott eller ej kan finnas i Riksidrottsförbundets idéprogram. I Riksidrottsförbundet idéprogram framhålls bl.a. att idrott är en fysisk aktivitet. Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) har inte explicit framhållit att idrott måste innebära en viss fysisk ansträngning.

¹⁴² Study on the funding of grassroots sports in the EU, final report, Volume II - Country reports, sid. 256.

I de flesta avgörandena från myndigheter angående utövande av idrott har dock mycket fokus kommit att handla om huruvida utövandet medförde fysisk ansträngning eller inte. Skatteverket verkar vara av den uppfattningen att endast fysisk aktivitet kan utgöra idrott. Skatteverket ansåg t.ex. att passiv Qigong inte kan anses vara idrott medan aktiv Qigong är idrott. Likaså när Skatteverket bedömde äventyrsbanor framgick att hänsyn måste tas till fysisk aktivitet. Äventyrsbanor bedömdes i och för sig inte att vara idrott men Skatteverket konstaterade att aktiviteten visserligen medför i hög grad fysisk ansträngning. Även skatterättsnämnden har i sina avgöranden haft relativt stor fokus på den fysiska aktiviteten.

Vad som däremot är enigt i alla instanser, inom EU-rätten såväl som svensk rätt, är att syftet har betydelse vid bedömningen om en aktivitet utgör idrott eller inte. Det som är avgörande är aktivitetens syfte och inte besökarens. Det framhålls även i förarbetet till ML. Kommissionen ansåg också att det avgörande är syftet med aktiviteten. Det som talar något emot detta är EUD:s avgörande i mål C-18/12 Mesto Zamberk. Anläggningen innefattade tillhandahållande av flertalet tjänster där en del tjänster kunde hänföras till idrott och en del till nöje. EUD framhöll att den genomsnittliga konsumentens uppfattning har betydelse vid klassificering av en anläggning med flera olika tjänster. Uppfattning och syfte har dock inte samma betydelse. Uppfattningen är mer beroende på vad samtliga aktiviteter syftar till. Syftar många aktiviteter till idrott uppfattar möjligtvis konsumenten anläggningen såsom idrottsanläggning. Syftar däremot många aktiviteter till nöjesupplevelser uppfattar möjligvis konsumenten anläggningen såsom nöjesanläggning. Det görs alltså en helhetsbedömning. I RÅ 2009 not 145 medgavs dock inte konsumenternas uppfattning någon betydelse. Målet var angående en s.k. multisportanläggning. Det är inte omöjligt att utgången möjligtvis blivit annorlunda om den genomsnittliga konsumentens uppfattning hade beaktas vid en helhetsbedömning. Mål C-18/12 Mesto Zamberk borde dock mest ha betydelse då tillhandahållande av anläggning innefattar både idrottsliga som icke idrottsliga tjänster. Vid en ensam tjänst kan fortfarande hänsyn endast tas till aktivitetens syfte och konsumentens uppfattning behöver inte beaktas.

Det är däremot inte alltid självklart hur aktivitetens syfte ska bedömas. Ett exempel är golf. Golf är idrott och idrottslig verksamhet. Men det är inte otroligt att tänka sig att syftet med tjänster inom golf till stora delar utgör rekreation eller nöje. Många utövare ser det mer som rekreation än att de faktiskt idrottar. Utövarens syfte saknar betydelse men aktiviteten i sig torde faktiskt syfta även till rekreation och nöje. I det fallet skulle golf under särskilda omständigheter inte utgöra idrottslig verksamhet. Det är dock ostridigt att det är många som

utövar golf som en idrott. Enligt praxis ska aktiviteten dock inte ändras beroende på utövaren. Kommissionen anförde t.ex. att det inte går att dela upp bowling på faktiska idrottare och nöjesutövare. Resultatet borde bli att tillhandahålls en enskild aktivitet som anses vara idrott är syftet med aktiviteten alltid idrott. Något annat har inte framkommit.

En intressant bedömning gjorde Skatteverket angående golfsimulatorer. De ansåg inte att syftet med aktiviteten var utövande av idrott utan syftet var nöje. Det ligger dock nära till hands att påstå att aktiviteten antagligen syftar till båda. Bedömningen är inte självklar. Vad som däremot är märkligt är att Skatteverket avslutade med att generellt undanta alla simuleringar inom alla idrotter. Den generaliseringen borde det inte finnas stöd för. Exempelvis inom motorsport ägnas otaliga timmar i simuleringar för att föraren ska lära sig banan. Om en aktör skulle tillhandahålla tjänster likt detta till både allmänhet och motorföreningar är utgången inte särskilt självklar. Att dela upp skattesatsen beroende på utövaren är vid en jämförelse med kommissionens yttrande om bowling inte tillåtet.

Något som också varit uppe för prövning både i Högsta förvaltningsdomstolen såväl som skatterättsnämnden är de fall då mindre barn utför aktiviteten. Babysim är inte idrott och inte heller viss rytmik/koordinationsgymnastik. I avgörandet avseende babysim fanns i Skatterättsnämnden två dissidenter. Dissidenterna ansåg att syftet med babysim faktiskt var att lära barnen simma och således ska det anses vara idrottslig verksamhet. Ledamöterna hävdade också att när det gäller fotbolls- eller ridskola för barn ifrågasätts inte syftet.

I avgörandena kan det utläsas att vikt läggs på den fysiska kapaciteten hos barn. Vad ett barn kan eller inte kan göra. I just simning finns det begränsningar i vad mindre barn kan utföra p.g.a. inte fullt utvecklad koordination. Det kan anföras att syftet med aktiviteten borde kvarstå oavsett deltagarnas förmåga. Samtidigt kan det anföras att en aktivitet inte borde kunna syfta till något utövaren inte kan utföra. Högsta förvaltningsdomstolen framhöll dock att syftet med aktiviteten inte var idrott utan aktiviteten syftade till att ge vattenvana. Det är i och för sig inte otroligt att syftet ändrades just p.g.a. deltagarnas förmåga. Ska dock hänsyn tas till deltagares förmåga uppstår fler gränsdragningsproblem. Det går att föreställa sig tjänster som tillhandahålls till både äldre och funktionsnedsatta som under vissa omständigheter, vid beaktande av deltagares funktionella förmåga, inte skulle anses vara idrott. Det återstår att se huruvida fler avgöranden kommer belysa hur syftet ska fastställas vid tillhandahållande av tjänster till bl.a. barn och andra med begränsade förutsättningar.

Tävlingsmoment inom idrott är inte avgörande. EUD har också framhållit att idrottslig verksamhet inte behöver syfta till faktisk tävling.¹⁴³ Det i sin tur betyder inte att tävlingsmoment är utan betydelse. Det har framgått i refererat material att tävlingar är ett moment som viktas in i den sammanlagda bedömningen, i vart fall hos myndigheter.

5.4 Tjänster med omedelbart samband och idrottsutbildning

Angående tjänster i omedelbart samband måste ledning finnas i förarbetet. Avgörandena är få. De uppräknade tjänsterna i förarbetet får antas vara tjänster vilka kan anses ha omedelbart samband med idrottslig verksamhet. Det framgår även att tillämpningen är mycket begränsad. Ett intressant avgörande är mål 3946-13. Det framkom i avgörandet att Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att tjänster i omedelbart samband inte framgår i mervärdedirektivet artikel 98 jämte bilaga III. Det innebär därmed ett avsteg från korrelationen mellan ML:s båda lagrum.¹⁴⁴ Baserat på avgörandet från Högsta förvaltningsdomstolen är således tjänster med omedelbart samband med idrottslig verksamhet endast tillämpligt för de fall verksamheten inte bedrivs av privata aktörer. Det är även ett avsteg från ordalydelsen i 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. Avgörandet torde även kunna tyda på att ML ger vidare tillämpning för reducerad skattesats än vad mervärdedirektivet ger.

Kommissionen har framhållit att tjänster inom idrottsområdet även innefattar teoretiska moment. Kommissionens yttrande var dock endast i relation till artikel 132.1. m. Teoretiska moment borde dock innefattas i av artikel 98 jämte bilaga III i det fall den teoretiska utbildningen hålls i en idrottsanläggning och är i samband med utövande. Angående teoretiska moment i samband med idrottslig verksamhet enligt ML får det av refererat material fastställas att det krävs en nära anknytning till själva idrottsutövandet. Vid turridning och dansskola var det relativt lätt att följa skälen för avgörande. I båda fallen fanns en nära anknytning med utövandet. I målet angående konsulterande verksamhet i form av personlig träning framgår inte hur den konsulterande verksamheten fungerade. Det går dock att utläsa att konsultationen var i direkt samband med träningen. Vad som inte ansågs vara utbildning i samband med idrott var flygutbildning. I det fallet handlade det dock inte om ett nära samband med utövandet utan flygutbildningen ansågs inte falla in under idrott. Skatte-

¹⁴³ C-18/12 Mesto Zamberk.

¹⁴⁴ Diskussion huruvida korrelation även finns i mervärdedirektivet framgår i föregående avsnitt.

verket anser i sin handledning¹⁴⁵ att en idrottstränares tjänster utgör idrottstjänster endast i det fall tränarens utbildning sker i samband med att någon verkligen bereds tillfälle till att utöva idrott. Det får anses vara i enlighet med gällande rätt.

Idrottsutbildning ska således ske i direkt eller omedelbart samband med själva idrottsutövandet. Om idrottsutbildning innefattas i mervärdedirektivet för tjänster tillhandahållna av privata aktörer kan inte med säkerhet fastställas. EUD har framhållit att undantag ska tolkas restriktivt. Dock får inte tolkningen medföra att bestämmelsens innebörd inskränks. Det torde betyda att om idrottsutbildning tillhandahålls i en idrottsanläggning av privata aktörer ska reducerad skattesats tillämpas.

¹⁴⁵ SKV 554, utgåva 8, sid. 1011-1012.

6 Slutsats

Slutsatsen i förhållande till EU-rätten är att svensk tillämpning av begreppet idrottslig verksamhet och tjänster i omedelbart samband i stort är förenlig med EU-rätten. Det finns inget som tyder på att idrottslig verksamhet ska tolkas på annat vis än hur det tolkats i svensk rätt. Däremot är det inte klart huruvida artikel 98 jämte bilaga III p. 13 mervärdesdirektivet är korrekt implementerad i 7 kap. 1 § 3 st. 10 p ML. Risk finns att svensk rätt ger undantaget för bred tillämpning. Ordalydelseerna mellan artikel 132.1.m. och artikel 98 jämte bilaga III skiljer sig väsentligt och ingen uttrycklig korrelation framgår såsom i svensk lagstiftning. Slutsatsen blir att det inte är osannolikt att implementeringen av artikel 98 jämte bilaga III givits för bred tillämpning.

Vidare blir slutsatsen att begreppet idrottslig verksamhet ska tolkas så tillvida att det bör men är inte avgörande att aktiviteten är fysisk. Syftet med aktiviteten kan ha avgörande effekt så tillvida det kan utesluta idrottslig verksamhet. Det innebär dock inte att om syftet är idrottslig verksamhet är det per se idrottslig verksamhet utan syftet utgör endast en väsentlig del av en helhetsbedömning. Vid tillhandahållande av anläggning med idrottsliga och icke idrottsliga tjänster ska en helhetsbedömning göras där hänsyn ska tas till den genomsnittliga konsumentens uppfattning. Vidare är slutsatsen att hänsyn tas till deltagares funktionella förutsättningar i vart fall när deltagare är barn. Kan barnen inte utföra idrotten finns det således inget idrottsligt syfte med aktiviteten.

Angående tjänster med omedelbart samband med idrottslig verksamhet blir slutsatsen att bedömningen ska göras restriktivt. Tjänsten måste utföras av anordnaren. Vidare blir slutsatsen, baserat på högsta förvaltningsdomstolen, att tjänster i omedelbart samband med idrottslig verksamhet troligtvis inte kan tillhandahållas av privata aktörer.

Angående idrottsutbildning blir slutsatsen att tjänsten måste tillhandahållas i anslutning till och vara av betydelse för själva utövandet. Mervärdesdirektivet innefattar även teoretiska moment i vart fall om undantaget i artikel 132.1. m. är tillämpligt. Artikel 98 jämte bilaga III torde även innefatta idrottsutbildning i det fall utbildning tillhandahålls i en idrottsanläggning.

Referenslista

EU

Fördrag

Fördraget om Europeiska unionens (konsoliderad version 2012), OJ C 326, 26.10.2012 (svensk version)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version 2012), OJ C 326, 26.10.2012 (svensk version)

Direktiv

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdeskatt

Praxis

C-6/64 Avgörande av den 15 juli 1964, Flaminio Costa mot ENEL, rättsfallssamling 1964 s. 585

C-283/81 Avgörande av den 6 oktober 1982, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA mot Ministry of Health, rättsfallssamling 1982 s. 3415

C-124/96 Avgörande av den 7 maj 1998, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, rättsfallssamling 1998 s. I-02501

C-150/99 Avgörande av den 18 januari 2001, Svenska staten mot Stockholm Lindöpark AB och Stockholm Lindöpark AB mot Svenska staten, rättsfallssamling 2001 s. I-00493

C-253/07 Avgörande av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, rättsfallssamling 2008 s. I-07821

C-18/12 Avgörande av den 21 februari 2013, Město Žamberk mot Finanční ředitelství mot Hradci Králové, rättsfallssamling 2013

Kommissionen

Europeiska kommission, Vit bok om idrott, 2007, Belgien

European Commission - IP/08/1032, *Moms: Kommissionen begär information från Sverige, Danmark, Finland och Österrike om tillämpningen av undantag*, Bryssel, den 26 juni 2008

European Commission - IP/09/1641, *VAT: The European Commission calls on Greece to apply a uniform VAT rate to the provision of bowling facilities*, Brussels, 29 October 2009

European Commission - IP/10/796, *VAT: Commission requests Ireland, The Netherlands, Poland and Austria to change laws on preferential VAT rates for certain sectors*, Brussels, 24 June 2010

Sverige

Författning

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Lag (1994:200) om mervärdesskatt

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU

Förarbete

Regeringens proposition 1996/97:10, *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*

Regeringens proposition 2006/07:1, *Förslag till statsbudget för 2007, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*

Regeringens proposition 2007/08:168, *Lissabonfördraget*

Praxis

RÅ 2005 ref. 11

RÅ 2006 ref. 11

RÅ 2007 ref. 39

RÅ 2009 not 145

HFD 2012 ref. 71

Mål nr 3946-13

Myndigheter

Skatterättsnämnden

SRN förhandsbesked 1998-02-25, dnr 56-97/I

SRN förhandsbesked 1997-10-21

SRN förhandsbesked 1998-11-12

SRN förhandsbesked 2000-05-25

SRN förhandsbesked 2001-10-09

SRN förhandsbesked 2010-12-08, dnr 53-09/I

Källförteckning

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande, *Tillämplig skattesats för verksamhet vid äventyrsbanor*, 2004-07-01, dnr: 130 330506-04/1152

Skatteverkets ställningstagande, *Tillämplig skattesats vid tillhandabållanden av kurser i kundaliniyoga*, 2004-07-06, dnr: 130 330591-04/1152

Skatteverkets ställningstagande, *Skattesats för qigong, idrott eller ej*, 2004-09-17, dnr: 130 544322-04/113

Skatteverkets ställningstagande, *Skattesats för fotbollsgolf*, 2005-01-13, dnr: 130 744903-04/111

Skatteverkets ställningstagande, *Mervärdesskatt, skattesats på s.k. turridning*, 2008-04-21, dnr: 131 780838-07/111

Skatteverkets ställningstagande, *Mervärdesskatt, upplåtelse av golfsimulator m.m.*, 2008-04-17, dnr: 131 226161-08/111

Skatteverkets ställningstagande, *Skattesats för dansskolor*, 2009-06-29, dnr: 131 579264-09/111

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt, SKV 554 utgåva 8, 2013

Litteratur

Craig, Paul & de Burca, Grainne, EU-law - text, cases and material, Oxford University press, fifth edition, Italy 2011

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, uppl. 2:1, Pozkal 2007

E-sport, <http://www.esportsm.se/>, hämtad 2013-10-02

http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114548_sv.htm, hämtad 2013-11-05

http://ec.europa.eu/sport/documents/doc163_en.pdf, hämtad 2013-10-30

Kleerup, Jan & Kristoffersson, Eleonor & Melz, Peter & Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, Norstedts juridik, 2 uppl., Mölnlycke 2010

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), 5 uppl., Uppsala 2006

Nationalencyklopedin, <http://www.ne.se/idrott>, hämtad 2013-10-02

Nationalencyklopedin, <http://www.ne.se/sport>, hämtad 2013-10-02

Padel, <http://www.padelsweden.se/>, hämtad 2013-10-02

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, Iustus förlag, 2 uppl., Uppsala 2011

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Norstedts juridik, 2 uppl., Vällingby 2008

Källförteckning

Skattenytt, 2002, nr 5, sidan 228

Skattenytt, 2005, nr 9 sidan 550

Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, Norstedts Juridik, 5 uppl., Smedjebacken 1996

Svanberg, Marianne, Lag (1994:200) om mervärdesskatt, Kommentar till 3 kap. 11 a §, Karnov, 2013-10-01, www.karnovgroup.se

Svensk idrott, <http://www.svenskidrott.se/Bidragochstod/Idrottslyftet/Syfteochmal/>, hämtad 2013-10-28