

Målnummer:	5395-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-11-23		
Rubrik:	Tillhandahållande av vissa tjänster med anknytning till personlig assistans omfattas av undantaget för social omsorg. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	3 kap. 4 § och 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-141/00, Kügler• EG-domstolens dom i mål C-498/03, Kingscrest Associates Ltd m.fl.• EG-domstolens dom i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede• RÅ 2003 ref. 21• RÅ 2004 not. 175		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav Claras Assistanstjänst AB att bolaget är ett assistansbolag vars verksamhet riktar sig till brukare som har beviljats personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, och/eller lagen (1993:389) om assistansersättning, LASS. Bolaget frågade Skatterättsnämnden om den tjänst som en brukare köper av assistansbolaget är mervärdesskattepliktig och om bolaget skall fakturera kostnaden för assistansen inklusive mervärdesskatt.

Skatterättsnämnden (2009-07-06, Svanberg, ordförande, Ohlson, Peterson, Sandberg, Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster vilka enligt 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, utgör social omsorg är tillämpligt på de med ansökan avsedda tjänsterna i den utsträckning en ersättningsberättigad har rätt att bestrida sina kostnader för tjänsterna med den ersättning som han eller hon uppbär från det allmänna. - Motivering - Bolaget bedriver verksamhet som riktar sig till personer som beviljats ersättning för personlig assistent enligt LSS och LASS. Bolaget vänder sig såvitt nu är av intresse till de ersättningsberättigade som har valt att själva bli arbetsgivare för sin personliga assistent. Bolaget tillhandahåller således den ersättningsberättigade olika tjänster som denne kan anses behöva i rollen som arbetsgivare, bl.a. hjälp med att administrera insatsen personlig assistans. Bolaget frågar om tjänsterna utgör sådan social omsorg som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. - Genom LSS och LASS, vilka lagar infördes den 1 januari 1994 som led i en större reform på handikappområdet, ges svårt funktionshindrade rätt till stöd och service bl.a. i form av s.k. personlig assistans. Den som omfattas av LSS har med vissa undantag rätt att för sin dagliga livsföring få assistansersättning om han eller hon har behov av personlig assistans för sina grundläggande behov under i genomsnitt mer än 20 timmar i veckan (3 § LASS). Assistansersättning lämnas endast under förutsättning att den används för köp av personlig assistans eller för kostnader för personliga assistenter (3 a § LASS). Assistansersättning betalas ut månadsvis med visst belopp för det antal beviljade assistanstimmar som assistans lämnats (10 § LASS). Avsikten med personlig assistans är att de ersättningsberättigade ska kunna bestämma vilket stöd och vilken service de vill ha, när de vill ha detta och vem som ska ge stödet och servicen. Assistansersättningen ska bl.a. täcka kostnaderna för en sådan personlig assistans som den ersättningsberättigade själv anställer. I dessa fall betalar

Försäkringskassan ut ersättningen till den ersättningsberättigades bank- eller pluskonto. Det är endast möjligt att använda ersättningen för att betala kostnader som har samband med anställningen av assistenterna. Härmed avses samtliga kostnader som inbegrips i anställningsförhållandet och som en arbetsgivare har (prop. 2007/08:61 s. 8 f., 10 och 29). Enligt 9 § 2 LSS ges ekonomiskt stöd till skäliga kostnader för personlig assistans till den del behovet inte täcks av beviljade assistanstimmar enligt LASS. Enligt praxis avses samma slags kostnader som LASS, där ersättning utgår efter schablon, men vid tillämpning av LSS utgår ersättningen från de verkliga kostnaderna för assistansen (RÅ 2005 ref. 85 och 86). - Bolagets med ansökan avsedda tillhandahållanden innebär hjälp - i den utsträckning den ersättningsberättigade så önskar - med bl.a. ansökan om assistansersättning, rekrytering av personlig assistent och skrivande av anställningsavtal, utbildning av assistenten, bistånd med den närmare utformningen av assistansen och hjälp med administrativt arbete såsom schemaläggning, löneadministration, tecknande av försäkringar m.fl. tjänster. Såvitt framgår av handlingarna bestrider de ersättningsberättigade sina kostnader för bolagets tjänster med den assistansersättning som de uppbär från det allmänna. - Skatteverket anser att en grundläggande förutsättning för att en tjänst ska kunna omfattas av undantaget för social omsorg är att tjänsten innefattar personlig omvårdnad. De tjänster som omfattas av frågeställningen är tjänster avseende administration av assistansen och är därmed inte tjänster som till sin natur kan anses utgöra social omsorg eftersom det inte ingår någon personlig omvårdnad. - Bolagets tjänster omfattas enligt Skatteverket därför inte av undantaget för social omsorg. - Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör social omsorg. Med social omsorg förstås enligt 7 § samma kapitel offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. - Enligt artikel 132.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), utifrån vilken artikel undantagsbestämmelsen för social omsorg ska tolkas, ska från skatteplikt undantas bl.a. verksamhet avseende tillhandahållande 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. Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet motsvarar artikel 13 A.1 g i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - Undantaget från skatteplikt för social omsorg infördes genom den reformering av den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt som genomfördes under år 1990 (SFS 1990:576) och som bl.a. innebar att generell skatteplikt infördes för tjänster. I förarbetena till lagstiftningen (SOU 1989:35 s. 198) uttalades bl.a. att skattefriheten för social omvårdnad givetvis borde gälla oavsett om verksamheten bedrevs i offentlig eller privat regi. Det avgörande borde i stället vara tjänstens natur. I propositionen, som låg till grund för bestämmelserna anförde föredragande statsrådet bl.a. att han delade kommitténs uppfattning att skattefriheten i princip borde gälla själva omvårdnaden och vad som tillhandahölls som en del av denna. Vad som tillhandahölls olika kategorier, t.ex. pensionärer eller ungdomar, mot mer eller mindre subventionerad avgift eller efter fritt val utan någon individuell behovsprövning borde inte omfattas av skattefriheten (prop. 1989/90:111 s. 109). Av den proposition som ligger till grund för ML framgår att omfattningen av undantaget från skatteplikt för social omsorg, såvitt nu är av intresse, avsetts vara densamma som i lagen om mervärdesskatt (prop. 1993/94:99 s. 151 f.). - I RÅ 2003 ref. 21 fann Regeringsrätten att undantaget i 3 kap. 4 § första stycket ML för social omsorg inte kunde anses tillämpligt då en ekonomisk förening, i en verksamhet som saknade anknytning till offentligrättslig reglering, tillhandahöll enskilda personer samtaler och självvård. I sin motivering konstaterade Regeringsrätten bl.a. att det inte fanns några indikationer på att den ekonomiska föreningens verksamhet hade en sådan anknytning till en offentligrättslig reglering som enligt EG-domstolens dom i målet C-141/00 angående Kügler ansetts böra tillmätas betydelse. Vidare anförde

Regeringsrätten att någon offentligrättslig prövning av det aktuella terapibehovet inte förekom och att de som behandlades själva bar kostnaderna för behandlingen. Regeringsrätten konstaterade att den aktuella ekonomiska föreningen inte utgjorde någon erkänd välgörenhetsorganisation i den mening som avses i sjätte direktivet. Föreningen kunde inte heller med åberopande av principen om skatteneutralitet göra anspråk på skattebefrielse. Undantaget i 3 kap. 4 § första stycket ML var därför inte tillämpligt på föreningens aktuella verksamhet. - I RÅ 2004 not. 175 tillhandahöll en ekonomisk förening personer äldreomsorg i form av hemtjänst, ledsagarservice och avlösarhjälp till stödbehövande företrädesvis finsktalande personer. Aktuella personer hade blivit föremål för biståndsbeslut av berörd kommun och härvid ansetts berättigade till tjänster som till sitt innehåll var av sådant slag som föreningen tillhandahöll. Tjänsterna som föreningen tillhandahöll de omsorgsberättigade personerna ansågs enligt Skatterättsnämnden härigenom ha en sådan anknytning till offentligrättslig reglering som i enlighet med RÅ 2003 ref. 21 krävdes för att tjänsterna skulle anses utgöra social omsorg. En sådan bedömning överensstämde också med principen om skatteneutralitet. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens bedömning. - Förutom i den av Regeringsrätten åberopade domen angående Kugler har EG-domstolen i mål C-498/03 angående Kingscrest Associates Ltd m.fl. haft anledning att ta ställning till innebörden och omfattningen av undantaget i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Av domen framgår bl.a. följande. Syftet med det aktuella undantaget är att minska kostnaderna för aktuella tjänster och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem (p. 30). Enligt domstolen kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" i den aktuella artikeln särskilt restriktivt (p. 32). Vid bedömningen bör bl.a. beaktas om det föreligger särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, om de finns i lagar eller i andra författningar, om de är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare ska beaktas om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande och om de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan (p. 53). Av betydelse vid bedömningen synes också i vissa fall vara om aktuella organisationer underställs villkor och kontroller från de behöriga myndigheternas sida i form av registrering, inspektioner och normer avseende såväl inrättningarna som de styrande personernas kvalifikationer (p. 57). - Vidare är EG-domstolens dom i mål nr C-415/04 angående Stichting Kinderopvang Enschede av visst intresse i ärendet. Målet rörde en ideell organisation vars syfte var att tillhandahålla barnomsorg. Stiftelsen förfogade över en förteckning över dagbarnvårdare som tog emot barn i sina hem efter att ha kontrollerats av stiftelsen. Dagbarnvårdarna kunde genomgå en utbildning på stiftelsens bekostnad. Stiftelsen satte föräldrarna i kontakt med den dagbarnvårdare i förteckningen som bäst motsvarade föräldrarnas önskemål och bistod med att upprätta ett skriftligt avtal mellan barnets föräldrar och dagbarnvårdaren. Domstolen hade att bedöma huruvida stiftelsens förmedlingstjänster var undantagna från mervärdesskatt enligt bl.a. artikel 13 A.1 g och artikel 13 A.2 i sjätte direktivet (p. 12). Enligt sistnämnda artikel (som motsvaras av artikel 134 i mervärdesskattedirektivet) får tillhandahållande av tjänster inte undantas enligt artikel 13 A.1 g m.fl. artiklar om tillhandahållandet inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna eller det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamhet som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Domstolen fann att när en organisation som erkänts som välgörenhetsorganisation av medlemsstaten i fråga agerar som mellanhand mellan personer som efterfrågar och personer som erbjuder barnomsorg kan denna förmedling endast undantas från mervärdesskatt under förutsättning att barnomsorgen i sig uppfyller villkoren för undantag, att den är av sådant slag eller har en sådan kvalitet att föräldrarna inte kan försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda sig av en mellanhand samt det grundläggande syftet med förmedlingen inte är att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet som konkurrerar med kommersiella företag som är

skyldiga att betala mervärdesskatt (p. 30). - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Enligt 3 a § LASS lämnas assistansersättning endast, såvitt nu är i fråga, under förutsättning att den används för kostnader för personliga assistenter. Med sådana kostnader avses enligt 5 a § förordningen (1993:1901) om assistansersättning löne- och lönebikostnader, assistans- och utbildningskostnader, arbetsmiljöinsatser, personalomkostnader och administrationskostnader. Ekonomiskt stöd till skäligen kostnader för personlig assistans enligt 9 § 2 LSS avser samma slags kostnader. - Enligt 11 a § nyssnämnda förordning ska den ersättningsberättigade redovisa att assistansersättningen har använts för, såvitt nu är i fråga, kostnader för personliga assistenter och enligt 12 § får Försäkringskassan meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställighet av LASS och nämnda förordning. Härigenom möjliggörs enligt nämndens uppfattning en viss kontroll av att assistansersättningen används på avsett sätt. - Enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska två villkor vara uppfyllda för att undantaget i artikeln ska gälla, dels ska det röra sig om tjänster som har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, dels ska dessa tjänster tillhandahållas av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. - Den första fråga som ska besvaras är således om de tjänster som bolaget tillhandahåller i sig kan anses omfattade av det aktuella undantaget i 3 kap. 4 § jämförd med 7 § ML såsom det ska tolkas mot bakgrund av EG-rätten. Tjänsterna i fråga består i att erbjuda en ersättningsberättigad hjälp med sådana administrativa tjänster som denne behöver i sin egenskap av arbetsgivare för en personlig assistent. Bolaget kan även ta hela eller delat ansvar för rekrytering, skrivande av anställningsavtal och utbildning av assistenten. En förutsättning för ansökan är att den ersättningsberättigade har rätt att bestrida sina kostnader för de administrativa tjänster som bolaget tillhandahåller med den ersättning som han eller hon uppbär från det allmänna. Bolagets tillhandahållanden företer i vissa avseenden likheter med de tjänster som bedömdes av EG-domstolen i den nyssnämnda domen i mål nr C-415/04 men skillnader finns också. Av nämnda dom kan till en början utläsas att det förhållandet att de tjänster som ska bedömas till sin natur är av administrativ art inte i sig utgör ett hinder mot att tjänsterna omfattas av aktuellt undantag. Den organisations verksamhet som bedömdes i domen utgjorde emellertid närmast en renodlad förmedlingsverksamhet medan den verksamhet som bolaget i detta ärende bedriver visserligen genom det bistånd vid rekrytering av personliga assistenter som kan erbjudas bidrar till att den ersättningsberättigade sätts i kontakt med en assistent men verksamheten präglas av ett stort antal andra tjänster av olika slag som den ersättningsberättigade har behov av. Bolagets tjänster kännetecknas av att den ersättningsberättigade utan dessa tjänster svårligen kan ta tillvara sin rätt att vara arbetsgivare för en personlig assistent och därmed - i enlighet med intentionerna i den aktuella lagstiftningen - själv få möjlighet att påverka och anpassa omsorgen efter sina speciella önskemål. Bolagets verksamhet medför således att de tjänster som assistenterna kan tillhandahålla görs tillgängliga för de ersättningsberättigade (jfr Kingscrest p. 30). Bolagets tjänster får härigenom enligt nämndens mening till sin principiella karaktär ha en sådan nära anknytning till socialt arbete som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet och tjänsterna kan också anses väl rymmas inom det begrepp "stöd och service till vissa funktionshindrade" som enligt 3 kap. 7 § ML ska anses utgöra social omsorg. Nämnden finner mot den bakgrunden att de tjänster som bolaget tillhandahåller i sig skulle kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatt. - När det därefter gäller frågan huruvida bolaget kan anses bedriva en verksamhet som kan erkännas som i huvudsak allmännyttig kan följande konstateras. En utgångspunkt i ärendet är att de personer som bolaget riktar sig till, efter en individuell behovsprövning har befunnits vara berättigade till ersättning med stöd av LSS och LASS för tjänster som till sitt innehåll är av sådant slag som karakteriserar de tjänster som bolaget tillhandahåller i sin verksamhet. Den verksamhet som bolaget bedriver får härigenom anses ha en sådan anknytning till offentligrättslig reglering som i enlighet med RÅ 2003 ref. 21 krävs för att verksamheten ska anses omfattad av undantaget för social omsorg. En sådan bedömning innebär också att

bolaget i enlighet med den EG-rättsliga principen om likabehandling kommer att behandlas på samma sätt som andra aktörer som i förekommande fall anlitas av kommuner och som under liknande förhållanden tillhandahåller samma slags tjänster som bolaget. Nämndens bedömning står slutligen i överensstämmelse med syftet med det aktuella undantaget i mervärdesskattedirektivet att minska kostnaden för tjänsterna i fråga. Mot bakgrund av det anförda får undantaget från skatteplikt för social omsorg i 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 7 § ML anses tillämpligt på bolagets tillhandahållanden, dock endast till den del den ersättningsberättigade har rätt att bestrida sina kostnader för tjänsterna med den ersättning som uppbärs från det allmänna. I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar ansökan i den delen.

Ledamöterna Harmsen Hogendoorn och Odéen var skiljaktiga och anförde följande. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt 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 offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg (3 kap. 7 § ML). Innebörden av bestämmelserna i 3 kap. 4 och 7 §§ ML ska tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i artikel 132 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Före den 1 januari 2007 fanns motsvarande bestämmelser i artikel 13 A i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). Artikel 132 i mervärdesskattedirektivet gäller undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Enligt 132.1 g (artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet) 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. - EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen understrukt att nu aktuella undantag från skatteplikt utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning. Detta gäller även för de särskilda villkor som ställs upp för att komma i åtnjutande av undantagen (jfr t.ex. EG-domstolens dom i mål C-498/03, Kingscrest Associates, REG 2005 s. 1-04427, p. 22-23). EG-domstolen uttalade också i nämnda dom (p. 32), att det inte kunde anses nödvändigt att tolka uttrycket "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" i artikel 13. A.1 g i sjätte direktivet - vilket motsvaras av uttrycket "organ av social karaktär" i mervärdesskattedirektivet - särskilt restriktivt. Sålunda fann EG-domstolen i nämnda dom att uttrycket kunde omfatta privata enheter som drivs i vinstsyfte (p. 47). - Att undantaget från skatteplikt för social omsorg är tillämpligt i fråga om de tjänster som tillhandahålls av personliga assistenter, vilka bekostas inom ramen för LSS eller LASS, står enligt vår mening helt klart. Mot bakgrund av praxis från såväl EG-domstolen som Regeringsrätten saknar det därvid betydelse huruvida tjänsterna tillhandahålls i offentlig eller privat regi. - Även sökanden, Claras Assistanstjänst AB, tillhandahåller tjänster avseende social omsorg när bolaget tillhandahåller "hela assistanser", dvs. tillhandahåller såväl personliga assistenter för vilka bolaget har arbetsgivaransvaret som tillhörande administrativa tjänster. - Ansökan om förhandsbesked avser emellertid frågan huruvida de tjänster som tillhandahålls i bolagets huvudsakliga verksamhet - administration av assistansen - kan undantas från skatteplikt. Tjänsterna består enligt bolagets beskrivning i att hjälpa till med ansökningar, löneadministration, schemaläggning, kontakter med myndigheter samt råd och stöd till brukare, anhöriga och assistenter. Målgruppen för tjänsterna är de som vill bli egna arbetsgivare för sina personliga assistenter och som behöver bolagets hjälp med att administrera sin assistans och hjälp med uppstart för att bli egna arbetsgivare. - Denna typ av administrativa tjänster är enligt vår mening inte till sin natur att betrakta som social omsorg. Eftersom de administrativa tjänster som omfattas av ansökan tillhandahålls av annan än den som

tillhandahåller den personliga assistansen, kan de inte heller anses tillhandahållna som ett led i den sociala omsorg som utgörs av personlig assistans (jfr 3 kap. 4 § första stycket ML). Eftersom ansökan gäller de fall när enbart administrativa tjänster tillhandahålls, och inte de s.k. "hela assistanserna", går det inte heller att betrakta de administrativa tjänsterna som underordnade i förhållande till assistenttjänsterna. - Enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet räcker det emellertid med att tjänsterna har en "nära anknytning" till socialt arbete. EG-domstolen har tolkat uttrycket "nära anknytning" ("nära kopplade" enligt sjätte direktivet) i ett fall rörande förmedling av tjänster avseende barnomsorg (C-415/04, Kinderopvang Enschede, REG 2006 s. I-1385). Av domen kan enligt vår mening utläsas, applicerat på nu aktuellt fall, att sådana tjänster ska undantas från skatteplikt endast om omsorgen i sig uppfyller villkoren för undantag enligt samma bestämmelse. Detta torde också vara fallet för tjänster som tillhandahålls av en personlig assistent. Därutöver krävs emellertid att omsorgen är av sådant slag och har en sådan kvalitet att brukarna inte kan försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda sig av en mellanhand. När det gäller detta krav är vår uppfattning att även om bolaget säkerligen är väl skickat att bistå vid administration av den personliga assistansen, kan de administrativa tjänsterna kring anställningen av personliga assistenter och rådgivning kring aktuell lagstiftning m.m. även tillhandahållas av andra aktörer utan att för den skull äventyra kvaliteten av den personliga assistansen. Liknande tjänster skulle alltså enligt vår uppfattning även kunna tillhandahållas av andra aktörer. - Vi anser mot denna bakgrund att tillhandahållandet av de i ärendet aktuella administrativa tjänsterna inte kan undantas från skatteplikt med stöd av bestämmelserna om social omsorg i 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Det förhållande att ersättning för tjänsterna utgår av medel avsedda att användas för social omsorg, som brukarna beviljats med stöd av LSS eller LASS, föranleder inte någon annan bedömning.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att de aktuella tjänsterna inte utgjorde sådan social omsorg som enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML var undantagen från skatteplikt. Som grund för överklagandet åberopade Skatteverket vad som anförts i Skatterättsnämnden samt därutöver bl.a. följande. Av förarbeten och svensk praxis framgår att det främst är tjänstens natur som är avgörande vid bedömningen av om den omfattas av undantaget för social omsorg. Motsvarande framgår även av mervärdesskattedirektivet, eftersom det enligt detta direktiv krävs en nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete (artikel 132.1 g) respektive skydd av barn och ungdomar (artikel 132.1 h). De tjänster som bolagets ansökan avser är tjänster av administrativ natur. Som framgår av ansökan är det fråga om tjänster som brukaren, när han är arbetsgivare för sin assistans, köper av bolaget för att få hjälp med att administrera assistansen. För att en nära anknytning ska föreligga krävs enligt EG-domstolen (dom C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede) att omsorgen är av sådant slag och sådan kvalitet att omsorgstagaren inte kan försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda mellanhand. I det fallet hade stiftelsen först kontrollerat och i vissa fall utbildat de dagbarnvårdare som de förmedlade. I nu aktuellt ärende är fråga om administrativa tjänster som tillhandahålls brukaren i egenskap av arbetsgivare. Det är således fråga om tjänster som denne likaväl kan köpa av andra aktörer på marknaden utan att det skulle inverka på hans förmåga att påverka och anpassa den personliga omsorgen efter sina speciella behov. Tjänsterna kan köpas av andra aktörer utan att kvaliteten i den personliga omvårdnaden som tillhandahålls av assistenterna påverkas. Skatteverket delar inte Skatterättsnämndens bedömning att bolaget, om tjänsten undantas som social omsorg, i enlighet med den EG-rättsliga principen om likabehandling kommer att behandlas på samma sätt som andra aktörer som anlitas av kommuner och som under liknande förhållanden tillhandahåller samma slags tjänster som bolaget. En privat aktörs tillhandahållande av administrativa tjänster till en kommun omfattas inte av undantaget för social omsorg endast på den grunden att tjänsten köps in avseende kommunens verksamhet för social omsorg.

Bolaget bestred ändring och hänvisade till vad som tidigare anförts samt tillade bl.a. följande. En redovisningsbyrå sköter aldrig schema eller tidrapportering till Försäkringskassan utan endast det administrativa runt bokföring och skattekontakter. Bolaget handleder kunderna/brukarna hela tiden. Bolaget har brett kunnande om olika lagar, bl.a. arbetstidslagen (1982:673), LSS, LASS, lagen (1982:80) om anställningsskydd och semesterlagen (1977:480). Det finns brukare som kan ta ett helhetsansvar själva och ordna med sin assistans, men de är inte kunder till bolaget. De klarar sig kanske med en redovisningsbyrå som räknar löner, sköter skattebetalningar m.m. Bolaget tar ett helhetsansvar för sina kunder.

Regeringsrätten (2009-11-23, Heckscher, Eliason, Lundin, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-10-28, föredragande Werth, målnummer 5395-09

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

Litteratur:
