

Roger Persson Österman & Jesper Öberg

# Mervärdesskatt på skidliftar – upp eller ned för backen?

*Under senare tid har den mervärdesskatt som utgår på transport i skidliftar ifrågasatts.<sup>1</sup> Frågan avser närmare bestämt om tillhandahållande av skidliftar skall mervärdesbeskattas med 6 % (gäller för tjänster omsatta inom idrottsområdet) eller 12 % (gäller för transport i skidliftar). Frågan är av både principiellt och praktiskt intresse.*

## 1 Bakgrund

I Sverige finns det många som driver s.k. skidanläggningar. Verksamheten utförs till största delen under vinterhalvåret, men viss verksamhet kan även förekomma sommartid. Verksamheten kan då bestå i tillhandahållande av hotelltjänster och förmedling av fjällstugor.

En skidanläggning består till största delen av pister (preparerade backar) för utförsåkning. Det finns ofta ett stort antal olika pister, alltifrån speciella barnland till mycket speciella pister för snowboard. I skidanläggningen ingår normalt ett liftsystem för att skidåkare skall kunna komma till början av alla olika pister. Det kan dessutom förekomma liftar som binder samman olika liftsystem inom skidanläggningen och busstransporter som binder samman större liftsystem. Verksamheten består också ofta av uthyrning av skidor, snowboards, pjäxor och annan utrustning som är nödvändig för att utöva utförsåkning. Skidskolor och s.k. afterski för vuxna och barn är också ofta viktiga komponenter i skidanläggningen.

Frågan om mervärdesbeskattning av skidliftar har uppkommit på grund av utformningen av vissa bestämmelser i mervärdesskattelagen (ML), varför en redogörelse för dessa bestämmelser först skall ges.

## 2 Regleringen i ML

Enligt 3 kap. 11 a § i ML undantas från skatteplikt avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget omfattar även varor och tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller vidare enbart för sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller sådan allmännyttig ideell förening som anges i 4 kap. 8 § ML. Bedrivs verksamheten kommersiellt, t.ex. i aktieföretagsform, är omsättningen enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML belagd med en skattesats på 6 %. Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i "idrottslig verksamhet" är oklar. Någon enhetlig eller heläckande definition finns inte. Vid prövning av verksamhet kan enligt prop. 1996/97:10

<sup>1</sup> Artikeln bygger på ett sakkunnigutlåtande av författarna.

s. 53 viss vägledning hämtas dels från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram och dels från hur undantaget för tillhandahållande av lokaler eller anläggningar för sport- eller idrottsutövning har tillämpats. I Riksidrottsförbundets idéprogram sägs bl.a. 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". RSV anser att verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Utförsäkning i alla dess former är anslutet dit.

Enligt 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML utgår 12 % mervärdesskatt på transport i skidliftar. Bakgrunden till detta specifika stadgande är följande. Vid 1990 års skattereform blev persontransporter mervärdesskattepliktiga. Enligt den då gällande lagen beskattades alla tillhandahållanden med normalskattesatsen 25 %. Skattesatsen för persontransporter sänktes emellertid senare till 18 %. I proposition 1991/92:50 s. 15 anfördes med anledning av förslaget att "Transport i skidliftar torde i de flesta fall kunna inordnas under begreppet personbefordran. Det kan dock finnas fall där tveksamhet kan råda. Det bör därför särskilt anges att sänkningen av mervärdesskatten också omfattar transport i skidliftar. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt."

Vid införandet av bestämmelsen i 3 kap. 11 a § ML om befrielse av skatt på idrott anfördes i prop. 1996/97:10 s. 54 att "Vad avser transport i skidliftar betraktas sådana tjänster i mervärdesskattehänseende som personbefordran (se prop. 1991/92:50 s. 15). Någon förändring av detta förhållande är inte avsedd genom denna proposition. Den nya bestämmelsen i 3 kap. 11 a § avser således inte skidliftarna. Liksom hittills kommer reducerad skattesats med 12 % att tillämpas vid tillhandahållande av transport i skidliftar som görs i yrkesmässig verksamhet." I samma prop. s. 63 f. anfördes också att "Lagrådet har vidare påpekat att transport i skidliftar omfattas av skattesatsen 12 procent men att denna tjänst torde kunna anses som en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Transport i skidliftar skulle därigenom omfattas av denna punkt. Regeringen anser att transport i skidliftar liksom hittills är att se som personbefordran och således inte skall anses som en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Ett uttalande av denna innebörd har även gjorts i författningskommentaren till 3 kap. 11 a §. Något särskilt angivande i lagtexten om detta förhållande anser regeringen inte är nödvändigt." Lagrådet hade förordat att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML skulle utformas på följande sätt: "6. omsättning av sådana tjänster inom idrottsområdet som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § och inte heller avser transport i skidliftar" (a.a. s. 71). Regeringen ansåg dock att detta inte var nödvändigt utan att det ovan återgivna uttalandet i förarbetet räckte.

Den 1 januari 2001 sänktes skattesatsen på persontransporter från 12 % till 6 % (se prop. 2000/01:1 s. 33 och 235). Skälet var att kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik ansågs behöva ett stöd. Sänkningen avsåg inte transport i skidlift. Sådan transport berördes överhuvudtaget inte i propositionen och skälet till detta torde ha varit att sänkningen var en förhandsuppgörelse i budgetförhandlingen mellan regeringen och dess stödpartier.

Sammanfattningsvis utgår således idag enligt 7 kap. 1 § ML 12 % skatt på transport i skidliftar, 6 % på personbefordran och 6 % på tjänster inom idrottsområdet.

### 3 EG-rätten

Mervärdesskattelagen utgör en produkt av EG-harmoniseringen. Mervärdesskatten hör således till EG-rätten och andra tolkningsnormer än nationellt svenska gör sig därmed gällande.<sup>2</sup> EG-rätten är överordnad nationell rätt, dvs. vid en eventuell konflikt har EG-

<sup>2</sup> Ståhl/Österman "EG-skatterätt" Iustus 2000 s. 44 ff.

rätten företräde framför den svenska rätten.<sup>3</sup> Detta kan ske genom att ML tolkas direktivkonformt eller att direktivet ges direkt effekt.<sup>4</sup> Det är vidare klarlagt att förarbetsuttalanden rent allmänt har en ringa betydelse inom EG-rätten.<sup>5</sup> Språklig utformning, logisk uppbyggnad och det rättsliga sammanhanget är utgångspunkter för tolkningen av en viss EG-rättslig bestämmelse och dess syfte.<sup>6</sup> Därtill måste dock kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas.<sup>7</sup>

Mot bakgrund av det nyss sagda måste innebörden av de aktuella bestämmelserna i ML fastställas med utgångspunkt i EG-rätten, primärt i motsvarande bestämmelser i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

### 3.1 Utgör tillhandahållande av skidlift "transport av passagerare och medfört bagage" eller "utnyttjande av sportanläggning"?

Den EG-rättsliga bakgrunden till att lägre skatt utgår på personbefordran är det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 12.3 a enligt vilken medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser på sådana varor och tjänster som anges i bilaga H. I den svenska versionen av bilagan p. 5 anges som en sådan tjänst "transport av passagerare och medfört bagage" (i engelska versionen "transport of passengers and their accompanying luggage", i tyska versionen "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks" och i franska versionen "Le transport des personnes et des bagages qui les accompagnent"). Texten antyder att den europeiske lagstiftaren närmast haft tågresor, flygresor, bussresor och liknande i åtanke.

Det är givetvis inte möjligt att på nationell nivå inordna vilken aktivitet som helst under "transport av passagerare och medfört bagage" eftersom termen är gemenskapsrättslig.<sup>8</sup> Med beaktande redan av ordalydelsen i den aktuella bestämmelsen i direktivet framstår det enligt vår mening som tveksamt att en skidlift inom en skidanläggning skulle utgöra "transport av passagerare och medfört bagage". Möjligen har därmed den i svensk rätt använda termen "personbefordran" skapat en onödig osäkerhet. Närmare till hands förefaller det istället enligt vår mening ligga att se en skidlift inom en skidanläggning såsom en integrerad del i ett utnyttjande av en sportanläggning. "Utnyttjande av sportanläggningar" anges i bilaga H p. 13 som ett annat exempel på en tjänst för vilken en lägre skattsats kan tillämpas (i engelska versionen "use of sporting facilities", i tyska versionen "Überlassen von Sportanlagen", och i franska versionen "Le droit d'utilisation d'installations sportives"). Den svenska motsvarigheten till bestämmelsen återfinns i 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, "omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a första stycket", och har behandlats ovan.

Utnyttjande av en sportanläggning är en aktivitet och i denna aktivitet måste rimligen "underaktiviteter" kunna inrymmas. Transporter inom en sportanläggning bör således kunna uppfattas som ett utnyttjande av själva sportanläggningen och omfattas av den skattesats som gäller för utnyttjandet av anläggningen. Undantag bör egentligen endast gälla för det fall utnyttjandet av transportmedlet sker helt frikopplat från ett utnyttjande av anläggningen, t.ex. om en person tar en kabinbana för att inta en middag på en restaurang belägen på toppen av fjället. Det förhållandet att en liftransport *kan* utgöra en

<sup>3</sup> Se Westberg "Mervärdesskatt – en kommentar" Nerenius & Santéus Förlag AB 1997 s. 25.

<sup>4</sup> Se t.ex. Ståhl/Österman "EG-skatterätt" Iustus 2000 s. 32 ff. och Kleerup, Melz, Rabe och Öberg "Mervärdesskatt och punktskatter" Norstedts Juridik 2001 s. 12.

<sup>5</sup> Se t.ex. Bernitz "Gemenskapsrätten och lagförarbeten" Juridisk Tidskrift 2000-01 s. 698 ff. Svenska förarbetsuttalanden torde inte ha någon betydelse alls för tolkningen av EG-rätt

<sup>6</sup> Se Westberg "Mervärdesskatt – en kommentar" Nerenius & Santéus Förlag AB 1997 s. 25.

<sup>7</sup> Se Westberg "Mervärdesskatt – en kommentar" Nerenius & Santéus Förlag AB 1997 s. 25.

<sup>8</sup> Se Ståhl/Österman "EG-skatterätt" Iustus 2000 s. 49.

”personbefordran” bör dock naturligtvis inte medföra att det *alltid* skall uppfattas vara ”personbefordran”. Ett sådant synsätt skulle onekligen ligga begreppsjurisprudensen nära.<sup>9</sup>

Sammanfattningsvis ligger det enligt vår mening närmast till hands att en skidlift inom en skidanläggning utgör en integrerad del av en sportanläggning, varför 6 % mervärdesskatt bör utgå enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

### 3.2 Är det möjligt med olika skattesatser på samma typ av tjänst?

Av redogörelsen ovan framgår att den svenske lagstiftaren anser att såväl transport i skidliftar som annan personbefordran utgör *personbefordran*. Dock skall mervärdesskatt utgå med olika procentsatser på dessa omsättningar (12 % respektive 6 %). Därmed uppkommer enligt vår mening frågan om det är tillåtet att i den nationella lagstiftningen föreskriva två olika skattesatser *för samma typ av tjänst*.

Som tidigare nämnts föreskrivs i det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 12.3 a att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser på sådana varor och tjänster som anges i bilaga H. Enligt bilagan indelas dessa varor och tjänster i olika *kategorier* av varor och tjänster. Vad avser varor anges särskilt att medlemsstaterna får använda Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen, som endast avser just *varor*, för att fastställa den exakta täckningen av respektive kategori. Indelningen i kategorier av varor och tjänster förefaller naturlig. Antingen är det fråga om t.ex. transport av passagerare och medfört bagage eller inte.

Även av förarbetena till EG-direktivet framgår närmast att kommissionen tänkt sig att en och samma typ av vara eller tjänst skall beläggas med en och samma mervärdesskattesats. Kommissionen anför: ”The list allocating goods and services to the rates has been drawn up to ensure that the same type of product or service is placed under the same category of rate in the various Member States, thus avoiding systematic deflections of trade...”<sup>10</sup>

Olika skattesatser bör således inte kunna användas *på en och samma typ av tjänst*. Förutom att detta synes stå i strid med ordalydelsen i direktivet står det i strid med den grundläggande princip om konkurrensneutralitet som gensomsyrar hela mervärdesskatterätten.<sup>11</sup> Lika litet som man bör kunna ha olika skattesatser på tågresor och bussresor, bör man kunna ha olika skattesatser på transport i skidliftar och något annat transportmedel. Oavsett om en utförsåkare transporteras till toppen av fjället med skidlift, vessla, snöskoter eller kanske till och med helikopter, bör alltså samma skattesats utgå. Det kan därför ifrågasättas om inte Sverige gjort sig skyldigt till fördragsbrott när skattesatsen inte sänktes till 6 % på samtliga varianter av personbefordran.

Upplysningsvis har kommissionen i en rapport noterat att medlemsstater kommit att tillämpa olika skattesatser på samma typ av tjänst, men inte vidtagit några åtgärder, varför rättsfrågan är behäftad med viss osäkerhet.<sup>12</sup> Viktigt att poängtera är dock att det är EG-domstolen, inte kommissionen, som vid en rättslig prövning av frågan har att tolka direktivet och av detta synes alltså framgå att samma typ av tjänst skall beskattas med samma skattesats.

<sup>9</sup> Se Westbergs kritik av författningskommentaren till 7 kap. 1 § ML i prop. 1996/97:10 i ”Mervärdesskatt – en kommentar” Nerenius & Santérus Förlag AB 1997 s. 270.

<sup>10</sup> Se COM(87) 321 Final Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT rates. Se också Terra/Kajus ”A Guide to the European VAT Directives” (Lösbladssystem) Commentary (Art 12) s. 38.

<sup>11</sup> Se exv. Westberg ”Nordisk mervärdesskatterätt” Juristförlaget 1994 s. 90 f. och Ståhl/Österman ”EG-skatterätt” Iustus 2000 s. 44 ff.

<sup>12</sup> Se Terra/Kajus ”A Guide to the European VAT Directives” (Lösbladssystem) Commentary (Art 12) s. 93.

Sammanfattningsvis ifrågasätter vi möjligheten att i den svenska lagstiftningen beskatta en och samma typ av tjänst med två olika skattesatser.

### 3.3 Utgör tillhandahållande av skidlift ett underordnat led i ”utnyttjande av sportanläggning”?

Under förutsättning att transport i skidlift kan utgöra ”transport av passagerare och medfört bagage” och mervärdesbeskattas med 12 %, vilket vi själva alltså ifrågasätter, kan diskuteras hur beskattningsunderlaget skall beräknas om skidlifttransporten tillhandahålls samtidigt med andra skattepliktiga tjänster i skidanläggningen (pistning, säkerhet m.m.) men betalning för samtliga dessa tjänster enbart tas ut via liftkortet. Därvid kan noteras att den s.k. huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen kan komma att tillämpas.<sup>13</sup> Beträffande huvudsaklighetsprincipen anger RSV följande i ”Handledning för mervärdesskatt 2001”:

”Den [huvudsaklighetsprincipen] innebär att skatteplikt och skattesats för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande. För att principen ska kunna bli tillämplig gäller således att prestationen i fråga ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i det huvudsakliga tillhandahållandet.

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) [REG 1999 s. I-973], redogjort för vilka omständigheter som kan medföra att en transaktion i momshänseende skall anses bestå av en enda sammansatt tjänst eller av två eller flera fristående tjänster. I förhandsavgörandet anges riktlinjer för när delningsprincipen resp. en huvudsaklighetsbedömning ska tillämpas.

EG-domstolen har i förhandsavgörandet angivit att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att moms-systemets funktion försämras. Det är därför, enligt domstolen, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst ska, enligt domstolen, anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.”<sup>14</sup>

Det måste enligt vår mening anses uppenbart att en person som åker till en skidanläggning för att på olika sätt åka utför har som enda syfte att utnyttja pisterna. Lifttransporten är endast ett medel för att på bästa sätt utnyttja de olika pisterna. Lifttransporten är således underordnad den huvudsakliga tjänsten som en skidanläggning tillhandahåller. Regeringens sätt att i förarbetet ange att lifttransport alltid skall beskattas med 12 % löser inte frågan om hur lifttransport skall behandlas när den endast utgör en underordnad tjänst. Detta pekade också lagrådet på (se ovan).

## 4 Sammanfattningsvis

Frågan om mervärdesbeskattning av transport i skidlift för utförsäkning måste besvaras med hänsyn tagen till EG-rätten. Detta betyder enligt vår mening att det ligger närmast till hands att se skidliften såsom en integrerad del i en sportanläggning, vilket medför att 6 % skatt bör utgå på beskattningsvärdet. Vidare kan ifrågasättas om Sverige får ha en

<sup>13</sup> Se Melz ”Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem” Juristförlaget 1990 s. 133 ff.

<sup>14</sup> [http://www.rsv.se/skatter/moms/momshandledning01/kap\\_12.html](http://www.rsv.se/skatter/moms/momshandledning01/kap_12.html),

högre skatt på transport i skidlift (12 %) än på andra persontransporter (6 %). Slutligen bör, oberoende av om transport i skidlift utgör "transport av passagerare och medfört bagage" eller inte, huvudsaklighetsprincipen innebära att skidlifttransport skall beskattas med 6 % såsom en underordnad del i tillhandahållande av sportanläggning.

*Roger Persson Österman är docent i finansrätt och Jesper Öberg jur. dr och universitetslektor i finansrätt. Båda är verksamma vid juridiska fakulteten vid Stockholms universitet.*