

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7109-20

meddelad i Stockholm den 31 maj 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Söderberg Läkekonst AB, 556786-1132

Ombud: Advokat Lennart O Larsson
Advokatfirman Wåhlin AB
Östra Hamngatan 5
411 10 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 november 2020 i ärende dnr 6-20/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 242649

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

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. AA är legitimerad läkare. Han bedriver sin verksamhet i Söderberg Läkekonst AB (bolaget) och har ingått samverkansavtal med Region Norrbotten om att, som en del av den öppna hälso- och sjukvården i regionen, bedriva mottagningsverksamhet inom specialiteterna internmedicin, geriatrik och allmänmedicin. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om de tjänster som bolaget tillhandahåller inom ramen för denna verksamhet omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.
3. Av samverkansavtalet med regionen framgår följande. Med mottagningsverksamhet avses utredning och behandling på grund av sjukdom eller skada samt rådgivning i födelsekontrollerande syfte. AA ansvarar för att det finns lokaler och utrustning som är ändamålsenliga för verksamheten. Mottagningen ska ligga i Luleå kommun och bedrivs i lokaler som tillhör Läkarhuset Hermelinen AB (läkarhuset). AA är dock fri att flytta sin verksamhet till andra lokaler inom kommunen. För sitt åtagande enligt avtalet får AA ersättning från regionen enligt regleringen om läkarvårdsersättning. Han får också ta ut patientavgift med högst det belopp som gäller för motsvarande vård inom regionen.
4. Bolaget har vidare ingått avtal med läkarhuset. Av ansökningshandlingarna framgår följande om avtalsparternas respektive åtaganden.
5. Läkarhuset förbinder sig att tillhandahålla bolaget personal med rätt kompetens, ändamålsenliga lokaler inklusive tillgång till ett eget mottagningsrum som bolaget disponerar, medicinsk och annan utrustning samt adekvata system för patient- och journalhantering. Läkarhusets personal ska bl.a. boka in patienter, utföra undersökningar och provtagningar som har ordinerats och delegerats av bolagets läkare

DOM

Mål nr
7109-20

samt assistera vid undersökningar och operationer. Som ersättning för läkarhusets tjänster ska bolaget betala ett belopp till läkarhuset motsvarande en viss procent av bolagets intäkter.

6. Bolaget förbinder sig att bedriva verksamheten i enlighet med vetenskap och beprövad erfarenhet samt anvisningar från regionen och Socialstyrelsen. Bolagets läkare avgör vilka undersökningar som denne vill utföra själv och vilka som ska delegeras till läkarhusets personal. De åtgärder som har utförts eller delegerats ska dokumenteras och journalföras i läkarhusets patient- och journalsystem. Bolaget ska informera läkarhuset om mottagningstider, semester och frånvaro. Vid frånvaro ansvarar bolaget för de åtgärder som behöver vidtas i anledning av denna. Bolagets läkare ska vara delaktig i läkarhusets marknadsföring, hålla sig uppdaterad om vad som händer vid läkarhuset samt delta i personalaktiviteter.
7. Skatterättsnämnden ansåg att den mervärdesskatterättsliga bedömningen av bolagets tillhandahållande är beroende av om detta ska ses som uthyrning av personal till läkarhuset eller som tillhandahållande av sjukvård till bolagets patienter. Mot bakgrund bl.a. av att bolaget självt bestämmer vilka undersökningar som bolagets läkare ska genomföra samt bestämmer över omfattningen av sin verksamhet och hur den ska förläggas tidsmässigt ansåg nämnden att bolaget självständigt tillhandahåller sjukvård och inte kan anses hyra ut personal till läkarhuset. Nämnden fann därmed att bolagets tillhandahållande omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.
8. Ansökan om förhandsbesked gällde även frågan hur läkarhusets tillhandahållande till bolaget ska behandlas mervärdesskatterättsligt. Den frågan avvisades dock av Skatterättsnämnden.

DOM

Mål nr
7109-20

YRKANDEN M.M.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att bolaget inte tillhandahåller från skatteplikt undantagen sjukvård.
10. *Söderberg Läkekunst AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om bolagets tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

Rättslig reglering m.m.

12. Av 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att omsättning av en tjänst är skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.
13. Enligt 3 kap. 4 § första stycket undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård. Av 5 § första stycket framgår att åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar och skador som vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården omfattas av detta undantag.
14. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om undantag från skatteplikt för sjukvård motsvaras av artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Skatterättsnämnden har ansett att det som ska bedömas är om bolaget tillhandahåller skattepliktig uthyrning av personal till läkarhuset eller från skatteplikt undantagen sjukvård till bolagets patienter. Nämnden har därför gjort sin bedömning med utgångspunkt i den praxis som finns angående gränsdragningen mellan personaluthyrning och sjukvård.
16. Enligt det avtal mellan bolaget och läkarhuset som har getts in tillhandahåller bolaget dock inte några tjänster mot ersättning till läkarhuset. Bolagets åtaganden enligt avtalet utförs utan ersättning och får anses syfta till att underlätta läkarhusets tillhandahållande till bolaget. De enda tjänster som bolaget omsätter inom ramen för den verksamhet som omfattas av ansökan om förhandsbesked är således de som tillhandahålls till bolagets patienter. Det som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är därmed endast om bolagets tillhandahållande till patienterna omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.
17. Bolaget har genom AA i uppdrag från regionen att tillhandahålla vård till patienter inom specialiteterna internmedicin, geriatrik och allmänmedicin. De medicinska åtgärder som bolaget tillhandahåller består i utredning och behandling på grund av sjukdom eller skada samt rådgivning i födelsekontrollerande syfte. Åtgärderna utförs av AA som är legitimerad läkare samt av den personal, bl.a. legitimerade sjuksköterskor, som läkarhuset tillhandahåller till bolaget.
18. Det står klart att de tjänster som bolaget tillhandahåller till patienterna är av sådant slag att de omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. För den bedömningen saknar det betydelse om tjänsterna utförs av bolagets egna anställda eller av personal som bolaget hyr in utifrån, liksom om bolaget äger den utrustning och de lokaler som används i verksamheten eller om dessa resurser tillhandahålls till bolaget av någon annan. Det förhållandet att läkarhuset tillhandahåller vissa tjänster till bolaget påverkar således inte bedömningen av om de tjänster som bolaget tillhandahåller till patienterna utgör sjukvård.

DOM

Mål nr
7109-20

19. Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl,
Helena Rosén Andersson och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Monika Knutsson.