

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5018-11

meddelad i Stockholm den 13 september 2012

KLAGANDE

Livskomfort Assistansservice AB

Ombud: Ulrika Grefberg
Svalner Skatt & Transaktion KB
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 30 juni 2011 i ärende dnr 6-10/I

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

YRKANDEN M.M.

Livskomfort Assistansservice AB (bolaget) yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med undanröjande av Skatterättsnämnden förhandsbesked, fastställer att bolagets tjänster avseende barnomsorg är undantagna från skatteplikt. Bolaget anför bl.a. följande.

Dok.Id 124634

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

De aktuella tjänsterna omfattas av undantaget från skatteplikt eftersom de är av sådan karaktär att de kvalificerar som barnomsorg enligt 3 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Denna bestämmelse kan inte med stöd av EU-rätten begränsas enbart vad avser privata aktörer. Enligt mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG) 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 bestrider bifall till överklagandet.

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 offentlighetsrättsliga 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 offentlighetsrättsliga 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, Kügler, 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 mervärdesskattehanseende (Kügler, punkterna 30 och 56 och Kingcrest, punkt 54).

Mål nr
5018-11

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.

Nils Dexe

Henrik Jermsten

Kristina Ståhl

Olle Stenman

Erik Nymansson

Annica Gulliksson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-08-22