

<b>Målnummer:</b>	4484-11	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-01-30		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om tillhandahållande av lärarvikarier omfattas av undantaget för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• Artikel 132.1 i och artikel 132.1 j i rådets direktiv 2006/112/EG</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	EU-domstolens dom i mål nr C-434/05, Horizon College		

---

**REFERAT**

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från X AB om förhandsbesked framgick bl.a. följande. X AB tillhandahåller grund- och gymnasieskolor lärarvikarier som i huvudsak är lärarstudenter vid det universitet och den högskola som också är delägare i bolaget. Köpare av bolagets tjänster är erkända utbildningsanordnare i offentlig eller privat regi. Bolaget tar i ärendet upp två typfall, dels ett avtal mellan bolaget och en gymnasieskola som bedrivs i privat regi, dels ett ramavtal mellan bolaget och en kommun. I det första typfallet tillhandahålls ett gymnasium tre vikarierande lärare under en dag i ämnena Filosofi (09.40-11.10), Samhällskunskap C (11.15-12.25) och Historia A (13.15-14.45). I det andra typfallet tillhandahålls en grundskola en lärare i matematik och naturorienterade ämnen på högstadiet. Detta vikariat är på heltid under en termin. Bolaget vill veta om dess tillhandahållanden av lärarvikarier såsom de beskrivits i typfallen omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Bolaget ställde följande frågor:

Fråga 1. Utgör X AB:s tjänster såsom de är beskrivna ovan sådana tjänster som är undantagna från mervärdesskatt enligt 3 kap. 8 § ML?

Fråga 2. Om fråga 1 besvaras nekande, är vikariat omfattande hela terminer också är skattepliktiga?

Skatterättsnämnden (2011-06-17, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - Inte något av de omfrågade tillhandahållandena omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML. - Motivering - (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) - Rättsligt - Enligt 3 kap. 8 § första stycket ML undantas omsättning av tjänster som enligt första punkten utgör grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare. Enligt tredje stycket omfattas utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket. - ML:s undantag för omsättning av tjänster som utgör utbildning ska tolkas mot bakgrund av artikel 132.1 i och artikel 134 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelser med motsvarande innehåll fanns tidigare i artikel 13 A.1 i och 13 A.2 b i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - 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. Enligt artikel 134 omfattas inte tillhandahållande av tjänster eller leveranser av varor av undantaget från skatteplikt i - såvitt nu är av intresse - artikel 132.1 i när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras (led a) och inte heller 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 (led b). - EU-domstolen har i det av parterna åberopade målet angående Horizon College, i anknytning till 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 artikel 13 A.1 i och 13 A.2 b i sjätte direktivet. - Domstolen framhöll att det inte räcker att det sker en förmedling av kunskaper och färdigheter till studenterna för att det automatiskt ska anses vara fråga om undervisningsverksamhet när en lärare lånas ut till ett utbildningsinstitut där han bedriver undervisning under detta instituts ansvar. Den undervisningsverksamhet som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet utgörs av en helhet, där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur en annan (pp. 19 och 20). - Eftersom det enligt avtalen i målet ankom på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid Horizon College och då mottagarinstitutet vidare var skyldigt att under aktuell tid stå för lärarens ansvarsförsäkring, kunde en utlåning enligt domstolen inte i sig betraktas som en verksamhet som omfattades av begreppet undervisning i sjätte direktivet. Syftet med avtalet mellan Horizon College, mottagarinstitutet och läraren var på sin höjd endast att underlätta den undervisning som gavs vid mottagarinstitutet (pp. 21 och 22). - Vidare skulle artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, jämförd med artikel 13 A.2, tolkas så, att utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under detta instituts ansvar kan utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" ("med nära anknytning därtill" i mervärdesskattedirektivet) med undervisning i denna bestämmelses mening, om utlåningen är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den undervisning som betraktas som den huvudsakliga tjänsten. För detta krävs emellertid enligt domstolen att följande villkor är uppfyllda: 1) Såväl den huvudsakliga tjänsten som den utlåningstjänst som är nära besläktad därmed måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i; 2) Utlåningen måste vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det utan hjälp av denna tjänst är omöjligt att garantera att mottagarinstitutet erbjuder, och dess studenter således erhåller, en likvärdig undervisning; 3) Det grundläggande syftet med utlåningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (p. 46). - Skatterättsnämndens bedömning - I ärendet har som exempel tagits upp två tillhandahållanden från bolaget. Nämnden begränsar sin prövning till situationer där omständigheterna motsvarar dem som förelåg i de nämnda tillhandahållandena. - En utgångspunkt för prövningen är att utbildningsverksamheten hos uppdragsgivarna inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt för dessa med stöd av 3 kap. 8 § första stycket ML. - Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i ett beslut i ett förhandsbeskedsärende den 18 mars 2011, mål nr 6239-10 (HFD 2011 not. 30), berört innebörden av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för underentreprenörers tillhandahållande av utbildningstjänster. HFD framhåller att undantaget i 3 kap. 8 § ML ska tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i artiklarna 132.1 och 134 i mervärdesskattedirektivet. För att en sådan tjänst ska kunna klassificeras som en utbildningstjänst krävs dock, vilket framgår av EU-domstolens dom angående Horizon College, 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 enligt HFD i stället vara att bedöma på annat sätt (närmast som skattepliktig omsättning av personaluthyrningstjänster). - När det gäller sådana förhållanden som avses i fråga 1 har bolaget begränsat den frågan till att avse ett vikariat vid ett gymnasium som omfattar tre lektionstimmar under en dag i tre olika ämnen. Ersättning utgår med visst belopp per timme. Bolagets åtagande som det framgår av handlingarna i ärendet ger inte uttryck för att bolaget har åtagit sig att under eget ansvar tillhandahålla utbildningstjänster. Bolagets åtagande får i stället anses innebära att bolaget ställer lärarpersonal till sin uppdragsgivares förfogande för att undervisa i en av uppdragsgivaren bedriven utbildningsverksamhet som denne ansvarar för. Vad uppdragsgivaren får anses efterfråga är enligt Skatterättsnämndens bedömning således inte en specifik utbildning utan att få tillgång till personal som kan hålla vissa lektioner i den utbildning som uppdragsgivaren bedriver. Tillhandahållandet ska därför bedömas som en skattepliktig omsättning av tjänster i form av uthyrning av personal. - Såvitt avser fråga 2 har ansökan begränsats till att avse ett långtidsvikariat på en termin i matematik och naturorienterade ämnen på högstadiet. Uppdragsgivare är en grundskola i kommunen. Vikarien ska bl.a. ansvara för att planera undervisningen, konstruera övningar och prov samt även rätta dessa. Enligt det ingivna ramavtalet ska bolaget bl.a. teckna ansvarsförsäkring som täcker alla uppkomna skador på sätt anges i avtalet. Sistnämnda omständighet samt den omständigheten att vikariatet är på en termin, att vikarien har frihet att inom vissa ramar själv utforma undervisningen och att det ålagts denne att utföra vissa uppgifter med anknytning till undervisningen kan emellertid inte anses innebära att bolaget i egen utbildningsverksamhet åtagit sig att tillhandahålla utbildningstjänster och att göra detta under eget ansvar. Inte heller detta tillhandahållande kan således anses innebära att bolaget tillhandahåller en specifik utbildning utan också i detta fall efterfrågar uppdragsgivaren personal som kan tillhandahålla tjänster i den aktuella skolans utbildningsverksamhet. Även det med fråga 2 avsedda tillhandahållandet ska därför i mervärdesskattehänseende bedömas som en tjänst i form av uthyrning av personal; en uthyrningstjänst som bolaget i det aktuella fallet tillhandhåller under eget ansvar. - Vidare kan enligt Skatterättsnämndens mening bolagets tillhandahållanden enligt frågorna 1 och 2 inte anses hänförliga till sådan verksamhet som har "nära anknytning" till undervisning eller utbildning på sätt EU-domstolen närmare har utvecklat i t.ex. domen Horizon College. De omfrågade tillhandahållandena omfattas därför inte av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster i 3 kap. 8 § ML vid en EU-konform tolkning av nämnda bestämmelse. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i de i det föregående gjorda bedömningarna. - I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att sådant besked inte bör lämnas och avvisar därför ansökan i den delen.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

X AB yttrade sig inte i målet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-01-30, Billum, Knutsson, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade: Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Justitieråden Knutsson och Stenman anförde i särskilt yttrande följande: Vi ansluter oss till Skatterättsnämndens bedömning att bolagets tjänster inte omfattas av begreppet undervisning i direktivets mening såsom detta begrepp kommit att definieras av EU-domstolen. Mycket talar för att domstolen

betraktar den här typen av tjänster som skattepliktig uthyrning av personal. Domstolen är emellertid inte främmande för att uthyrning av personal i form av lärare ändå kan vara skattefri men då som en tjänst som har nära anknytning till undervisning. Denna fråga går nämnden förbi med lätt hand och det framgår inte på vilken grund nämnden anser att bolagets tjänster inte kan anses vara av detta slag. - Enligt EU-domstolen måste följande villkor vara uppfyllda för att uthyrning av lärare ska vara undantagen från skatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" med (numera "nära anknytning" till) "undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsundervisning, yrkesutbildning och fortbildning" (mål C-434/05, Horizon College, punkt 46):

- Såväl den huvudsakliga tjänsten (mottagarinstitutets undervisning) som uthyrningstjänsten måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i (numera 132.1 i).

- Uthyrningen måste vara av sådant slag eller hålla sådan kvalitet att mottagarinstitutet inte utan denna tjänst kan erbjuda eleverna likvärdig undervisning.

- Det grundläggande syftet med uthyrningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Ett första villkor är alltså att såväl den huvudsakliga tjänsten (uppdragsgivarens undervisning) som uthyrningstjänsten måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 132.1 i. Förutom offentligrättsliga organ, som har till syfte att tillhandahålla skolundervisning, omfattas privata aktörer som av medlemsstaten definierats som ett organ med liknande syfte. Det är alltså upp till de enskilda medlemsstaterna att avgöra vem eller vilka fysiska eller juridiska personer som får omfattas av skattefriheten. - Det kan hävdas att bolaget, genom att tillhandahålla undervisningstjänster i en skattebefriad utbildningsverksamhet, därigenom blir att anse som ett organ med liknande syften som ett offentligrättsligt organ som tillhandahåller skattefri skolundervisning. Syftet för bolaget är vid detta tillfälle att utföra utbildning av sådant slag som generellt är undantagen från skatteplikt. Detta synsätt vinner stöd i förarbetsuttalanden (se prop. 1996/97:10 s. 23). Synsättet kommer emellertid inte till uttryck i lagtexten. De där använda begreppen utbildningsanordnare och utbildare tyder på att enbart företag och organisationer som bedriver eller anordnar egen utbildning, dvs. inte bara ställer personal till förfogande utan även ansvarar för utbildningens innehåll, kan omfattas av skattefrihet för tjänster med nära anknytning till undervisning. En sådan begränsning av den krets av företag och organisationer som kan komma ifråga för skattefrihet för utbildningstjänster får anses förenlig med direktivet. Eftersom bolaget inte bedriver någon egen utbildningsverksamhet kan de tjänster som bolaget tillhandahåller inte anses utgöra sådana med utbildningsverksamhet nära anknytna tjänster som krävs för skattefrihet.

Föredraget 2011-11-30, föredragande Engström, målnummer 4484-11

---

**Sökord:** EU-rätt; Förhandsbesked, skatter; Mervärdesskatt

**Litteratur:** Prop. 1996/97:10

---