

Målnummer: 1224-94 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1995-03-01

Rubrik: En i enskild regi bedriven sommargårds- och lägerverksamhet har i visst fall - oavsett att verksamheten föranlett tillstånd enligt 69 § socialtjänstlagen att driva hem för vård eller boende - inte ansetts utgöra sådan social omsorg som är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Lagrum:

- 8 § 1) och punkt 3 första stycket av anvisningarna till 8 § den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt
- 3 kap. 4 § och 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)
- 69 § socialtjänstlagen (1980:620)

Rättsfall:

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde och åberopade en ekonomisk förening som bedrev barnkoloniverksamhet i huvudsak följande: Föreningen hade enligt sina stadgar till ändamål att driva sommargårds- och lägerverksamhet i första hand på en för ändamålet särskilt förhyrd kursgård. Verksamheten skulle vidare enligt stadgarna bl.a. ge barn och ungdomar med olika social och etnisk bakgrund möjlighet till friluftsliv och trygg gemenskap samt bereda möjlighet till integrering av barn och ungdomar med särskilt behov av stöd. - Barnunderlaget rekryterades i kommunal regi och kännedom om verksamheten spreds därvid bl.a. genom annonsering. Sommaren 1993 vistades i tvåveckorsperioder sammanlagt 90 barn från fyra olika kommuner på gården. Barnen var placerade enligt avtal med respektive kommun varvid en av kommunerna, som disponerade 82 platser, själv stod som huvudman för verksamheten. I övrigt hade föreningen huvudmannaskapet för verksamheten. Föreningen beviljades för den under sommaren 1993 bedrivna verksamheten tillstånd av länsstyrelsen enligt 69 § socialtjänstlagen (1980:620) att driva s.k. hem för vård eller boende i form av sommargård. - De barn som erbjöds plats på gården var för det mesta "barn vilka som helst". Det förekom att barn placerades efter initiativ av de sociala myndigheterna men i de flesta fall tog föräldrarna själva initiativet. Alla platser var mer eller mindre subventionerade av kommunerna och i enstaka fall betalade respektive kommun hela avgiften. Om antalet anmälda barn översteg de tillgängliga platserna kunde urvalet ske genom t.ex. lottning. Det kunde också förekomma att de barn vars föräldrar hade lägst inkomst gavs förtur. - Föreningen anhöll om förhandsbesked dels huruvida den beskrivna verksamheten medförde skattskyldighet till mervärdesskatt eller kunde anses utgöra sådan social omsorg som var undantagen från skatteplikt enligt 8 § 1) lagen (1968:430) om mervärdesskatt, ML, dels om bedömningen påverkades av om föreningen var huvudman eller entreprenör för verksamheten.

Skatterättsnämnden (1994-01-27, Stegard, ordförande, Wingren, Krafft, Lindberg, Rabe, Udd, Zackari) yttrade: Förhandsbesked. - Undantaget från skatteplikt för social omsorg är - oavsett om föreningen är huvudman eller ej - inte tillämpligt beträffande den beskrivna verksamheten. Skattskyldighet enligt ML föreligger därför för verksamheten. - Motivering. - Enligt 7 § första stycket ML är varor och tjänster skattepliktiga om inte annat följer av 8 §. Från skatteplikt undantas enligt 8 § 1) samma lag bl.a. social omsorg. Med sådan omsorg avses enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till paragrafen

offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg. Frågan i ärendet gäller om verksamhet som bedrivs på det sätt som beskrivits ovan är att betrakta som sådan barnomsorg eller annan jämförlig social omsorg som avses i anvisningspunkten. - De aktuella reglerna fick sin nuvarande lydelse genom den reformering av ML som genomfördes under 1990 (SFS 1990:576) och som innebar bl.a. att generell skatteplikt infördes även 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 prop. 1989/90:111 s. 109 anfördes vidare av departementschefen bl.a. att vad som tillhandahålls olika kategorier, t.ex. pensionärer eller ungdomar, mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning inte bör omfattas av skattefriheten. - Nämnden gör följande bedömning. - Varken i lagtexten eller i förarbetena till den aktuella bestämmelsen förekommer någon närmare definition av begreppet "barnomsorg". I avsaknad av en sådan definition talar övervägande skäl för att som barnomsorg enligt ML betrakta endast förskole- och fritidshemsverksamheter enligt bestämmelserna i socialtjänstlagen och socialtjänstförordningen (1981:750). Den i ärendet aktuella verksamheten utgör inte sådan verksamhet och kan således inte anses som barnomsorg. - Vad härefter avser frågan om begreppet "annan jämförlig social omsorg" får, i avsaknad av en närmare definition, innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg. Förekomsten av ett tillstånd från länsstyrelse enligt 69 § socialtjänstlagen eller annat tillstånd från myndighet att bedriva viss verksamhet bör däremot - enligt nämndens mening - inte tillmätas någon avgörande betydelse i mervärdesskattehänseende. - Vid en bedömning av den med ansökningen avsedda verksamheten med utgångspunkt i vad som anförts i föregående stycke finner nämnden - främst med hänsyn till att barnen enligt de lämnade förutsättningarna för det mesta är "barn vilka som helst" och att således någon individuell behovsprövning inte sker - att fråga inte heller är om "annan jämförlig social omsorg". - Nämnden finner således att den aktuella verksamheten varken utgör barnomsorg eller annan jämförlig social omsorg, varför undantaget från skatteplikt för social omsorg inte är tillämpligt. Bedömningen påverkas inte av om föreningen är huvudman för verksamheten eller ej. - Nämnden erinrar om att beskedet grundar sig på de förutsättningar som har lämnats i ärendet. Skulle förhållandena ändras, t.ex. genom att verksamheten i större utsträckning skulle komma att avse barn som konstaterats ha särskilt behov av stöd, kan bedömningen bli en annan.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle besluta att de i ärendet aktuella tjänster som föreningen tillhandahöll var undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde verket i huvudsak att förekomsten av ett tillstånd att driva s.k. hem för vård eller boende fick anses utgöra en presumtion för att verksamheten var hänförlig till social omsorg.

Regeringsrätten (1995-03-01, Tottie, Bouvin, Sjöberg, Baekkevold, Lindstam) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. ML upphörde att gälla den 1 juli 1994, då mervärdesskattelagen (1994:200) trädde i kraft. Den nya lagen tillämpas, såvitt nu är av intresse, i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet. De i målet aktuella bestämmelserna i 7 § första stycket, 8 § 1) och punkt 3 första stycket av anvisningarna till 8 § i den äldre lagen har ersatts med bestämmelser i 3 kap. 1, 4 och 7 §§ i den nya lagen, som har motsvarande sakliga innehåll. Föreningens verksamhet, till den del den är hänförlig till tiden efter mervärdesskattelagens ikraftträdande, skall bedömas enligt den nya lagstiftningen.

I likhet med Skatterättsnämnden finner Regeringsrätten att den med ansökningen avsedda verksamheten inte är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 1995-02-08, föredragande Hancock Bruhn, målnummer 1224-1994

Sökord: Mervärdesskatt; Förhandsbesked; Skatteplikt

Litteratur: prop. 1979/80:1 del A, s. 253-254, 326-327, 352; SOU 1989:35 del 1, s. 108, 198-199; prop. 1989/90:111, s. 108-109; prop. 1993/94:99, s. 151-152; RSV Im 1993:6, s. 8-10; Allmänna råd från socialstyrelsen 1982:5, s. 13-18; Bohlins Momshandbok, 1993, s. 134-135; Grönwall m.fl., Socialtjänstens mål och medel, 1991, s. 197-201.
