

Not 42

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 september 2020 följande beslut (mål nr 975-20).

Bakgrund

1. Om en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst mot ersättning anses denna vara omsatt vilket medför att den som tillhandahåller tjänsten som regel är skyldig att betala mervärdesskatt. Från skatteplikt undantas omsättning av vissa tjänster av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör tandvård.

2. När en köpande vårdgivare anlitar en underleverantör som tillhandahåller vårdpersonal för att den ska utföra medicinska åtgärder som avser köparens patienter anses tillhandahållandet normalt som en skattepliktig personaluthyrningstjänst. I förhållandet mellan köparen och underleverantören är den tjänst som tillhandahålls därmed inte skattefri tandvård (HFD 2018 ref. 41, HFD 2020 ref. 5 och HFD 2020 ref. 35).

3. En bolagsman i ett handelsbolag som är verksam i bolaget genom att i dess namn utföra arbete i enlighet med bolagsändamålet utan annan ersättning än en andel i resultatet anses normalt inte tillhandahålla handelsbolaget några tjänster mot vederlag. Sådant arbete faller därför utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten.

4. Colosseum Smile AB, Colosseum Smile Tillväxt AB, Odontiatreio AB, Arneryd Dentistry AB, MM Dental AB och Mikael Månsson Tandläkare AB har i samarbete med ett antal andra bolag beslutat att gemensamt bedriva tandvårdsverksamhet i ett kommanditbolag. Enligt bolagsavtalet ska kommanditbolagets årsresultat fördelas mellan bolagsmännen utifrån hur stor del av detta resultat som respektive bolagsman har bidragit till.

5. Bolagen ansökte om förhandsbesked för att få veta om resultatandelarna utgör ersättning för omsättning av varor eller tjänster i mervärdesskattehänseende.

6. Skatterättsnämnden fann att de beskrivna tillhandahållandena utgör omsättning av tjänster. Som skäl angavs följande. Innebörden av kommanditbolagsavtalet är att sökandena tillhandahåller kommanditbolaget bl.a. tandläkare mot en ersättning på årsbasis, som beräknas med utgångspunkt i delägarnas arbetsinsatser och respektive kliniks resultat under året. Detta medför att det föreligger ett ömsesidigt utbyte av prestationer och ett tillräckligt samband mellan dessa för att det ska bli fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende.

Yrkanden m.m.

7. *Colosseum Smile AB, Colosseum Smile Tillväxt AB, Odontiatreio AB, Arneryd Dentistry AB, MM Dental AB och Mikael Månsson Tandläkare AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att resultatandelarna inte utgör ersättning för utförda tjänster och att det därmed inte är fråga om någon omsättning.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

9. Den fråga som bolagen vill få besvarad är om den resultatandel som en bolagsman enligt bolagsavtalet erhåller utgör ersättning för utförda tjänster i mervärdesskattehänseende. Resultatandelen ska enligt avtalet beräknas utifrån hur mycket bolagsmannen, och den klinik där denne är verksam, bidrar med till kommanditbolagets verksamhet.

10. Av lämnade förutsättningar kan utläsas att kommanditbolagets uppgifter består i att bl.a. träffa avtal med kunder, upprätthålla kontakter med myndigheter, teckna försäkringar samt sköta viss anskaffning av material och tjänster. Kommanditbolaget kommer inte att förfoga över några egna resurser i form av anställd personal, lokaler eller utrustning. All verksamhet, såväl administration som tandvård, ska i stället bedrivas med användning av de resurser som bolagsmännen bidrar med.

11. Två kategorier av bolagsmän kan urskiljas. Den ena kategorin ska bidra med fullt utrustade och bemannade kliniker, inklusive tillgång till bl.a. patientregister, marknadsföring och varumärke samt redovisning, administration och finansiering (punkt 2.2.1 i bolagsavtalet och punkt 2 i bilaga 7 till avtalet). Den andra kategorin ska enbart bidra med tandläkare. Det framgår inte hur många bolagsmän som tillhör den ena respektive den andra kategorin. Det framgår inte heller om, och i så fall på vilket sätt, bolagsmännen samarbetar redan i dag.

12. Det planerade samarbetet innebär alltså att tandvården uteslutande ska utföras vid de kliniker som bolagsmännen i den förstnämnda kategorin innehar. Detta innebär i sin tur att ansvaret för kostnader som är hänförliga till driften av klinikerna, förutom viss anskaffning av material och tjänster, inte ligger på kommanditbolaget utan på de bolagsmän som är innehavare av dem.

13. Efter skriftligt godkännande i förväg av kommanditbolaget har en bolagsman möjlighet att bedriva konkurrerande verksamhet, bl.a. i form av egen vårdverksamhet i den klinik som denne har ställt till bolagets förfogande. Något utkast till sådant godkännande har inte getts in. Inte heller har det lämnats någon uppgift om i vilken utsträckning denna möjlighet förväntas att utnyttjas.

14. Avgörande för svaret på den ställda frågan är om den tandvård som utförs vid en klinik utgör en verksamhet som ägaren av kliniken bedriver för egen räkning – t.ex. som en integrerad del av sådan verksamhet som redan bedrivs där – eller om den bedrivs av bolagsmännen gemensamt. Bedömningen är i hög grad beroende av förhållandena i det enskilda fallet. Det måste bl.a. utrönas vem det är som i praktiken sköter och ansvarar för driften av respektive klinik. Ansökningen aktualiserar därmed frågor av utpräglad utrednings- och beviskaraktär som inte lämpar sig för att pröva inom ramen för ett förhandsbesked.

15. Något förhandsbesked borde därmed inte ha lämnats och förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Nymansson, Baran, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

Skatterättsnämnden (2020-01-28, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Fries, Olsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Colosseum Smile AB:s m.fl. (Sökandenas) tillhandahållande under de i ärendet angivna förutsättningarna utgör omsättning av tjänst.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är om Sökandenas tillhandahållande av tandläkare m.fl. till Colosseum Smile KB (CS KB) mot ersättning i form av del i CS KB:s resultat utgör en omsättning i mervärdesskattehänseende.

Enligt kommanditbolagsavtalet ska delägarna under CS KB:s namn gemensamt driva verksamheten genom att tillskjuta tandläkare m.fl. Delägarna synes dock inte verka gemensamt på annat sätt än att varje delägare sköter sin egen verksamhet, förutom vad gäller s.k. omgörningar där ett reglerat ansvar följer av kommanditbolagsavtalet.

Mervärdesskatterettsligt ska frågan om det föreligger en omsättning eller inte avgöras utifrån mervärdesskattedirektivets definitioner av begreppen och EU-domstolens tolkning av dessa. Innebörden av kommanditbolagsavtalet är enligt Skatterättsnämndens mening att Sökandena tillhandahåller CS KB tandläkare m.fl. mot en ersättning på årsbasis, som beräknas med utgångspunkt i delägarnas arbetsinsatser och respektive kliniks resultat under året. Detta medför att det föreligger ett ömsesidigt utbyte av prestationer och ett enligt nämndens mening tillräckligt direkt samband mellan dessa för att det ska bli fråga om en omsättning i mervärdesskattehänseende. Fråga är därför inte om en vinstdelning i förhållande till insats i CS KB utan om en omsättning.