

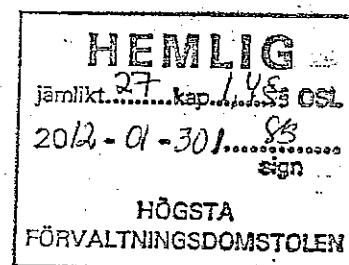
# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4484-11

meddelad i Stockholm den 30 januari 2012

**KLAGANDE**  
Skatteverket  
171 94 Solna

**MOTPART**  

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 17 juni 2011 i ärende dnr 25-10/I, se bilaga

## SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande och Skälen för avgörandet.


# DOM

2

Mål nr  
4484-11

## YRKANDE

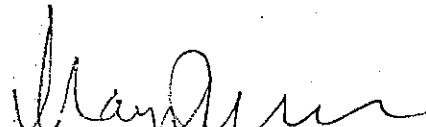
Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer  
Skatterättsnämndens förhandsbesked.

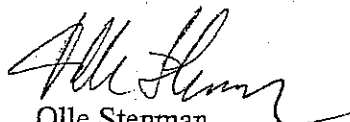
 har inte yttrat sig i målet.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

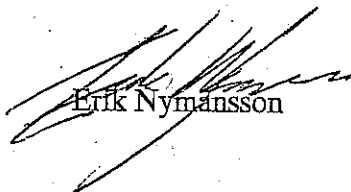
Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

  
Susanne Billum

  
Margit Knutsson  
Särskilt yttrande

  
Olle Stenman  
Särskilt yttrande

  
Anita Saldén Enérus

  
Erik Nymansson

  
Alf Engström

Föredragande justitiesekreterare

## SÄRSKILT YTTRANDE

Justitieråden Margit Knutsson och Olle Stenman anför följande:

Vi ansluter oss till Skatterättsnämndens bedömning att bolagets tjänster inte omfattas av begreppet undervisning i direktivets mening såsom detta begrepp kommit att definieras av EU-domstolen. Mycket talar för att domstolen betraktar den här typen av tjänster som skattepliktig uthyrning av personal. Domstolen är emellertid inte främmande för att uthyrning av personal i form av lärare ändå kan vara skattefri men då som en tjänst som har nära anknytning till undervisning. Denna fråga går nämnden förbi med lätt hand och det framgår inte på vilken grund nämnden anser att bolagets tjänster inte kan anses vara av detta slag.

Enligt EU-domstolen måste följande villkor vara uppfyllda för att uthyrning av lärare ska vara undantagen från skatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" med (numera "nära anknytning" till) "undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsundervisning, yrkesutbildning och fortbildning" (mål C-434/05, Horizon College, punkt 46):

- Såväl den huvudsakliga tjänsten (mottagarinstitutets undervisning) som uthyrningstjänsten måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i (numera 132.1 i).
- Uthyrningen måste vara av sådant slag eller hålla sådan kvalitet att mottagarinstitutet inte utan denna tjänst kan erbjuda eleverna likvärdig undervisning.
- Det grundläggande syftet med uthyrningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Ett första villkor är alltså att såväl den huvudsakliga tjänsten (uppdragsgivarens undervisning) som uthyrningstjänsten måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 132.1 i. Förutom offentligrättsliga organ, som har

# DOM

4

Mål nr  
4484-11

till syfte att tillhandahålla skolundervisning, omfattas privata aktörer som av medlemsstaten definierats som ett organ med liknande syfte. Det är alltså upp till de enskilda medlemsstaterna att avgöra vem eller vilka fysiska eller juridiska personer som får omfattas av skattefriheten.

Det kan hävdas att bolaget, genom att tillhandahålla undervisningstjänster i en skattebefriad utbildningsverksamhet, därigenom blir att anse som ett organ med liknande syften som ett offentligrättsligt organ som tillhandahåller skattefri skolundervisning. Syftet för bolaget är vid detta tillfälle att utföra utbildning av sådant slag som generellt är undantagen från skatteplikt. Detta synsätt vinner stöd i förarbetsuttalanden (se prop. 1996/97:10 s. 23). Synsättet kommer emellertid inte till uttryck i lagtexten. De där använda begreppen utbildningsanordnare och utbildare tyder på att enbart företag och organisationer som bedriver eller anordnar egen utbildning, dvs. inte bara ställer personal till förfogande utan även ansvarar för utbildningens innehåll, kan omfattas av skattefrihet för tjänster med nära anknytning till undervisning. En sådan begränsning av den krets av företag och organisationer som kan komma ifråga för skattefrihet för utbildningstjänster får anses förenlig med direktivet. Eftersom bolaget inte bedriver någon egen utbildningsverksamhet kan de tjänster som bolaget tillhandahåller inte anses utgöra sådana med utbildningsverksamhet nära anknutna tjänster som krävs för skattefrihet.

Avd. II

Föredraget 2011-11-30