

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4973-08

meddelad i Stockholm den 15 februari 2011

## **KLAGANDE**

Göteborgs kommun  
404 82 Göteborg

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 3 juli 2008 i mål nr 705-07, se bilaga

## **SAKEN**

Ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med delvis bifall till överklagandet och ändring av underinstansernas avgöranden, att Göteborgs kommun har rätt till ersättning enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, LMK, i enlighet med vad som närmare anges i skälen för avgörandet.

Handlingarna i målet överlämnas till Skatteverket för vidare handläggning.

Dok.Id 101683

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Wallingatan 2

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

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

**YRKANDEN M.M.**

*Göteborgs kommun* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av kammarrättens dom och Skatteverkets beslut beviljar kommunen 440 233 kr som statsbidrag via kommunkontosystemet för mars månad 2005. Kommunen anför bl.a. följande.

Det torde ha varit uppenbart för lagstiftaren att det är ideella föreningar, stiftelser, samfund m.fl. som driver verksamheter som utgör social omsorg och att dessa därför ska omfattas av begreppet näringsidkare för att konkurrensneutralitet ska uppstå. Begreppet näringsidkare ska i detta sammanhang tolkas extensivt, vilket även blir konsekvensen om en tolkning sker enligt det sjätte mervärdesskatte-direktivet (77/388/EEG).

Organisationernas verksamhet bekostas med kommunala medel och är ett led i kommunens uppfyllande av sitt socialtjänstansvar. Det finns inget obligatoriskt krav på individuella biståndsbeslut för att verksamheten ska betraktas som social omsorg. Många av de hemlösa vill inte bli registrerade och här fyller de härbärgen som frivilligorganisationerna driver en mycket viktig social funktion. De utbetalningar som kommunen gjort utgör inte ett allmänt stöd till samhällsnyttiga föreningar. Tvärtom är det så att bidragen följs upp.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande.

Med näringsidkare torde mer allmänt avses affärsman, företagare, rörelseidkare – någon som bedriver en yrkesmässig verksamhet. Begreppet infördes i ersättningsbestämmelserna långt före Sveriges inträde i EG och bestämmelserna om ersättning bygger inte på EG-direktiv. Det är därför inte helt givet att begreppet i 7 § LMK ska tolkas med hänsyn till bestämmelserna i det sjätte mervärdesskatte-direktivet. Det förefaller med hänsyn till hur begreppet näringsidkare används i andra sammanhang som att det åtminstone bör finnas ett krav på att det bedrivs verksamhet där varor eller tjänster omsätts mot vederlag. Organisationer med verksamhet som helt finansieras genom bidrag skulle då inte anses som närings-

Mål nr  
4973-08

idkare. Begreppet leder dock i första hand tanken till någon som bedriver yrkesmässig verksamhet och på det sättet är en del av näringslivet. Även om ideella föreningar och stiftelser kan bedriva yrkesmässig verksamhet, bör föreningar som bedriver allmännyttig ideell verksamhet inte anses som näringsidkare enligt 7 § LMK.

Skatteverket har medgivit ersättning enligt 7 § LMK för bidrag, s.k. skolpeng, som en kommun ska lämna till friskolor enligt skollagen även om skolan bedrivs av en förening eller stiftelse. I sådana situationer avser betalningen en specifik tjänst som finns uppräknad i 7 § LMK. Den avser också en verksamhet som kommunen annars är skyldig att tillhandahålla. Verksamheten i en friskola utgör således ett tydligt alternativ till den verksamhet som bedrivs i kommunal regi. Detta ligger därför i linje med lagstiftningens syfte att skapa neutralitet mellan kommunens val att utföra verksamheten i egen regi eller att i stället ge bidrag till motsvarande verksamhet i privat regi. När det däremot är fråga om frivilliga bidrag för olika ideella verksamheter som mer har karaktären av allmänt stöd till intresseföreningar och organisationer bör rätt till ersättning inte föreligga. I sådana fall bör kravet på näringsidkare inte anses uppfyllt och det är också svårt att koppla bidraget till en specifik tjänst av det slag som finns angivet i 7 § LMK.

För att bestämmelsen i 7 § LMK ska få avsedd effekt måste bestämmelsen korrespondera med undantagen i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för de aktuella tjänsterna. Begreppet social omsorg har därför samma innebörd i 7 § LMK som i 3 kap. 4 och 7 §§ ML och i det sjätte mervärdesskattedirektivet. För att tillgodose direktivets krav på att tjänsten ska tillhandahållas av en erkänd välgörenhetsorganisation krävs att det görs en individuell behovsprövning. Någon sådan har inte gjorts i dessa fall.

Högsta förvaltningsdomstolen har inhämtat ett yttrande från *Sveriges kommuner och landsting*. I yttrandet anförs bl.a. följande. Uttrycket ”bidrag till näringsidkare” i 7 § LMK ska tolkas självständigt, sett i sitt sammanhang och utifrån bestämmelsens syfte och funktion. Bestämmelsen har av landets kommuner och landsting tolkats som att rätt till ersättning föreligger i samtliga fall av utbetal-

ningar till privata utförare av vård, skola och omsorg oavsett i vilken associationsform verksamheten bedrivs och oavsett finansieringsform. För utbetalningar till organisationer som utför verksamhet som i annat fall skulle ha behövt utföras av kommunen i egen regi har rätt till ersättning alltid ansetts föreligga då dessa bedömts vara näringsidkare i enlighet med lagstiftningens syfte och ändamål. Kravet att utbetalningen ska ha gjorts till näringsidkare har tolkats som att rätt till ersättning inte föreligger vid utbetalningar till enskilda, såsom t.ex. till privatpersoner och anställda, eller till ”rena intresseorganisationer” i de fall utbetalningen inte avser någon av organisationen bedriven verksamhet inom de i LMK angivna områdena.

### **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

#### *Lagbestämmelser och det allmänna syftet med regleringen*

Bestämmelser som ger kommuner och landsting rätt till ersättning för kostnader för viss mervärdesskatt har funnits sedan 1991. I målet ska bestämmelserna i LMK tillämpas (jfr numera lagen /2005:807/ om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting). Ersättningssystemet enligt LMK består av två delar.

När det gäller verksamhet som bedrivs i egen regi har kommuner och landsting enligt 5 § LMK rätt till ersättning för ingående mervärdesskatt enligt ML som inte får dras av enligt den lagen.

Ersättning lämnas vidare i vissa fall även för verksamhet som bedrivs av andra. Bestämmelser om detta finns i 7 § LMK. Där anges att kommuner och landsting har rätt till ersättning för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom bl.a. social omsorg. Rätt till ersättning föreligger också när kommunen eller landstinget lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom detta område.

Mål nr  
4973-08

Ersättningsbestämmelserna fanns ursprungligen i lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner. Enligt den lagen lämnades dock ersättning endast vid upphandling och bidragsgivning, dvs. i de situationer som regleras i 7 § LMK. För verksamhet som bedrevs i egen regi gällde i stället att kommuner och landsting hade rätt till avdrag för ingående skatt vid mervärdesbeskattningen även på områden som var undantagna från skatteplikt. När den avdragsrätten slopades 1995 utvidgades ersättningssystemet till att omfatta också verksamhet i egen regi, dvs. de situationer som regleras i 5 § LMK.

Bakgrunden till ersättningsbestämmelserna beskrivs i förarbetena till den ursprungliga lagen (prop. 1989/90:111 s. 128 f. och 319 f.). Där framgår att det rör sig om ett riktat statsbidrag till kommunerna enligt en konstruktion som är fristående från mervärdesskattesystemet. Det är således inte fråga om föreskrifter om skatt. Lagstiftningen tillkom för att inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning lösa de konkurrensproblem som uppkommer när en kommun väljer mellan att antingen utföra en viss verksamhet i egen regi eller att upphandla den från eller ge bidrag till en privat utförare. Vid egenregi förelåg som nämnts full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (sedermera ersatt av en rätt till ersättning för sådan skatt) medan privata utförare inte har rätt till avdrag när verksamheten är skattebefriad. Den ingående skatten blir därmed en kostnad i verksamheten. Genom att ersätta kommunerna för denna s.k. dolda mervärdesskatt ska bestämmelserna se till att upphandling och bidragsgivning inte missgynnas jämfört med egenregialternativet.

#### *Frågan i målet*

Kommunen har lämnat bidrag till olika hjälp- och intresseorganisationer och har ansökt om ersättning enligt 7 § LMK med hänvisning till att bidragen lämnats för att möjliggöra organisationernas frivilliga sociala arbete. Frågan i målet är om kommunen har rätt till den begärda ersättningen. För att så ska vara fallet krävs att de organisationer som tagit emot bidragen kan anses vara näringsidkare i den aktuella bestämmelsens mening och att bidragen avser verksamhet inom området social omsorg.

*Rekvisitet näringsidkare*

Skatteverket anser att de aktuella organisationerna inte är näringsidkare eftersom de bedriver allmännyttig ideell verksamhet som finansieras genom bidrag och bidragen inte lämnats som ersättning för specifika tjänster.

I lagstiftningen saknas en närmare definition av vad som avses med uttrycket näringsidkare. Av de ursprungliga förarbetena framgår att näringsidkare är avsett att omfatta alla som driver näringsverksamhet, och att uttrycket således innefattar även ideella föreningar, stiftelser, samfund m.m. (prop. 1989/90:111 s. 215).

Som framgått är syftet med 7 § LMK att upphandling och bidragsgivning inte ska missgynnas i förhållande till verksamhet som bedrivs i kommunens egen regi. Detta syfte gör sig lika starkt gällande oavsett om den privata utföraren bedriver verksamheten av affärsmässiga eller ideella skäl. Av betydelse är vidare att begreppet näringsidkare när det används i ML har tolkats så att det avser detsamma som begreppet skattskyldig person i det sjätte mervärdesskattedirektivet (se RÅ 2007 ref. 57). För att vara skattskyldig person enligt direktivet krävs inte att verksamheten bedrivs i vinstsyfte (se artikel 4.1 i det sjätte direktivet, jfr numera bestämmelserna om beskattningsbar person i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet /2006/112/EG/).

Även om uttrycket näringsidkare när det används i andra sammanhang i regel tar sikte på någon som bedriver regelrätt affärsverksamhet saknas mot denna bakgrund anledning att här begränsa innebörden av uttrycket på detta sätt. Med näringsidkare bör därmed förstås även frivilligorganisationer som bedriver verksamheten ideellt. Med hänsyn till syftet med bestämmelsen bör även sådana organisationer som är helt bidragsfinansierade, och som därmed inte är skattskyldiga för mervärdesskatt eftersom de inte företar några utgående transaktioner, anses som näringsidkare i bestämmelsens mening. Något krav på att bidragen ska lämnas som ersättning för specifika tjänster kan inte utläsas av bestämmelsen.

Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att den omständigheten att de aktuella organisationerna bedriver ideell verksamhet som finansieras genom allmänna bidrag till verksamheten inte hindrar att de betraktas som näringsidkare i den mening som avses i 7 § LMK.

*Rekvisitet social omsorg*

Ersättning enligt 7 § LMK ska som nämnts kompensera för den högre kostnad för tjänsten som uppstår därför att avdrag för ingående mervärdesskatt inte medges när den verksamhet som bidragsmottagaren bedriver är undantagen från skatteplikt. Ersättningen har begränsats till att avse verksamhet inom vissa uppräknade områden, bl.a. social omsorg. För att uppnå syftet med bestämmelsen måste med social omsorg avses detsamma som i ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt för social omsorg (jfr även prop. 1989/90:111 s. 215).

Social omsorg definieras i 3 kap. 7 § ML som offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Denna bestämmelse ska tolkas mot bakgrund av artikel 13 A.1 g i det sjätte direktivet (jfr numera artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet). Enligt artikel 13 A.1 g ska tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga, undantas från skatteplikt.

Av EU-domstolens praxis framgår att bedömningen av om en organisation är erkänd som välgörenhetsorganisation inte behöver vara särskilt restriktiv (se mål C-498/03, Kingcrest, punkt 32). Faktorer av relevans vid bedömningen 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 offent-

Mål nr  
4973-08

liga (mål C-141/00, Kügler, punkt 58 och C-498/03, Kingcrest, punkt 53). I svensk praxis har kravet tolkats så att den bedrivna verksamheten ska ha någon form av anknytning till en offentligrättslig reglering och att förekomsten av individuell behovsprövning är ett betydelsefullt moment vid bedömningen (se t.ex. RÅ 2003 ref. 21 och RÅ 2006 not. 93).

Skatteverkets uppfattning är att de verksamheter som organisationerna bedriver inte är social omsorg eftersom det saknas individuella biståndsbeslut.

Som framgått är förekomsten av individuell behovsprövning en viktig omständighet att beakta vid bedömningen. Den kan dock enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte ensam vara utslagsgivande. De verksamheter som är aktuella i målet är ostridigt av allmännyttig karaktär och omfattas till stora delar av kommunens socialtjänstansvar. Genom de bidrag som kommunen lämnar finansieras verksamheterna vidare åtminstone delvis av offentliga medel. Av utredningen i målet framgår inte hur stor del av verksamheterna som är offentligfinansierad. Kommunen har dock obesträtt uppgett att organisationerna är helt beroende av de kommunala bidragen vilket måste innebära att dessa utgör en betydande del av finansieringen.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att den omständigheten att individuella biståndsbeslut saknas i sig inte hindrar att det kan vara fråga om social omsorg i de aktuella bestämmelsernas mening.

Av de beskrivningar av bidragsmottagarnas verksamheter som kommunen har lämnat i målet framgår dock att vissa delar av verksamheterna till sin karaktär inte är social omsorgsverksamhet utan informations-spridning, opinionsbildning, anordnande av kurser etc. Till den del bidragen lämnats för att finansiera dessa slags verksamheter finns därmed inte någon rätt till ersättning enligt 7 § LMK.



## *Slutsatser*

Kommunen har rätt till ersättning för bidrag som lämnats till ideella hjälp- och intresseorganisationer för sådan verksamhet som enligt vad som utvecklats ovan utgör social omsorgsverksamhet. Bidrag som lämnats till annat slags verksamhet är däremot inte ersättningsgrundande.

Det bör ankomma på Skatteverket att med detta som utgångspunkt fastställa hur stor del av de lämnade bidragen som ger rätt till ersättning.

Marianne Eliason

Peter Kindlund

Margit Knutsson

Henrik Jermsten

Kristina Ståhl

Axel Hanson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2010-12-15