

Not 21

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 april 2021 följande dom (mål nr 6002-20).

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.

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

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 offentligrättsliga 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.).

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.

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

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

Skatterättsnämnden (2020-10-16, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd):

Förhandsbesked

Det med ansökan avsedda tillhandahållandet är skattepliktigt.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget vill veta om tillhandahållandet av kursen Kommunikativ svenska är skattepliktigt eller omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML.

Som Högsta förvaltningsdomstolen påpekat i bl.a. HFD 2011 not. 30 ska bestämmelsen i 3 kap. 8 § ML så långt som möjligt tolkas i konformitet med artikel 132.1 i och artikel 134 i mervärdesskattedirektivet.

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, p. 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, p. 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.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär Bolagets åtagande att tillhandahålla kursen Kommunikativ svenska vid Yrkehögskolan Mitts utbildning Vårdansvarig – medicinsk sekreterare, där Bolaget tillhandahåller föreläsningar och seminarier, handleder studenter, examinerar samt medverkar med betygsförslag, inte att Bolaget åtagit sig att under eget ansvar tillhandahålla utbildningstjänster. Bolagets åtagande får istället anses innebära att Bolaget ställer lärarpersonal till uppdragsgivarens förfogande för undervisning i en av uppdragsgivaren bedriven verksamhet som denne ansvarar för bl.a. genom att besluta om utbildningsplan, kursplan och antagning av studenter.

När det gäller frågan om Bolagets tjänst kan anses vara ”nära besläktad” eller enligt nuvarande lydelse av direktivet ha ”nära anknytning”, till undervisning, krävs 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 samt 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 p. 34–42).

Enligt Skatterättsnämndens mening kan Bolagets tillhandahållande inte heller 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 av kursen Kommunikativ svenska omfattas därför inte av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML.

Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser vi att det med ansökan avsedda tillhandahållandet är undantaget från skatteplikt.

Av handlingarna i ärendet (Förfrågan Direktupphandling) framgår att den tjänst som upphandlats avser kursmomentet Kommunikativ svenska (15 YH-poäng). Kursmomentet ingår som en avgränsad del i utbildningen Medicinska sekreterare – Vårdadministratör.

Av dokumentet ”Kravspecifikation” framgår bl.a. följande.

”Utbildaren skall senast 4 veckor innan utbildningsstart förmedla studiehandledning med aktuella datum till schema, deadlines för uppgifter,

examinationsformer samt datum och vald litteratur och eventuell referenslitteratur till utbildningsledaren för utbildningen. Utbildaren skall examinera och sätta betygsförslag på de studerande utifrån tre kunskapsnivåer. Utbildaren skall arrangera ett ordinarie examinationstillfälle samt ett extra vid behov, omtentamen. Betygsförslag skall sättas och rapporteras till utbildningsledaren senast 2 veckor efter avslutad kurs.” (punkten 9. Dokumentation)

Kursmomentet ”Kommunikativ svenska”, som motsvarar 15 YH-poäng, utgör en självständig del i utbildningen Medicinska sekreterare – Vårdadministratör. Utbildningen ges under eget ansvar och innefattar samtliga moment som en underentreprenör kan tillhandahålla. Uppdraget skiljer sig i allt väsentligt från ett avtal om att tillhandahålla lärarvikarier.

Bolaget tillhandahåller ett kursmoment på en ansvarig utbildningsanordnarens vägnar och ska därför ses som en erkänd utbildningsanordnare. Det saknar betydelse i vilket led tjänsten tillhandahålls. Det avgörande är att det är fråga om en utbildningstjänst och att utbildningen utförs på den ansvarige utbildningsanordnarens vägnar.

I prop. 1996/97:10 s 23-24 anges följande.

”Om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, kommer även denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt. Enligt direktivets lydelse skall medlemsstaten, utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, undanta skolundervisning, universitetsutbildning och yrkesutbildning som tillhandahålls av offentlighetsorgan med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften. I och med att regeringen föreslår att direktkravet skall avskaffas kommer även rent kommersiella utbildare att som underentreprenörer vid i övrigt skattefri utbildning kunna tillhandahålla utbildning skattefritt. Regeringen anser inte att detta strider mot direktivet. Om en kommersiell utbildare utför skattebefriad utbildning på den ansvarige utbildningsanordnarens vägnar, får denne utbildare vid denna omsättning anses som ett organ med liknande syften. Syftet för den kommersiella utbildaren är vid detta tillfälle att utföra utbildning av sådant slag som generellt är undantagen från skatteplikt.”

Bolaget har såsom underentreprenör ansvar gentemot utbildningsanordnaren för den specifika kursen. Det är därför en utbildningstjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML.

Det är inte fråga om att ställa lärarpersonal till förfogande (HFD 2011 not. 30) eller lärarvikarier (HFD 2012 ref. 5). Det är inte heller fråga om utlåning av lärare (Horizon Collage, C-434/05, EU:C:2007:343).

Underentreprenörers tillhandahållanden omfattas fortsatt av undantag från skatteplikt under i detta ärende angivna förhållanden och ovan nämnda avgöranden kan inte läggas till grund för en ändrad rättslig bedömning.