

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
6239-10

meddelat i Stockholm den 18 mars 2011

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Hjulhammar & Blomberg Konsult AB, 556424-8994

Ombud: AA
PricewaterhouseCoopers AB
405 32 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 29 september 2010 i ärende dnr 31-09/I, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningsen.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av förhandsbeskedet ska förklara att den av Hjulhammar & Blomberg Konsult AB (bolaget) omsatta tjänsten inte utgör sådan utbildning som avses i 3 kap. 8 §

Dok.Id 103960

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

Mål nr
6239-10

mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Skatteverket anför bl.a. följande. Bolaget kan inte anses vara ett av det allmänna erkänt organ. Omsättningen skulle ändå kunna omfattas av undantaget i 3 kap. 8 § tredje stycket men en förutsättning är då att bolaget tillhandahåller en utbildningstjänst och inte en tjänst avseende uthyrning av personal. Frågan om det föreligger uthyrning av personal eller tillhandahållande av utbildningstjänster avgörs normalt av vem som ansvarar för innehållet i undervisningen, undervisningens utformning och vem som bestämmer vad läraren ska göra. Om ansvaret ligger hos uppdragsgivaren är det fråga om uthyrning av personal och inte tillhandahållande av en utbildningstjänst. Det är i detta fall uppdragsgivaren IHM Business School AB (IHM) som ansvarar för och som bestämmer kursens innehåll, nivån på undervisningen och vilka moment som läraren ska gå igenom vid varje lektion.

Bolaget anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför bl.a. följande. IHM anordnar mervärdesskattefria utbildningar och anlitar för genomförandet fristående lärarföretag. Utbildningsplaner upprättas tillsammans med lärarföretagen och näringslivet och delkurser utvecklas i nära samarbete med lärarna. Varje medverkande lärare har i uppdrag att ta fram lektionsmål, arbetsmaterial, projektarbeten m.m. för sin kurs. Under utbildningsperioden utformas undervisningen självständigt av läraren. Genom att bolaget aktivt deltar i utformningen av undervisningen m.m. utgör de tillhandahållna tjänsterna utbildning i ML:s mening. Det ligger i sakens natur att en underentreprenör oftast i någon utsträckning är styrd av utbildningsplaner som är utformade av den som tillhandahåller utbildningen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Förhandsbeskedet avser frågan om de av bolaget omsatta tjänsterna omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML. Undantaget ska, som Skatterättsnämnden konstaterat, tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i artiklarna 132.1 i och 134 i direktiv 2006/112/EG.

Mål nr
6239-10

EU-domstolen har i domen i mål C-434/05 Horizon College, i anknytning till en fråga om den mervärdesskatterättsliga bedömningen av en tjänst som bestod i att mot ersättning låna ut en lärare från ett utbildningsinstitut till ett annat sådant institut, uttalat sig om tolkningen av motsvarande bestämmelser i direktiv 77/388/EEG. Domstolen anförde bl.a. att den undervisningsverksamhet som enligt direktivet omfattas av skattefrihet utgörs av en helhet, där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur en annan (p. 20). Domstolen konstaterade att de i målet aktuella avtalen om utlåning av lärare bl.a. innebar att det ankom på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid det utlånande utbildningsinstitutet. Förhållandet var inte sådant att utlåningen kunde betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning enligt direktivet (p. 21 och 22).

Vid det svenska genomförandet av direktivet förutsattes att undantaget från skatteplikt kan omfatta även en underentreprenörs tillhandahållande av utbildningstjänster (prop. 1996/97:10 s. 22 f. och 50 f.). För att en sådan tjänst ska kunna klassificeras som en utbildningstjänst krävs dock, vilket framgår av EU-domstolens nämnda dom, att underentreprenörens åtagande är kvalificerat på visst sätt. Av betydelse är om denne under eget ansvar ska tillhandahålla utbildning (jfr EU-domstolens dom i mål C-445/05 Haderer, p. 35). Om underentreprenörens åtagande däremot begränsas till att mot ersättning ställa viss lärarpersonal till förfogande för en utbildning som bedrivs av annan torde tillhandahållandet i stället vara att bedöma på annat sätt (närmast som skattepliktig omsättning av personaluthyrningstjänster).

Till bolagets ansökan om förhandsbesked har fogats en kopia av ett avtal mellan bolaget och IHM. Enligt avtalet ska bolaget under en kortare tid ställa en viss lärare till förfogande för IHM. Avtalet avser 56 undervisningstimmar enligt bifogat schema med kursbeskrivningar. Ersättning utgår med ett visst belopp per timme. Bolagets åtagande som det framgår av avtalet ger, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, inte uttryck för att bolaget gentemot IHM åtagit sig att under eget ansvar tillhandahålla utbildningstjänster.

BESLUT

Mål nr
6239-10

I ansökningen om förhandsbesked och i den senare skriftväxlingen framstår emellertid bolagets åtagande som mer omfattande. Där anges att bolaget, tillsammans med IHM och näringslivet, upprättar en utbildningsplan. Ingående delkurser utvecklas i nära samarbete med bolaget, som har att ta fram lektionsmål, arbetsmaterial, projektarbeten m.m. Undervisningen utformas, sägs det vidare, självständigt av bolaget inom det ramverk som är utformat för varje utbildning.

Vid en jämförelse mellan innehållet i det ingivna avtalet och det som i övrigt anförts om bolagets åtagande framstår bolagets roll som oklar. För att ett förhandsbesked ska kunna lämnas måste de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på vara klarlagda. Med hänsyn till bristerna i underlaget borde något förhandsbesked inte ha meddelats. Beskedet ska därför undanröjas.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Nils Dexe

Lennart Hamberg

Anita Saldén Enérus

David Wahren

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2011-02-09