

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6002-20

meddelad i Stockholm den 26 april 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Mathete AB, 559206-9826
c/o AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 16 oktober 2020 i ärende dnr 16-20/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 240016

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, bl.a. utbildningstjänster.
2. Mathete AB tillhandahåller utbildningsrelaterade tjänster till bl.a. yrkeshögskolor. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om dess tillhandahållande av kursen ”Kommunikativ svenska” inom ramen för en yrkeshögskolas utbildning ”Medicinsk sekreterare – Vårdadministratör” omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster.
3. Av ansökningshandlingarna framgår följande. Bolaget ska mot ersättning tillhandahålla en tre veckor lång kurs i enlighet med en kursplan som fastställs av yrkeshögskolan. Den lärarledda tiden ska uppgå till minst tre dagar per vecka. Bolagets tillhandahållande omfattar föreläsningar och seminarier, handledning, examination (såväl konstruktion som rättning) och medverkan med betygsförslag.
4. Yrkeshögskolan ansöker om utbildningen hos Myndigheten för yrkeshögskolan och utser en ledningsgrupp som beslutar utbildningsplan och kursplaner samt antar studenter. Det är vidare yrkeshögskolan som står för lokaler och teknisk utrustning samt hanterar övrig administration av utbildningen såsom schemaläggning, rapportering av betyg, utfärdande av studieintyg etc.
5. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande är skattepliktigt. Nämnden ansåg att bolaget inte under eget ansvar tillhandahåller utbildningstjänster utan att bolagets åtagande får anses innebära att bolaget ställer lärarpersonal till uppdragsgivarens förfogande för undervisning i en verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och ansvarar för.

DOM

Mål nr
6002-20

YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.
7. *Mathete AB* anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

8. Frågan i målet är om den tjänst som bolaget tillhandahåller till yrkeshögskolan omfattas av undantag från skatteplikt för utbildning.

Rättslig reglering m.m.

9. Enligt 3 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och omsättning av 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.
10. I mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) finns i artikel 132.1 a–q bestämmelser om undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. undervisning, vård och omsorg. Motsvarigheten till bestämmelserna i 3 kap. 8 § ML finns i artiklarna 132.1 i och j samt 134.
11. Enligt artikel 132.1 i ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta 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 offentlighetsrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften. Av artikel 132.1 j framgår att undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning ska undantas.

12. 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.
13. 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

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

14. Enligt 3 kap. 8 § ML undantas vissa tjänster på utbildningsområdet från skatteplikt. I förarbetena uttalas att paragrafen är avsedd att omfatta också den situationen att en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen. Enligt förarbetena ska då även den tjänst som underentreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Detta bedömdes vara förenligt med den bakomliggande direktivregleringen (prop. 1996/97:10 s. 23 f.).

DOM

Mål nr
6002-20

15. Efter att dessa uttalanden gjordes har såväl EU-domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen i flera avgöranden lämnat vägledning för när en tjänst som en underleverantör utför omfattas av mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt för verksamheter av hänsyn till allmänintresset (se bl.a. Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343 och HFD 2012 ref. 5 angående undantaget för utbildningstjänster, ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164 angående undantaget för social omsorg samt HFD 2018 ref. 41, HFD 2020 ref. 5 och HFD 2020 ref. 35 angående undantaget för sjukvård). Av denna praxis framgår att om den tjänst som underleverantören tillhandahåller har karaktären av personaluthyrning så är det inte en sådan utbildnings-, vård- eller omsorgstjänst etc. som omfattas av dessa undantagsbestämmelser. Detta gäller oavsett om underleverantören i och för sig är ett sådant organ som avses i bestämmelserna.
16. Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i bl.a. rättsfallen HFD 2020 ref. 5 och HFD 2020 ref. 35 uttalat sig om hur bedömningen ska göras av om det är fråga om en personaluthyrningstjänst.
17. En tjänst som en underleverantör tillhandahåller och som bedöms utgöra personaluthyrning kvalificerar alltså inte som en undervisnings- eller utbildningstjänst enligt direktivets artikel 132.1 i eller j. Mervärdesskattelagens bestämmelser ska tolkas mot bakgrund av direktivet och en sådan uthyrningstjänst omfattas därmed – oavsett vad som uttalas i förarbetena till bestämmelserna – inte av undantaget för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § första stycket ML.
18. Av praxis följer vidare att en personaluthyrningstjänst under vissa förutsättningar kan vara en sådan tjänst med nära anknytning till undervisning som enligt direktivets artikel 132.1 i också ska undantas från skatteplikt (se Horizon College, punkterna 30 och 33). För att så ska vara fallet krävs bl.a. att underleverantören är ett sådant undervisningsorgan som avses i den artikeln. Det grundläggande syftet med att tillhandahålla tjänsten får vidare inte vara att underleverantören ska vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med

kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (se artikel 134 i direktivet och Horizon College, punkterna 42–44).

19. Om förutsättningarna för att det ska vara fråga om en tjänst med nära anknytning till undervisning är uppfyllda så bör tjänsten anses vara omsatt som ett led i utbildningen enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML och ska därmed undantas från skatteplikt med stöd av den bestämmelsen.

Bedömningen i detta fall

20. Av ansökan om förhandsbesked framgår att det är yrkeshögskolan som ansvarar för den utbildning där bolaget ska tillhandahålla undervisning. Yrkeshögskolan har det övergripande ansvaret för innehållet i undervisningen och har bestämt under vilken tidsperiod som den ska genomföras. Den beslutar också vilka elever som ska få del av undervisningen och står för de lokaler där den ska bedrivas.
21. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning innebär bolagets åtagande att bolaget ställer lärarpersonal till förfogande för att inom ramen för yrkeshögskolans organisation undervisa i den utbildningsverksamhet som skolan ansvarar för. Syftet med parternas avtal får därmed anses vara att bolaget ska tillhandahålla lärare som utför sådan undervisning som krävs för att yrkeshögskolan ska kunna erbjuda utbildningen. Tillhandahållandet utgör därför uthyrning av personal och omfattas inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § första stycket ML.
22. Av lämnade förutsättningar framgår vidare inte annat än att syftet med bolagets tillhandahållande är att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Tillhandahållandet kan därför inte heller undantas från skatteplikt med stöd av 3 kap. 8 § andra stycket ML.

DOM

Mål nr
6002-20

23. Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl,
Anita Saldén Enérus och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Monika Knutsson.