

27 Utbildning

27.1 Allmänt

Bestämmelserna om skattefrihet för utbildning har ändrats fr.o.m. den 1 januari 1997. Ändringarna har genomförts som ett led i harmoniseringen av ML:s bestämmelser gentemot EG. Skattefriheten omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % moms.

EG-rätt

Enligt artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet undantas från skatteplikt viss utbildning. Enligt punkt i undantas: "Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften". Enligt punkt j undantas: "Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning".

27.2 Skattefrihetens omfattning

3 kap. 8 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till sådant bidrag för korttidsstudier som får fördelas av Landsorganisationen i Sverige eller Tjänstemännens Centralorganisation med stöd av lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde eller av Statens institut för särskilt utbildningsstöd.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas

(uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

27.3 Offentliga skolväsendet

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. En förutsättning för skattefriheten är att det är fråga om grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning eller annan utbildning som berättigar till studiestöd. En annan förutsättning för skattefriheten är att utbildningen anordnas av "det allmänna" eller "en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare".

Det allmänna

Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting.

Erkänd utbildningsanordnare

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97:10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr förordningen (1996:1206) om fristående skolor och förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Genom en särskild övergångsbestämmelse (SFS 1997:220) infördes bestämmelser om retroaktiv tillämpning av skattefrihet för utbildningstjänster, som tillhandahållits under tiden januari-juni 1997. Bestämmelsen gäller för utbildningsanordnare som senast den 30 juni 1997 ställs under statlig tillsyn och avser sådana utbildningstjänster för vilka tillsynen ska gälla.

Skattefriheten omfattar även skolor med särskilda inriktningar på t.ex. idrotts- eller kulturutbildning.

Kunskapslyftet

Genom en särskild satsning har staten tillfört kommunerna pengar att användas till att höja kunskapsnivån hos lågutbildade långtidsarbetslösa (SFS 1997:633 ersatt av SFS 1998:276). Utbildningen innefattar ämnen inom grundskole- och gymnasieutbildningen, men även yrkesinriktade utbildningar inom området. Kommunen är huvudman för utbildningen. Utbildningen genomförs i allmänhet på uppdrag av kommunen av underentreprenörer som Komvux, studieförbund eller privata utbildningsföretag.

Inom Kunskapslyftet ges också orienteringskurser för att under kortare tid låta eleven pröva på vissa ämnen (oftast svenska, engelska, matematik) i syfte att uppmuntra studieovana personer till

fortsatta studier. Kurserna anordnas som kommunal vuxenutbildning eller folkhögskoleutbildning, dvs. Komvux, Statens skolor för vuxna eller folkhögskolan står som anordnare av kursen.

RSV anser att utbildningen är av den karaktären att den omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML (RSV:s skrivelse 1997-12-19). Skattefriheten gäller således även för utbildningstjänster som tillhandahålls av underentreprenörer.

Yrkesutbildning

Skattefriheten gäller endast sådan yrkesutbildning som sker inom ramen för ordinarie skolutbildning. Annan yrkesutbildning omfattas inte av skattefriheten.

Studiestöd

Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Andra former av stöd för studierna medför däremot inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppbär andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.

Begreppet utbildning

Begreppet ”undervisning” i 5 kap. 6 § ML har ersatts av ”utbildning”. Begreppet utbildning ska enligt prop. 1996/97:10 s. 55 ha samma betydelse som det definierades i prop. 1989/90:111 s. 110: ”Tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan ska utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten ska delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå”.

Utbildningen enligt nämnda definition, oavsett om den medför skattskyldighet eller inte, ska således på grund av bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML anses omsatt i det land där den fysiskt har utförts. Jfr avsnitt 11.

Underentreprenör

Direktkravet, som tidigare fanns i ML, är borttaget. Det innebär att om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, t.ex. ett ämne, kommer även denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt, jfr 3 kap. 8 § 3 st. ML. Detsamma gäller för kortare utbildningsuppdrag som ingår i kursplanen, t.ex. ett föredrag om droger för skolans elever. Underentreprenörens tillhandahållande ska emellertid vara en utbildningstjänst för att skattefrihet ska föreligga. Om t.ex. en grundskola anlitar en teatergrupp för att uppföra en teaterpjäs är det inte en skattefri utbildningstjänst. Vid bedömning av om det

är en utbildningstjänst bör den tidigare nämnda definitionen av begreppet i prop. 1989/90:111 vara till ledning.

För att kunna underlåta att debitera moms bör underentreprenören undersöka utbildningens skattemässiga status. Undersökningsplikten bör inte sträcka sig längre än att han känner till att den utbildning som hans uppdragsgivare tillhandahåller är sådan utbildning som är skattefri enligt ML, t.ex. högskoleutbildning, och att hans egen utbildningstjänst ligger inom ramen för denna utbildning.

Sex procent

Enskilda kommuner och landsting kompenseras för momskostnader som anses ingå i upphandlad utbildning genom de s.k. mervärdesskattekontona, lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Storleken av ersättningen uppgår f.n. till 6 %, alternativt 18 % för lokalkostnad och 5 % för resterande del, enligt förordningen till nämnda lag (SFS 1995:1647).

**Uppdrags-
utbildning**

Enligt 3 kap. 8 § 3 st. ML omfattas inte uppdragsutbildning av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare, som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen skattebefriad utbildning. Uppdragsutbildning medför således skattefrihet endast när den upphandlas av en utbildningsanordnare som bedriver skattefri utbildning och själv utser de personer som ska utbildas, dvs. underentreprenörsfallet.

Personalutbildning

Det innebär att personalutbildning inte omfattas av undantaget även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. Komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars omfattas av skattefriheten ska således ersättningen beskattas med 25 % moms. Eventuella underentreprenörer åt utbildningsanordnaren i ett sådant fall med "blandade elever" bör däremot anses ha tillhandahållit en skattefri utbildningstjänst.

**Arbetsmarknads-
utbildning**

Arbetsmarknadsutbildning, dvs. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor, AMU-gruppen eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning. IT-utbildning enligt förordningen 1997:1159 har i RSV:s skrivelse 1998-12-01, dnr 10707-98/900, bedömts vara en skattepliktig arbetsmarknadsutbildning.

Personligt ändamål

Utbildning för personligt ändamål, t.ex. körkortsutbildning, sömnadsutbildning, teaterutbildning eller dansutbildning, är skattepliktig. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge

eleven möjlighet att erhålla visst arbete, se ovan angående yrkesutbildning. Sådan utbildning som sker inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning ska däremot omfattas av undantaget. Det innebär att om t.ex. en trafikskola anlitas för att hålla körkortsutbildning inom en skattebefriad gymnasieskola är även trafikskolans tillhandahållande skattefritt.

Idrottsutbildning

Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 28. När sådan utbildning ges som ett led i en momsfri utbildning omfattas däremot även underentreprenörens tillhandahållande av momsfriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitas som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola.

Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-24 (ej överklagat) ansett att kurser, som sökanden tillhandahåller vid sin utomlands belägna vårdanläggning för medicinsk och yrkesinriktad rehabilitering, inte uppfyller de krav som uppställs för att de ska bedömas utgöra undantagen utbildning enligt 3 kap. 8 § ML. I fråga om omsättningsland ansåg SRN att tillhandahållandet till förvärvarna i Sverige var att anse som omsättning gjord inom landet, oavsett om tjänsterna tillhandahållits från bolagets fasta driftställe i Sverige eller från det fasta driftstället utom landet.

I ett förhandsbesked 1997-04-30 (ej överklagat) har SRN ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § 1 st. 1 ML. Lagen (1996:339) om en försöksverksamhet med viss kvalificerad yrkesutbildning gällde för utbildningen. Nämnden hänvisade bl.a. till prop. 1996/97:10 s. 49 f där det anges att sådan utbildning ska vara skattebefriad och att skattefriheten även gäller underentreprenörer.

I ett annat förhandsbesked, 1997-10-21 (ej överklagat), har SRN ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML och inte heller idrottsutbildning enligt 3 kap. 11 a § ML. Sökandens (ett HB) verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid bilkörskolor. Sökandens verksamhet bestod även i träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg att både flygutbildningen och träningen/kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Studiecirklar och kulturskolor

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 p. ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till

skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 p. ML).
Se avsnitt 30.

27.4 Led i utbildningen

Även varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i en skattefri utbildning omfattas av skattefriheten. Tillämpningen bör, liksom tidigare, vara restriktiv enligt prop. 1996/97:10 s. 52. Där hänvisas, beträffande avgränsningen gentemot skattepliktig verksamhet, till prop. 1989/90:111 s. 110 där följande sägs: "Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet".

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial bör inte omfattas av skattefriheten. Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen bör däremot ses som ett led i utbildningen. Detsamma bör, liksom tidigare, gälla skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.

Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-16 (ej överklagat) ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. Enligt nämndens mening är en grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den.

I ett samma dag, 1999-04-16, meddelat förhandsbesked (ej överklagat) ansågs en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget.