



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5966-22

meddelad i Stockholm den 10 februari 2023

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

MP Sports Physiotherapy AB, 559105-5958
Vejbygatan 2
262 62 Ängelholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 27 september 2022 i ärende dnr 30-22/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Omsättning av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.
2. AA är legitimerad fysioterapeut och arbetar som timanställd vikarie vid en privat klinik. Vid kliniken bedriver fysioterapeuter sina verksamheter genom egna bolag. En del av dessa fysioterapeuter har samverkansavtal med regionen om att bedriva fysioterapi inom den öppna hälso- och sjukvården, vilket ger dem rätt till fysioterapiersättning från regionen.
3. AA avser att övergå till att bedriva verksamheten genom eget bolag, MP Sports Physiotherapy AB. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om fysioterapi som bolaget tillhandahåller när AA vikarierar för en fysioterapeut med samverkansavtal omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. Av ansökningshandlingarna framgår följande.
4. Enligt ett s.k. arrendatorsavtal upplåter kliniken till legitimerade fysioterapeuter en rätt att bedriva fysioterapiverksamhet i egen regi i kliniken lokaler. Avtalet innebär att fysioterapeuten får disponera bl.a. kliniken lokaler, inventarier och annan utrustning samt visst förbrukningsmaterial och personalkläder. Fysioterapeuten ansvarar själv för att skaffa patienter, utföra vård, föra journaler och vidta alla andra åtgärder kopplade till behandlingen.
5. När AA vikarierar för en annan legitimerad fysioterapeut ingås ett särskilt avtal som beskrivs som ett s.k. hängavtal till den ordinarie fysioterapeutens arrendatorsavtal med kliniken. Hängavtalet innebär att vikarien tar över den ordinarie fysioterapeutens ansvar enligt arrendatorsavtalet under den tid och i den omfattning som vikariatet avser. Under förutsättning av regionens godkännande ger avtalet vikarien rätt till fysioterapiersättning från regionen.

6. Skatterättsnämnden fann att det omfrågade tillhandahållandet omfattas av undantag från skatteplikt. Skatterättsnämnden konstaterade att bolaget inte tillhandahåller vare sig kliniken eller den ordinarie fysioterapeuten några tjänster mot ersättning. Eftersom bolaget genom AA självt beslutar om vilka patienter som ska ges vård och självständigt vidtar samtliga åtgärder kopplade till behandlingen samt fakturerar patienten och regionen för utförd vård ansåg Skatterättsnämnden att det är bolaget som ska anses tillhandahålla patienterna sjukvård.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.
8. *MP Sports Physiotherapy AB* anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om tjänster som utförs av en legitimerad fysioterapeut då denne vikarierar för en fysioterapeut som har samverkansavtal med regionen omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

Rättslig reglering m.m.

10. Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.

11. Enligt 3 kap. 4 § första stycket är omsättning av tjänster som utgör sjukvård undantagen från skatteplikt. Med sjukvård förstås enligt 5 § första stycket åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador om åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.
12. I lagen (1993:1652) om ersättning för fysioterapi finns bestämmelser om vissa ersättningar till fysioterapeuter i privat verksamhet i den öppna hälso- och sjukvården och om patientavgifter i samband därmed (fysioterapiersättning). Med fysioterapi avses enligt 3 § fysioterapeutisk behandling som är föranledd av skada eller sjukdom.
13. Enligt 5 § första stycket lämnas fysioterapiersättning endast till fysioterapeut som har samverkansavtal med regionen rörande sin verksamhet. Av 10 § framgår att om en fysioterapeut helt eller delvis är förhindrad att bedriva sin verksamhet på grund av t.ex. sjukdom, semester eller ledighet för vård av barn får en annan legitimerad fysioterapeut vikariera under frånvaron.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Enligt de avtal som har getts in tillhandahåller bolaget inte vare sig kliniken eller den ordinarie fysioterapeuten några tjänster mot ersättning. De enda tjänster som bolaget omsätter inom ramen för den verksamhet som omfattas av ansökan om förhandsbesked är de som tillhandahålls bolagets patienter. Det som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är därmed endast om bolagets tillhandahållande till patienterna omfattas av undantaget för skatteplikt för sjukvård (jfr HFD 2021 ref. 29).
15. Bolagets tjänster utgör sådan fysioterapi som omfattas av lagstiftningen om fysioterapiersättning, dvs. fysioterapeutisk behandling som är föranledd av skada eller sjukdom och tjänsterna utförs av AA som är legitimerad

fysioterapeut. Det står därmed klart att de tjänster som bolaget tillhandahåller patienterna är av sådant slag att de omfattas av undantaget för skatteplikt för sjukvård.

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Marie Jönsson, Linda Haggren och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.