

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
5729-18

meddelad i Stockholm den 18 september 2019

## **KLAGANDE**

AA

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 11 oktober 2018 i ärende dnr 21-18/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## **BAKGRUND**

1. Mervärdesskatt tas som huvudregel ut med en skattesats om 25 procent. För vissa tjänster inom idrottsområdet gäller dock en reducerad skattesats om 6 procent.

Dok.Id 209461

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
08:00–16:30

2. AA tillhandahåller tränartjänster över internet. Tillhandahållandet görs mot ersättning och går till på följande sätt. Utifrån uppgifter som en kund lämnar tar en tränare fram ett individuellt utformat träningschema. Schemat läggs upp på ett konto som kunden registrerar på en hemsida, tillsammans med information och instruktioner om hur träningen ska genomföras. Kunden utför sedan träningen på en plats och vid en tidpunkt som han eller hon väljer själv. Under träningspassen kan kunden rapportera hur träningen går via en träningsdagbok i mobiltelefonen. Tränaren kan följa rapporteringen i realtid. Kunden kan också kommunicera med tränaren via en chattfunktion och tränaren svarar då på kundens frågor direkt eller med viss fördröjning. Efter träningspassen har kunden och tränaren kontakt för uppföljning och frågor.
3. AA ansökte om förhandsbesked för att få veta om tränartjänsten är en sådan tjänst inom idrottsområdet som omfattas av reducerad skattesats. Skatterättsnämnden fann att så inte är fallet, framför allt eftersom tjänsten innebär att instruktionerna ges vid en annan tidpunkt och på en annan plats än där träningen äger rum.

#### **YRKANDEN M.M.**

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

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Frågan i målet**

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

**Rättslig reglering**

7. I 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges att skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Av tredje stycket 11 framgår att skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf.
8. Enligt 3 kap. 11 a § första stycket första meningen ML undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet från skatteplikt. Enligt andra meningen undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Av andra stycket följer att undantaget endast gäller om tjänsterna omsätts av staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening.
9. Innebörden av regleringen i mervärdesskattelagen är således att när de tjänster som beskrivs i 3 kap. 11 a § första stycket tillhandahålls av något annat subjekt än de som nämns i andra stycket så ska tjänsterna beläggas med sex procents mervärdesskatt.
10. Mervärdesskattelagens bestämmelser om reducerad skattesats för omsättning av tjänster på idrottsområdet grundas på artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punkt 14 i bilaga III till direktivet. Av dessa

bestämmelser framgår att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på tillhandahållande av tjänster i form av utnyttjande av sportanläggningar.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Förhandsavgörande från EU-domstolen*

11. I målet har det anförts att de svenska bestämmelserna om reducerad skattesats för omsättning av tjänster inom idrottsområdet har utformats med utgångspunkt i den EU-rättsliga bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vissa idrottstjänster (se numera artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet) och att de därför ska tolkas mot bakgrund av den direktivbestämmelsen. Syftet med det unionsrättsliga kravet på att nationella bestämmelser ska tolkas EU-konformt är emellertid att så långt det är möjligt säkerställa att det resultat som föreskrivs i unionsrätten uppnås, dvs. i detta fall att de svenska bestämmelserna om reducerad skattesats tillämpas på ett sätt som är förenligt med bestämmelserna om reducerad skattesats i mervärdesskattedirektivet. Frågan om hur bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 132.1 m ska tolkas är således utan betydelse för bedömningen i målet och det saknas därför skäl att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen när det gäller den frågan (jfr HFD 2013 ref. 65).
12. Den i målet relevanta EU-rätten finns i stället i artikel 98.2 i direktivet och punkt 14 i bilaga III till direktivet, där det anges vilka tjänster på idrottsområdet som får omfattas av reducerad skattesats. Frågan om den aktuella tränartjänsten omfattas av dessa bestämmelser kan avgöras med ledning av bestämmelsernas ordalydelse och EU-domstolens praxis. Något förhandsavgörande behöver därmed inte inhämtas heller när det gäller den frågan.
13. Yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen ska därför avslås.

*Tillämplig skattesats*

14. Enligt mervärdesskattedirektivet får en reducerad skattesats tillämpas på tjänster i form av ”utnyttjande av sportanläggningar” (”use of sporting facilities” i den engelska språkversionen). Av EU-domstolens praxis framgår att detta begrepp omfattar rätten att använda anläggningar avsedda för att bedriva idrottslig eller fysisk träning, och anläggningarnas användning i detta syfte, samt att det av detta följer att tjänster som har samband med användningen av anläggningsfaciliteter som är nödvändiga för att utöva den aktuella sporten kan omfattas av den reducerade skattesatsen (Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 65 och 66).
15. Den nu aktuella tränartjänsten tillhandahålls i huvudsak före och efter själva träningstillfällena och kunderna kan utföra träningen där de önskar, t.ex. i hemmet. Det framstår därmed som klart att det inte är fråga om en sådan tjänst som omfattas av direktivets bestämmelser om reducerad skattesats. Kravet på att de svenska bestämmelserna ska tolkas EU-konformt innebär att bestämmelserna om reducerad skattesats i mervärdesskattelagen så långt det är möjligt ska tolkas på motsvarande sätt.
16. De idrottstjänster som omfattas av reducerad skattesats anges i 3 kap. 11 a § första stycket ML vara dels tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (första meningen), dels tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten (andra meningen). AA tillhandahåller inte någon annan idrottstjänst som den nu aktuella tränartjänsten skulle kunna ha samband med varför bestämmelsen i andra meningen inte är tillämplig. När det gäller bestämmelsen i första meningen kan konstateras att den är formulerad på ett sätt som avviker från direktivet. Det framstår dock som fullt förenligt även med utformningen av den svenska bestämmelsen att tolka den så att den inte omfattar en sådan internetbaserad tränartjänst som är aktuell i målet.

## DOM

Mål nr  
5729-18

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

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.