

Not 38

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 juni 2024 följande dom (mål nr 7768-23).

Bakgrund

1. Tillhandahållanden av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktiga. Vissa tjänster undantas dock från skatteplikt, bl.a. tillhandahållande av tjänster som utgör social omsorg. Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för bl.a. äldreomsorg, stöd eller service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg.

2. Omsorg i Bjuv AB är helägt av Bjuvs kommun och tillhandahåller kommunen vissa omsorgstjänster. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tjänsterna som bolaget enligt avtal tillhandahåller kommunen omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg. Av ansökan framgår följande.

3. Bolagets syfte är att fullgöra kommunens uppgifter inom områdena hälso- och sjukvård, äldreomsorg samt stöd och service till vissa funktionshindrade, till den del detta inte innefattar myndighetsutövning. Enligt bolagsordningen ska bolaget huvudsakligen tillhandahålla sin verksamhet till Bjuvs kommun. Kommunen beslutar om bistånd ska beviljas och tillhandahåller tjänsterna till brukarna, vilka betalar kommunen för tjänsterna. I avtalet mellan kommunen och bolaget regleras ersättningen som kommunen betalar till bolaget för utförda tjänster. Bolagets syfte är inte att gå med vinst men bolaget ska få kostnadstäckning för sin verksamhet.

4. Bolaget ansvarar självständigt för bl.a. arbetsledning, schemaläggning, planering, arbetsmiljö, rutiner, arbetssätt, personalrekrytering och kompetensutveckling. Kommunen står för kostnaderna avseende investeringar såsom sängar och möbler, verksamhetssystem och utrymmen där enskilda brukare vistas. Bolaget står för verksamhetens övriga kostnader såsom kostnader för personal, förbrukningsmaterial, fordon, sjukvård och tolktjänster. Lokaler som används i verksamheten hyr bolaget av kommunen, t.ex. kontorslokaler och personalutrymmen. Bolaget använder sig av vissa tjänster inom ekonomi-, IT- och HR-stöd som kommunen tillhandahåller mot en avgift.

5. Bolaget ville, såvitt nu är i fråga, veta om de tjänster avseende äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade samt hälso- och sjukvård som bolaget tillhandahåller kommunen omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg.

6. Skatterättsnämnden fann att bolagets omfrågade tillhandahållanden till kommunen av tjänster som utförs enligt socialtjänstlagen (2001:453), hälso- och sjukvårdslagen (2017:30) och lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg. Skatterättsnämnden bedömde att bolagets fullgörande av uppgifterna sker inom en egen organisation och att bolagets tillhandahållande inte kan anses begränsat till personaluthyrning samt att tjänsterna är av social karaktär.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att bolagets tillhandahållande av tjänster till kommunen ska anses utgöra sådan uthyrning av omsorgspersonal som inte omfattas av undantaget från skatteplikt.

8. *Omsorg i Bjuv AB* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet*Rättslig reglering m.m.*

9. Enligt 10 kap. 14 § mervärdesskattelagen (2023:200) undantas tillhandahållanden av social omsorg från skatteplikt. Undantaget omfattar även tillhandahållanden av andra tjänster av den som tillhandahåller omsorgen, om tillhandahållandet görs som ett led i omsorgen. Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd eller service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

10. Giltighetstiden för det meddelade förhandsbeskedet avser delvis tid då mervärdesskattelagen (1994:200) fortfarande gällde. Bestämmelser motsvarande 10 kap. 14 § i 2023 års lag finns i 3 kap. 4 och 7 §§ i 1994 års lag.

11. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om undantag från skatteplikt för social omsorg motsvaras av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikeln ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta tillhandahållanden av tjänster 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Högsta förvaltningsdomstolen, som noterar att Skatteverkets överklagande bara avser den del av förhandsbeskedet som avser tillhandahållande av tjänster som Skatterättsnämnden bedömt är undantagna från mervärdesskatteplikt, konstaterar att mervärdesskattelagens undantag för omsättning av tjänster som utgör social omsorg ska tolkas mot bakgrund av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet jämte relevant praxis från EU-domstolen.

13. Högsta förvaltningsdomstolen har – utifrån EU-domstolens praxis – i ett tidigare avgörande dragit vissa slutsatser när det gäller bedömningen av om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sådan sjukvård som är undantagen från mervärdesskatt (HFD 2020 ref. 5). De slutsatser som därvid dragits får anses tillämpliga även när det ska avgöras om ett tillhandahållande avser uthyrning av personal eller sådan social omsorg som avses i undantaget i 10 kap. 14 § mervärdesskattelagen.

14. I förevarande fall har kommunen genom avtalet överlåtit till bolaget att självständigt tillhandahålla sådana omsorgstjänster som kommunen ansvarar för enligt offentligrättsliga regelverk, till den del dessa inte innefattar myndighetsutövning. Det är bolaget som inom ramen för en egen organisation leder arbetet och bestämmer hur verksamheten ska bedrivas. Dessa omständigheter leder enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening till slutsatsen att bolagets verksamhet i förhållande till kommunen inte kan anses vara begränsad till att avse personaluthyrning.

15. I likhet med Skatterättsnämnden finner Högsta förvaltningsdomstolen att övriga omständigheter som tar sikte på förhållandet mellan kommunen och bolaget, såsom att kommunen beslutar om bistånd ska utgå eller inte samt att bolaget köper vissa tjänster från kommunen, inte medför annan bedömning.

16. Vad gäller frågan om de nu aktuella tjänsterna är av sådan karaktär att de omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden av social omsorg har det inte framkommit skäl att göra en annan bedömning än den som Skatterättsnämnden gjort. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas i den del det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Classon, Baran, Jönsson och Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Emelie Liljeberg.

Skatterättsnämnden (2023-11-17, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored, Olsson, Pettersson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Omsorg i Bjuv AB:s omfrågade tillhandahållanden till Bjuvs kommun av tjänster som utförs enligt socialtjänstlagen (2001:453), hälso- och sjukvårdslagen (2017:30) och lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade omfattas av undantag från skatteplikt för social omsorg.

Bolagets tillhandahållanden av servicetjänster enligt 2 kap. 7 § lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter omfattas inte av undantag från skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Personaluthyrning

Av underlaget till ansökan framgår att kommunen har överlämnat till bolaget att fullgöra kommunens uppgifter inom vård- och omsorgsverksamheten, med undantag för de uppgifter som innebär myndighetsutövning. Enligt Skatterättsnämndens bedömning är det tydligt att bolagets fullgörande av dessa uppgifter sker inom en egen organisation. Bolaget ansvarar således för det faktiska utförandet av uppgifterna och förfogar över de resurser som krävs. Bolagets tillhandahållande kan därmed inte anses begränsat till personaluthyrning. Det förhållandet att bolaget köper in vissa resurser från kommunen föranleder inte någon annan bedömning (jfr HFD 2021 ref. 29). Inte heller att kommunen beslutar om vilka brukare som ska få del av tjänsterna och att kommunen förfogar över de utrymmen där brukare vistas.

Social omsorg

Det kan konstateras att en stor del av bolagets tjänster utförs enligt socialtjänstlagen, hälso- och sjukvårdslagen och lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade. Vidare kan konstateras att verksamheten står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg. Dessa tjänster får därmed anses ha sådan social karaktär att de omfattas av undantaget från skatteplikt.

De servicetjänster som Bolaget tillhandahåller med stöd av 2 kap. 7 § lagen om vissa kommunala befogenheter är emellertid sådana tjänster som tillhandahålls utan föregående individuell behovsprövning – avsedda att förebygga skador, olycksfall eller ohälsa – och som inte utgör personlig omvårdnad. Sådana tjänster kan därför inte anses ha sådan social karaktär att de omfattas av undantaget från skatteplikt.