

Ref 53

Ett bolags tillhandahållande av tjänster som god man och förvaltare som utförs av bolagets anställda har ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt för tjänster som utgör social omsorg. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 132.1 g mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 december 2022 följande dom (mål nr 1232-22).

Bakgrund

1. Omsättning av tjänster som utgör social omsorg är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt. Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

2. Om någon på grund av sjukdom, psykisk störning, försvagat hälsotillstånd eller liknande förhållanden behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person kan allmän domstol eller överförmyndaren enligt 11 kap. 4 § föräldrabalken förordna god man. Om personen i fråga dessutom är ur stånd att vårda sig eller sin egendom, kan rätten eller överförmyndaren enligt 7 § i stället förordna förvaltare. Överförmyndaren utövar tillsyn över gode mäns och förvaltares verksamhet och fattar beslut om deras arvode.

3. Optio AB beskriver sig som en privat förvaltarenhet med anställda som åtar sig uppdrag som god man eller förvaltare. Bolaget startades för att avhjälpa bristen på gode män och förvaltare i svårare och mer komplexa uppdrag där lekmän inte vill åta sig uppdragen. Bolaget fakturerar huvudmannen eller kommunen det arvode och eventuell kostnadsersättning som överförmyndaren beslutat om. Betalning sker till bolaget som betalar löner, arbetsgivaravgifter, övriga skatter, pensioner och omkostnader för att utföra uppdraget.

4. Bolaget utför även liknande tjänster utan förordnande av domstol eller överförmyndaren. Ofta rör det sig om personer som inte vill ha god man och som inte är aktuella för förvaltarskap, men som är i behov av att någon sköter deras ekonomiska och rättsliga angelägenheter på liknande sätt som en god man.

5. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få reda på om dess tillhandahållande av tjänster som god man eller förvaltare omfattas av undantag från skatteplikt.

6. Skatterättsnämnden ansåg att en god mans eller en förvaltares stöd till en person som behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person utgör tjänster som har anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete. Sammanfattningsvis fann nämnden att bolagets tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

8. *Optio AB* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked så att tillhandahållandet inte undantas från skatteplikt. För det fall att tillhandahållandet ska omfattas av undantaget yrkar bolaget att beslutet ska gälla tidigast från dagen för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om ett aktiebolags tillhandahållande av tjänster som god man och förvaltare enligt 11 kap. 4 och 7 §§ föräldrabalken som utförs av bolagets anställda omfattas av undantaget från skatteplikt för tjänster som utgör social omsorg.

Rättslig reglering m.m.

10. Enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller 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.

11. Enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) 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. Mervärdesskattelagens undantag för omsättning av tjänster som utgör social omsorg ska tolkas mot bakgrund av artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

13. Undantaget i direktivet är tillämpligt på tjänster som har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. För att undantaget från skatteplikt ska kunna tillämpas ska båda kraven vara uppfyllda (EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, punkterna 58 och 72).

14. När det gäller det första kravet instämmer Högsta förvaltningsdomstolen i Skatterättsnämndens bedömning att den tjänst som en god man eller förvaltare enligt 11 kap. 4 och 7 §§ föräldrabalken tillhandahåller har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete (jfr EQ, punkt 65).

15. Vad gäller det andra kravet – att tjänsten ska tillhandahållas av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär – kan först konstateras att eftersom Optio inte är ett offentligrättsligt organ blir undantaget tillämpligt bara om bolaget uppfyller kravet på att vara ett nationellt erkänt organ av social karaktär. Det finns inte några närmare regler eller villkor för ett sådant erkännande utan det ankommer på de nationella myndigheterna att, med beaktande av ett antal omständigheter, erkänna sådana organ. Det finns således ett visst utrymme för en skönsmässig bedömning (Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkterna 32 och 34 och EQ, punkt 69).

16. Bedömningen av om ett organ är ett erkänt organ av social karaktär behöver inte vara särskilt restriktiv (jfr Kingscrest Associates och Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 32). De omständigheter som enligt EU-domstolens praxis är av betydelse vid bedömningen är om det finns specifika bestämmelser, oavsett om de är nationella eller regionala, om de finns i lag eller är av administrativ karaktär eller om de är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare beaktas det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, om andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande samt om kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukförsäkring eller av andra socialförsäkringsorgan (Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 44 och EQ, punkt 70). Även den omständigheten att verksamheten, till någon del, finansieras med allmänna medel har tillmätts betydelse (EQ, punkterna 84 och 85 samt RÅ 2009 ref. 95 och RÅ 2010 ref. 94).

17. Av betydelse vid bedömningen är också om organet underställs villkor och kontroller från behöriga myndigheters sida i form av registrering, inspektioner och normer avseende såväl inrättningarna som de styrande personernas kvalifikationer samt om ersättningen för transaktionerna fastställs under överinseende av rättsliga myndigheter (Kingscrest Associates och Montecello, punkt 57 och EQ, punkt 84).

18. Begreppet organ av social karaktär är enligt EU-domstolen tillräckligt vitt för att även inbegripa privata enheter som bedriver verksamhet i vinstsyfte (EQ, punkt 73). Även om medlemsstaterna åtnjuter en viss frihet när det gäller vilka organ som ska erkännas som organ av social karaktär så behöver medlemsstaten, när det gäller tjänster som tillhandahålls av privata företag som drivs i vinstsyfte, också beakta företagets övergripande syfte liksom hur stabilt dess sociala engagemang är (Kommissionen mot Frankrike, C-492/08, EU:C:2010:348, punkterna 43–45 och *Ordre des barreaux* m.fl., C-543/14, EU:C:2016:605, punkterna 61–63). En medlemsstat kan i princip kräva att den beskattningsbara personen helt eller delvis ska stödjas av de lagstadgade organen för social trygghet i minst två tredjedelar av fallen för att en tjänsteleverantör ska kunna erkännas ha social karaktär (EQ, punkt 85).

19. Slutligen innebär principen om skatteneutralitet att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende varav följer att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet inte är avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag från skatteplikt (Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30).

20. Frågan är om Optio kan anses utgöra ett organ av social karaktär i mervärdesskattehänseende.

21. Bestämmelserna om god man och förvaltare finns i 11 och 12 kap. föräldrabalken. Ett uppdrag som god man eller förvaltare är av personligt slag i det att bara fysiska personer får förordnas. Ett beslut att anordna godmanskap av det slag som är aktuellt i detta mål eller förvaltarskap fattas av allmän domstol som i samband därmed förordnar en god man respektive en förvaltare. Vid byte av god man eller förvaltare är det överförmyndaren som meddelar förordnandet. Arvodet är knutet till den gode mannens eller förvaltarens uppdrag och fastställs av överförmyndaren efter att uppdraget redovisats av den förordnade. Om den enskilde inte har ekonomiska möjligheter att stå för kostnaden träder det allmänna in.

22. Optios anställda åtar sig uppdrag som god man och förvaltare enligt 11 kap. 4 och 7 §§ föräldrabalken men också uppdrag av liknande karaktär utan inblandning av allmän domstol eller överförmyndare. Dessa uppdrag har inte närmare beskrivits beträffande vare sig innehåll eller omfattning. Annat har dock inte framkommit än att förordnandena som meddelas av allmän domstol och överförmyndare är av sådan omfattning att Optios sociala

engagemang får anses vara tillräckligt stabilt för att bolaget ska anses utgöra ett organ av social karaktär. Även det andra kravet i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet är därmed uppfyllt.

23. Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att Optios tillhandahållande av tjänster som god man och förvaltare som utförs av bolagets anställda omfattas av undantaget från skatteplikt. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

24. Bolaget har vid denna utgång yrkat att förhandsbeskedet ska gälla tidigast från dagen för detta avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen bedömer dock att det inte finns skäl att ändra giltighetstiden för förhandsbeskedet och bolagets yrkande ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Optio AB:s yrkande om att förhandsbeskedet ska gälla tidigast från dagen för detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Jessica Olofsson.

Skatterättsnämnden (2022-02-16, *Harmsen Hogendoorn, ordförande [skiljaktig], Pettersson, Bohlin, Fries, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Optio AB:s tillhandahållande av uppdrag som god man eller förvaltare omfattas av undantag från skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolagets anställda förordnas som god man eller förvaltare av allmän domstol eller överförmyndare. En god man eller förvaltare kan förordnas om någon på grund av sjukdom, psykisk störning, försvagat hälsotillstånd eller liknande förhållande behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person (11 kap. 4 och 7 §§ föräldrabalken).

Som framgår ovan ska mervärdesskattelagen tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens avgöranden. Av artikel 132.1 g följer att bestämmelsen är tillämplig på tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor som dels har "nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete", dels tillhandahålls av "offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär". Detta första villkor ska tolkas mot bakgrund av artikel 134 a i direktivet enligt vilken det krävs att

leveransen av varor eller tillhandahållandena av tjänster är absolut nödvändiga för att transaktionerna avseende hjälparbete eller socialt trygghetsarbete ska kunna utföras (EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 58–59).

EU-domstolen har i ovan nämnda mål funnit att tjänster till förmån för myndiga personer som enligt lag har nedsatt rättshandlingsförmåga och som är avsedda att skydda dessa personer vid utförandet av civilrättsliga handlingar omfattas av begreppet nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete (EQ, punkt 65).

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att en god mans eller en förvaltares stöd till en person som behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person utgör tjänster som har anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete.

Därutöver har EU-domstolen uttalat att vid bedömningen av vilka andra organ, dvs. som inte är offentligrättsliga organ, men som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär ska flera omständigheter beaktas. Exempel på sådana omständigheter är bl.a. förekomsten av specifika bestämmelser oavsett om dessa är nationella eller regionala, lagfästa eller av administrativ karaktär, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga, det allmännyttiga inslaget i den beskattningsbara personens verksamhet, att andra med likadan verksamhet fått ett sådant erkännande samt att kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan. Andra faktorer som ska beaktas är om tillhandahållaren kan ingripa först efter att behörig rättslig myndighet har fattat ett uttryckligt beslut om att utse de personer som ska ansvara för tillhandahållandet av tjänsterna samt utövar tillsyn över uppdragen. Det är även relevant att ersättningen fastställs under överseende av denna rättsliga myndighet och att den kan betalas av staten om omsorgstagaren saknar tillräckliga medel (EQ, punkt 70, 83 och 84).

I svensk praxis har förutsättningarna för undantag från skatteplikt 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). Av betydelse för bedömningen är också att verksamheten finansieras, åtminstone till någon del, med offentliga medel (se t.ex. RÅ 2009 ref. 95, RÅ 2010 ref. 94 och HFD 2011 ref. 9).

De förordnade gode männen och förvaltarna i aktuell ansökan är anställda i bolaget. Det har inte ansetts utgöra hinder att förordna en person som är anställd i ett bolag till god man eller förvaltare även om dessa är personligt ansvariga för uppdragen (jfr Svea Hovrätt, mål nr ÖÅ 9977-18).

Det är dock bolaget som är den beskattningsbara person som i mervärdesskattehänseende tillhandahåller tjänsterna till huvudmannen (omsorgstagaren). Bolaget fakturerar huvudmannen eller kommunen för det arvode som de gode männen och förvaltarna erhåller för sina uppdrag. Arvodet betalas in till bolaget som sedan betalar löner, arbetsgivaravgifter, övriga skatter, pensioner, omkostnader för att utföra uppdraget m.m. Mottagaren av arvodet anvisar att utbetalning av arvodet kan ske med befriande verkan till bolaget (jfr NJA 2001 s. 872 samt Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål nr ÖÅ 460-17).

Fråga uppkommer då om bolaget kan anses vara ett erkänt organ när det är de gode männen samt förvaltarna och inte bolaget som förordnats de arvoderade uppdragen.

Villkoren eller formerna för erkännandet av icke offentligrättsliga organ som organ av social karaktär preciseras inte i artikel 132.1 g i direktivet. Det ankommer i princip på varje medlemsstat att fastställa bestämmelser för när erkännande kan ges till sådana organ varvid medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning (EQ, punkt 69). EU-domstolen har uttalat att det inte är uteslutet att en advokat som av en rättslig myndighet anförtrots att tillhandahålla sociala tjänster kan betraktas som ett organ av social karaktär, med avseende på det företag som denne bedriver och inom ramen för de nämnda tjänsterna (EQ, punkt 83 och 88).

De gode männen och förvaltarna förordnas av allmän domstol eller överförmyndaren. Det finns därmed anknytning till offentligrättslig reglering, en individuell behovsprövning och omsorgen finansieras av offentliga medel om huvudmannen saknar medel. Det finns således ett stort inslag av tillsyn och kontroll från det allmänna. Bolagets tillhandahållanden konkurrerar inte heller med andra förordnade gode män och förvaltare eftersom dessas tillhandahållande också omfattas av undantag från skatteplikt. Eftersom de gode männen och förvaltarna utför uppdragen inom ramen för sin anställning i bolaget kan, enligt Skatterättsnämndens mening, även bolaget anses vara ett erkänt organ avseende de omfrågade uppdragen.

Bolagets tillhandahållande omfattas således av undantag från skatteplikt.

Harmsen Hogendoorn var skiljaktig och anförde:

För att det omfrågade tillhandahållandet ska kunna omfattas av undantag från skatteplikt måste det vara fråga om social omsorg eller, med direktivets uttryckssätt, tillhandahållande av tjänster och leveranser med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. Därtill kommer bl.a. att det grundläggande syftet med transaktionerna inte får vara att organet ska vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

I likhet med majoriteten anser jag att en god mans eller en förvaltares stöd till en person som behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person, utgör tjänster som har anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete och därmed typiskt sett är av den karaktären att de kan utgöra social omsorg (EQ, punkt 65).

När det gäller övriga kriterier för att undantag från skatteplikt ska kunna komma i fråga gör jag emellertid följande bedömning.

De personer som förordnas som gode män eller förvaltare är anställda i bolaget och utför uppdragen inom ramen för ett anställningsförhållande samt får ersättning av bolaget för sitt arbete i form av lön m.m. De kan därför inte anses agera i egenskap av beskattningsbara personer (jfr 4 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet). Något undantag från skatteplikt aktualiseras därför inte med mindre än att bolaget, som fakturerar för de anställdas uppdrag, kan anses

ha utfört uppdragen i egenskap av erkänt organ av social karaktär och att uppdragen inte utförs i konkurrens med beskattningsbara personer som måste betala mervärdesskatt.

Även om medlemsstaterna åtnjuter viss frihet när det gäller vilka organ som ska erkännas ha social karaktär, kan det av EU-domstolens domar rörande tjänster som tillhandahålls rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem utläsas att direktivet innehåller vissa begränsningar med avseende på vilka organ som kan anses ha social karaktär (jfr C-492/08, Kommissionen mot Frankrike, punkt 43–46 och C-543/14, *Ordre des barreaux*, punkt 63–65). I det förstnämnda målet uttalar domstolen att en medlemsstat inte kan tillämpa en reducerad mervärdesskattesats (Bilaga III, punkt 15 i direktivet) på tjänster som tillhandahålls av privata företag som drivs i vinstsyfte endast på grundval av tjänsternas karaktär utan att bland annat beakta dessa företags övergripande syften och hur stabilt deras sociala engagemang är. I annat fall skulle unionslagstiftarens önskan att begränsa möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats till de tjänster som tillhandahålls av organ som lever upp till det dubbla kravet – att organen ska ha social karaktär och vara engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete – undergrävas, om en medlemsstat fritt kunde kvalificera privata företag som drivs i vinstsyfte som sådana organ som avses i punkt 15 endast av det skälet att dessa företag även tillhandahåller tjänster av social karaktär. Mot denna bakgrund fann domstolen att den yrkesgrupp advokater och jurister tillhör inte generellt kan anses ha social karaktär. I det senare målet fann domstolen att denna praxis i tillämpliga delar kunde överföras till det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 g i direktivet och fann att de tjänster som advokater tillhandahåller inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem inte skulle omfattas av undantag från skatteplikt.

Även om yrkesgruppen advokater inte generellt kan anses ha social karaktär, är det inte uteslutet att en advokat som i ett konkret fall tillhandahåller tjänster med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete uppvisar ett stabilt socialt engagemang och som, utifrån de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om hans företag är av social karaktär, skiljer sig från andra fysiska eller juridiska personer som tillhandahåller sådana tjänster endast såtillvida att personen i fråga är medlem av advokatsamfundet (EQ, punkt 79).

Det är inte bolaget som förordnas som god man / förvaltare och det är inte bolagets verksamhet som omfattas av vare sig offentligrättslig reglering eller tillsyn, även om ersättningen för de förordnade personernas uppdrag uppbärs av bolaget och fastställs under överinseende av den rättsliga myndighet som utövar tillsyn över uppdragen. Mot bakgrund av EU-domstolens praxis räcker detta enligt min mening inte för att bolaget ska kunna betraktas som ett organ av social karaktär.

Därtill kommer att det inte framgår annat än att bolaget är ett vinstdrivande företag. Det kan därför inte uteslutas att bolagets tillhandahållanden kan komma att konkurrera med andra beskattningsbara personer som är skyldiga att belägga sina tillhandahållanden med mervärdesskatt.

Enligt min uppfattning kan de omfrågade tillhandahållandena således inte undantas från skatteplikt.