

# Innehåll

<b>25</b>	<b>Sjukvård, tandvård och social omsorg.....</b>	<b>1</b>
<b>25.1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
<b>25.2</b>	<b>Sjukvård.....</b>	<b>1</b>
25.2.1	Definition av sjukvård.....	2
25.2.2	Omfattningen av undantaget från skatteplikt .....	4
25.2.3	Institutionell vård .....	9
25.2.4	Särskild legitimation .....	10
25.2.5	Rehabilitering .....	13
25.2.6	Företagshälsovård .....	13
25.2.7	Sjuktransporter .....	14
25.2.8	Medicinskt betingad fotvård.....	16
25.2.9	Led i sjukvården .....	16
25.2.10	Kontroll eller analys av prov .....	18
<b>25.3</b>	<b>Tandvård.....</b>	<b>19</b>
25.3.1	Led i tandvården.....	20
25.3.2	Dentaltekniska produkter .....	20
<b>25.4</b>	<b>Social omsorg.....</b>	<b>21</b>
25.4.1	Definition av social omsorg .....	22
25.4.1.1	Tjänst som till sin natur är av social karaktär.....	23
25.4.1.2	Säljarens status och verksamhet.....	24
25.4.2	Rättspraxis m.m. avseende social omsorg.....	26
25.4.3	Nära anknytning till social omsorg .....	30



## **25 Sjukvård, tandvård och social omsorg**

### **25.1 Inledning**

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg (3 kap. 4 § ML). Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som vårdgivaren omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att undantaget ska gälla.

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning tillhandahåller sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård. Uthyrning till vård- eller omsorgsgivare av personal som utför annat arbete än sjukvård, tandvård eller social omsorg, t.ex. administration eller städning, utgör däremot skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning (prop. 1991/92:122 s. 7 f).

### **25.2 Sjukvård**

Den sjukvård som är undantagen från skatteplikt omfattar dels institutionell sjukvård, dels sjukvård utanför den institutionella vården. För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den ska tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke. Med sjukvård avses också sjuktransporter med särskilt inrättade transportmedel och medicinskt betingad fotvård.

## 2 Sjukvård, tandvård och social omsorg, *Avsnitt 25*

Undantaget omfattar även varor och tjänster som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i sjukvården. Vidare omfattar undantaget kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården samt omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Det kan här nämnas att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 ML, se avsnitt 5.3.1.2.

Undantaget gäller inte heller vid vård av djur.

### **Mervärdes- skattedirektivet**

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 132.1. Enligt artikeln ska medlemsstaterna undanta bl.a. följande transaktioner från skatteplikt:

”b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

### **25.2.1 Definition av sjukvård**

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation.

Med hälso- och sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador (1 § hälso- och sjukvårdslagen [1982:763]).

### **Patient- säkerhetslag**

Med ”åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador” förstås sådana åtgärder som ligger inom ramen för patientsäkerhetslagen (2010:659).

För att uppfylla kravet på ”medicinsk” ska åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

Med ”åtgärder för att förebygga” avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t.ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, t.ex. vid kroniska sjukdomstillstånd.

Med ”åtgärder för att utreda” avses en bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med ”åtgärder för att behandla” avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att det i ML inte använts samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att lagstiftaren velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses vara sådan vård som omfattas av undantaget för sjukvård.

Begreppet sjukvård enligt ML bör inte helt anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML.

#### **Medicinsk åtgärd**

I ML:s definition av sjukvård anges att det ska vara fråga om medicinska åtgärder. Enligt Socialstyrelsen ska åtgärderna, för att uppfylla kravet på ”medicinsk”, stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Vetenskap och beprövad erfarenhet är en term för att beteckna att metoden är vetenskapligt prövad och att det finns en viss erfarenhet av dess verkningar. Enligt Socialstyrelsen är det åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård.

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. Som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård kan nämnas: vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon och samtalsstöd vid relationsstörningar.

Undersökningen kan inte ses som sjukvård om syftet är något annat än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem, jfr EU-domstolens domar i målen C-384/98, D, om faderskapsutredning eller C-212/01 Unterpertinger och C-307/01 d'Ambrumenil om sakkunnigutlåtanden, se vidare nedan vid kantrubrik Sakkunnigutlåtanden m.m.

#### **25.2.2 Omfattningen av undantaget från skatteplikt**

#### **Vissa tjänster av legitimerad läkare m.fl.**

Skatteverket har utvecklat sin syn på vad som omfattas av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård som utförs av någon som avses i 3 kap. 5 § första stycket andra strecksatsen ML (Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111). Nedan följer en närmare redogörelse för denna bedömning.

Kroppsuppsökning, provtagning eller utredning som sker av legitimerad läkare eller annan legitimerad yrkesutövare enbart i syfte att tillhandahålla fakta som ligger till grund för en tredje mans beslut utgör inte från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård.

Exempel på undersökningar som utförs enbart i syfte att tillhandahålla fakta är undersökningar för att utfärda rättsintyg, intyg om någons hälsotillstånd eller liknande.

Undantag från skatteplikt föreligger dock om beslutet som tredje man ska fatta har till huvudsakligt syfte att skydda den berörde personens hälsa.

Medicinskt förebyggande hälsovård såsom allmänna hälsoundersökningar och vaccinationer omfattas av undantaget från skatteplikt. Skatteverket gör också bedömningen att det i nuläget inte finns tillräckligt stöd i den praxis som hittills utvecklats för att göra en så restriktiv bedömning av undantaget att tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar utgör skattepliktiga omsättningar. Sådana operationer och behandlingar utgör skattefria sjukvård när de utförs på sjukhus eller liknande inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrket. En förutsättning är att åtgärderna är sådana som ryms inom det medicinska området, d.v.s. sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med

vetenskap och beprövad erfarenhet. Åtgärder som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade yrkesutövare inom hälso- och sjukvårdsområdet utgör dock skattepliktiga omsättningar.

Undersökningar som företas för att konstatera att dödsfall inträffat samt rättsmedicinska undersökningar omfattas enligt Skatteverkets bedömning av undantaget.

**Estetiska operationer och behandlingar**

Högsta förvaltningsdomstolen har efter att förhandsavgörande inhämtats från EU-domstolen (C-91/12, PFC Clinic) ansett att undantaget för sjukvård ska förstås så att det endast ska tillämpas på sådana medicinska åtgärder som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa. Estetiska operationer och behandlingar som utförs med annat syfte omfattas inte av undantaget från skatteplikt (HFD 2013 ref. 67).

**Intyg  
Sakkunnig-  
utlåtanden**

Av en kompletterande skrivelse framgår att Skatteverket anser, att hälsointyg som har till huvudsakligt syfte att uppvisas för tredje man för att den berörda personen ska kunna få utöva en särskild yrkesverksamhet eller bedriva viss verksamhet som kräver god fysik är sådana intyg som är skattepliktiga till mervärdesskatt. Det huvudsakliga syftet är inte enligt Skatteverket att skydda den berörda personens hälsa utan att den berörda personen ska få möjlighet att utöva viss verksamhet.

Även sakkunnigutlåtande, när det huvudsakliga syftet med ett sådant utlåtande inte är att skydda hälsan hos den person som utlåtandet avser, utgör ett sådant tillhandahållande som är skattepliktigt. Detta gäller även om den som tillhandahåller tjänsten måste använda sig av sin medicinska kompetens och tjänsten kan innefatta åtgärder som är typiska för läkaryrket, såsom en fysisk undersökning av patienten eller en analys av hans medicinska historia. Det huvudsakliga syftet med dessa utlåtanden är att de krävs för att uppfylla ett lagstadgat eller avtalat villkor som föreskrivs inom ramen för en tredje mans beslutsunderlag (Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111).

EU-domstolen har i flera domar prövat frågor som gäller tolkningen av undantaget för sjukvård i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. En fråga gällde en läkares sakkunnigutlåtande i domstol angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen ansåg att undantaget för

## 6 Sjukvård, tandvård och social omsorg, *Avsnitt 25*

sjukvård ska tolkas så att det inte är tillämpligt på en sådan tjänst (C-212/01, *Unterpertinger*).

En annan fråga gällde om de tjänster som en allmänläkare eller hans bolag tillhandahöll omfattades av undantaget för sjukvård. Domstolen gjorde en genomgång av de tjänster som utfördes och konstaterade att de läkartjänster som tillhandahölls i ett annat syfte än att skydda, vilket begrepp innefattar att bevara och återställa, hälsan hos personer inte omfattades av det undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvård som föreskrivs i direktivet (C-307/01, *d'Ambrumenil*, punkt 59).

### **Faderskapsutredning**

EU-domstolen har även prövat frågan om en läkares utlåtande i faderskapsutredning omfattades av undantaget för sjukvård i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. Enligt domen i målet ansåg EU-domstolen att en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte var att hänföra till sjukvård. Domstolen konstaterade att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem, punkt 18. Domstolen uttalade, punkt 22, att artikeln ska tolkas så att ”den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser” (C-384/98, *D*, punkterna 18 och 22).

### **Intyg rörande taxiförarlegitimation och färdtjänst**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att utfärdande av läkarintyg till ansökan om eller förlängning av taxiförarlegitimation och utfärdande av läkarutlåtande till ansökan om färdtjänst inte utgör omsättning avseende sjukvård. Den sistnämnda tjänsten ansågs inte heller utgöra social omsorg (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

### **Invaliditetsintyg**

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt när läkare på uppdrag av försäkringsbolag utfärdade invaliditetsintyg (SRN 2004-11-16).

### **Sjukvårdsupplysning**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att sjukvårdsupplysning som lämnades via Internet av legitimerade läkare inte utgör sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt (RÅ 2007 ref. 88 [III]).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags tillhandahållande av sjukvårdsrådgivning och sjukvårdsplanering, som utfördes av legitimerade sjuksköterskor åt personer som

tecknat sjukförsäkring hos ett försäkringsbolag, inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML. De råd som lämnades per telefon av bolagets anställda sjuksköterska, i förekommande fall med bistånd av läkare, baserades inte på någon undersökning av försäkringstagaren i fråga och sjuksköterskan eller läkaren skulle heller inte själv utföra någon vård eller behandling av försäkringstagaren utan denne hänvisades i stället till någon av de vårdgivare som fanns förtecknade hos försäkringsgivaren (HFD 2011 not. 11).

**Upplysningar till försäkringskassan**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och i likhet med Skatterättsnämnden ansett att den tjänst som en läkare tillhandahöll försäkringskassan vid ett s.k. avstämningsmöte inte omfattades av undantaget för sjukvård. Tjänsten ansågs heller inte ingå som ett led i myndighetsutövning (RÅ 2007 ref. 88 [II]).

**Psykolog-  
utredningar  
inom skolan**

Skatterättsnämnden har ansett att en legitimerad psykologs tillhandahållande av psykologutredningar, som upphandlades av skolorna för att uppfylla skollagens (2010:800) krav på elevhälsa, omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML (SRN 2011-12-07, dnr 3-11/I).

**Optiker**

Synundersökning som utfördes av legitimerad glasögonoptiker har enligt Högsta förvaltningsdomstolen ansetts vara sjukvård. Omsättning av synhjälpmedel ansågs däremot inte omfattas av undantaget (RÅ 1993 ref. 57).

Om en legitimerad glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jämför EU-domstolens dom i mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

Skatterättsnämnden har ansett att följande tjänster utförda av legitimerade optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, syntest och synträning (SRN 1997-02-25).

Kammarrätten har i ett antal domar, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avsåg redovisningsperioder under åren 1991–1994 (KRNS 1998-10-02, mål nr 2889-1997, KRNS 1998-10-02, mål nr 5057–5060-1997, KRNS 1998-10-02, mål nr 5061–5064-1997 och KRNS 1998-10-02, mål nr 5065–5068-1997).

**Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten**

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 5 kap. i patientsäkerhetslagen "Begränsningar i rätten för andra än hälso- och sjukvårdspersonal att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder" omfattas därmed inte av skattefriheten. Detta gäller även om dessa åtgärder utförs av någon som innehar behörighet enligt patientsäkerhetslagen. Exempel på alternativvård som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet är aromaterapi, rosenterapi, vacusacbehandling och olika former av s.k. healing.

Exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård är enligt Skatteverkets uppfattning: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård.

**Viktminskning**

Kammarrätten har ansett att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt för ett bolag med verksamhet som syftade till att enskilda och grupper av medlemmar skulle uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning. Domen överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen, som inte medgav prövningstillstånd (KRNG 2002-04-18, mål nr 4629-4635-2001).

Domen visar, enligt Skatteverket, att ML:s och mervärdesskatte-direktivets bestämmelser medför att en strikt/snäv tolkning ska göras vid bedömning av vilka behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten (RSV:s rättsfallsprotokoll 14/02).

**Konduktiv pedagogik**

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahölls av en konduktor. Det förhållandet att en legitimerad sjukgymnast hade ledningsansvaret påverkade inte nämndens bedömning (SRN 2002-06-14).

**Massage**

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård, d.v.s. det måste finnas en medicinsk diagnos om t.ex. en muskelåkomma och behand-

lingen ska utföras av någon som har särskild legitimation eller på ett sjukhus.

### **25.2.3 Institutionell vård**

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för slutenvård. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för slutenvård står under Socialstyrelsens tillsyn.

## **Sjukhus**

I ett förhandsbeskedsärende har Högsta förvaltningsdomstolen definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukhus (RÅ 2001 not. 40). Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 5.3.1.2.

Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovannämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda, är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

För privata inrättningar, som inte bedriver slutenvård, gäller inte skattefriheten.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars verksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 25.4.

Sjukvård kan även tillhandahållas vid andra inrättningar än dem som nämns i ML. Det kan gälla läkarundersökning eller behandling av gäster, intagna eller boende och som sker enligt avtal med den som bedriver verksamheten, exempelvis mellan en privatpraktiserande läkare eller landstinget och Migrationsverket, polismyndigheten, socialförvaltningen eller ett hälsöhem. I sådana fall bedriver som regel inte myndigheten etc. sjukvårdsverksamhet. Det är i stället som regel den anlitade läkaren eller landstinget som är att betrakta som vårdgivare.

## **Öppenvårds- mottagning**

Ett erkännande av en inrättning i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet förutsätter inte ett formellt förfarande och behöver nödvändigtvis inte följa av nationella skatterättsliga bestämmelser (C-45/01, Dornier).

#### 25.2.4 Särskild legitimation

För sjukvård utanför den institutionella vården omfattar skattefriheten sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i patientsäkerhetslagen.

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

- apotekare,
- arbetsterapeut,
- audionom,
- barnmorska,
- biomedicinsk analytiker,
- dietist,
- fysioterapeut,
- kiropraktor,
- logoped,
- läkare,
- naprapat,
- optiker,
- ortopedingenjör,
- psykolog,
- psykoterapeut,
- receptarie,
- röntgensjuksköterska,
- sjukgymnast,
- sjukhusfysiker,
- sjuksköterska,
- tandhygienist,
- tandläkare.

- Medicinsk diagnos** En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som framgår av avsnitten 25.2–25.2.2. Den som utför sjukvården ska, inom ramen för sin legitimation, ha behörighet att utföra behandlingen i syfte att ställa diagnos, ge vård eller i möjligaste mån bota sjukdomen eller hälsoproblemet. Det innebär att det i regel krävs att det finns eller görs en medicinsk diagnos av sjukdomen eller hälsoproblemet hos vårdtagaren för att efterföljande behandling ska utgöra sjukvård.
- Dietist** I prop. 2005/06:43 s. 55 har regeringen uttalat:  
”För att en tjänst som utförs av en dietist skall kunna anses utgöra sjukvård i mervärdesskatterättsligt hänseende torde i regel krävas att vårdtagaren har en medicinsk diagnos fastställd av en läkare. Vanligen kommer vårdtagaren till dietisten på remiss från läkare.”
- Ortoped-  
ingenjörers  
omsättningar** Legitimerade ortopedingenjörers omsättning av varor och tjänster i egen verksamhet omfattas dock inte av det nämnda undantaget från skatteplikt för sjukvård. Av ovannämnda proposition framgår att regeringen gör den bedömningen att ortopedingenjörers huvudsakliga tillhandahållanden normalt utgörs av försäljning av varor och inte rena tillhandahållanden av tjänster.
- Ambulerande  
vård** EU-domstolen har behandlat frågan om ett företag kunde anses bedriva sådan sjukvård eller social omsorg som enligt direktivet undantas från skatteplikt. Domstolen ansåg att undantaget i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet inte är beroende av i vilken rättslig form de medicinska eller paramedicinska tjänsterna tillhandahålls och att undantaget omfattar även behandlande vård som tillhandahålls patienter i hemmet av legitimerade sjukvårdsutövare (C-141/00, Kugler, punkterna 31 och 41).
- Ljusbehandling** Skatterättsnämnden har ansett att ljusbehandling som utfördes av en legitimerad sjukgymnast utgör sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen skedde efter remiss från läkare (SRN 1998-11-27).
- Osteopati** Skatterättsnämnden har ansett att undantaget från skatteplikt för sjukvård inte är tillämpligt för tjänster avseende osteopati som tillhandahölls av en legitimerad sjukgymnast. Nämnden konstaterade, mot bakgrund av Socialstyrelsens yttrande i ärendet, att de osteopatiska tjänsterna som tillhandahölls inte omfattades av den sökandes legitimation som sjukgymnast. Sökanden kunde inte erhålla legitimation för yrket osteopat

enligt bestämmelserna i lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (ersatt av patientsäkerhetslagen) vilket var en förutsättning för undantaget. Kravet att sjukvårdande åtgärder ska vidtas av någon med särskild legitimation, bör ses utifrån allmänintresset av att tjänsterna håller en viss kvalitet och utövas under viss tillsyn. Med hänsyn härtill och att det inte hade visats föreligga andra omständigheter, främst med avseende på principen om skatte-neutralitet, som medförde att sökanden borde omfattas av sjukvårdsundantaget för legitimerade yrkesutövare fann Skatterättsnämnden att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt på tjänster avseende osteopati (SRN 2008-10-28, dnr 42-06/I).

För den som bedriver vårdverksamhet inom de områden som omfattas av undantaget, men saknar den särskilda legitimationen, gäller i regel inte skattefriheten. Detta gäller för exempelvis privatpraktiserande psykologer utan legitimation.

**Paramedicinska yrkesutövare**

EU-domstolen har uttalat att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet, vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare och sjukvårdande behandling som ges av sådana yrkesutövare, ska tolkas så att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett utrymme för skönsmässig bedömning. Medlemsstaterna ska emellertid vid bedömningen iaktta bestämmelsens syfte samt principen om skatteneutralitet. För att fastställa om olika slag av sjukvårdande behandling är likartad med hänsyn till målsättningen för denna bestämmelse, ska yrkeskvalifikationerna för dem som ger denna vård beaktas. Om dessa inte är identiska kan de olika slagen av sjukvårdande behandling endast anses vara likartade om de håller motsvarande kvalitet för mottagarna av tjänsten (C-443/04 och C-444/04, Sollevold, punkt 40).

**Psykoterapeutisk behandling**

EU-domstolen har ansett att sådan psykoterapeutisk behandling, som utfördes på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte var läkare, inte utgör sjukvård eller ”transaktioner nära knutna till dessa” i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet annat än om denna behandling verkligen är underordnad i förhållande till en huvudsaklig tjänst som är sjukhusvård eller sjukvård av patienter. Vidare framgår av domen att uttrycket sjukvård i artikel 132.1 b omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 132.1 c (C-45/01, Dornier).

## **Samtalsterapi**

Skatterättsnämnden har ansett att samtalsterapi som meddelades av personer utan särskild legitimation i en ekonomisk förening inte var sjukvård. Det förhållandet att personalen som saknade legitimation skulle handledas av legitimerade personer medförde heller inte någon annan bedömning. Nämnden ansåg däremot att omsättningen under vissa förutsättningar var att anse som social omsorg (SRN 2000-02-10).

Förhandsbeskedet överklagades av den ekonomiska föreningen till den del detta avsåg fråga om social omsorg. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 2003 ref. 21). Se närmare om detta i avsnitt 25.4.3.

### **25.2.5 Rehabilitering**

Rehabilitering i den meningen att en patient får behandlingar efter operation eller vid kroniska sjukdomstillstånd vid t.ex. en speciell avdelning inom sjukhuset är i sin helhet hänförlig till skattefri sjukvård.

Via försäkringskassan utbetalas statsbidrag för olika former av rehabilitering som syftar till att få långtidssjukskrivna att återgå till arbetslivet. Rehabiliteringsåtgärderna kan gälla kroppslig eller social träning, t.ex. gymnastik- eller samtalsgrupper, men även åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård. Åtgärderna upphandlas av försäkringskassan. De åtgärder som olika företag därigenom tillhandahåller kan inte generellt hänföras till sjukvård. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. En legitimerad sjukgymnast kan t.ex. utföra behandlingar enskilt eller i grupp som är att hänföra till skattefri sjukvård, medan en annan legitimerad sjukvårdsutövare kan ha hand om grupper för allmän social träning, som inte kan hänföras till sjukvård enligt ML:s definition.

### **25.2.6 Företagshälsovård**

Företagshälsovård utgör i princip inte sjukvård enligt ML. Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön. Till företagshälsovårdens uppgifter räknas bl.a. att medverka i skyddsarbetet, att kartlägga rådande arbetsmiljöförhållanden och att genom olika former av hälsouppföljning medverka till en förbättrad arbetsmiljö. Inom ramen för företagshälsovården kan emellertid även tillhandahållas sjukvård i ML:s mening. Till den del verksamheten avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML. Vad som sagts om skattefriheten för sjukvård ovan gäller då i tillämpliga delar.

Inom företagshälsovården arbetar inte bara sjukvårdsutbildad personal utan även t.ex. skyddsingenjörer. Det är enbart vad som är sjukvård enligt ML som kan undantas från skatteplikt. Andra tillhandahållanden faller således utanför skattefriheten även om de utförs av personal med sjukvårdsyrke.

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

Företagshälsovårdens verksamhet finansieras i huvudsak genom avgifter, grundade på avtal eller abonnemang. Avgifterna är ersättning för tillhandahållen företagshälsovård gentemot företagen och dess anställda. Ersättningen avser i princip skattepliktiga tillhandahållanden. Till den del ersättningen avser tillhandahållen sjukvård i ML:s mening ska dock motsvarande belopp inte ingå i underlaget för beskattningen enligt ML. I de fall ersättningen avser såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden ska en fördelning göras efter skälig grund. En sådan fördelningsgrund kan vara antalet arbetade timmar i skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Fördelningen och skattebeloppet ska framgå av den faktura, som den som bedriver företagshälsovården ska tillställa uppdragsgivaren, jfr 11 kap. ML.

**Hälsounder-  
sökningar,  
vaccinationer**

Kammarrätten har ansett att hälsundersökningar och vaccinationer som tillhandahölls inom företagshälsovården är skattefria sjukvård. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen medgav inte prövningstillstånd (KRNS 2002-11-01, mål nr 3522-2001).

**Anslag**

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML.

**25.2.7 Sjuktransporter**

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att

transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet, såsom att det finns bårutrustning m.m. Vidare bör det finnas möjlighet att ge vård och behandling under resan.

Motsvarande undantag från skatteplikt finns i artikel 132.1 p i mervärdesskattedirektivet. Där anges att från skatteplikt får undantas transport av sjuka eller skadade personer i för ändamålet särskilt utformade fordon vilken utförs av organ med vederbörligt tillstånd.

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolags tillhandahållande av liggande persontransporter, som utfördes med taxi-registrerade fordon som var utrustade med bår och hade möjligheter att förankra respirator och syrgasanläggning för hemmabruk, inte omfattades av undantaget från skatteplikt för sjuktransporter i 3 kap. 4 § och 5 § andra stycket ML. Nämnden ansåg att det av artikel 132.1 p i mervärdesskattedirektivet framgår att tre förutsättningar ska vara uppfyllda, den som transporteras ska vara sjuk eller skadad, transporten ska utföras i för ändamålet särskilt utformat fordon och transporten ska utföras av ett organ med vederbörligt tillstånd. Enligt Skatterättsnämndens mening fick bestämmelsen närmast anses omfatta ambulanstransporter eller transporter med fordon som har motsvarande funktion där transporten framstår som en integrerad del i själva sjukvården (SRN 2011-04-12, dnr 36-10/I).

Helikopter eller flygplan för vilken transportören meddelats tillstånd av Luftfartsinspektionen för att utföra sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter. Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående skatten vid förvärf fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

### **25.2.8 Medicinskt betingad fotvård**

Sjukvård jämförs med medicinskt betingad fotvård (3 kap. 5 § tredje stycket ML). Begreppet medicinskt betingad fotvård i ML är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården där definitionen är snävare än ML:s definition.

Den fotvård som omfattas av skattefrihet enligt ML:s begrepp medicinskt betingad fotvård är fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraftlöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård.

### **25.2.9 Led i sjukvården**

Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning.

Undantaget från skatteplikt gäller däremot inte för omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel som omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvården (3 kap. 4 § tredje stycket ML).

#### **Refraktionsanpassningstjänster**

Skatteverket anser att refraktionsanpassningstjänster, d.v.s. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

#### **Ska tillhandahållas av vårdgivare**

En förutsättning för skattefrihet för varor och tjänster som omsätts som ett led i sjukvården är att tillhandahållandet av dessa sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller sjukvården.

#### **Transporter i s.k. mobil sjukvård**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, som gällde ett bolag som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och köpte in transporttjänster utifrån. Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolaget i sin helhet fick

anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt (RÅ 1996 ref. 74).

#### **Terapiahund**

Skatterättsnämnden har ansett att en sjukgymnast som inom ramen för sin legitimation utför traditionell sjukgymnastik med s.k. terapiahund som redskap tillhandahåller sjukvård. Terapiahunden skulle användas för att på olika sätt motivera patienterna och förmå dem att utföra rörelser och övningar inom ramen för den rehabilitering som sjukgymnastiken syftade till i det enskilda fallet. Nämnden ansåg att med hänsyn till detta fick terapiahunden i allt väsentligt anses utgöra ett hjälpmedel i den sjukgymnastik som sökanden tillhandahöll i sin egenskap av legitimerad sjukgymnast (SRN 2012-05-14, dnr 4-11/I).

#### **Patienthotell**

Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare.

Skattefriheten omfattar inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig. Likaså utgör annan rumsuthyrning vid patienthotell skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.

#### **TV och telefon**

EU-domstolen har behandlat en fråga som gällde tolkningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner nära knutna till sjukvård enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterade att det i princip inte kan anses vara fråga om transaktioner som är nära knutna till sjukvård i den mening som avses i bestämmelsen i direktivet när sådana juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefonservice och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare. Enligt domstolen kan bedömningen bli en annan endast om tjänsterna är väsentliga för att uppnå de behandlingsmål som eftersträvas med sjukvården och syftet med tillhandahållandet inte är att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (C-394/04, Ygeia).

**Qigong** Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att qigong kunde utgöra sjukvård när den ingick som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrevs av legitimerad sjukgymnast i sökandebolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och omfattas därmed inte av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjöds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnades av bolaget men leddes av en utomstående danspedagog, som ersattes av bolaget för sina tjänster (RÅ 2003 ref. 5).

**Medicintekniska tjänster** Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsatta som ett led i sjukvården då de tillhandahölls ett sjukhus och inte vårdtagarna (RÅ 1997 not. 71).

#### **25.2.10 Kontroll eller analys av prov**

Undantaget från skatteplikt för sjukvård omfattar även kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården oavsett till vem tjänsten tillhandahålls.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av ett prov som tagits som ett led i tillhandahållande av sjukvård. Omsättning i form av analyser som utförs åt exempelvis läkemedelsindustrin omfattas därför inte av undantaget.

**Analystjänst** EU-domstolen har prövat frågan om en översändningsavgift som togs ut enligt fransk lag omfattades av undantaget i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet avseende transaktioner nära knutna med sjukvård. Avgiften avsåg översändande av prov från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet var nära knutet med analystjänsten och att det borde lyda under samma skattemässiga ordning. Domstolen ansåg således att översändandet av provet var en åtgärd som hänförde sig till transaktioner som är nära knutna med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt (C-76/99, kommissionen mot Frankrike, punkt 30).

EU-domstolen har i ett annat mål uttalat att medicinska analyser som syftar till observation och undersökning av patienter i preventivt syfte, som utförts av ett privaträttsligt

laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av en allmänpraktiserande läkare, kan omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet såsom sjukvård som tillhandahålls av en annan i vederbörlig ordning erkänd privaträttslig inrättning i den mening som avses i direktivet (C-106/05, L.u.P).

**Analys av  
navelsträngsblod  
m.m.**

EU-domstolen har i två mål prövat om verksamheter som består av tagande, transport och analys av navelsträngsblod samt av förvaring av stamcellerna i navelsträngsblod omfattas av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård. Domstolen ansåg att när sådana verksamheter endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig, vilket endast utgör en osäker hypotes, och inte i sig syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, så omfattas de inte av uttrycken ”sjukhusvård och sjukvård” eller ”nära knutna till sjukhusvård och sjukvård” i artikel 132.1 b eller ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet (C-262/08 CopyGene och C-86/09, Future Health Technologies).

**Odling av  
ledbroskceller**

EU-domstolen har ansett att tillhandahållanden som består i att avlägsna brosk från en människa för att ta ut ledbroskceller för odling, med avsikt att i terapeutiskt syfte återtransplantera cellerna, omfattas av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet (C-156/09, Verigen Transplantation Service International).

### **25.3 Tandvård**

Tandvård är undantagen från skatteplikt (3 kap. 4 § ML). Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Skattefriheten omfattar även i vissa fall dentaltekniska produkter.

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

**Definition  
av tandvård**

Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan (3 kap. 6 § ML).

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. Skatteverkets uppfattning är följande.

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt lag (2008:145) om statligt tandvårdsstöd eller i övrigt ligger inom ramen för

behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

### Vårdgivare

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller tandvård.

Skatteverket anser att tandreglering, tillhandahållande av porslinsfasader samt vissa former av tandblekning som endast utförs av legitimerade tandläkare och tandhygienister utgör från mervärdesskatteplikt undantagen tandvård. Undantag från skatteplikt föreligger dock inte för de former av tandblekning samt utsmyckning av tänder (tandsmycken) som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade tandläkare och tandhygienister (Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111).

#### 25.3.1 Led i tandvården

Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av plast, porslin eller amalgam.

Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.

#### 25.3.2 Dentaltekniska produkter

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser. Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

Skatteverket anser att titankomponenter som används i käkirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en

tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande (RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120).

Enligt ML är en förutsättning för skattefriheten att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård. I mervärdesskattedirektivet uttrycks detta annorlunda. Där anges i artikel 132.1 e att undantaget omfattar tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

EU-domstolen har ansett att leveranser av tandproteser av en mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker inte omfattas av undantaget. Enligt domstolen framgår det klart av ordalydelsen i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet att inte alla leveranser av tandproteser är undantagna från skatteplikt utan endast leveranser från de specifikt angivna yrkesgrupperna, d.v.s. tandläkare och tandtekniker. Vad gäller tjänster av tandtekniker ansåg domstolen att undantaget är tillämpligt på all verksamhet som sker inom ramen för dennes yrkesutövning (C-401/05, VDP Dental Laboratory).

Skatteverket anser att det inte finns någon möjlighet att tolka 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML i enlighet med artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Däremot är det möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e när det är fråga om sådana tillhandahållanden som omfattas av undantaget enligt direktivet men inte enligt ML. Dessutom kan den enskilde åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när bestämmelsen i ML innebär att tillhandahållandet undantas (Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 801346-06/111).

## **25.4 Social omsorg**

Omsättning av tjänster som utgör social omsorg är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i omsorgen (3 kap. 4 § ML).

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg (3 kap. 7 § ML).

Bestämmelserna i ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 132.1 g

och h framgår att skattefriheten omfattar tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller till skydd av barn och ungdomar och som görs av offentligrättsliga organ eller av andra organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär.

Begreppet social omsorg hänförs till vad som enligt offentligrättslig lagstiftning faller inom kommunens och statens ansvarsområde. Dessa ansvarsområden framgår av följande offentligrättsliga lagar.

**SoL**

Av socialtjänstlagen (2001:453), SoL, framgår att kommunen har ansvar för socialtjänsten inom sitt område (2 kap.). Där finns särskilda bestämmelser för olika grupper (5 kap.), vad som gäller för vård i familjehem och i hem för vård eller boende (6 kap.) och föreskrifter om enskild verksamhet (7 kap.). Av 2 kap. 5 § framgår att kommunen får sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Av 7 kap. 1 § framgår att sådan avtalad verksamhet inte kräver tillstånd av Socialstyrelsen. Däremot står sådan verksamhet, liksom övrig socialtjänst som kommunen svarar för, under Socialstyrelsens tillsyn (13 kap. 2–3 §§). Av 7 kap. framgår i vilka fall tillstånd krävs av Socialstyrelsen.

I socialtjänstförordningen (2001:937) finns kompletterande bestämmelser till SoL.

**Skollagen**

Kommunens ansvar för barnomsorg, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg regleras i skollagen (2010:800).

**Färdtjänstlagen**

Enligt lagen (1997:736) om färdtjänst ansvarar kommunen för att anordna resor för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik.

**LSS**

Lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, innehåller bestämmelser om insatser för särskilt stöd och service till svårt funktionshindrade. Exempel på sådana insatser är personlig assistans, som inte täcks av beviljade assistanstimmar av Försäkringskassan och bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna.

**25.4.1 Definition av social omsorg**

Skatteverket har redogjort för sin tolkning av undantaget från skatteplikt för social omsorg (Skatteverket 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111). Nedan följer en redogörelse för denna tolkning.

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt för social omsorg gäller för tjänster av social karaktär som utförs av offentliga verksamheter såsom stat, kommuner och landsting eller av företag som av medlemsstaten erkänts som en aktör av social natur. Undantaget gäller även tjänster med nära anknytning till social omsorg om tjänsterna utförs av en erkänd aktör av social natur.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska följande frågor besvaras jakande för att en tjänst ska utgöra sådan social omsorg som kan undantas från skatteplikt.

- Är den tjänst som tillhandahålls en sådan tjänst som till sin natur är av social karaktär?
- Är tillhandahållaren en sådan säljare som normalt tillhandahåller tjänster som till sin natur är av social karaktär?

#### **25.4.1.1 Tjänst som till sin natur är av social karaktär**

För att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg ska tjänsten till sin natur vara av social karaktär. Tjänster som tillhandahålls inom barnomsorg, äldreomsorg, för stöd och service till vissa funktionshindrade eller annan jämförlig social omsorg är normalt av social karaktär. Det är således fråga om olika sorters omsorgstjänster.

#### **Hemtjänst**

Hemtjänst är en tjänst av både omsorgs- och servicekaraktär. Omsorgstjänster som ingår i hemtjänst är sådana tjänster som är av social karaktär. Med omsorgstjänster avses de insatser som behövs för att tillgodose fysiska, psykiska och sociala behov såsom exempelvis personlig hygien, social samvaro m.m. Servicetjänsterna kan t.ex. vara städning, tvätt, matlagning, inköp, d.v.s. tjänster som när de tillhandahålls separat inte är av social karaktär. Om omsorgs- och servicetjänster erbjuds gemensamt är tjänsten, hemtjänsten, till sin natur av social karaktär. Om en aktör som normalt erbjuder sådan hemtjänst som utgör social omsorg tillhandahåller endast servicetjänster i det enskilda fallet kan även dessa tjänster ses som tjänster av social karaktär. Det avgörande är att aktören enligt avtalet med kommunen faktiskt erbjuder tjänster av både omsorgs- och servicekaraktär och inte vad som faktiskt tillhandahålls till de enskilda brukarna. Detta påverkas inte av en eventuell uppdelning vid faktureringen.

Skatteverket anser att följande tjänster är exempel på sådana tjänster som en säljare kan tillhandahålla och som faller inom social omsorg.

- Tjänster som en kommun ansvarar för enligt t.ex. socialtjänstlagen.
- Sådan barnomsorg som kommun ansvarar för enligt skollagen.
- Resor som en kommun anordnar för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik enligt lag om färdtjänst.
- Stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade som staten ansvarar för enligt lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade.
- Tjänster avseende kriminalvården som staten ansvarar för.

#### **25.4.1.2 Säljarens status och verksamhet**

En andra förutsättning för att en tjänst ska utgöra sådan social omsorg som kan undantas från skatteplikt är att tillhandahållaren är en sådan säljare som normalt tillhandahåller tjänster som till sin natur är av social karaktär.

Barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg anses vara social omsorg om den bedrivs på ett sätt som motsvarar sådan social omsorg som en kommun eller staten ansvarar för enligt offentligrättslig lagstiftning.

I direktivet anges uttryckligen att en förutsättning för att omfattas av undantaget är att dessa tjänster tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organ som har en verksamhet som medlemsstaten ifråga erkänner som, i huvudsak, välgörenhet (C-498/03, Kingcrest, punkt 34).

#### **Säljarens status**

I ML finns ingen motsvarighet till mervärdesskattedirektivets bestämmelse om att tjänsterna måste tillhandahållas av ett erkänt organ för att vara undantagna från skatteplikt. I syfte att uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet har det i senare praxis krävts att en verksamhet, för att anses utgöra social omsorg, ska ha någon form av anknytning till en offentligrättslig reglering (HFD 2011 ref. 9 och HFD 2012 ref. 52). Detta innebär enligt Skatteverket att en bedömning ska ske om den eller de som tillhandahåller tjänsten är erkända aktörer av social karaktär. Vid bedömningen ska hänsyn tas till

- om det finns en offentligrättslig anknytning och

- om kostnaderna för verksamheten till stor del finansieras av det allmänna.

Bedömningsgrunderna kännetecknas av att det allmänna har ett ansvar för tjänsten och att det finns ett stort inslag av insyn och kontroll från det allmänna. En erkänd aktör kan vara staten, en kommun, ett företag eller någon annan organisation som bedriver verksamhet av social karaktär.

Undantaget från skatteplikt för social omsorg gäller således oavsett om omsorgen tillhandahålls i en offentlig eller privat verksamhet. Staten eller en kommun kan avtala med en privat aktör att denne i deras ställe ska tillhandahålla de tjänster som staten eller en kommun är ansvariga för att tillhandahålla enligt offentligrättslig lagstiftning.

**Säljarens verksamhet**

För att en säljare ska anses vara en sådan säljare som normalt tillhandahåller tjänster av social karaktär ska säljarens verksamhet ha ett socialt ändamål och syfte. Skatteverket anser att verksamheten måste innehålla någon form av omsorgstjänster, t.ex. verksamhet som vård och uppfostran av barn och ungdomar, omvårdnad av äldre, hjälpverksamhet bland behövande och socialt trygghetsarbete. Det är till exempel inte tillräckligt att en aktörs verksamhet är att tillhandahålla enstaka service-tjänster som ingår i en hemtjänst t.ex. städning. Säljaren ska normalt även erbjuda någon slags omsorgstjänst för att kunna vara en sådan säljare som huvudsakligen tillhandahåller tjänster av social karaktär. Det som säljaren erbjuder vid hemtjänst ska vara fråga om både omsorgs- och servicetjänster för att denne ska anses ha en verksamhet som är av social karaktär.

**Blandad verksamhet**

En aktör kan bedriva både verksamhet av social karaktär och annan verksamhet. Så är fallet t.ex. när en aktör efter deltagande i upphandling tecknat olika avtal med en kommun. Enligt ett avtal kan aktören sköta all drift av ett äldreboende d.v.s. både omsorgs- och servicetjänster. Samma aktör kan dessutom ha andra avtal med samma kommun eller annan kommun som enbart avser servicetjänster till andra äldreboenden. Vid en sådan situation bedriver aktören verksamhet som är av social karaktär vad gäller det äldreboendet där aktören sköter all driften. När det gäller de avtal som avser enbart servicetjänster till andra äldreboenden bedriver aktören inte någon verksamhet av social karaktär.

**”Kundvalsmodellen”**

En kommun kan välja den s.k. kundvalsmodellen/valfrihetsmodellen. Den innebär att kommunen upphandlar och tecknar avtal med olika tillhandahållare av social omsorg. Omsorgs-

tagaren kan sedan, efter att ha fått bistånd beviljat, själv välja vilken säljare som ska utföra tjänsten. Det innebär att den som ingått avtal som innefattar tjänster av social karaktär med kommunen och som tillhandahåller tjänsten, är en erkänd aktör.

*Exempel*

En kommun tillhandahåller efter en individuell behovsprövning städning till vissa personer.

Kommunen erbjuder enligt offentligrättslig lagstiftning både omsorgs- och servicetjänster till kommuninvånare när behov finns eftersom detta är kommunens ansvar. Visserligen är det endast fråga om städning i detta exempel men eftersom kommunen även erbjuder andra omsorgstjänster till sina kommuninvånare anser Skatteverket att det är fråga om sådan hemtjänst som till sin natur är av social karaktär. Att beslutet i det enskilda fallet endast avser en servicetjänst förtar inte det faktum att kommunen normalt erbjuder både omsorgs- och servicetjänster till sina kommuninvånare. Tjänsten är sådan social omsorg som omfattas av undantaget från skatteplikt.

I Skatteverkets ställningstagande om social omsorg finns ytterligare exempel, se Skatteverket 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111.

**25.4.2 Rättspraxis m.m. avseende social omsorg**

**Ambulerande  
vård**

Tjänster som tillhandahålls av ett erkänt organ av social karaktär avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som utförs hos behövande i hemmet har nära anknytning till social omsorg. Det är de nationella myndigheterna som avgör om den skattskyldige är en sådan organisation (C-141/00, Kügler, punkt 61).

**Erkänt organ -  
Privat enhet som  
drivs i vinstsyfte**

Innebörden och omfattningen av begreppet ”organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär” har bedömts av EU-domstolen. Vid bedömningen ska hänsyn tas till om det finns tillämplig reglering i lagar eller andra författningar som är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare ska beaktas om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande som organ av social karaktär och om de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan. Av betydelse vid bedömningen

synes också vara om aktuella organisationer underställs villkor och kontroller från de behöriga myndigheternas sida i form av registrering, inspektioner och normer avseende såväl inrättningarna som de styrande personernas kvalifikationer (C-498/03, Kingcrest, punkterna 30, 32, 53 och 57).

**Hemtjänst m.m.**

En förening som tillhandahöll tjänster för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen, SoL, har av Högsta förvaltningsdomstolen ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt för social omsorg. Genom biståndsbedömningen ansågs tjänsterna ha en sådan anknytning till offentligrättslig reglering som krävdes för att utgöra social omsorg (RÅ 2004 not. 175).

**Tjänster i samband med assistansersättning**

Ett bolag som tillhandahåller administrativa tjänster till personer som får assistansersättning som denne behöver i sin roll av arbetsgivare utgör social omsorg till den del den ersättningsberättigade har rätt att betala sina kostnader för tjänsterna med den ersättning som uppbärs från det allmänna. Tjänsterna får anses ha nära anknytning till social omsorg då den ersättningsberättigade utan dessa tjänster skulle haft svårt att ta tillvara sin rätt att vara arbetsgivare för en personlig assistent och därmed kunna påverka och anpassa omsorgen efter sina speciella önskemål. Bolagets verksamhet får anses ha anknytning till offentligrättslig reglering eftersom mottagarna av tjänsten efter individuell behovsprövning har rätt till ersättning från det allmänna för de tjänster bolaget tillhandahöll (RÅ 2009 ref. 95).

**Administrativa tjänster till assistentföretag**

Administrativa tjänster som tillhandahålls ett företag som i sin tur tillhandahöll personliga assistenter omfattades inte av undantaget från skatteplikt för social omsorg (SRN 2010-06-07, dnr 38-09/I).

**Barnomsorg/  
barnpassning**

Tillfällig barmtillsyn i barnets hem där verksamheten saknar anknytning till offentligrättslig reglering omfattas inte av undantaget för social omsorg (HFD 2012 ref. 52).

Skatteverket anser att barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande och som omfattas av lag (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete inte utgör barnomsorg som är undantagen från skatteplikt. (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 619552-08/111).

**Boservice  
– ej äldreomsorg**

Skatterättsnämnden har bedömt att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan indivi-

duell behovsprövning, inte var social omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år (SRN 1996-10-04).

**Sommarlovskoloni  
– ej barnomsorg**

En förening som bedrev sommarlovskoloni för barn har av Högsta förvaltningsdomstolen inte ansetts utgöra barnomsorg och inte heller annan jämförlig social omsorg (RÅ 1995 ref. 9).

**Vårdinsatser  
i flera led**

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolags tillhandahållande av vårdinsatser, på uppdrag av sitt moderbolag som i sin tur tillhandahöll sådan vård till kommuner, omfattades av undantaget för social omsorg. Moderbolaget bedrev vårdverksamhet för personer som omfattades av LSS. Dotterbolagens vårdinsatser var desamma som moderbolaget tillhandahöll och fick enligt nämnden därför anses utgöra en integrerad och nödvändig del i moderbolagets tillhandahållande enligt ingångna avtal varför dotterbolagets tillhandahållande ansågs ha sådan nära anknytning till socialt arbete som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (SRN 2012-03-21, dnr 44-11/I).

**Färdtjänst**

Enligt färdtjänstlagen ansvarar varje kommun för att färdtjänst anordnas inom kommunen. Kommunen får överlåta sina uppgifter enligt färdtjänstlagen till den regionala kollektivtrafikmyndigheten i länet (jfr lag [2010:1065] om kollektivtrafik). Färdtjänst som en kommun eller kollektivtrafikmyndighet tillhandahåller är social omsorg.

För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen/kollektivtrafikmyndigheten utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin helhet skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen/kollektivtrafikmyndigheten eller resenären som betalar. Om resenären betalar viss del av kostnaden direkt till taxiföretaget är således såväl den delen som den del som taxiföretaget fakturerar kommunen/kollektivtrafikmyndigheten en skattepliktig omsättning för taxiföretaget.

**Tillhandahållande  
av trafikhuvud-  
man**

Om en kommun har överlåtit sina uppgifter till en trafikhuvudman (enligt dåvarande lag [1997:734] om ansvar för viss kollektiv persontrafik), som kan vara ett aktiebolag, ansvarar trafikhuvudmannen för att färdtjänst anordnas. Prövningen av behovet av färdtjänst sker utifrån offentligrättsligt regelverk och färdtjänsten bekostas till stor del av offentliga medel. Trafikhuvudmannens tillhandahållande av färdtjänst utgör därmed undantagen social omsorg (RÅ 2008 not. 77).

En trafikhuvudmans tillhandahållande av beställningscentral, samordning och transporttjänster avseende färdtjänst utgör social omsorg som är undantagen från skatteplikt oberoende av att prövningen av tillstånd till färdtjänst görs av kommunen (SRN 2010-12-30, dnr 41-09/I och dnr 8-10/I).

**Samtalsterapi**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att undantaget från skatteplikt var tillämpligt på samtalsterapi som gavs på uppdrag av ett bolag som i sin tur tillhandahöll kommuner och kriminalvården konsulentstött familjehemsvård (HFD 2011 not. 74).

**Kontraktsvård**

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att den kontraktsvård som ett bolag bedrev enligt avtal med Kriminalvårdsstyrelsen utgick från en individuell behovsprövning och hade sådan anknytning till en offentlig rättslig reglering som krävs för att tjänsterna ska anses utgöra social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Den ansågs även i övrigt vara bedriven i överensstämmelse med de kriterier som unionsrättsligt uppställs (artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet) för att en verksamhet ska undantas från skatteplikt (RÅ 2006 not. 93).

**HVB-hem**

Ett exempel på social omsorg är vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem. Med stöd av SoL eller lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, LVU, kan socialnämnden i kommunen besluta att personer ska placeras utanför det egna hemmet. De vårdformer som då gäller är antingen HVB-hem eller familjehem. I familjehem är uppdraget knutet till en viss person/familj. HVB-hemmen däremot drivs yrkesmässigt. De har avtal med kommunen och har tillstånd från länsstyrelsen. Det ställs formella och praktiska krav för att få tillstånd, bl.a. vad avser utbildning.

**Samordnare av familjehem**

Ett företag som samordnar familjehem åt kommuner tillhandahåller en tjänst i form av ”annan jämförlig social omsorg”. Tillhandahållandet är undantaget från skatteplikt när samordningen inkluderar ansvar för arvode, skatt och arbetsgivaravgifter åt familjehemmen. Om det är kommunerna som ansvarar för arvode, skatt och arbetsgivaravgifter åt familjehemmen kan företagen däremot inte anses tillhandahålla en tjänst som är undantagen från skatteplikt (Skatteverket 2010-10-29, dnr 131 567993-10/111).

**Handledning**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked gällande en legitimerad psykoterapeuts handledning av personal vid ett HVB-hem. Skatterättsnämnden ansåg att med hänsyn till att sökanden i verksamheten som legitimerad psykoterapeut stod under Socialstyrelsens tillsyn samt att den behandling som

handledningen var kopplad till föregicks av en individuell behovsprövning från kommunens sida skulle sökanden anses som ett erkänt organ av social karaktär som avses i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Vidare prövade Skatterättsnämnden om de tjänster som sökanden tillhandahöll hade nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller skydd av barn och ungdomar i den mening som avses i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatterättsnämnden mening fick handledningen anses vara av sådant slag att kvaliteten på behandlingen i det enskilda fallet inte skulle kunna säkerställas utan denna tjänst. Skatterättsnämnden ansåg att den omständigheten att handledningen inte tillhandahölls omsorgstagaren direkt utan i stället dennes behandlingsteam inte föranledde någon annan bedömning. Skatterättsnämnden fann därför att tillhandahållandet utgjorde social omsorg (RÅ 2010 ref. 94).

#### **Stöd till familjer**

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktieföretag) verksamhet som avsåg stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt SoL och efter individuell prövning (SRN 2000-05-18).

#### **Familjehemsvård**

Skatterättsnämnden har ansett att ett familjehem som tog emot personer med missbruksproblem bedrev social omsorg enligt ML trots att tillstånd saknades. Omsorgstagarna placerades i familjevårdshemmet av socialnämnder och kriminalvårdsanstalter. Skatterättsnämnden ansåg i detta fall att avgörande vid bedömningen var tjänstens natur och förekomsten av individuell behovsprövning. Förekomsten av tillstånd enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet bör däremot, enligt nämnden mening, inte tillmätas någon avgörande betydelse i mervärdesskattehänseende (SRN 1994-01-27).

#### **25.4.3 Nära anknytning till social omsorg**

En tjänst eller vara som inte utgör social omsorg kan undantas från skatteplikt om tjänsten eller varan har nära anknytning till social omsorg. Skatteverket har redogjort för sin tolkning av när en tjänst ska anses vara i nära anknytning till social omsorg (Skatteverket 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111). Nedan följer en redogörelse för denna tolkning.

Ett tillhandahållande har nära anknytning till social omsorg om:

- köparen är en erkänd aktör som tillhandahåller tjänster av social karaktär och bedriver verksamhet som utgör social omsorg
- säljaren är en erkänd aktör av social natur
- det är fråga om en tjänst som är av sådant slag och har sådan kvalitet att det är svårt för köparen att, i sin tur, tillhandahålla social omsorg utan just den specifika tjänsten
- tjänsten är så specifik att en liknande tjänst inte tillhandahålls av andra aktörer, d.v.s. en konkurrerande tjänst finns inte.

Samtliga uppräknade förutsättningar ska vara uppfyllda för att tjänsten eller varan ska undantas från skatteplikt.

#### **Köparens och säljarens status**

Både köpare och säljare ska vara erkända aktörer av social natur. Köparen ska tillhandahålla tjänster av social karaktär och bedriva verksamhet som utgör social omsorg, d.v.s. ska som sin verksamhet bedriva barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade eller annan jämförlig social omsorg.

Säljaren ska vara en erkänd aktör av social natur. Vid bedömningen om säljaren är en sådan erkänd aktör ska hänsyn tas till

- om det finns en offentligrättslig anknytning och
- om kostnaderna för verksamheten till stor del finansieras av det allmänna.

Se vidare avsnitt 25.4.1.2 vad gäller bedömning av om köparen och säljaren är en erkänd aktör.

#### **Specifik tjänst**

För att en tjänst ska anses ha nära anknytning till social omsorg förutsätts att tjänsten är absolut nödvändig för att den sociala omsorgen ska kunna genomföras. Tjänsten ska ses som ett medel för att köparen på bästa sätt ska kunna se till att omsorgstagaren får den sociala omsorg som omsorgstagaren behöver. Tjänsten ska dessutom vara viktig för kvalitén på den sociala omsorg som köparen tillhandahåller.

Skatteverket anser att tjänsten alltid och i betydande utsträckning måste vara anpassad efter mottagarens personliga behov av social omsorg. Endast under sådana omständigheter kan tjänsten anses som absolut nödvändig för att säkerställa kvalitén på den sociala omsorgen. Det är således inte tillräck-

ligt att en tjänst bara ingår som en av flera beståndsdelar i den sociala omsorgen.

### **Konkurrens**

Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Det ska därför inte vara fråga om så generella tjänster som tillhandahålls köparen som bedriver social omsorg att de konkurrerar med andra kommersiella företag på samma marknad. Tjänsten ska således vara så specifik till sin natur att den inte kan anses tillhandahållas i direkt konkurrens med andra företag som tillhandahåller likartade tjänster.

#### *Exempel*

Ett städbolag tillhandahåller städtjänster på uppdrag av en kommun. Städ tjänsterna utförs åt olika personer som kommunen efter individuell behovsprövning ansett ska ha rätt till sådana tjänster. Städbolaget erbjuder inga omsorgstjänster utan endast servicetjänster i form av städtjänster. Städbolaget är inget bolag som tillhandahåller social omsorg eftersom bolaget inte tillhandahåller tjänster som till sin natur är av social karaktär. En bedömning ska därför göras om tjänsterna kan anses ha nära anknytning till social omsorg.

Köparen av tjänsten, d.v.s. kommunen, är en sådan aktör som bedriver social omsorg. Städbolaget skulle kunna vara en erkänd aktör eftersom städningen ingår i det allmännas ansvar som följer av offentligrättslig lagstiftning och den är finansierad av det allmänna. Tjänsterna som städbolaget tillhandahåller är dock inte så specifika och individuellt anpassade att de inte skulle kunna erhållas från ett annat företag med liknande verksamhet. Just det enskilda städbolagets tjänster kan inte anses absolut nödvändiga för att säkerställa kvalitén på kommunens sociala omsorg som sådan. Tjänsten företas dessutom i konkurrens med andra kommersiella aktörer som måste ta ut mervärdesskatt på motsvarande tjänster. Tjänsten har därför inte så nära anknytning till social omsorg att den omfattas av undantaget från skatteplikt.

En motsvarande bedömning kan göras när det gäller tillagning och transport av färdiga matportioner och för taxiresor.

I Skatteverkets ställningstagande om social omsorg finns ytterligare exempel, se Skatteverket 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111.

**Förmedling av barnomsorg**

Förmedling av barnomsorg kan omfattas av undantaget från skatteplikt. EU-domstolen har i ett mål som gällde en stiftelse som förmedlade kontakter mellan dagbarnvårdare och barnens föräldrar använt en särskild metod i fyra steg vid bedömningen. För att denna förmedling ska omfattas av undantaget ska för det första dagbarnvårdarna tillhandahålla social omsorg. För det andra ska både stiftelsen och dagbarnvårdarna vara erkända organ av social natur. För det tredje ska stiftelsens förmedling säkerställa att den förmedlade barnomsorgen är av sådant slag och har en sådan kvalitet att det är omöjligt att erbjuda en identisk tjänst utan stiftelsens förmedling. För det fjärde får det grundläggande syftet med förmedlingen inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att konkurrera med kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt (C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede).

**Läkarutlåtande rörande färdtjänst**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att utfärdande av intyg om funktionshinder för färdtjänst inte utgör social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML även om tillhandahållandet av färdtjänsten i sig omfattades av undantaget (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

**Samtalsterapi**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att behandling i form av samtalsterapi som betalades med kommunala medel som ett led i kommunernas socialtjänst omfattades av undantaget från skatteplikt. När det gällde de tjänster som inte bekostades av kommunen, konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att någon offentlighetsrättslig prövning av terapibehovet inte förekommit i det aktuella fallet. Därefter gjorde Högsta förvaltningsdomstolen en prövning av ML mot unionsrätten. Beträffande frågan om vilka typer av organ som kan omfattas av undantagsbestämmelserna avseende social omsorg i direktivet (artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet) hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. till C-141/00, Kügler. Sammanfattningsvis konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att den ekonomiska föreningen inte var en välgörenhetsorganisation i direktivets mening, att skatteneutralitet inte kunde åberopas eftersom någon annan ekonomisk aktör inte var befriad från skatt för motsvarande verksamhet (jfr C-216/97, Gregg) och att undantaget från skatteplikt därför inte var tillämpligt på föreningens verksamhet (RÅ 2003 ref. 21).

**Led i omsorgen**

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare

förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller omsorgen.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid t.ex. ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem, ålderdomshem, gruppboende eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en förskola. Servicehus för äldre, gruppboende eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt.

Skattefriheten omfattar inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller omsorgstagaren utan att det är ett led i omsorgen, exempelvis försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård.

Skattefriheten omfattar inte heller vad som tillhandahålls andra än omsorgstagare, t.ex. personalmatservering eller försäljning av terapialster.