

<b>Målnummer:</b>	5018-11	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-09-13		
<b>Rubrik:</b>	Undantaget från skatteplikt för tjänster som utgör social omsorg har inte ansetts tillämpligt på barntillsyn i hemmet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3 kap. 4 § och 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• Artikel 132.1 h i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1998 ref. 40</li><li>• RÅ 2003 ref. 21</li><li>• HFD 2011 ref. 9</li><li>• EU-domstolens dom i mål C-141/00, Kügler</li><li>• EU-domstolens dom i mål C-498/03, Kingcrest</li></ul>		

---

#### REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav Livskomfort Assistansservice AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget bedriver sedan år 2003 hemserviceverksamhet inom flera områden. Den med ansökan avsedda tjänsten, Familjeservice, innebär att bolaget tillhandahåller barnpassning till privatpersoner som behöver förvärsarbete när den ordinarie barntillsynen inte är tillgänglig, dvs. vid övertid eller obekväm arbetstid, vård av sjukt barn, hämtning och lämning av barn vid daghem, förskola, skola, fritidshem eller andra fritidsaktiviteter samt om barnet, trots ansökan, ännu inte beviljats ordinarie barnomsorg. Tillsynen utförs i barnets hemmiljö av personal som är utbildad för att ta hand om barn. Tjänsten föregås inte av någon offentligrättslig individuell behovsprövning. Den är inte offentligfinansierad utan bekostas i sin helhet av privatpersoner eller deras arbetsgivare. Bolaget ställde följande fråga till nämnden. Omfattas den barntillsyn som bolaget tillhandahåller av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 och 7 §§ mervärdesskattelagen?

Skatterättsnämnden (2011-06-30, Svanberg, ordförande, Ohlson, Bohlin, Fored, Harmsen Hogendoorn, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Det med ansökan avsedda tillhandhållandet av barntillsyn omfattas inte av undantaget från skatteplikt för social omsorg i 3 kap. 4 § första stycket jämfört med 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Motivering - Rättsligt - 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. - Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om undantag för omsättning av tjänster som utgör social omsorg återfinns i artikel 132.1 g och h samt artikel 134 i i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Bestämmelser med motsvarande innehåll fanns tidigare i artiklarna 13 A.1 g och h samt 13 A.2 b i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - Enligt artikel 132.1 h i mervärdesskattedirektivet ska från skatteplikt undantas tillhandhållanden 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 ifråga är erkända som organ av social karaktär. Under i allt

väsentligt motsvarande förutsättningar ska enligt artikel 132.1 g från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete. - 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 för socialt arbete framgår 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 vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn tillförsäkras en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattelhänseende i syfte att minska kostnaden för tjänsterna och på det sättet göra dem mer tillgängliga för den enskilde som kan få del av dem. Med hänsyn till detta syfte hindrar den omständigheten att en verksamhet är kommersiell inte att den utgör en verksamhet av allmänintresse inom ramen för artikel 13 A. Vidare kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" särskilt restriktivt (Kingcrest p. 22 och 29-32). - I svensk rättspraxis har rekvisitet "erkända som organ av social karaktär" i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet och dess motsvarighet i sjätte direktivet tolkats så att den bedrivna verksamheten ska ha någon form av anknytning till en offentlighetsrättslig reglering och att förekomsten av individuell behovsprövning därvid är ett betydelsefullt moment vid bedömningen (RÅ 2003 ref. 21 och RÅ 2006 not. 93). I en dom meddelad den 15 februari 2011, mål nr 4973-08, har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att förekomsten av individuell behovsprövning är en viktig omständighet att beakta vid bedömningen. Den kan dock inte ensam vara utslagsgivande. - I det av bolaget åberopade rättsfallet RÅ 1998 ref. 40 ansågs undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML tillämpligt på ett aktiebolags omsättning av tjänster avseende tillfällig tillsyn av barn i barnets hem. Fråga var om barn tillsyn i situationer där den kommunala barnomsorgen saknade kapacitet, såsom tillsyn och vård av sjukt barn och barn tillsyn vid förälders övertidsarbete eller arbete på obekvämt arbetstid. I domskälen uttalades bl.a. att verksamheten till sin natur inte skilde sig från sådan barnomsorg som kan tillhandahållas i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i socialtjänstlagen, även om det enligt socialtjänstlagen inte förelåg en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som avsågs i målet. - Skatterättsnämndens bedömning - Den med ansökan avsedda tjänsten Familjeservice avser tillfällig omsorg i hemmet som utförs när ordinarie barnomsorg inte är tillgänglig, såsom vid förälders övertidsarbete eller arbete på obekvämt arbetstid, vid barnets sjukdom eller när barnet trots ansökan ännu inte beviljats ordinarie barnomsorg. - Frågan är om tjänsten omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg i 3 kap. 4 § första stycket jämfört med 7 § ML. - Undantaget ska tolkas mot mervärdesskattedirektivets motsvarande bestämmelser, varvid artikel 132.1 h är den artikel som närmast aktualiseras i ärendet. Ett utrymme för en EU-konform tolkning i fråga om vilka organ som kan anses omfattade av bestämmelserna i 3 kap. 4 § första stycket jämfört med 7 § ML har ansetts föreligga i ett flertal rättsfall (jfr t.ex. RÅ 2003 ref. 21 och Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål nr 4973-08. Anm. HFD 2011 ref. 9). Ett sådant utrymme för en EU-konform tolkning kan enligt Skatterättsnämndens mening anses föreligga även i detta ärende. - Efter dåvarande Regeringsrättens avgörande i det av bolaget åberopade rättsfallet RÅ 1998 ref. 40 har EU-domstolen i bl.a. målen angående Kingcrest och Kügler uttalat sig närmare om innebörden av den i ärendet aktuella artikeln. Innehållet i denna senare praxis måste beaktas vid bedömningen av ärendet. - Huvudfrågan är om bolaget kan anses utgöra ett av Sverige erkänt organ av social karaktär i den mening som avses i artikel 132.1 h i mervärdesskattedirektivet. - Utgångspunkten vid

prövningen är att direktivet inte säger någonting om villkoren och formerna för ett sådan erkännande utan lämnar medlemsstaten ett utrymme för skönsmässig bedömning. Denna får dock inte strida mot de gemenskrätsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling. Privata enheter som drivs i vinstsyfte kan erkännas som "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" och faller inte utanför det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har (Kingcrest p. 49, 51 och 52 samt 56). - EU-domstolen har lämnat vägledning i form av exempel på olika bedömningsgrunder som nationella myndigheter ska beakta vid prövningen av om en aktör är ett erkänt organ av social karaktär. Bedömningsgrunderna kännetecknas i huvudsak av att ett visst mått av offentligrättslig kontroll ska förekomma. Sålunda kan beaktas om det finns en särskild förvaltningsrättslig, skatterättslig eller socialförsäkringsrättslig författning som är tillämplig. Vidare ska beaktas om den ifrågavarande verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra aktörer som bedriver likadan verksamhet som aktören i fråga har erhållit ett liknande erkännande och om kostnaden för den aktuella tjänsten till stor del finansieras av offentliga medel (Kügler p. 58 och Kingcrest p. 53). - Vid bedömningen av om bolaget kan anses ha karaktär av erkänt socialt organ kan konstateras följande. - Bolagets verksamhet avseende Familjeservice omfattas inte av kommunens socialtjänstansvar. Inte heller motsvarar den någon åtgärd som en kommun är skyldig att tillhandahålla enligt den vid tidpunkten för ansökan gällande skollagen (1985:1100) eller den fr.o.m. den 1 augusti 2010 gällande skollagen (2010:800); dock att kommunen enligt sistnämnda lag ska sträva efter att erbjuda omsorg för barn vars föräldrar har obekvämt arbetstid. Verksamheten utövas vidare utan godkännande från kommunen och den står varken under kommunal eller statlig tillsyn. Bolagets personal utför inte den aktuella barntillsynen i kraft av legitimation e.d. Tjänsten föregås inte av någon offentligrättslig individuell behovsprövning. Verksamheten är inte heller till någon del finansierad av offentliga medel. Sammanfattningsvis saknar verksamheten offentligrättsliga inslag. - Bolaget kan mot den bakgrunden och i enlighet med bedömningsgrunderna i målen Kingcrest och Kügler inte anses bedriva den omfrågade verksamheten i egenskap av ett sådant erkänt organ av social karaktär som avses i artikel 132.1 h i mervärdesskattedirektivet. - Bolaget har i ärendet gjort gällande att en beskattning av den aktuella verksamheten skulle innebära att principerna om likabehandling och skatteneutralitet åsidosätts. - Principen om skatteneutralitet utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende (C-357/07, TNT Post UK Ltd p. 37). - Vid bedömningen av om två tjänster är jämförbara med varandra, är det inte endast jämförbarheten av enskilda tjänster som är av betydelse utan även det sammanhang i vilket dessa tjänster utförs (TNT Post UK Ltd p. 38). - Barnomsorg som exempelvis tillhandahålls av en förskola som erhållit godkännande från kommunen står, i likhet med den barnomsorg som tillhandahålls av kommunen själv, under offentligrättslig reglering. På verksamheten ställs bl.a. vissa pedagogiska krav och den omfattas av kontroll och sanktioner. För barnomsorg som tillhandahålls av en sådan förskola gäller således genom den rättsliga regleringen andra villkor än dem som gäller för den nu aktuella Familjeservicen. Det sammanhang i vilket tjänsterna utförs får därmed anses skilja sig åt (jfr TNT Post UK Ltd p. 38, 39 och 45). - Med hänsyn härtill finner Skatterättsnämnden att en beskattning av det i ärendet aktuella tillhandahållandet inte kan anses innebära att principerna om likabehandling och skatteneutralitet åsidosätts. - Det nu anförda innebär att den omfrågade tjänsten inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § första stycket jämfört med 7 § ML.

Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med undanröjande av beskedet, skulle fastställa att bolagets tjänster avseende barnomsorg var undantagna från skatteplikt. Bolaget anförde bl.a. följande. De aktuella tjänsterna omfattas av undantaget från skatteplikt eftersom de är av sådan karaktär att de kvalificerar som barnomsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Denna bestämmelse kan inte med stöd av EU-rätten begränsas enbart vad avser privata aktörer. Enligt

mervärdesskattedirektivet har medlemsstaterna en möjlighet att peka ut vilka organ som ska anses utgöra organ av social karaktär och som därmed kan tillhandahålla från skatteplikt undantagen social omsorg. Någon bestämmelse med sådan innebörd har inte införts i ML. Att i strid med ordalydelsen, genom en EU-konform tolkning, ge den aktuella bestämmelsen en sådan innebörd är inte förenligt med legalitetsprincipen. - En beskattning av bolagets barnomsorg skulle vidare strida mot de EU-rättsliga principerna om likabehandling och skatteneutralitet då bolagets barnomsorg är jämförbar med kommunal barnomsorg i vissa former, t.ex. daghem och nattlig barnomsorg.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-09-13, Dexe, Jermsten, Ståhl, Stenman, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bolaget tillhandahåller tjänster i form av barntillsyn i hemmet när ordinarie barntillsyn inte är tillgänglig. Tjänsterna består i barnpassning, vård av sjukt barn, hämtning och avlämning av barn vid daghem, förskola, skola, fritidshem och fritidsaktiviteter samt hjälp med läxläsning m.m. Verksamheten bedrivs utan offentligrättslig behovsprövning eller annan inblandning av något offentligt organ. Bolagets avtalspart är en privatperson eller dennes arbetsgivare och tjänsterna bekostas inte till någon del av offentliga medel. Frågan i målet är om tjänsterna är undantagna från skatteplikt.

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 7 § offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Dessa bestämmelser ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Av intresse är främst direktivets artikel 132.1 h där det föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta tillhandahållande av tjänster och leverans 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.

I RÅ 1998 ref. 40 ansågs undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § första stycket ML tillämpligt på ett aktiebolags omsättning av tjänster avseende tillfällig tillsyn av barn i barnets hem. Efter det avgörandet har det emellertid kommit ny praxis från EU-domstolen där innebörden av direktivets motsvarande undantagsbestämmelse har preciserats. Det måste därför undersökas om denna praxis innebär att rättsläget när det gäller den mervärdesskatterättsliga behandlingen av barntillsynstjänster har förändrats.

Ett villkor för skattefrihet enligt direktivet är som nämnts att tjänsterna tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. Faktorer av relevans vid bedömningen av om en tjänstetillhandahållare är ett sådant annat erkänt organ är bl.a. om det finns någon tillämplig skatterättslig, förvaltningsrättslig eller socialförsäkringsrättslig reglering, om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra subjekt som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande och om kostnaderna för verksamheten till stor del bärs av det offentliga (mål C-141/00, Kugler, punkt 58 och C-498/03, Kingcrest, punkt 53).

Bedömningen måste vidare göras med beaktande av allmänna unionsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling. Liknande, och således konkurrerande, tjänster får inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende (Kugler, punkterna 30 och 56 och Kingcrest, punkt 54).

Bolagets verksamhet bedrivs på kommersiella villkor, finansieras inte till någon del av allmänna medel och saknar även i övrigt offentligrättsliga inslag. De tjänster som tillhandahålls är vidare i huvudsak av annan karaktär än de som tillhandahålls inom den offentligfinansierade, skattebefriade barnomsorgen. Bolaget kan därmed, även med beaktande av likabehandlingsprincipen, inte anses vara ett sådant erkänt organ som avses i artikel 132.1 h i direktivet och de tjänster som bolaget tillhandahåller omfattas således inte av direktivets undantag från skatteplikt.

I svensk lagstiftning finns ingen motsvarighet till direktivets bestämmelse om att tjänsterna måste tillhandahållas av ett erkänt organ för att vara skattefria. I syfte att uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet har dock i senare praxis krävts att en verksamhet, för att anses utgöra social omsorg i den mening som avses i 3 kap. 4 § första stycket och 7 § ML, ska ha någon form av anknytning till en offentligrättslig reglering (se t.ex. RÅ 2003 ref. 21 och HFD 2011 ref. 9). Som framgått saknas en sådan anknytning i detta fall. De tjänster som bolaget tillhandahåller omfattas således inte av undantaget från skatteplikt för social omsorg enligt dessa bestämmelser.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2012-08-22, föredragande Gulliksson, målnummer 5018-11

---

**Sökord:** EU-rätt, mervärdesskatt; Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt

**Litteratur:**

---