

Not 4

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 10 februari 2023 följande dom (mål nr 5966-22).

Bakgrund

1. Omsättning av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.

2. M.P. 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. M.P. 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 M.P. 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 klinikkens lokaler. Avtalet innebär att fysioterapeuten får disponera bl.a. klinikkens 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 M.P. 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 M.P. 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 M.P. 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Jönsson, Haggren* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Sofia Karlsson Wramsmyr*.

Skatterättsnämnden (2022-09-27, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig motivering], Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig motivering] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Det av MP Sports Physiotherapy AB (Bolaget) omfrågade tillhandahållandet omfattas av undantag från skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget ska, genom M.P., vikariera för en vårdgivare som har en s.k. etableringsrätt och samverkansavtal med regionen. Vårdgivaren anmäler till Region Skåne att denne är förhindrad att bedriva verksamheten och anger vem som ska vikariera. Av blanketten framgår att M.P. intygar att han kommer att vara verksam på mottagningen endast under den tid som vikariatgivaren är förhindrad att arbeta samt att han åtar sig att följa bestämmelserna i lagen om ersättning för fysioterapi samt regionens riktlinjer och anvisningar. Vidare framgår att Region Skåne meddelat förhandsbesked om att giltiga skäl anförts för tillfälligt vikariat.

Bolaget tillhandahåller således fysioterapi till patienter sedan dessa kontaktat Bolaget direkt eller kliniken med en egenremiss, som Bolaget avgör om det vill ta emot. Bolaget utför genom den anställda vården m.m. och tar betalt av patienten samt fakturerar Region Skåne för tillhandahållandet av vården.

Av det arrendatorsavtal som ordinarie vårdgivare, tillika vikariatgivaren, slutit med kliniken och till vilket ett hängavtal slutits mellan vikariatgivaren och Bolaget följer att några tjänster mot ersättning inte ska tillhandahållas kliniken. Istället reglerar avtalen vad kliniken tillhandahåller arrendatorn och under vilka villkor. Bolaget tillhandahåller således inte kliniken några tjänster mot ersättning (jfr HFD 2021 ref. 29).

Eftersom Bolaget genom M.P. självt beslutar om vilka patienter som ska ges vård samt självständigt vidtar samtliga åtgärder kopplade till behandlingen och fakturerar dels patienten, dels regionen för utförd vård i enlighet med det förhandsbesked som lämnats av regionen, är det Bolaget som ska anses tillhandahålla patienterna sjukvård.

Det förhållande att ersättningen från regionen betalas ut till vikariatgivaren som för över ersättningen till Bolaget innebär enligt Skatterättsnämndens mening inte att Bolaget tillhandahåller vikariatgivaren några tjänster mot ersättning.

Bolagets tillhandahållande omfattas därmed av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen.

Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga vad avser motiveringen och anförde:

I likhet med Skatterättsnämnden anser vi att Bolaget tillhandahåller från skatteplikt undantagen sjukvård enligt 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdeskattelagen men med följande motivering.

M.P. bedriver sin verksamhet genom Bolaget och vikarierar för en person som har samverkansavtal med Region Skåne. Regionen har godkänt att Bolagets anställda har rätt att vikariera som vårdgivare och verka inom ramen för samverkansavtalet. Eftersom Bolaget är den som har i uppdrag av regionen att tillhandahålla vård till patienterna och erhåller ersättning från det allmänna för vården är Bolaget vårdgivare i förhållande till patienten. Det förhållandet att ersättningen betalas ut via innehavaren av etableringsrätten förändrar inte bedömningen.

Enligt vår mening torde det mot bakgrund av HFD 2021 ref. 29 inte behöva göras en bedömning av arrendatorsavtalet för att avgöra om Bolagets tillhandahållande ska ses som uthyrning av personal till kliniken eller som tillhandahållande av sjukvård i egenskap av vårdgivare till Bolagets patienter. Det finns ingen ersättning från kliniken varför det inte kan vara fråga om uthyrning av personal till kliniken. Det saknas därför skäl att göra en bedömning av vem som har ansvaret för arbetsuppgifterna, avgör vilka patienter som ska tas emot, bestämmer arbetstiderna m.m. Bolaget har genom vikariatet i uppdrag från regionen att tillhandahålla vård till patienter och erhåller ersättningen för vården från regionen.