

27 Utbildning

27.1 Allmänt

Skattefrihet för utbildning ändrades fr.o.m. den 1 januari 1997 som ett led i harmoniseringen av ML:s bestämmelser gentemot EG. Skattefriheten omfattar härfter 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 offentlighetsliga 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 (upp-

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

**EG-dom:
Uppdragsforsk-
ning**

EG-domstolen har i en dom, C-287/00 kommissionen mot Tyskland, uttalat att genomförande av forskningsprojekt mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi inte kan anses som en verksamhet som omfattas av skattefriheten för utbildning, nära besläktad med universitetsutbildningen i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

27.3 Offentliga skolväsendet

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. Skattefriheten gäller grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning som anordnas av "det allmänna" eller "en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare". Skattefriheten gäller även annan utbildning som berättigar till i lagen angivna studiestöd.

Det allmänna

Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting.

**Erkänd utbild-
ningsanordnare**

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).

Statlig tillsyn

Enligt 8 § förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar erfordras för att en utbildning ska få ställas under statlig tillsyn bl.a. att utbildningen har en omfattning om sammanlagt minst 200 timmar. En lång rad ytterligare krav ställs upp. Till den del utbildningen enligt beslut av Skolverket står under sådan statlig tillsyn ska således utbildningen vara skattefri, under förutsättning att alla villkor som uppställts för den statliga tillsynen är uppfyllda. Kurser etc. vid en skola som står under statlig tillsyn, men där utbildningen i det enskilda fallet inte uppfyller alla de krav som ställts för sådan tillsyn, är skattepliktiga.

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

**Offentliga skol-
väsendet för vuxna**

I 1 kap. 8 § Skollagen (1985:110) sägs att för vuxna anordnar det allmänna utbildning i form av kommunal vuxenutbildning (komvux), vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) och svensk-

undervisning för invandrare (Sfi) samt att dessa skolformer bildar det offentliga skolväsendet för vuxna.

Kunskapslyftet

Genom en särskild satsning tillförde staten kommunerna pengar att användas till att höja kunskapsnivån hos lågutbildade långtidsarbetslösa, Kunskapslyftet (SFS 1997:633 ersatt av SFS 1998:276). Kunskapslyftet har fr.o.m. år 2003 upphört och ersätts av ett riktat statsbidrag till den kommunala vuxenutbildningen (SFS 2002:398).

Utbildningen innefattade ämnen inom grundskole- och gymnasieutbildningen, men även yrkesinriktade utbildningar inom området. Kommunen var huvudman för utbildningen. Utbildningen genomfördes i allmänhet på uppdrag av kommunen av underentreprenörer som Komvux, studieförbund eller privata utbildningsföretag.

Inom Kunskapslyftet gavs 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 anordnades som kommunal vuxenutbildning eller folkhögskoleutbildning, dvs. Komvux, Statens skolor för vuxna eller folkhögskolan står som anordnare av kursen.

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.

Sfi

Enligt Skollagen (1985:1100) ingår svenskundervisning för invandrare (Sfi) i det offentliga skolväsendet för vuxna. Kommuner-
na är huvudmän för Sfi och utbildningen står under statlig tillsyn.

RSV har i en skrivelse 2002-04-04, dnr 3148-02/100, uttalat att ”kommunernas Sfi-utbildning utgör en egen skolform. Den avser en undervisande och systematisk presentation av ett ämne (svenska) som utgör en integrerad del av ett studieprogram. Denna utbildningstjänst tillhandahålls Sfi-eleverna inom ramen för det offentliga skolväsendet för vuxna, på icke kommersiell grund. Mot bakgrund härav och med beaktande av det ovan anförda anser RSV att kommunernas Sfi-undervisning är en sådan utbildningstjänst som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 1 ML”.

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). Detsamma gäller korttidsstudier som berättigar till bidrag som fördelas av LO

eller TCO enligt lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde. Detsamma gäller även sådan utbildning som berättigar till bidrag som fördelas av Statens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu), jfr SFS 2002:794. 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.

**Utbildning,
omsättningsland**

Vid bedömning av omsättningsland för utbildning gäller antingen 5 kap. 6 § ML eller 5 kap. 7 § ML. Begreppet utbildning i 5 kap. 6 § ML ska enligt prop. 1996/97:10 s. 55 här ha samma betydelse som "undervisning" 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. När det gäller andra former av utbildning, t.ex. kortare kurser, ska omsättningsland bedömas utifrån bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML. Jfr avsnitt 11.

**Distans-
undervisning**

Omsättningsland för distansundervisning bedöms utifrån vad det är för slags utbildning. Distansundervisning kan vara ett led i en sådan utbildning som vid bestämning av beskattningsland ska hänföras till 5 kap. 6 § ML eller kortare kurser och information till 5 kap. 7 § ML. När det gäller distansundervisning som tillhandahålls på elektronisk väg, dvs. interaktiv eller databaserad undervisning, gäller de fr.o.m. 2004 införda reglerna för beskattning av elektroniska tjänster. Här avses inte kurser som ges via postorder eller kurser där korrespondensen endast sker via e-postmeddelanden (prop. 2002/03:77 s. 62). Beskattningsreglerna behandlas i avsnitt 11.3.5.

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. Andra exempel är

utbildningsföretag som på uppdrag av kommunen undervisar inom Komvux eller Sfi.

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 bedöma om moms ska debiteras bör underentreprenören undersöka utbildningens skattemässiga status. Underentreprenören kan inte själv välja om moms ska tas ut eller inte. Det är utbildningens status som avgör. Underentreprenören kan få besked därom från sin uppdragsgivare.

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 eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning. IT-utbildning enligt förordningen 1997:1159 (upphävd den 1 augusti 2000) 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 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 har SRN ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML. Lagen (1996:339) om en försöksverksamhet med viss kvalificerad yrkesutbildning (upphävd den 1 januari 2002) 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, 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 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 omfattas normalt inte av skattefriheten. Kursmaterial som ingår i kursavgiften och är en obligatorisk kostnad för deltagande, utgör ett led i utbildningen eller informationen och ska beskattas med samma skattesats som kursen.

Kompendier, skollunch, internat

Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen ses som ett led i utbildningen. Detsamma gäller 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: Försäljning av kompendier

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-16 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 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.

**Förhandsbesked:
Försäljning till
utbildnings-
anordnare**

I ett förhandsbesked 2002-04-17 har SRN ansett att ett företags försäljning av kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, videokanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som ska användas i momsfri utbildning inte utgör ett led i utbildningen. Nämnden gjorde följande bedömning: "En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhandahållande".