

HEMLIG	
SKATTERÄTTSNÄMNDEN	
Ink.	2021-07-15
Dnr.	38-20/1
Aktbilaga.....	HÖGSTA FÖRVALTNINGS- DOMSTOLEN Bered Besked 4
INKOM: 2021-07-20 MÅLNR: 4514-21 AKTBIL: 1	

Till
Högsta förvaltningsdomstolen

*Rätt till
Ansökan*

ÖVERKLAGANDE

Skattskyldig: Eva Finell (Trollgur) 630914-6246
Metallvägen 34 LGH 1002
71940 Garphyttan

Ombud: Auktoriserad Skatterådgivare FAR Dan Sidbo
(enligt fullmakt, Bilaga 1)
Ernst & Young AB
Box 7850, 103 99 Stockholm
Tfn: 072-717 10 44
E-post: dan.sidbo@se.ey.com

Överklagat avgörande: Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat den 7 juli
2021, Dnr 38-20/1

Saken: Tillämpning av undantaget från mervärdesskatt i 3 kap. 8
§ mervärdesskattelagen (1994:200), ("ML")

Överklagande och yrkande

1. Trollgur överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ("HFD") beslutar att Trollgurs tjänster omfattas av undantaget från mervärdesskatt enligt 3 kap. 8 § ML.

Sammanfattning

2. Ett utbildningsföretag har av behörig myndighet och kommun tilldelats ansvaret att tillhandahålla kommunal vuxenutbildning. Vuxenutbildningen har i enlighet med 23 kap. 8 § skollagen (2010:800) lämnats på entreprenad till utbildningsföretaget som i sin tur gett Trollgur i uppdrag att självständigt genomföra utbildningen. Utbildningen är studiemedelsberättigande och Trollgur utbildar de studerande på distans.
3. För att kunna erbjuda utbildningar av hög kvalitet ger utbildningsföretaget underleverantörer i uppdrag att tillhandahålla utbildningarna. Utbildningsföretaget anlitar därför Trollgur, och andra underleverantörer, för att under eget ansvar genomföra utbildningarna. Trollgur ansvarar för utbildningen i sin helhet, vilket bl.a. innefattar handledning av de studerande, genomförandet av examinationer och betygsättning av de studerande.
4. Trollgur anser att aktuella tjänster omfattas av undantaget från mervärdesskatt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML och överklagar därför Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Bakgrund

5. Kommunal vuxenutbildning har som mål att stödja och stimulera vuxna i sitt lärande. Genom utbildning ska de studerande ges möjlighet att utveckla sina kunskapar och kompetens för att stärka sin ställning i arbets- och samhällslivet.¹
6. Trollgur tillhandahåller kurserna "Svenskt teckenspråk för hörande 1 och 2" inom kommunal vuxenutbildning. Kurserna omfattar 100 poäng och den vanligaste studietakten för de studerande är tio veckor. Kurserna är fristående. Kurserna är på entreprenad överlämnade till det utbildningsföretag som i sin tur har uppdragit åt Trollgur att självständigt genomföra den kommunala vuxenutbildningen. Då utbildningen avser ett specifikt område som kräver särskild kompetens är utbildningsföretaget beroende av att anlita externa bolag. Utbildningsföretaget har därför gett

¹ "Mål för vuxenutbildning", Regeringskansliet, <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/utbildning-for-vuxna/mal-for-vuxenutbildning/>

Trollgur i uppdrag att självständigt genomföra utbildningen och därmed ansvara för utbildningens innehåll, utformning och genomförande.

7. Av 2 kap. 11 § och 13 § i förordningen om Vuxenutbildning (2011:1108) framgår att det ska finnas en kursplan för varje kurs och ämnesplan för varje ämne inom vuxenutbildning. Kursplanen för varje enskild utbildning fastställs av Skolverket. Kursplanerna styr vad som ska ingå i undervisningen och vilka kunskapskrav som sätts på de studerande. Trollgur och utbildningsföretaget måste således följa kursplanen och kan inte på eget initiativ ändra innehållet i kursplanen.
8. Utbildningsanordnaren och Trollgur har i avtal specificerat Trollgurs åtaganden. Enligt avtal ska en Trollgur utföra följande:
 - Självständigt ansvara för utbildningens faktiska genomförande
 - Ansvara över utbildningens innehåll och utformning
 - Handleda, stödja och stimulera studerande från anmälning till betyg, till exempel genom att bedöma och ge återkoppling på elevuppgifter, genomföra examinationer (muntligt eller skriftligt) och betygsätta.
 - Genomföra utbildningen i överenskomna distanskurser i enlighet med utbildningsföretagets ambition som framgår av Certifieringskurs för webblärare.
 - Genomföra Muntliga examinationer via webbmöte då det slutliga betyget fastställs.
 - Rätta skriftliga examinationer och fastställa det slutliga betyget.
 - Rätta och sätta betyg efter genomförd provning (skriftligt prov på hela kursen). I vissa kurser tillkommer en muntlig del.
 - Sätta betyg.
 - Medverka i adekvat ämnesgrupp och aktivt delta i de ämnesutvecklingsnätverk som initieras av Uppdragsgivaren och därigenom påverka den pedagogiska utvecklingen inom sin ämnesgrupp. Uppdragstagarens kunskap inom ämnesområdet tas tillvara och utvecklas i samråd med Uppdragsgivaren.
 - Ta del av information från utbildningsföretaget
9. Trollgur genomför utbildningen genom utbildningsföretagets digitala plattform där de studerande lämnar in inlämningsuppgifter och examineras. Materialet som är relevant för utbildningen finns tillgängligt på den digitala plattformen och tas fram av webblärare.
10. De kommunala vuxenutbildningarna har under lång tid erbjudits på distans och ger möjligheten för studerande att utföra utbildningarna utan att behöva resa till en specifik plats.

Hemställan om begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen

11. Undantaget för mervärdesskatt inom utbildningsområdet regleras i artikel 132 mervärdesskattedirektivet. Undantagen tillämpas på områden av

allmänintresse med en avsikt att tjänsterna ska konsumeras av medborgare, utan att mervärdesskatten ska innebära en kostnad. Tillämpningen av direktivet ska ske på ett enhetligt sätt och nationella domstolar och myndigheter ska tolka nationella reglerna på ett unionskonformt sätt. EU-domstolens (EUD) avgöranden är vägledande.

12. EUD har i några mål prövat undantaget för utbildningstjänster, t.ex. i målen C-434/05, Horizon College och C-445/05, Werner Haderer. Trollgur anser att EUD inte uttryckligen prövat gränsdragningen mellan en utbildningstjänst och vad som är personaluthyrning. Det saknas således vägledning i vad som anses vara undervisning för egen räkning och under eget ansvar.
13. I svensk praxis har frågan om bemanningstjänster varit aktuell inom sjukvårdsområdet. I SOU 2021:40 har utredaren konstaterat att det inte klart vilka omständigheter som EUD skulle fästa vikt vid avseende bemanning och mervärdesskatt och att det saknas vägledning från EUD i frågan. Utredaren anger att det är oklart hur EUD skulle resonera om frågan skulle ställas. I svensk praxis har stor vikt vid begreppet eget ansvar lagts på organisationen och avtalet mellan slutkunden och den skattskyldigas kund, vilket inte är avgörande i EUD:s praxis där begreppet "för egen räkning och under eget ansvar" saknar förtydligande. Behovet av ytterligare vägledning är därför stort.
14. Mot bakgrund av det särskilda behovet av klargörande och kravet på en enhetlig tillämpning inom EU, hemställer Trollgur om att Högsta förvaltningsdomstolen inhämtar ett förhandsavgörande från EUD.

Trollgurs uppfattning i sakfrågan

15. Trollgur anser att Trollgurs tjänster omfattas av undantaget i 3 kap. 8 § ML eftersom Trollgur självständigt ansvarar för, och genomför utbildningen.
16. Trollgur sköter på egen hand, och under eget ansvar, hela utbildningen, inom ramen för den kursplan som fastställts av Skolverket. De krav på eget ansvar som Skatteverket formulerat i ställningstagande utifrån HFD:s praxis får därmed anses uppfyllda.²
17. Trollgur sköter kontakten med de studerande och får på egen hand styra över undervisningen genom att rätta inlämningsuppgifter, återkoppla till de studerande, besvara frågor, examinera och sätta betyg. Examinationen utförs genom muntliga prov med Trollgur. Trollgur har således den nödvändiga kompetensen för att genomföra utbildningen och är ensamt ansvarig för genomförandet. Tjänsten kan därför inte jämföras med en

² Skatteverkets ställningstagande "Undantaget för skatteplikt för utbildning, mervärdesskatt", 2018-01-22, dnr. 202 32190-18/111


bemanningsjänst. Ansvar och arbetsuppgifterna går utöver vad som kan förväntas av en vikarie eller annan jämförbar inhyrd personal.

18. Trollgur anser att utbildningstjänsten tillhandahålls under eget ansvar och att Trollgur inte är inordnad i utbildningsföretagets organisatoriska struktur. Trollgur och utbildningsföretaget har ingen organisatorisk koppling och inget närmre samarbete än avtalet om utbildningstjänsten.
19. Att utbildningen hålls på distans via utbildningsanordnarens digitala plattform ska inte påverka bedömningen om eget ansvar eller inte. I takt med samhällets utveckling, i synnerhet i spåren av Covid-19 pandemin, erbjuds alltfler tjänster på distans. Distansundervisningen kan ge uppfattningen att den som tillhandahåller tjänsten inte är lika involverad, eller att omfattningen av tjänsten är mindre. Distansundervisningen innebär dock att Trollgur är lika mycket, om inte mer, involverad i de studerandes studier. De studerande har en löpande individuell kontakt med Trollgur och Trollgur har ensamt ansvar att utvärdera och examinera de studerande. Det är således förlegat att de som tillhandahåller utbildningar måste genomföra dessa på plats eller i en viss utformning som är direkt jämförbar med de traditionella klassrummen. Utbildningen som Trollgur tillhandahåller är i sig samma utbildning, även på distans.
20. De digitala plattformarna effektiviserar möjligheten till utbildning och är ett medium för studerande att genomföra utbildningen. De studerande kommunicerar med Trollgur genom portalen, får tillgång till utbildningsmaterial, lämnar in uppgifter samt examineras. Sättet för utbildningens genomförande ska inte påverka bedömningen om eget ansvar.
21. Trollgur är en näringsverksamhet med begränsade resurser. Trollgur kan inte själv utveckla digitala plattformar eller klassrum för de studerande. Utbildningsföretaget erbjuder därför en kanal för Trollgur att genomföra utbildningen. Det bör inte ställas krav på de som tillhandahåller utbildningstjänster att innehålla egna digitala resurser för att uppfylla kraven på eget ansvar. Det bör inte heller innebära att den som tillhandahåller utbildningstjänster är inordnad i utbildningsbolagets organisatoriska struktur på den grunden att en gemensam digital plattform används.
22. Trollgur och utbildningsföretaget måste, som ovan nämnts, förhålla sig till kursplanen som är beslutad av Skolverket. Det är kursplanen som styr hur Trollgur utformar utbildningen, inte utbildningsföretaget. Trollgur tillhandahåller således utbildningstjänsterna under eget ansvar gentemot utbildningsföretaget, men har att förhålla sig till Skolverkets kursplan. Även utbildningsföretaget är begränsad i förhållande till detta och kan inte genomföra egna ändringar i kursplanen. De uppgifter och examinationer som de studerande genomför är således utformade i enlighet med kursplanen som fastställts av Skolverket. Undantaget från mervärdesskatt på utbildningstjänster bör kunna tillämpas även under dessa omständigheter.

23. Trollgur anser att Skatterättsnämnden har gjort en alltför restriktiv tolkning vilket i praktiken medför att undantaget för utbildningstjänster inte går att tillämpa i flera led. Kravet på eget ansvar får inte tolkas på så vis att det inte går att uppfylla syftet med undantaget. Trollgur ansvarar självständigt för utbildningen och uppfyller kraven för att tillhandahålla utbildningstjänsterna under eget ansvar. Så som den skiljaktiga noterar i förhandsbeskedet så är Trollgurs tillhandahållande något annat än en bemanningstjänst. Skatteverket har i yttrande till förhandsbeskedet ifrågasatt om undantaget för utbildningstjänster ens går att tillämpa i flera led. Trollgur har, i likhet med skiljaktige, angett att detta går emot propositionen och syftet med bestämmelsen. En tolkning i enlighet med Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle i praktiken innebära att många tillhandahållare av utbildningstjänster inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt, vilket inte var avsikten med undantaget.

24. Trollgur hänvisar i övrigt till det som angetts i ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden och yttranden som ingetts till ansökan.

Stockholm den 15 juli 2021



Dan Sidbo

Bilaga 1 – Fullmakt för Dan Sidbo