

*Fredrik Lund och Torbjörn Boström*

# Omsättningsland för utbildningstjänster – är det möjligt att göra en EG-konform tolkning av de svenska reglerna?

*Skatteverket har i ett ställningstagande den 7 november 2008<sup>1</sup> med anledning av en dom från EG-domstolen<sup>2</sup> angett att de svenska reglerna om omsättningsland för utbildningstjänster skall tolkas EG-konformt. I artikeln diskuteras huruvida en sådan tolkning är möjlig att göra samt reglernas tillämpningsområde i ljuset av EG-domstolens avgörande. Vår uppfattning är att EG-domstolens dom inte ger någon vägledning vid tillämpningen av de svenska reglerna om omsättningsland.*

## 1 Inledning

Tjänster med undervisande inslag – exempelvis tjänster avseende presentation av ett ämne – kan ur ett mervärdesskattperspektiv behandlas som antingen utbildnings- (5 kap. 6 § 1 p. mervärdesskattelagen (1994:200), ML) eller informationstjänster (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Reglerna motsvaras av artikel 52 (a)<sup>3</sup> mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) för utbildningstjänster och artikel 56.1 (c) för informationstjänster.

Begreppet utbildning återfinns också i ML:s katalog avseende tjänster som är undantagna från mervärdesskatt (3 kap. 8 § ML).

Huruvida tjänsten anses utgöra utbildnings- eller informationstjänst avgör beskattningsland (dvs. det land som har rätt att beskatta tjänsten).

Skatteverket har med anledning av en dom från EG-domstolen, C-445/05 Haderer, i ett ställningstagande den 7 november 2008 gett sin syn på vilka tjänster som skall anses omfattas av begreppet utbildningstjänster vid bedömningen av omsättningsland.

Skatteverket har uppgett att syftet med skrivelsen är att undvika situationer där dubbelbeskattning eller ingen beskattning uppstår. Exempel på dubbelbeskattning respektive ingen beskattning vid händelse av olika bedömningar av en tjänsts karaktär i två EU-länder kan illustreras av följande två exempel.

<sup>1</sup> Skatteverkets ställningstagande den 7 november 2008 (dnr 131 609730-08/111).

<sup>2</sup> C-445/05 Haderer.

<sup>3</sup> I mervärdesskattedirektivet har begreppet pedagogiska tjänster använts istället för utbildning.

*Dubbelbeskattning*

- Bolag A (ett svenskt bolag) köper en tjänst avseende presentation av ett ämne. Tjänsten tillhandahålls av ett brittiskt bolag i Storbritannien.
- För det fall tjänsten bedöms som en utbildningstjänst i Storbritannien bör brittisk mervärdesskatt utgå vid säljarens fakturering av tjänsten. Om tjänsten ur ett svenskt mervärdesskattperspektiv bedöms vara en informationstjänst skall dock tjänsten även beskattas i Sverige genom s.k. omvänd beskattning.
- Skulle det svenska bolaget sakna avdragsrätt för ingående moms hänförlig till tjänsten drabbas bolaget således av en mervärdesskattekostnad i såväl Sverige som Storbritannien.

*Ingen beskattning*

- Bolag A (ett brittiskt bolag utan etablering i Sverige) tillhandahåller en tjänst som avser presentation av ett ämne i Sverige. Tjänsten tillhandahålls till en privatperson.
- För det fall tjänsten bedöms vara en informationstjänst ur ett svenskt mervärdesskattperspektiv skall tjänsten beskattas där säljaren är etablerad, dvs. i Storbritannien. Om samma tjänst bedöms utgöra en utbildningstjänst i Storbritannien bör tjänsten i enlighet med mervärdesskattedirektivet beskattas där tjänsten utförs.
- Följden blir att tjänsten inte beskattas i något av länderna.

En förutsättning för att undvika situationer där dubbelbeskattning eller ingen beskattning uppstår är att EU-länderna bedömer tjänster på ett uniformt sätt. Det är därför lätt att förstå Skatteverkets önskemål om att reglerna skall tolkas EG-konformt. Frågan är emellertid om Hadererdomen kan tjäna som vägledning vid denna bedömning.

Nedan följer en sammanfattning av Hadererdomen, svenska regler och rättspraxis samt en diskussion om huruvida EG-domstolens dom kan ge stöd åt en EG-konform tolkning av de svenska reglerna om omsättningsland för utbildningstjänster.

## 2 C-445/05 Haderer

Sakomständigheterna i målet som hänsköts till EG-domstolen var att en oberoende uppdragstagare (Werner Haderer) för delstaten Berlins räkning gav undervisning i drejning i nära anslutning till skolundervisning (folkhögskola) och vid ett föräldracentrum. Haderer ansågs inte enligt tysk rätt som anställd av delstaten Berlin.

Frågan i målet gällde huruvida en privat lärare kan tillhandahålla från mervärdesskatt undantagen utbildning i enlighet med mervärdesskattedirektivets artikel 123 (i) och (j). EG-domstolen anförde bl.a. följande (punkt 26 i domen):

”Det är i förevarande mål *inte nödvändigt* att exakt definiera gemenskapsbegreppet skolundervisning eller universitetsutbildning i förhållande till mervärdesskattsystemet, utan det är tillräckligt att i förevarande fall påpeka att detta begrepp inte enbart avser utbildning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en viss utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar nämligen även annan verksamhet som avser undervisning som ges i skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att verksamheten inte enbart utgör en fritidsverksamhet.”

De undantag från mervärdesskatt som räknas upp i mervärdesskattedirektivet skall enligt EG-domstolens praxis tolkas restriktivt.<sup>4</sup> Tolkningen får i detta fall emellertid inte vara så restriktiv att undantaget tillämpas olika i medlemsstaterna på grund av att undervisningssystemen i medlemsstaterna är uppbyggda på olika sätt.

EG-domstolen angav vidare att en förutsättning för att rekvisiten för tillämpning av undantaget för utbildning skall vara uppfyllda är att undervisningen sker för egen räkning och under eget ansvar. I det fall en skattskyldig ställer en lärare till förfogande, men undervisningen sker helt i uppdragsgivarens regi kan tjänsten istället utgöra uthyrning av arbetskraft.

### 3 Svenska regler och rättspraxis

Begreppet utbildning skall vid bedömningen av omsättningsland enligt prop. 96/97:10 s. 57 ha samma definition som den tidigare definitionen av från moms undantagen undervisning som finns angiven i prop. 89/90:111 s. 110.

Av sistnämnda proposition framgår att begreppet utbildningstjänster skall tolkas restriktivt och uppfylla följande rekvisit.

- Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne,
- ämnet får inte vara av alltför allmän karaktär,
- de förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram, och
- de som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla viss kompetensnivå.

Syftet med definitionen var att skilja utbildning i egentlig mening från konsulttjänster av olika slag, informationstjänster och anordnande av konferenser.<sup>5</sup>

Tjänster som inte anses omfattas av ovanstående kriterier har i praxis bedömts utgöra informationstjänster. Gränsdragningen mellan informations- och utbildningstjänster har varit föremål för ett flertal rättsfall och förhandsavgöranden. Nedan följer några exempel från denna praxis.

I en dom från regeringsrätten, RÅ 1997 not. 82, har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär inte ansetts utgöra sådan undervisning som avses i 5 kap. 6 § ML.

Även Skatterättsnämnden (SRN) har vid ett antal tillfällen prövat utbildningsbegreppets innebörd. I ett förhandsavgörande den 24 februari 1997 bedömde SRN att kurser som syftade till att ge inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar vid en vårdinrättning utgjorde informationstjänster utifrån reglerna om omsättningsland.

I ett annat förhandsbesked meddelat 21 oktober 1997 bedömdes flygutbildning utifrån reglerna ovan. Sökandens verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk flygutbildning. Sökanden tillhandahöll även träning och kontroll för fortsatt innehav av flygcertifikat. SRN gjorde bedömningen att utbildningen inte utgjorde utbildning i egentlig mening.

<sup>4</sup> Exempelvis C-445/05 Haderer p. 24.

<sup>5</sup> Prop. 1996/97:10 s. 57.

#### 4 De svenska reglerna i ljuset av mervärdesskattedirektivet

Den svenska definitionen av begreppet informationstjänster vid bestämmande av omsättningsland är vidare än motsvarande definition i många andra EG-länder.<sup>6</sup> Som ovan nämnts har lagstiftaren valt att använda begreppet utbildning i 5 kap. 6 § ML, istället för "pedagogiska tjänster" som används i artikel 52 (a) mervärdesskattedirektivet.

Eftersom lagstiftaren valt att använda sig av samma begrepp avseende såväl reglerna om omsättningsland (5 kap. 6 § ML) som undantaget för utbildning (3 kap. 8 § ML) är det – precis som Skatteverket påpekat – riktigt att ett begrepp som används i två paragrafer i samma lag skall ges samma innebörd, jfr likformighetsprincipen.<sup>7</sup> Konsekvensen av detta borde således bli att utbildningsbegreppet med hänsyn till de i prop. 89/90:111 angivna kriterierna ges en begränsad innebörd vid bedömningen av omsättningsland.

De svenska reglerna skall i enlighet med EG-domstolens avgörande Von Colson<sup>8</sup> tolkas EG-konformt så långt det är möjligt med hänsyn till nationella tolkningsregler. I detta fall är det emellertid fråga om regelkonkurrens mellan begreppen informations- och utbildningstjänster som båda har sitt ursprung i mervärdesskattedirektivet och där det inte finns något företräde för någon av reglerna. Det är därmed snarare en fråga om hur två EG-rättsliga begrepp, utbildning och information, skall tolkas.

Vad avser den svenska implementeringen av bestämmelserna i artikel 52 (a) och artikel 56.1 (c), mervärdesskattedirektivet har EG-domstolen emellertid inte avgjort något mål där gränsdragningen ställts på sin spets och har i Hadererdomen uttryckligen uppgett att begreppen skolundervisning och universitetsutbildning för detta mål inte var nödvändiga att exakt definiera. Därmed saknas också en EG-rättslig bedömning av vad som skall omfattas av dessa begrepp.

Det blir därför i detta sammanhang problematiskt att göra en EG-konform tolkning, dels eftersom EG-domstolen inte slutgiltigt slagit fast vad begreppet utbildning omfattar, dels för att reglerna inte implementerats med exakt samma begrepp i svensk rätt som i mervärdesskattedirektivet. Då undantag från mervärdesskatt dessutom enligt EG-domstolen skall tolkas restriktivt är det inte troligt att direktivbegreppet pedagogiska tjänster ska ha samma omfång som begreppet skolundervisning och universitetsutbildning.

Sammantaget anser vi att en EG-konform tolkning av hur begreppet utbildningstjänster ska definieras vid tillämpning av reglerna om omsättningsland inte är möjlig att göra utan stöd av praxis från EG-domstolen. Den definition av vad som utgör utbildning enligt förarbetena som hittills varit gällande torde därmed stå sig.

Det skall även påpekas att redan kommittén för indirekta skatter enligt sina direktiv hade att beakta de regler som tillämpades i de dåvarande EG-länderna.<sup>9</sup> Detta medför att de regelförändringar som genomfördes med stöd av prop. 1989/90:111 skedde med EG:s mervärdesskattedirektiv som förebild, även om Sverige vid denna tidpunkt inte var medlem i EG. Några regelförändringar som skulle ha en effekt på de nu aktuella svenska reglerna har inte skett

<sup>6</sup> KPMG:s Momshandboken, femte upplagan, s. 379.

<sup>7</sup> Jfr. Regeringsformen 1 kap. 9 §.

<sup>8</sup> Mål 14/83 Von Colson. Medlemsstaternas skyldighet att tolka nationell lagstiftning EG-konformt har även upprepats i C-106/89 Marleasing.

<sup>9</sup> SOU 1989:35 – Reformerad mervärdesskatt m.m. s. 150 f. samt s. 199 ff.

från EG:s sida sedan de svenska reglerna senast var föremål för en proposition, dvs. prop. 96/97:10.

I den av Skatteverket refererade punkt 26 i Hadererdomen har EG-domstolen uttalat att begreppet skolundervisning och universitetsutbildning inte i det aktuella fallet är nödvändiga att exakt precisera.

I sitt ställningstagande har Skatteverket angett att begreppet utbildning skall ges följande definition:

”... begreppet undervisning inte enbart ska avse undervisning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en undervisning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar även andra tjänster som avser undervisning som ges i t.ex. skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att tjänsterna inte enbart utgör fritidsaktiviteter.”

Eftersom Skatteverkets ställningstagande innebär en förändring av hur begreppet utbildning definieras vid tillämpningen av reglerna om omsättningsland, vilket påverkar bedömningen av hur informationstjänster skall definieras, krävs det för en enhetlig tolkning av reglerna att även gränsdragningen mellan dessa begrepp definieras närmare. En sådan definition saknas tyvärr i Skatteverkets ställningstagande. Det finns därmed en risk att Skatteverkets definition snarare lämnar öppet för en vidsträckt tolkning av begreppet utbildningstjänster än en restriktiv.

I avsaknad av ett klargörande från EG-domstolen är det enligt vår uppfattning inte uppenbart att den svenska definitionen av begreppet utbildning står i strid med momsdirektivet. Definitionen av vad som utgör utbildning i egentlig mening i prop. 89/90:111 s. 110 är i dagsläget den enda definition av begreppet utbildning som lagstiftare och domstolar gett. Det är inte heller praktiskt möjligt att helt harmonisera de svenska reglerna med tillämpningen i andra EG-länder utan ledning från direktivet och EG-domstolens praxis. Som ovan framgår anser vi att det i dagsläget saknas sådan ledning. I avsaknad av annan definition av vad som avses med begreppen utbildning och information bör gällande definition och praxis bestå.

## 5 Praktiska effekter av ett ändrat synsätt

Skatteverkets nya riktlinjer medför praktiska tillämpningssvårigheter då EG-domstolens uttalande i Hadererfallet knappast ger någon vägledning för gränsdragningen mellan utbildnings- och informationstjänster. Då ML:s regler om omsättningsland bygger på en implementering av mervärdesskattedirektivet uppstår samma regelkonkurrens mellan bestämmelserna i direktivet och reglerna i ML i fråga om gränsdragningen mellan informations- och utbildningstjänster.

Skatteverket har i sitt ställningstagande tyvärr inte heller närmare preciserat hur Hadererdomen påverkar gränsdragningen mellan informations- och utbildningstjänster, utan har gett en definition av begreppet utbildningstjänster som enligt EG-domstolen inte är uttömmande samt uttalat att den gamla definitionen och följande rättspraxis inte längre är tillämplig.

För det fall Skatteverket finner att svensk lagstiftning inte överensstämmer med EG-rätten bör Skatteverket i första hand vända sig till lagstiftaren för att därigenom ändra reglerna.

Utländska bolag som köper tjänster som utförs i Sverige och som enligt de

nya riktlinjerna skall beskattas där de fysiskt utförs drabbas av svensk moms på fakturorna och måste således återsöka moms genom en särskild ansökan om återbetalning.

För det fall dessa bolag vidarefakturerar tjänsterna blir de utländska bolagen skyldiga att registrera sig för moms i Sverige för att kunna lägga svensk moms på sina fakturor till kunderna.

Vidare finns det en risk att bolagen måste förvärvsbeskatta sig i hemlandet p.g.a. att tjänsterna enligt lokal momslagstiftning bedöms utgöra informations-tjänster och därmed skall beskattas där kunden är etablerad. I dessa fall uppstår därmed en dubbelbeskattning, trots att syftet med den utredning som lett fram till Skatteverkets ställningstagande har varit att undvika situationer där dubbelbeskattning eller ingen beskattning uppstår.

Effekterna av den förändrade synen från Skatteverkets sida och den betydande osäkerhet om rättsläget som detta medför kan mycket väl bli att företag väljer att tillhandahålla sina tjänster utanför Sverige, vilket knappast torde vara den önskade effekten.

Det är i detta sammanhang vidare värt att notera att reglerna om omsättningsland i mervärdesskattelhänseende kommer att genomgå omfattande förändringar på grund av nya regler i mervärdeskattedirektivet<sup>10</sup>, det s.k. "VAT Package".

Mot bakgrund av att praxis från EG-domstolen angående gränsdragningen mellan informations- och utbildningstjänster saknas samt att reglerna kommer att genomgå förändringar som kan innebära att den aktuella gränsdragningsproblematiken förskjuts om mindre än 2 år anser vi det märkligt att Skatteverket publicerar ett ställningstagande som snarare medför större än mindre problem att tillämpa reglerna i praktiken. Med tanke på detta ställningstagandes begränsade giltighetstid är det dessutom sannolikt att en eventuell rättsprocess inte skulle vara klar förrän reglerna ändrats. Ett företag som "drabbas" av Skatteverkets nya synsätt kan därför sannolikt antas avstå från att pröva saken i domstol.

*Fredrik Lund och Torbjörn Boström är skattejurister vid Öhrlings Pricewaterhouse-Coopers AB.*

<sup>10</sup> Rådets direktiv 2008/8/EG.