

Not 57

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 december 2021 följande dom (mål nr 4514-21).

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. E.F. 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.

7. Skatterättsnämnden fann att E.F:s tillhandahållande inte omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster.

8. Skatterättsnämnden ansåg att E.F: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 E.F:s verksamhet torde vara just det, är inte heller det undantaget tillämpligt.

Yrkanden m.m.

10. *E.F.* 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 *E.F.* 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 E.F: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 E.F. ska tillhandahålla distanslärare som utför sådan undervisning som krävs för att utbildningsföretaget ska kunna erbjuda utbildningen. Tillhandahållandet utgör 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 E.F: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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Bull, von Essen, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Skatterättsnämnden (2021-07-07, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Ohlsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Det med ansökan avsedda tillhandahållandet är skattepliktigt.

Skatterättsnämndens bedömning

Sökanden vill veta om tillhandahållandet av kurser i teckenspråksutbildning är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen (ML).

När det gäller förutsättningarna för undantag från skatteplikt för undervisningsverksamhet i artikel 132.1 i i mervärdesskattedirektivet har EU-domstolen funnit att undantaget inte omfattar utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under institutets ansvar även om den som lånar ut läraren är ett utbildningsinstitut. Inledningsvis framhöll EU-domstolen att den undervisningsverksamhet som avses i bestämmelsen består av en helhet där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur är en annan. Eftersom det ankom på mottagarinstitutet att bestämma om lärarens arbetsuppgifter m.m. kunde utlåningen av en lärare till mottagarinstitutet inte i sig betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning enligt undantagsbestämmelsen. Syftet med avtalet mellan mottagarinstitutet och läraren ansågs på sin höjd endast vara att underlätta den undervisning som gavs vid mottagarinstitutet (Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 20).

Därefter har EU-domstolen uttalat att det inte räcker med att undervisningen omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning för att undantaget från skatteplikt ska bli tillämpligt. Undervisningen måste ges för egen räkning och under eget ansvar för att det ska kunna vara en sådan tjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt (Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, punkt 35).

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 not. 30 påpekat att om en underentreprenörs åtagande begränsas till att mot ersättning ställa viss lärarpersonal till förfogande för en utbildning som bedrivs av annan torde tillhandahållandet vara att bedöma på annat sätt, närmast som skattepliktig omsättning av personaluthyrningstjänster.

I HFD 2012 ref. 5 fastställde och instämde Högsta förvaltningsdomstolen i Skatterättsnämndens bedömning att ett lärarvikariat inte skulle ses som en specifik utbildning vilken omfattades av undantaget från skatteplikt utan att det som efterfrågades var att få tillgång till personal som kunde hålla vissa lektioner i den utbildning som uppdragsgivaren bedrev. Den omständigheten att ansvarsförsäkring tecknades av tillhandahållaren, att vikarien hade frihet att inom vissa ramar själv utforma undervisningen och att det hade ålagts vikarien att utföra vissa uppgifter med anknytning till undervisningen innebar inte att tillhandahållaren i egen utbildningsverksamhet åtagit sig att tillhandahålla utbildningstjänster under eget ansvar.

Slutligen har Högsta förvaltningsdomstolen i dom av den 26 april 2021 med mål nr 6002-20¹ bedömt ett bolags tillhandahållande av en kurs i "Kommunikativ svenska" inom ramen för en yrkeshögskolas utbildning. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen innebar bolagets åtagande att bolaget ställde lärarpersonal till förfogande, dvs. tillhandahållandet utgjorde uthyrning av personal, och omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § ML.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär sökandens åtagande att tillhandahålla utbildningsbolaget en teckenspråksutbildning på distans, där eleverna bedöms genom inlämningsuppgifter och examinationer m.m., inte att sökanden åtar sig att under eget ansvar tillhandahålla utbildningstjänster. Sökandens åtagande innebär i stället att lärarpersonal ställs till uppdragsgivarens förfogande för undervisning i en av uppdragsgivaren bedriven verksamhet som denne ansvarar för, dvs. tillhandahållandet är inte undantaget från mervärdesskatt enligt 3 kap. 8 § första stycket ML.

Vad gäller frågan om sökandens tjänst kan anses vara "nära besläktad", eller enligt nuvarande lydelse av direktivet ha "nära anknytning", till undervisning krävs dels att tjänsten tillhandahålls av en sådan organisation som avses i artikel 132.1 i i mervärdesskattedirektivet, dvs. att samma nivå eller kvalitet på undervisningen inte kan säkras utan denna tjänst, dels att det grundläggande syftet inte får vara att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag, såsom bemanningsföretag, som måste betala mervärdesskatt (Horizon, punkt 34–42).

Enligt Skatterättsnämndens mening kan sökandens tillhandahållande inte anses hänförligt till en sådan verksamhet som är nära knuten till undervisning eller utbildning då det grundläggande syftet torde vara att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Det omfrågade tillhandahållandet omfattas följaktligen inte av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML.

¹ HFD 2021 not. 21 (red. anm.).

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag att det med ansökan avsedda tillhandahållandet är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML.

Den avgörande frågan är var gränsen går mellan en bemanningstjänst och, i detta fall, en utbildningstjänst. Ett klart svar saknas på vad som definierar en bemanningstjänst. Skatteverket ger uttryck för och ifrågasätter om det överhuvudtaget kan vara möjligt för en underleverantör att tillhandahålla sådana tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Detta trots att förarbeten tydligt anger motsatsen (prop. 1996/97:10 s. 23–24).

[Propositionsuttalet utelämnas här. Det återges i Foreds och Sandberg Nilssons skiljaktiga mening till Skatterättsnämndens förhandsbesked i HFD 2021 not. 21.]

Av handlingarna i ärendet framgår att sökande självständigt ansvarar för utbildningens faktiska genomförande, ansvarar för utbildningens innehåll och utformning, handleder, stödjer och stimulerar studerande från anmälan till betyg genom att bedöma och ge återkoppling på elevuppgifter, genomför examinationer och betygsätter.

Ett sådant åtagande är, enligt min mening, något annat än en bemanningstjänst utan utgör tjänstens huvudsakliga och viktigaste beståndsdelar som kan definiera en utbildningstjänst som omfattas av undantaget. Att tjänsten är webbaserad och inte utförs i egna lokaler förändrar inte bedömningen av karaktären på utbildningstjänsten. Inte heller kan krav ställas på egen digital plattform för att undantaget ska vara tillämpligt. Olika skäl kan finnas till varför viss utbildning utförs digitalt, via olika typer av plattformar eller på annat sätt. Inte minst pandemin har förändrat förutsättningarna vilket påverkar på vilket sätt en tjänst kan tillhandahållas.