

Skatteverkets ställningstaganden

Skattesats för restaurang- och cateringtjänster i samband med konferenser m.m.

Datum: 2012-03-29

Område: Mervärdesskatt

Dnr/målnr/löpnr:

131 193650-12/111

1 Sammanfattning

Enligt Skatteverkets uppfattning ska restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster i normalfallet ses som separata tjänster och beskattas med den reducerade mervärdesskattesatsen 12 procent.

Restaurang- och cateringtjänster som ingår i ett konferensarrangemang ska dock beskattas med samma skattesats som arrangemanget i dess helhet, alltså med 25 procent. Som regel får lunch som tillhandahålls i ett konferenspaket anses ingå i konferensarrangemanget. Detsamma gäller kaffe, smörgåsar, mineralvatten och liknande. Andra måltider, såsom frukost, kvällsmåltider och banketter får däremot i normalfallet inte anses ingå i ett konferensarrangemang utan de ska beskattas separat.

I ställningstagandet ges exempel på tillhandahållanden där restaurang- och cateringtjänster ingår som en del. I varje exempel anges vilken skattesats som Skatteverket anser ska tillämpas på de olika delarna.

2 Bakgrund och frågeställning

Den 1 januari 2012 sänktes skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster till 12 procent. Skatteverket ger i detta ställningstagande sin syn på hur sådana tjänster ska beskattas när de tillhandahålls i samband med konferenser m.m.

3 Gällande rätt m.m.

Omsättning av varor och tjänster är skattepliktig om inget annat anges (3 kap. 1 § mervärdesskattelagen [1994:200], ML).

Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet är undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § ML).

Mervärdesskatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte någon av de reducerade skattesatserna är tillämplig (7 kap. 1 § första stycket ML).

Vid omsättning av restaurang- och cateringtjänster tas mervärdesskatt ut med 12 procent av beskattningsunderlaget, undantaget den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra stycket 5 ML).

Begreppet restaurang- och cateringtjänster ska tolkas i enlighet med vad som följer av artikel 6 i

rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (prop. 2011/12:1 sidan 270).

Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler medan cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster (artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011).

Skatteverket har i sitt remissvar på SOU 2011:24, Sänkt restaurang och cateringmoms, ansett att det i förarbetena till det kommande lagförslaget bör tas upp hur restaurang- och cateringtjänster ska behandlas med avseende på skattesatsen vid tillhandahållande av sammansatta konferenstjänster. Enligt lagförslaget måste frågan om en konferenstjänst utgör ett eller flera tillhandahållanden bedömas utifrån EU-rätten. Bedömningen i det enskilda fallet kommer att bli en fråga för rättstillämpningen (prop. 2011/12:1 sidan 270).

Enligt EU-domstolen följer det av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet att varje tillhandahållande i regel ska anses som fristående och självständigt. Emellertid får en transaktion, som i ekonomiskt hänseende utgörs av ett enda tillhandahållande, inte delas upp på ett konstlat sätt, vilket annars skulle kunna undergräva mervärdesskattesystemets funktion. Under vissa omständigheter ska vidare flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion. Detta är bland annat fallet när det kan konstateras att en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och att den eller de andra tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska särskilt betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller. För att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller kunden flera fristående huvudsakliga tjänster eller en enda tjänst ska det undersökas vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga samt beaktas alla de omständigheter som kännetecknar denna transaktion. Kunden antas vara en genomsnittskonsument (C-276/09, Everything Everywhere, punkterna 21-26).

Tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet har av Högsta förvaltningsdomstolen inte ansetts utgöra en underordnad del i tillhandahållandet av hotellrum (RÅ 2001 ref. 69).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att tillhandahållandet av ett konferensarrangemang i sin helhet utgör skattepliktig omsättning som inte är att anse som fastighetsupplåtelse. I målet var fråga om s.k. dagkonferensverksamhet där företaget erbjöd paket som förutom lokaler bland annat innehöll personal som tog emot konferensdeltagarna, teknisk utrustning, tillgång till kopiering, personal som bistod kunden med administrativa göromål, olika slag av förtäring såsom dryck vid ankomsten, morgonkaffe, förmiddagskaffe och måltider (RÅ 2007 ref. 33).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked funnit att förtäring som ingår i paketpris för en båtresor var en fråga de andra tillhandahållandena åtskild prestation (SRN 1994-06-23).

Skatteverket har i ett ställningstagande om fisketurer ansett att beskattningsunderlaget ska delas upp då ett paketpris tas ut för t.ex. båtutrustning, hyra av utrustning och restaurangtjänst (Skatteverkets ställningstagande 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Skatteverket har ansett att restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls bl.a. i samband med konserter och tillsammans med personbefordran ska beskattas separat ([Handledning för mervärdesskatt 2011](#), kap. 30 avsnitt 3 s. 1078-1079  (pdf, 3 MB)).

4 Skatteverkets bedömning

När en transaktion består av flera olika delar måste det avgöras om flera av dessa delar tillsammans utgör ett enda tillhandahållande eller om de olika delarna är fristående i förhållande till varandra. Om någon av delarna endast är ett medel för att åstadkomma en annan och därmed huvudsaklig tjänst, ska den anses underordnad den huvudsakliga tjänsten och beskattas på samma sätt som denna. Om flera av delarna har ett så nära samband med varandra att det vore konstlat att skilja dem åt ska de betraktas som en enda tjänst. De delar som inte är underordnade någon annan och huvudsaklig tjänst eller som saknar ett nära samband med andra delar av transaktionen, ska beskattas som fristående tillhandahållanden.

En förutsättning för att en tjänst ska kunna behandlas som en del av ett annat tillhandahållande är att det är fråga om samma säljare respektive köpare. Vid bedömningen av om det är en eller flera tjänster som tillhandahålls är det normalt inte av någon avgörande betydelse om det tas ut ett enhetspris eller om varje del prissätts separat. Det har normalt inte heller någon avgörande betydelse om de olika tjänsterna beställs tillsammans eller om de beställs vid olika tidpunkter. Det avgörande är i stället vad som faktiskt tillhandahålls.

4.1 Restaurang- och cateringtjänster

Tillhandahållande av restaurang- och cateringtjänster ska beskattas med 12 procent. Den del av en restaurang- och cateringtjänst som avser spritdrycker, vin och starköl omfattas aldrig av den reducerade skattesatsen 12 procent. Denna del ska alltid beskattas med 25 procent.

Restaurang- och cateringtjänster kännetecknas av att beredd eller oberedd mat och/eller dryck tillhandahålls tillsammans med tillräckligt med stödtjänster för att möjliggöra omedelbar konsumtion av maten och/eller drycken och att tjänsterna är det övervägande inslaget. Enbart tillagning av maten är inte ett tillräckligt tjänstemoment för att fråga ska vara om en restaurang- och cateringtjänst. Enligt Skatteverkets uppfattning innefattar restaurang- och cateringtjänster alla de tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat och/eller dryck. Som exempel kan nämnas tillgång till lokal, toaletter, möbler och porslin, dukning, servering, avdukning, diskning och städning.

Sådana tjänster som tillhandahålls tillsammans med restaurang- och cateringtjänster men som inte har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat och/eller dryck ska ses som fristående i förhållande till restaurang- och cateringtjänsten. Som exempel kan nämnas garderob mot särskild avgift, underhållning och möjlighet till dans.

4.2 Separata tillhandahållanden

När restaurang- och cateringtjänster tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster måste det avgöras om restaurang- och cateringtjänsten ska beskattas separat eller om den ska behandlas som en del av ett annat tillhandahållande. En bedömning ska göras i det enskilda fallet och utifrån de principer som framgår av EU-domstolens praxis.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett fall ansett att restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster ska beskattas separat. Skatteverket har också i flera fall ansett att restaurang- och cateringtjänster som ingår i ett paket, och där gemensam ersättning tas ut, ska ses som fristående i förhållande till de övriga varor och tjänster som ingår i paketet. Enligt Skatteverkets uppfattning ska därför restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster i normalfallet ses som separata tjänster och beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent.

4.3 Konferensarrangemang — en enda tjänst

Det finns inte någon vedertagen definition av begreppen konferens respektive konferensarrangemang.

Begreppet konferens används här för att beteckna en sammankomst med föredrag, seminarier, information eller diskussioner som äger rum på en bestämd plats och vid en bestämd tidpunkt.

Begreppet konferensarrangemang används här för att beteckna en sammansatt tjänst som innefattar tillgång till lokaler såsom hörsalar, möteslokaler eller sammanträdesrum samt stödtjänster som gör det möjligt för kunden att genomföra en konferens. Enbart uthyrning av lokaler är därför inte ett konferensarrangemang, inte ens om lokalerna är särskilt utformade för konferensändamål. Utöver lokaler innefattar ett konferensarrangemang normalt personal, teknisk utrustning såsom audio- och videoutrustning och olika slags förtäring såsom förfriskningar, kaffe och måltider. Ett tillhandahållande av ett konferensarrangemang utgör en enda tjänst som ska beskattas med 25 procent. Detta följer enligt Skatteverkets uppfattning av vad som sägs i RÅ 2007 ref. 33.

Tillhandahållande av tjänster som inte direkt syftar till att göra det möjligt för kunden att genomföra konferensen ska ses som fristående i förhållande till konferensarrangemanget. Exempel på sådana tjänster är logi, resor och fritidsaktiviteter.

Restaurang- och cateringtjänster som ingår i ett konferensarrangemang ska beskattas med samma skattesats som arrangemanget i dess helhet, alltså med 25 procent. För att en restaurang- och cateringtjänst ska anses ingå i själva konferensarrangemanget ska den vara en tydlig del av ett sådant arrangemang. Det är inte tillräckligt att restaurang- och cateringtjänsten tillhandahålls i anslutning till ett sådant arrangemang. Det ska dessutom vara fråga om en sådan restaurang- och cateringtjänst som normalt ingår i ett konferensarrangemang och som har ett nära tidsmässigt samband med de övriga konferensaktiviteterna.

Som regel får därför lunch anses ingå i arrangemanget när den tillhandahålls av det företag som tillhandahåller konferensarrangemanget. Detsamma gäller kaffe, smörgåsar, mineralvatten och liknande. I dessa fall rör det sig om måltider som tillhandahålls under den del av dygnet då själva konferensaktiviteterna normalt äger rum. Andra måltider, såsom frukost, kvällsmåltider och banketter ska i normalfallet inte anses ingå i ett konferensarrangemang utan ska behandlas som fristående tillhandahållanden i förhållande till konferensarrangemanget.

5 Exempel

Nedan ges ett antal exempel på tillhandahållanden där restaurang- och cateringtjänster ingår som en del. I varje exempel anges vilken skattesats som Skatteverket anser ska tillämpas på de olika delarna. Den uppdelning som görs i exemplen mellan olika delar av ett tillhandahållande ska användas även när frågan om omsättningsland för tjänsterna ska avgöras.

5.1 Exempel 1

Ett företag tillhandahåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, smörgås och förfriskningar till en arrangör av ett frukostseminarium. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Ja, möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, smörgås och förfriskningar som tillhandahålls under den del av dygnet då själva konferensaktiviteterna äger rum är sådana tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang.

5.2 Exempel 2

Ett företag tillhandahåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, lunch och förfriskningar

till en arrangör av ett lunchseminarium. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Ja, tillhandahållande av möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, lunch och förfriskningar är sådana tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang.

5.3 Exempel 3

Ett företag tillhandahåller ett konferenspaket för en halvdag som innehåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor och förfriskningar. Konferensen avslutas med lunch som ingår i priset på konferenspaketet. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Ja, möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor, förfriskningar och lunch är sådana tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang. Att konferensaktiviteterna inte fortsätter efter lunchen medför ingen annan bedömning.

5.4 Exempel 4

Ett företag tillhandahåller en lokal där man serverar frukost till en kund som ska ha ett tidigt förhandlingsmöte. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, ett tillhandahållande som bara innefattar lokal och servering av mat och/eller dryck utgör en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent.

5.5 Exempel 5

Ett företag tillhandahåller en lokal där man serverar lunch till en kund som ska ha ett möte i samband med lunchen. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, ett tillhandahållande som bara innefattar lokal och servering av mat och/eller dryck utgör en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent. För den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent.

5.6 Exempel 6

Ett företag tillhandahåller en konferensarrangör ett konferenspaket som innehåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor och förfriskningar. Under konferensen intar konferensdeltagarna en lunch som tillhandahålls och faktureras separat av företaget till varje enskild deltagare. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, i konferensarrangemanget ingår i detta fall möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor och förfriskningar som ska beskattas med 25 procent. I detta fall tillhandahåller företaget lunchen direkt till varje konferensdeltagare och fakturerar dessa separat. Lunchen kan då inte anses vara en del av det arrangemang som företaget tillhandahåller till konferensarrangören. Den ska därför beskattas separat med 12 procent. För den del av restaurangtjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent.

5.7 Exempel 7

Ett företag tillhandahåller en konferensarrangör ett konferenspaket som innehåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor och förfriskningar. Lunchen tillhandahålls av ett annat företag som omsätter restaurangtjänsten direkt till varje konferensdeltagare. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, i konferensarrangemanget ingår i detta fall möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor och förfriskningar som ska beskattas med 25 procent. För att en lunch ska ingå som en del av ett konferensarrangemang ska det vara fråga om en enda säljare. I detta fall tillhandahålls lunchen av ett annat företag direkt till varje konferensdeltagare och ska beskattas med 12 procent. För den del av restaurangtjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent.

5.8 Exempel 8

Ett företag tillhandahåller ett konferenspaket för två dagar som innehåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor, förfriskningar, frukost, lunch, middag, logi, musikunderhållning och vakter. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, i konferensarrangemanget ingår i detta fall möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor, förfriskningar och lunch. Frukost och middag är inte sådana tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang utan ska beskattas separat med 12 procent. För den del av restaurangtjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent. Övriga delar i paketet ska också beskattas separat. För logi ska skatt tas ut med 12 procent och för musikunderhållning och vakter ska skatt tas ut med 25 procent.

5.9 Exempel 9

Ett företag tillhandahåller en konferensarrangör ett konferenspaket som innehåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor, frukt, lunch som äts på en restaurang, spaanläggning med bastu, bubbelpooler och gym. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, i konferensarrangemanget ingår i detta fall möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor, förfriskningar och lunch. Att lunchen intas på en restaurang medför ingen annan bedömning under förutsättning att det är samma företag som tillhandahåller arrangemanget i övrigt som även tillhandahåller måltiden i eget namn gentemot konferensarrangören. Övriga delar ska beskattas separat. För tillträde till spaanläggning med bastu och bubbelpool ska skatt tas ut med 25 procent och för gym 6 procent.

5.10 Exempel 10

Ett företag tillhandahåller ett konferenspaket för två dagar som innehåller möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning, kaffe, kakor, förfriskningar, lunch, middag, frukost, logi, liftkort, skidhyra, vinprovning och busstransport till och från skidbacken. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, i konferensarrangemanget ingår i detta fall möteslokal, konferenspersonal, teknisk utrustning,

kaffe, kakor, förfriskningar och lunch. Frukost och middag är inte sådana tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang utan ska beskattas separat med 12 procent. För den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent. Övriga delar i paketet ska också beskattas separat. För logi ska skatt tas ut med 12 procent. För liftkort och busstransport ska skatt tas ut med 6 procent. För skidhyra och vinprovning ska skatt tas ut med 25 procent.

5.11 Exempel 11

Ett företag tillhandahåller en kund ett paket med olika tjänster i form av teambuildingsaktivitet, kaffe med tilltugg, frukost, lunch, middag, servering, logi och vinprovning. Teambuildingen består av brännboll, kub, tipspromenad och gruppsamtal utomhus samt prisutdelning i ett grupprum. Är detta ett konferensarrangemang som utgör en enda skattepliktig tjänst som ska beskattas med 25 procent?

Nej, det gemensamma för olika konferensarrangemang är att kunden får tillgång till konferensutrymmen som består av möteslokal med teknisk utrustning och andra tjänster som normalt tillhandahålls i samband med ett konferensarrangemang. Här saknas dessa delar. Det innebär att den del av arrangemanget som innefattar måltider, kaffe, tilltugg och servering utgör en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent. För den del av restaurangtjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent. För logi ska skatt tas ut med 12 procent. För tillhandahållande av teambuildingsaktiviteten och för vinprovningen ska skatt tas ut med 25 procent.

5.12 Exempel 12

Ett företag tillhandahåller ett festarrangemang som innehåller festlokal, middag, servering, garderob, vakter, ljudanläggning, underhållning samt busstransport till och från arrangemanget. Är detta i sin helhet en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent?

Nej, den del av arrangemanget som innefattar festlokal och servering av middag utgör en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent. För den del av restaurangtjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent. För garderob, vakter, ljudanläggning och underhållning ska skatt tas ut med 25 procent. För persontransport till och från arrangemanget ska skatt tas ut med 6 procent.

5.13 Exempel 13

Ett företag tillhandahåller ett festarrangemang ombord på ett fartyg. Under arrangemanget färdas fartyget i skärgården. I arrangemanget ingår fartyg med besättning, välkomstdrinkar, middag, servering och underhållning med möjlighet till dans. Är detta i sin helhet en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent?

Nej, den del av arrangemanget som innefattar välkomstdrinkar, middag och servering utgör en restaurangtjänst som ska beskattas med 12 procent. För den del av restaurangtjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl ska skatt alltid tas ut med 25 procent. För underhållningen ska skatt tas ut med 25 procent. För båtresan ska skatt tas ut med 6 procent.