

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4514-21

meddelad i Stockholm den 23 december 2021

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Auktoriserad skatterådgivare FAR Dan Sidbo  
Ernst & Young AB  
Box 7850  
103 99 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 7 juli 2021 i ärende dnr 38-20/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att ett förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 255885

**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**

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
09:00–12:00  
13:00–16:00

**BAKGRUND**

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, däribland utbildningstjänster.
2. För att en underleverantörs tillhandahållande av t.ex. utbildningstjänster ska vara undantaget krävs bl.a. att underentreprenörens åtagande ska vara kvalificerat på visst sätt. Om tillhandahållandet endast består i att mot ersättning ställa viss lärarpersonal till förfogande för den utbildning som bedrivs av uppdragsgivaren är det i stället fråga om skattepliktig omsättning av personaluthyrningstjänster. Även varor och tjänster som omsätts som ett led i en utbildningstjänst är under vissa förutsättningar undantagna från skatteplikt.
3. AA ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet av kursen Svenskt teckenspråk för hörande 1 och 2 omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster. Av ansökan framgår följande.
4. Hon ska mot ersättning tillhandahålla distansutbildning i teckenspråk. Hennes uppdragsgivare är ett utbildningsföretag som bedriver kommunal vuxenutbildning på entreprenad. Utbildningen tillhandahålls främst via utbildningsföretagets digitala plattform och berättigar till studiestöd.
5. Innehållet i utbildningen styrs av Skolverkets kurs- och ämnesplaner. Inom de ramar som dessa drar upp ansvarar hon för utbildningens innehåll, utformning och genomförande samt för handledning och utformning av övningsuppgifter, liksom för examination och betygsättning.
6. Hon är utbildningsföretagets enda leverantör av kurserna i fråga och hon är inte inordnad i dess organisatoriska struktur. Den enda koppling hon har till utbildningsföretaget är avtalet om tillhandahållande av tjänsten. Hon ska därför anses tillhandahålla utbildningen under eget ansvar.

# DOM

Mål nr  
4514-21

7. Skatterättsnämnden fann att AA:s tillhandahållande inte omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster.
8. Skatterättsnämnden ansåg att AA:s åtagande inte innebär att hon under eget ansvar tillhandahåller utbildningstjänster utan att hon i stället ska anses ställa lärarpersonal till uppdragsgivarens förfogande för undervisning i en av det företaget bedrivna verksamhet som detta ansvarar för.
9. Nämnden konstaterade vidare att för att en tjänst ska anses ha nära anknytning till undervisning krävs bl.a. att det grundläggande syftet med verksamheten inte är att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Eftersom syftet med AA:s verksamhet torde vara just det, är inte heller det undantaget tillämpligt.

## **YRKANDEN M.M.**

10. AA överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska besluta att tjänsterna omfattas av undantaget från mervärdesskatt. Vidare yrkar hon att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.
11. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför att det är utbildningsföretaget som har det huvudsakliga utbildningsansvaret gentemot eleverna.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### **Frågan i målet**

12. Frågan i målet är om den tjänst som AA tillhandahåller utbildningsföretaget omfattas av undantag från skatteplikt för utbildning.

**Rättslig reglering m.m.**

13. Enligt 3 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare samt tjänster som utgör utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Av andra stycket framgår att undantaget från skatteplikt enligt första stycket även omfattar omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen. Motsvarigheten till bestämmelserna finns i artiklarna 132.1 i och j samt 134 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
14. I artiklarna 132–134 finns bestämmelser om undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset.
15. Medlemsstaterna ska från skatteplikt undanta bl.a. undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften (artikel 132.1 i). Undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning ska också undantas (artikel 132.1 j).
16. I artikel 134 anges att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 i när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras eller när det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
17. Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 134 är tillämplig enbart på transaktioner med nära anknytning till de utbildningstjänster som är undantagna från

skatteplikt enligt artikel 132.1 i och inte på transaktioner inom tjänsternas kärnområde (MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 32).

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Förhandsavgörande från EU-domstolen*

18. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därmed skäl att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen och yrkandet om detta ska därför avslås.

#### *Tillämpningen av undantaget för utbildning på tjänster som utförs av en underleverantör*

19. Såväl EU-domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden prövat när en tjänst som en underleverantör utför omfattas av mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt för verksamheter av hänsyn till allmänintresset (se HFD 2021 not. 21 och där angivna rättsfall). Av denna praxis framgår att om den tjänst som underleverantören tillhandahåller har karaktären av personaluthyrning är det inte en sådan utbildnings-, vård- eller omsorgstjänst etc. som omfattas av dessa undantagsbestämmelser. Mervärdesskattelagens bestämmelser ska tolkas mot bakgrund av direktivet och en sådan uthyrningstjänst omfattas därmed inte av undantaget för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen.
20. Av ansökan om förhandsbesked framgår inte annat än att AA:s åtagande innebär att hon ställer lärarpersonal till förfogande för att inom ramen för utbildningsföretagets organisation undervisa i den utbildningsverksamhet som det företaget ansvarar för. Syftet med parternas överenskommelse får därmed anses vara att AA ska tillhandahålla distanslärare som utför sådan undervisning som krävs för att utbildningsföretaget ska kunna erbjuda utbildningen. Tillhandahållandet utgör

## DOM

Mål nr  
4514-21

därför uthyrning av personal och omfattas inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen.

21. Om förutsättningarna för att det ska vara fråga om en tjänst med nära anknytning till undervisning är uppfyllda (direktivets artikel 132.1 i) bör tjänsten anses vara omsatt som ett led i utbildningen enligt 3 kap. 8 § andra stycket mervärdesskattelagen och ska därmed undantas från skatteplikt. För att så ska vara fallet krävs bl.a. att det grundläggande syftet med att tillhandahålla tjänsten inte är att underleverantören ska vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (se HFD 2021 not. 21 punkt 18).
22. Av lämnade förutsättningar framgår att AA:s tillhandahållande inte uppfyller detta krav. Tillhandahållandet kan därför inte heller undantas från skatteplikt med stöd av 3 kap. 8 § andra stycket mervärdesskattelagen.
23. Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Thomas Bull, Ulrik von Essen, Mats Anderson och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.