

**Not 36**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 juli 2020 följande beslut (mål nr 936-20).

**Bakgrund**

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.

2. P.B. är psykolog och bedriver sin verksamhet som enskild firma. Han tillhandahåller skolpsykologtjänster till olika fristående skolor genom att skolorna lägger ut skolpsykologuppdraget på entreprenad till honom. Han ansökte om förhandsbesked för att få veta om hans samlade tillhandahållande av skolpsykologtjänster omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård eller om det ska ses som skattepliktig uthyrning av personal.

3. Till ansökan fogades ett exempelavtal i vilket angavs att P.B:s tillhandahållande utgörs av skolpsykologtjänster inom ramen för elevhälsan enligt skollagen. I avtalet angavs också att han även erbjuder vissa psykologutredningar.

4. I yttrande till Skatterättsnämnden uppgav P.B. bl.a. att den psykologtjänst som skolan enligt skollagen ska tillhandahålla eleverna inte utgör hälso- och sjukvård utan är att betrakta som konsultativt arbete för att stötta elevhälsan. Hans uppfattning var emellertid att hans medicinska verksamhet i sin helhet omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård eftersom han innehar psykologlegitimation.

5. Skatterättsnämnden fann att P.B:s tillhandahållande, i den mån det avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling, omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

**Yrkanden m.m.**

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att P.B:s tillhandahållande inte omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård utan utgör skattepliktig personaluthyrning.

7. *P.B.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet**

8. P.B:s tillhandahållanden av psykologtjänster till fristående skolor består av flera deltjänster. För att besvara frågan om hur hans tillhandahållanden ska behandlas skattemässigt är det nödvändigt att först pröva om de deltjänster som ingår i ett sådant uppdrag mervärdesskatteettsligt är att betrakta som ett eller flera tillhandahållanden. För det fall det är fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande avgörs skatteplikten av huruvida det i tillhandahållandet ingår en eller flera delar som anses vara huvudsakliga i förhållande till övriga delar eller om delarna anses vara likvärdiga. Det krävs således kännedom om vilka deltjänster som ingår i tillhandahållandet.

9. P.B. har i sin ansökan presenterat uppgifter som är såväl oklara som delvis motstridiga. Det är inte med ledning av dessa uppgifter möjligt att

klarlägga vilka deltjänster som i sig kan utgöra sjukvård i mervärdesskatterättslig mening eller hur det samlade tillhandahållandet ska bedömas.

10. På fråga av Skatterättsnämnden huruvida nämnden kunde utgå från att samtliga tjänster som omfattades av den ställda frågan ”i och för sig utgör sådan sjukvård som kan omfattas av undantag från skatteplikt” svarade P.B. att samtliga tjänster som ingår i skolpsykologtjänsten omfattas av undantag från skatteplikt då den tillhandahålls av psykolog med särskild legitimation att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar. Han har emellertid även uppgett att delar av hans tillhandahållande som ingår i elevhälsan inte utgör sjukvård utan är att betrakta som konsultativt arbete för att stötta elevhälsan.

11. Skatterättsnämnden har begränsat sin prövning till de deltjänster i P.B:s tillhandahållande som i sig kan anses utgöra sjukvårdande behandling, dock utan att precisera vilka delar som avses. Det är därmed, oavsett svaret på den fråga som nämnden har prövat, oklart hur det samlade tillhandahållandet ska bedömas. Det lämnade förhandsbeskedet får därför antas vara av ringa betydelse för P.B. Ansökningen borde därför ha avvisats (jfr HFD 2016 not. 13).

12. Förhandsbeskedet ska således undanröjas och ansökningen avvisas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Bull* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

---

*Skatterättsnämnden* (2020-01-27, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored (skiljaktig), Fries, Olsson och Tunudd (skiljaktig)*):

#### *Förhandsbesked*

I den mån P.B:s (Sökandens) tillhandahållande avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling omfattas det av undantag från skatteplikt.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

[text här utelämnad]

Av Socialstyrelsens och Skolverkets tredje upplaga av *Vägledning för elevhälsan* framgår följande.

Huruvida en skolpsykologs utredning av och insatser för en elev är hälso- och sjukvård eller inte beror på dess karaktär. Om skolpsykologen gör en individuell utredning av elevens psykiska hälsa i en patient- och behandlarrelation är verksamheten hälso- och sjukvård. En sådan utredning kan bland annat ha sin grund i att det pedagogiska arbetet inte fungerar. Om utredningen och insatserna istället är av mer generell karaktär och främst är knutna till den pedagogiska miljön är det emellertid inte hälso- och sjukvård. En skolpsykolog som uttalar sig om barnets

behov utifrån generella bedömningar av barn i allmänhet och pedagogisk kunskap på ett generellt plan utför inte hälso- och sjukvård (s. 25).

[text här utelämnad]

Enligt förutsättningarna i detta ärende får Sökanden i uppdrag att tillhandahålla skolpsykologtjänster till fristående skolor. Till den del de fristående skolorna har lagt ut elevhälsan på entreprenad är de inte längre vårdgivare utan endast Sökanden. Sökanden bedriver sin verksamhet självständigt vid egen mottagning och med eget material och kan därför inte anses ingå i skolornas organisation.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär detta att Sökandens tillhandahållande till de fristående skolorna sker inom ramen för en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att skolpsykologtjänsterna ges i egen regi. I den mån hans tillhandahållanden avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling omfattas de därmed av undantag från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

*Tunudd* var skiljaktig och anförde:

Sökanden vill få svar på frågan om dennes tillhandahållande av psykologtjänster till fristående skolor inom ramen för elevhälsan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen.

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Enligt min uppfattning framgår det inte tydligt av ansökan vilka olika tjänster sökanden tillhandahåller till skolorna och tjänsterna beskrivs inte heller på ett sådant sätt att tjänsternas skattepliktiga natur kan bedömas. För att förutsättningar för att lämna förhandsbesked enligt 5 § ska vara uppfyllda krävs dock enligt min uppfattning att de tjänster som omfattas av ansökan kan definieras och bedömas. Enligt min mening är detta inte möjligt med det underlag som föreligger i förevarande mål och ansökan bör därför avvisas. Överröstad härtill är jag i övrigt enig med majoriteten.

*Fored* var skiljaktig med avseende på motivering och anförde:

I likhet med majoriteten anser jag att de med ansökan avsedda åtgärder som utgör sjukvård omfattas av undantag från skatteplikt enligt vad som följer av 3 kap. 4 och 5 §§ ML jämfört med mervärdesskattedirektivet men med följande motivering.

Sjukvårdsundantaget regleras specifikt i artiklarna 132.1 b och 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i artikel 132.1 b tar sikte på var, dvs. på vilken plats sjukvården utförs. Bestämmelsen i artikel 132.1 c avser vem som utför sjukvårdstjänsten; ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

EU-domstolen har den 18 september 2019, meddelat dom i mål Peters, C-700/17, EU:C:2019:753. Av domen följer att artiklarna 132.1 b och c ska tolkas så att sjukvårdstjänster kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 c om tjänsterna inte uppfyller samtliga villkor för tillämpning av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen uttalar i målet (p. 32) att ”det följer av en bokstavs-tolkning av artikel 132.1 c) i direktivet att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. För det första ska det röra sig om en sjukvårdande behandling och för det andra ska denna behandling ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare”.

Det framgår inte på något sätt av ordalydelsen att sjukvårdsundantaget i artikel 132.1 c förutsätter att sjukvårdstjänster tillhandahålls inom ramen för en särskild organisatorisk struktur med eget ansvar. Enligt min uppfattning följer det av ordalydelsen i 3 kap. 4 och 5 §§ ML samt av artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet att de sjukvårdstjänster som Sökanden tillhandahåller omfattas av undantag från skatteplikt.