

Målnummer:	4066-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-11-19		
Rubrik:	En psykoterapeuts tillhandahållande av tjänster avseende handledning i enskilda vårdärenden till personal vid ett HVB-hem omfattas av undantaget för social omsorg. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 4 § och 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 132.1 g och h samt artikel 134 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt• Artikel 13 A.1 g och h samt artikel 13 A.2 b i det numera upphävda sjätte direktivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund•		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EU-domstolens dom i mål nr C-415/04, Stichting Kindeopvang Enschede• RÅ 2003 ref. 21		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde O.L. bl.a. följande. O.L:s enskilda firma tillhandahöll i egenskap av underleverantör tjänster avseende handledning till personal vid HVB-hemmet Magelungen Behandlingscenter AB. Magelungen står under länsstyrelsens tillsyn och innehar erforderligt tillstånd för att bedriva enskild verksamhet enligt socialtjänstlagen. Magelungen bedriver, på uppdrag av kommuner och landsting, social omsorg genom behandling av ungdomar och deras familjer efter individuell behovsprövning av stadsdelsnämnd/socialnämnd. Enligt de krav som kommuner och landsting uppställer vid upphandling av social omsorg ska Magelungen regelbundet tillhandahålla handledning till personalen. - O.L. ställde följande fråga till Skatterättsnämnden. Utgör de tjänster avseende handledning som tillhandahålls av O.L. till Magelungen sådana tjänster som omfattas av undantaget från mervärdesskatt i 3 kap. 4 § och 7 § mervärdesskattelagen?

Skatterättsnämnden (2010-06-09, Svanberg, ordförande, Ohlson, Odéen, Peterson, Rabe, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - De med ansökan avsedda tjänsterna är sådana tjänster som omfattas av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för social omsorg i 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Motivering - O.L. är legitimerad psykoterapeut verksam under enskild firma. I verksamheten ingår bl.a. att handleda personal vid Magelungen Behandlingscenter AB (Magelungen) i enskilda omsorgsärenden. Magelungen har tillstånd att driva s.k. enskild verksamhet enligt socialtjänstlagen (2001:453), SoL, i form av hem för vård eller boende (HVB). Magelungen får efter offentlig upphandling i uppdrag av kommuner och landsting att tillhandahålla behandling av ungdomar med problem som ätstörningar, självskadebeteende och tvångssyndrom och ibland också av ungdomarnas familjer. Ett krav som ställs från den upphandlande myndighetens sida är att den entreprenör som får uppdraget ska tillhandahålla sin personal regelbunden och behovsstyrd handledning i enskilda ärenden. - Behandlingen av den unge och, om det är aktuellt, dennes familj föregås av att socialnämnden i kommunen gjort en individuell prövning av vårdbehovet. I

varje enskilt fall utser Magelungen ett behandlingsteam som består av bl.a. miljöterapeut, färdighetstränare, familjeterapeut och individualterapeut och tillsammans med socialnämnden tas en genomförandeplan fram. - O.L. deltar i planering, genomförande och utvärdering av behandlingen. Han hjälper behandlingsteamet i valet av behandlingsmetod, ser till att den metod som väljs är tillförlitlig och träffar teamet regelbundet, vanligtvis varannan vecka, för handledning i de enskilda ärendena. - Handledningsmötena går till så att en medlem av teamet redogör för hur behandlingen fortskrider, hur den unge mår psykiskt och fysiskt, hur relationer till föräldrar, kamrater och teamet ser ut och hur vardagsrutiner fungerar. Därefter har O.L. ett handledningssamtal med teamet kring den unges svårigheter och problem. Han ger teamet aktiv handledning genom t.ex. frågor och påståenden och teamet får därigenom konkreta förslag och alternativ till hur behandlingen bör genomföras för att vara effektiv. I vissa fall förekommer det att även den unge och/eller dennes föräldrar är med vid samtalet. - O.L. frågar om de tjänster avseende handledning som han tillhandahåller Magelungen utgör sådana tjänster vilkas omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Skatteverket anser att frågan ska besvaras nekande. I första hand eftersom handledningen saknar inslag av personlig omvårdnad och därför till sin natur inte utgör social omsorg och i andra hand eftersom O.L. inte kan anses utgöra ett av det allmänna erkänt organ av social karaktär. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. Med social omsorg förstås enligt kapitlets 7 § offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. - ML:s undantag för omsättning av tjänster som utgör social omsorg ska tolkas mot bakgrund av artikel 132.1 g och h samt artikel 134 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Bestämmelser med motsvarande innehåll återfanns tidigare i artiklarna 13 A.1 g och h och 13 A.2 b i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - Enligt artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet ska från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. Under i allt väsentligt motsvarande förutsättningar ska enligt artikel 132.1 h från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar. - Enligt artikel 134 omfattas inte tillhandahållande av tjänster eller leveranser av varor av undantaget från skatteplikt i bl.a. artikel 132.1 g och h 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). Av EU-domstolens praxis angående undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet för socialt arbete framgår bl.a. följande. Undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som ska ges en gemenskapsrättslig tolkning. Tolkningen ska vara restriktiv men måste gå att förena med syftena bakom undantagen och med principen om skatteneutralitet. Undantagen i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet innebär att tillhandahållande av vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn tillförsäkras en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende i syfte att minska kostnaderna för tjänsterna och på det sättet göra dem mer tillgängliga för den enskilde som behöver dem (C-498/03, Kingscrest m.fl., punkterna 29 och 30). - Målet C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede (Enschede) avsåg en stiftelse som tillhandahöll barnomsorg. Enschede förmedlade även kontakt mellan dagbarnvårdare som tog emot barn hemma och föräldrar. Frågan gällde om Enschedes förmedlingstjänster omfattades av undantagen i artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet. EU-domstolen lade i målet fast en metod för den prövning som skulle göras för att besvara frågan

(jfr även mål nr C-434/05, Horizon College). - Det första steget i prövningen gällde om den barnomsorg som dagbarnvårdarna tillhandahöll och som var kopplad till stiftelsens förmedlingstjänster kunde betraktas som ett tillhandahållande som omfattades av artikel 13 A.1 g eller h. I ett andra steg skulle avgöras om stiftelsen respektive dagbarnvårdarna var av medlemsstaten erkända välgörenhetsorganisationer. I ett tredje steg skulle bedömas om de förmedlingstjänster som stiftelsen tillhandahöll var nära kopplade till barnomsorgen i den mening som avsågs i artikel 13 A.1 g och h jämförda med artikel 13 A.2 b första strecksatsen. Förmedlingstjänsterna kunde undantas endast om det kunde styrkas att de var väsentliga för barnomsorgen. I det aktuella fallet innebar detta en bedömning av om den barnomsorg som tillhandahölls genom stiftelsens förmedling var av sådant slag eller hade en sådan kvalitet att det var omöjligt att erbjuda en identisk tjänst utan förmedling av stiftelsen. I ett fjärde steg skulle i enlighet med artikel 13 A.2 b andra strecksatsen prövas huruvida det grundläggande syftet med förmedlingen var att vinna ytterligare intäkter åt stiftelsen i direkt konkurrens med kommersiella aktörer som var skyldiga att betala mervärdesskatt (punkterna 15-17 och 21-34). - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Definitionen av begreppet social omsorg i 3 kap. 7 § ML förutsätter att omsorgen är individanpassad och att den tillförs den som faktiskt åtnjuter omsorgen (se prop. 1993/94:99 s. 151). Definitionen i ML ska tolkas mot bakgrund av de riktlinjer som EU-domstolen uttalat i bl.a. målet Enschede. - Vilket slags tjänster omsätter Magelungen? - Den behandling av ungdomar och deras familjer i HVB som Magelungen tillhandahåller kommun och landsting motsvarar sådan social omsorg som socialnämnden ansvarar för enligt 6 kap. SoL. I ärendet har inte framkommit annat än att de tjänster som Magelungen omsätter och till vilka O.L:s tjänster är kopplade utgör social omsorg i den mening som avses i 3 kap. 7 § ML. - Är Magelungen respektive O.L. ett erkänt organ av social karaktär? - Utgångspunkten vid prövningen av om en aktör är ett erkänt organ av social karaktär är att direktivet (mervärdesskattedirektivet och, tidigare, sjätte direktivet) inte säger någonting om villkoren eller formerna för ett sådant erkännande utan lämnar medlemsstaten ett utrymme för skönsmässig bedömning. Bedömningen får dock inte strida mot de gemenskapsrättsliga principerna och då särskilt principen om likabehandling (mål C-141/00, Kügler, punkterna 54-57). EU-domstolen har gett exempel på olika bedömningsgrunder som medlemsstaten kan tillämpa. Bedömningsgrunderna kännetecknas i huvudsak av att de representerar ett visst mått av offentligrättslig kontroll. Sålunda kan beaktas om en offentligrättslig författning - förvaltningsrättslig, skatterättslig eller socialförsäkringsrättslig - är tillämplig, om andra sammanslutningar som bedriver likadan verksamhet som aktören som är i fråga, är undantagna från skatteplikt på grund av verksamhetens allmännyttiga karaktär och om kostnaden för den aktuella tjänsten eventuellt till stor del finansieras av offentliga medel (Kügler, punkt 58). - Av principen om likabehandling följer att bedömningsgrunderna måste balanseras mot varandra och att den omständigheten att tillhandahållandet av en viss tjänst inte är helt offentligfinansierat inte är tillräcklig för att rättfärdiga att den aktör som tillhandahåller den tjänst som ska bedömas behandlas olika jämfört med andra aktörer som tillhandahåller samma slags tjänst (mål C-45/01, Dornier, punkt 75). - Begreppet erkänt organ av social karaktär innefattar också en fysisk person som driver verksamhet i vinstsyfte (mål C-216/97, Makarna Gregg, punkterna 17 och 21, och C-45/01, Dornier, punkt 47). - Vid bedömningen av Magelungens respektive O.L:s karaktär av erkänt socialt organ är vissa bestämmelser i SoL och i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område av intresse. I SoL behandlas socialnämndens respektive kommunens ansvar att tillhandahålla vård i form av HVB (5 kap. och 6 kap.) och finns bestämmelser om hur vården ska bedrivas (6 kap. 4 § och 11 kap. 3 §). Stöd- och hjälpinsatser av behandlingskaraktär medför inte kostnadsansvar för den enskilde vårdtagaren. Om ett barn genom socialnämndens försorg får vård i ett annat hem än det egna, är föräldrarna skyldiga att i skälig utsträckning bidra till kommunens kostnader (8 kap. 1 §). Verksamheten kräver tillstånd från Socialstyrelsen (7 kap.) och står under Socialstyrelsens

tillsyn (13 kap.). - I ärendet har inte framkommit annat än att Magelungen, med hänsyn till de offentligrättsliga inslag som finns i verksamheten och i enlighet med bedömningsgrunderna i domen Kügler, bör anses som ett erkänt organ av social karaktär. - O.L. tillhandahåller Magelungen de aktuella handledningstjänsterna i egenskap av legitimerad psykoterapeut. Ansökan om legitimation prövas enligt lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område av Socialstyrelsen (3 kap. 10 §). I verksamheten som legitimerad psykoterapeut står O.L. under Socialstyrelsens tillsyn (6 kap. 1 §). Till den del arbetet avser yrkesutövning inom hälso- och sjukvården sker det under disciplinansvar och med möjlighet till återkallelse av legitimationen (5 kap.). Vidare föregås den behandling till vilken O.L:s handledning är kopplad av en individuell behovsprövning från kommunens sida. Ersättningen som Magelungen betalar till O.L. för handledningen utges visserligen inte av offentliga medel men indirekt är handledningen offentligfinansierad genom att Magelungens uppdragsgivare är kommun och landsting (jfr Ds 2009:58 s. 100).

- Med hänsyn till det anförda finner Skatterättsnämnden att O.L. ska anses som ett erkänt organ av social karaktär när han tillhandahåller handledningstjänsterna (jfr RÅ 2003 ref. 21). - Utgör handledningen social omsorg? - Nästa steg i bedömningen är att avgöra om de tjänster som O.L. tillhandahåller har nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller skydd av barn och ungdomar i den mening som avses i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet varvid artikel 132.1 h torde vara den artikel som har störst relevans i ärendet. Oberoende av vilken tolkning som ges uttrycket "nära anknytning till" i artikeln förutsätts det i artikel 134 i samma direktiv att tjänster som inte är absolut nödvändiga för de undantagna verksamheterna inte får undantas från skatteplikt, jfr Enschede, punkt 25. Avgörande i det målet var enligt domstolen om den barnomsorg som tillhandahölls genom stiftelsens förmedling var av sådant slag eller hade en sådan kvalitet att det var omöjligt att erbjuda en identisk tjänst utan förmedling av stiftelsen (för ett motsvarande resonemang, se Horizon College, punkt 39). - Enligt ansökan krävs det från den offentliga uppdragsgivarens sida att personalen som ansvarar för behandlingen av den unge får en regelbunden och behovsstyrd handledning i enskilda ärenden. Vidare har den som förestår HVB-verksamhet ett ansvar för att personalens behov av handledning tillgodoses, se 2 kap. 1 § i Socialstyrelsens föreskrifter och allmänna råd om hem för vård eller boende (SOSFS 2003:20). Mot den bakgrunden får enligt nämndens mening den handledning som O.L. tillhandahåller anses vara av sådant slag att kvaliteten på behandlingen i det enskilda fallet inte skulle kunna säkerställas utan denna tjänst. Handledningen utgör således ett medel för att den unge på bästa sätt ska kunna tillgodogöra sig den tjänst avseende social omsorg som Magelungen tillhandahåller i det enskilda omsorgsärendet (jfr Horizon College, punkt 30). - Den omständigheten att O.L. normalt inte tillhandahåller den unge sina tjänster direkt utan istället dennes behandlingsteam föranleder inte någon annan bedömning. Tjänsterna behöver nämligen inte tillhandahållas den unge direkt för att denne på bästa sätt ska kunna tillgodogöra sig den sociala omsorg som Magelungen bedriver. Inte heller påverkas bedömningen av att O.L:s tillhandahållanden görs i en verksamhet som är fristående i förhållande till Magelungens egen verksamhet (jfr EU-domstolens mål C-434/05, Horizon College, punkterna 31 och 32). - Med hänsyn till det anförda har O.L:s tillhandahållande en sådan nära anknytning till socialt arbete som avses i bestämmelserna i artikel 132.1 g och h jämförd med artikel 134 a i mervärdesskattedirektivet. - Det har i ärendet inte framkommit något som tyder på att O.L:s grundläggande syfte med att tillhandahålla handledningstjänsterna skulle vara att skaffa sig ytterligare intäkter i direkt konkurrens med skattskyldiga aktörer som tillhandahåller tjänster av samma slag (jfr artikel 134 b). - Sammantaget finner Skatterättsnämnden att den handledning som O.L. tillhandahåller Magelungen utgör sådan social omsorg som vid en EU-konform tolkning av ML:s bestämmelser bör omfattas av undantag från mervärdesskatt.

Ledamoten Eriksson var skiljaktig och anförde följande. Jag är skiljaktig endast såvitt avser den situationen att O.L. tillhandahåller en tjänst bestående av

handledning till ett behandlingsteam vid Magelungen Behandlingscenter AB utan närvaro av den person som behandlas. Frågan gäller således om omsättning av en tjänst som består i handledning till behandlingsteam utgör från skatteplikt undantagen social omsorg enligt 3 kap. 4 § och 7 §. - Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. I 3 kap. 7 § ML definieras social omsorg som offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. - Det är enligt min mening ostridigt att undantaget från skatteplikt omfattar tjänster och i viss omfattning även varor som den som bedriver omsorgen tillhandahåller omsorgstagaren. Det frågeställningen gäller är om undantaget kan utsträckas till att även avse tjänster som tillhandahålls ledet före det led i vilket själva omsorgen ges. Det är således inte fråga om en underentreprenörssituation där hela eller en del av den egentliga prestationen gentemot omsorgstagaren utförs av underentreprenören, utan här riktas prestationen i stället mot den som svarar för omsorgen. - Närmast motsvarande undantagsbestämmelse i mervärdesskattedirektivet är artikel 132.1 h: "Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär." - EU-domstolen har i flera domar ansett att det är de nationella myndigheterna som avgör vilka organisationer som de vill erkänna som "välgörenhetsorganisationer" (benämning enligt äldre lydelse). - Den behandling som utförs vid behandlingshemmet i detta ärende torde närmast hänföras till "annan social omsorg". Detta begrepp är inte närmare preciserat i ML. Mervärdesskattedirektivets krav på nationella myndigheters erkännande av organ av social karaktär har ingen formell motsvarighet i ML. När det gäller "annan social omsorg" har krav på individuell behovsprövning och det allmännas medfinansiering indirekt ansetts motsvara ett erkännande från det allmännas sida. - Jag är införstådd med den metod för prövning av om förutsättningarna för undantaget för social omsorg är uppfyllda och som majoriteten anser lades fast av EU-domstolen i målet C-415/04, Enschede. Majoriteten hänvisar till en prövning i fyra steg. Som begreppet social omsorg hittills har tolkats menar jag att den i ärendet aktuella handledningen till ett behandlingsteam inte håller för en prövning enligt det tredje steget. Enligt det tredje steget ska det prövas om tillhandahållandet avser tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar enligt artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. - Det bör dessutom noteras att de förmedlingstjänster avseende dagbarnvårdare m.fl. tjänster som var föremål för bedömning i målet C-415/04, Enschede, tillhandahölls direkt till barnfamiljerna, varvid stiftelsen Enschede bistod med att upprätta skriftliga avtal mellan barnets föräldrar och dagbarnvårdarna. - Det har visserligen framgått av förutsättningarna i ärendet att det sker en individuell behovsprövning av omsorgstagare och deras familjer, men avtalet om handledning är träffat mellan behandlingshemmet och handledaren med innebörd att handledning ska ges till behandlingsteamet. Handledningen sker för att behandlingsteamet i sin tur ska uppnå goda behandlingsresultat. Det är således fråga om konsultation som är riktad mot en yrkesgrupp i dess yrkesutövning. Enligt min mening tillhandahålls därför tjänsten social omsorg först i nästa led. Dessa omständigheter medför att handledningen inte uppfyller kraven för att utgöra social omsorg. - Förhandsbesked med följande innehåll borde därför ha meddelats. - "Omsättning av tjänster avseende handledning som O.L. tillhandahåller Magelungen Behandlingscenter AB omfattas inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § och 7 § ML."

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked. Verket yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att de i ärendet aktuella tjänsterna inte utgjorde sådan social omsorg som enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML var undantagna från mervärdesskatt. Skatteverket anförde bl.a. följande. Handledningen till behandlingsteamet är inte en sådan tjänst som till

sin natur kan anses vara social omsorg. Av beskrivningen av tjänsten framgår att det inte finns något moment av personlig omvårdnad av omsorgstagaren. Handledningen är att jämföra med en coach- eller konsultationstjänst som riktar sig till en viss yrkesgrupp och är ett stöd för dem i deras yrkesutövning. Skulle undantaget från skatteplikt utvidgas till att omfatta även tjänster av detta slag till dem som utövar omsorgen innebär det en väsentlig utvidgning av det undantagna området.

O.L. bestred ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde följande. Handledningen är ett led i omsorgen. Den offentliga uppdragsgivaren kräver att personalen som ansvarar för behandlingen av den unge får en regelbunden och behovsstyrd handledning i varje enskilt ärende. Handledning är ett krav som Socialstyrelsen ställer på huvudmannen för att få bedriva enskild verksamhet enligt SoL.

Regeringsrätten (2010-11-19, Billum, Kindlund, Knutsson, Ståhl, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2010-10-20, föredragande Wahren, målnummer 4066-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt/EU-rätt, mervärdesskatt

Litteratur:
