

HEMLIG

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN
Bered Enhet 4

INKOM: 2021-07-20
MÅLNR: 4514-21
AKTBIL: 3

meddelat den 7 juli 2021

Dnr 38-20/I

HEMLIG

enligt 27 kap 1 och 6 § Offentlighets-
o sekretesslagen (2009:400)

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

SÖKANDE

Eva Finell (630914-6246)

Ombud

Dan Sidbo
Ernst & Young AB
Box 7850
103 99 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

SAKEN

Mervärdesskatt

FÖRHANDBESKED

Det med ansökan avsedda tillhandahållandet är skattepliktigt.

BAKGRUND

Omständigheterna i ärendet

Eva Finell (sökanden) tillhandahåller teckenspråksutbildning till ett utbildningsbolag. Utbildningen ingår i kommunal vuxenutbildning och bedrivs på distans. Innehållet i den kommunala vuxenutbildningen styrs av ämnes- och kursplaner framtagna av Skolverket i vilka det framgår vad undervisningen ska innehålla och vilka kunskapskrav som ställs på de studerande.

Frågan och parternas inställning

Sökanden vill få svar på frågan om tjänsten som tillhandahålls enligt det avtal som bifogats ansökan ska ses som en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst i enlighet med 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Sökanden anser att frågan ska besvaras jakande och anför bl.a. följande. Den aktuella utbildningen omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt eftersom den är studiemedelsberättigad. Utbildningsföretaget ger sökanden i uppdrag att som "webblärare" genomföra utbildningar. Som webblärare tillhandahåller underleverantören utbildningen i sin helhet på distans, men har samma åtaganden som underleverantörer vilka utbildar studerande på plats i en gemensam lokal. Uppdraget regleras i avtal, som är ingivet i ärendet. En webblärare ska enligt avtalet bl.a. självständigt ansvara för utbildningens faktiska genomförande, ansvara över utbildningens innehåll och utformning, handleda, stödja och stimulera studerande från anmälning till betyg genom att bedöma och ge återkoppling på elevuppgifter, genomföra examinationer och sätta betyg.

Utbildningen är uppdelad i kurserna "Svenskt teckenspråk för hörande 1 och 2". Kurserna ges inom ramen för kommunal vuxenutbildning och omfattar 100 poäng. Den vanligaste studietakten är 10 veckor, men kan variera mellan 5 och 20 veckor. Kurserna är fristående och ingår inte i en sammanhållen utbildning. Kurserna är uppdelade i moduler på utbildningsanordnarens digitala plattform. Den digitala

plattformen är den plats där de studerande får nödvändig information om utbildningen och kan ta del av ämnesplanen för varje kurs samt inlämningsuppgifter. Varje modul behandlar olika ämnen, exempelvis innehåller modul 1 bl.a. alfabetet, siffror och grundläggande grammatik samt inlämningsuppgifter som genomförs och rättas genom den portal som finns på plattformen. Kursen innehåller också två prov och i slutet av kursen examineras de studerande via videolänk. I uppdraget att ansvara för kursens innehåll ingår även uppdatering och framtagande av manus, inspelningar, övningsuppgifter, provuppgifter, underlag för bedömning och betygsättning samt att uppdatera kursmaterialet.

Skatteverket anser att sökandens tjänst inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § ML. De aktuella tjänsterna är en del av den vuxenutbildning som uppdragsgivaren ansvarar för. Det är uppdragsgivaren som ansvarar för utbildningen, planering av utbildningen och som antar studenter. Utbildningen hålls i uppdragsgivarens regi och all kursadministration hanteras av uppdragsgivaren.

För att vara en sådan utbildningstjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt ska bedömningen göras utifrån en helhet, där relationen mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna, och säljarens organisatoriska struktur är en annan.

I detta ärende har sökanden och eleverna en sådan relation att fråga skulle kunna vara om en utbildningstjänst, men en bedömning av helheten måste göras, och utbildningen ska även tillhandahållas under eget ansvar. När sökanden däremot ställer arbetskraft till uppdragsgivarens förfogande och uppdragsgivaren bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna tillhandahålls inte utbildningen under eget ansvar. I detta fall tillhandahålls utbildningen digitalt men inte utifrån sökandens egen plattform utan från uppdragsgivarens digitala plattform och även, till viss del, via en av de plattformar som normalt används vid distansundervisning. Sökanden tillhandahåller således inte utbildningen i en egen organisatorisk utbildningsstruktur.

Skatteverket anser även att denna typ av tjänst skulle kunna vara en tjänst som har nära anknytning till en utbildningstjänst. Dock inte i detta ärende då sökanden inte är en sådan utbildningssamordnare som krävs för att det ska kunna vara fråga om en

tjänst som har nära anknytning till en utbildningstjänst. Därutöver ifrågasätter Skatteverket om det överhuvudtaget kan vara möjligt att en underleverantör kan tillhandahålla sådana tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättsligt

Enligt 3 kap. 8 § första stycket 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 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.

ML:s undantag för omsättning av tjänster som utgör utbildning ska tolkas mot bakgrund av artikel 132.1 i och artikel 134 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 132.1 i i mervärdesskattedirektivet ska från skatteplikt undantas transaktioner rörande 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.

För undantag från skatteplikt gäller därutöver enligt artikel 134 att transaktionerna ska vara absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras samt att det grundläggande syftet inte är att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Skatterättsnämndens bedömning

Sökanden vill veta om tillhandahållandet av kurser i teckenspråksutbildning är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 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 personaluthyrnings-tjänster.

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 6002-20 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.

GILTIGHET

Beskedet avser redovisningsperioder under tiden den 1 januari – den 31 december 2023. Upplýsningar om förutsättningarna för dess tillämplighet finns i Bilaga 1.

HUR MAN ÖVERKLARAR

Upplýsningar om hur man överklagar ett förhandsbesked finns i Bilaga 1.

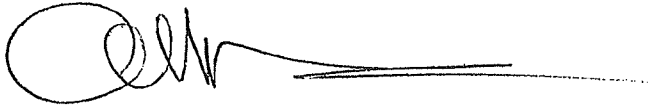
SKILJAKTIG MENING: Bilaga 2.

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

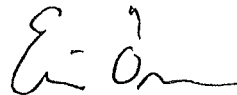
8(8)

Dnr 38-20/I

På Skatterättsnämndens vägnar



Kristina Harmsen Hogendoorn
Ordförande



Erika Örbom
Föredragande

I avgörandet har deltagit Kristina Harmsen Hogendoorn, Birgitta Pettersson, Rolf Bohlin, Jeanette Fored, Christina Ohlsson, Anna Sandberg Nilsson (skiljaktig) och Madelaine Tunudd.

TILLÄMPLIGHETEN AV ETT FÖRHANDBESKED

När ett förhandsbesked vunnit laga kraft är det bindande för Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde under giltighetstiden, om

- den enskilde yrkar att beskedet ska tillämpas och visar att de förutsättningar som beskedet har grundats på fortfarande gäller, och
- någon författningsändring inte påverkar bedömningen i beskedet.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Ett förhandsbesked och Skatterättsnämndens beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får överklagas av den enskilde om beskedet eller beslutet gått denne emot. Observera att det inte är möjligt att överklaga Skatterättsnämndens beslut om att helt eller delvis avvisa en ansökan om förhandsbesked.

Skatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgång och även om verket inte yrkar någon ändring. Om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, har ombudet samma rätt.

Överklagandet ska göras skriftligen och ställas till Högsta förvaltningsdomstolen, men skickas till kansliet@skatterattsnamnden.se eller till

Skatterättsnämnden, Box 24144, 104 51 Stockholm

Överklagandet ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet. Om sista dagen för överklagandet infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Om överklagandet kommit in i rätt tid skickas det till Högsta förvaltningsdomstolen.

I överklagandet ska anges

- den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer (om klaganden anlitat ombud ska kontaktuppgifter till ombudet anges),
- ärendets diarienummer,
- vilken ändring som yrkas, och vilka omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet.

Vid frågor, vänligen kontakta Skatterättsnämndens kansli på telefon 010-574 79 57

SKILJAKTIG MENING

Anna Sandberg Nilsson är skiljaktig och anför följande.

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).

”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 offentligrättsliga organ 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.”

Av handlingarna i ärendet framgår att sökande självständigt ansvarar för utbildningens faktiska genomförande, ansvarar för utbildningens innehåll och utformning,

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

2(2)

Dnr 38-20/I
Bilaga 2

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.