

| | | | |
|------------------------|---|-------------------|---|
| Målnummer: | 6957-06 | Avdelning: | 2 |
| Avgörandedatum: | 2007-12-21 | | |
| Rubrik: | Undantaget från skatteplikt avseende sjukvårdstjänster har inte ansetts tillämpligt i fråga om utfärdande av läkarintyg för den som ansöker om taxiförläggning eller tillstånd till färdtjänst (I), läkares deltagande i avstämningsmöten hos Försäkringskassan (II) eller viss rådgivning via Internet (III). Förhandsbesked angående mervärdesskatt. | | |
| Lagrum: | 3 kap. 4 § första stycket och 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) | | |
| Rättsfall: | <ul style="list-style-type: none">• RÅ 1993 ref. 38• EG-domstolens dom i mål C-434/05, Horizon College• EG-domstolens dom i mål C-106/05, L.u.P. GmbH• EG-domstolens dom i mål C-212/01, Unterpertinger• EG-domstolens dom i mål C-307/01, d'Ambrumenil och Dispute Resolution Services• EG-domstolens dom i mål C-141/00, Kügler• EG-domstolens dom i mål C-446/98, Fazenda Pública• EG-domstolens dom i mål C-384/98, D. | | |

REFERAT

I.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked ställde Landstinget i Uppsala län (landstinget) följande frågor. - Fråga 1. Föreligger skatteplikt dels för läkarintyg som sökanden utfärdar för personer som söker eller innehar taxiförläggning, dels för läkarintyg som sökanden utfärdar för personer som söker färdtjänst? - Fråga 2. Om fråga 1 besvaras jakande, ingår läkarinsatserna i så fall som ett led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML? - Fråga 3. Omfattar den av landstingsfullmäktige beslutade taxan, i de fall dessa intyg är skattepliktiga tillhandahållanden, moms med 20 procent?

Skatterättsnämnden (2006-12-21, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Odéen, Ohlson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. - Utfärdande av läkarintyg till ansökan om eller förlängning av taxiförläggning och utfärdande av läkarutlåtande till ansökan om färdtjänst utgör inte omsättningar av tjänst avseende sjukvård och inte heller, såvitt avser den sistnämnda tjänsten, social omsorg, som enligt 3 kap. 4 § första stycket ML är undantagna från skatteplikt. - Fråga 2. - Tjänsterna ingår inte som led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML. - Fråga 3 avvisas. - Motivering. - Frågorna 1 och 2. - Med sjukvård i 3 kap. 4 § första stycket ML förstås enligt 5 § - såvitt nu är aktuellt - åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Med social omsorg förstås enligt 7 § - såvitt nu är aktuellt - offentlig verksamhet för äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Fråga i ärendet är dels huruvida utfärdande av intyg om att de medicinska krav är uppfyllda som uppställs för innehav av taxiförläggning enligt yrkestrafiklagen (1998:490) eller intyg om funktionshinder för tillstånd för färdtjänst enligt lagen (1997:736) om färdtjänst utgör sådan sjukvård som anges i 5 §, dels huruvida

utfärdande av intyg för färdtjänst i vart fall utgör sådan social omsorg som anges i 7 §. - I det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) finns bestämmelser om sjukvård i artikel 13 A som gäller undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Således skall medlemsstaterna enligt 13 A.1 b från skatteplikt undanta sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av bl.a. offentligrättsliga organ och enligt artikel 13 A 1 c skall undantas sjukvårdande behandling som ges av medicinska och paramedicinska yrkesutövare. - EG-domstolen har i fråga om undantagen i artikel 13 framhållit att dessa skall tolkas restriktivt eftersom de utgör avvikelser från den generella skatteplikten i systemet om mervärdesskatt. Såvitt gäller undantagen för sjukvård och sjukvårdande behandling avser dessa undantag tjänster, som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård och, i möjligaste mån bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem. Även om tjänsterna således primärt har ett terapeutiskt, behandlande innehåll har detta inte hindrat att medicinska tjänster i preventivt syfte också inryms under undantagen, vilka syftar till att minska kostnaderna för hälsovården (jfr bl.a. mål C-106/05 angående L.u.P. GmbH.). Även undersökningar av personer som befins friska omfattas av undantagen. - Med sjukvård avses således enligt EG-rättslig praxis åtgärder som syftar till att skydda, däri inbegripet att bevara och återställa, personers hälsa. Har en läkartjänst inte detta syfte är undantagen inte tillämpliga. Detta har, som också landstinget påpekat, ansetts vara fallet i ett flertal avgöranden angående utfärdande av läkarintyg för olika ändamål. Således har undantaget från skatteplikt inte ansetts tillämpligt på sakkunnigutlåtanden, även om en medicinsk kroppsundersökning behövs för utlåtandet. Om däremot intyget är avsett att visa på ett visst behov av åtgärder beträffande en persons hälsotillstånd i skyddande syfte, t.ex. begränsningar av personens verksamhet, har intygsgivandet ansetts undantaget från skatteplikt (jfr mål C-307/01 angående d'Ambrumenil och Dispute Resolution Services Ltd, REG 2003 s. I-13989). - Nämnden finner, till skillnad från vad landstinget hävdar, att lydelsen av de inledningsvis redovisade bestämmelserna i 3 kap. 4 och 5 §§ ML väl går att förena med att ett krav uppställs på att ändamålet med de åtgärder som där anges, på samma sätt som enligt EG-rätten, skall vara omsorgen om individens hälsa och inte enbart en iakttagelse av och ett konstaterande om hälsotillståndet. Sådana utredningar som avses i ärendet om en individs hälsotillstånd eller funktionshinder som utan att syfta till andra åtgärder än att avge ett utlåtande om individens hälso- eller kroppsstatus är därför inte tjänster som är undantagna som tjänster avseende sjukvård. Inte heller kan sådana utredningar - som till sin karaktär är självständiga tjänster - när de avser tillstånd till färdtjänst, anses utgöra tillhandahållande av social omsorg även om tillhandahållandet av färdtjänsten i sig skulle omfattas av det undantaget. - Fråga uppkommer då om mervärdesskatt ändå inte skall tas ut på grund av att omsättningen av tjänsterna inte skall anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML jämfört med 6 §, dvs. de utgör led i myndighetsutövning. - Enligt 4 kap. 6 § ML utgör bl.a. statens och en kommuns omsättning av varor eller tjänster yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte. Enligt 7 § första stycket utgör en omsättning som avses i 6 § inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen (1) ingår som ett led i myndighetsutövning, eller (2) avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. - Bestämmelser med liknande innehåll infördes ursprungligen i lagen (1968:430) om mervärdesskatt år 1991 (SFS 1990:576) genom en bestämmelse i punkt 1 av anvisningarna till 2 §. Där föreskrevs att om bl.a. staten eller en kommun tillhandahåller skattepliktiga varor eller tjänster mot vederlag utan att tillhandahållandet ingår som ett led i myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs i vinstsyfte eller ej. I förarbetena (prop. 1989/90:111 s. 209 f.) anförde föredragande statsrådet som en kommentar till bestämmelsen bl.a. att den föreslagna författningstexten inte innebar att själva tillhandahållandet i sig måste utgöra en myndighetsutövning utan att det var tillräckligt att tillhandahållandet utgjorde ett led i en sådan utövning. Han anförde vidare som en förklaring till att inte uttrycket "vid myndighetsutövning" använts, såsom var fallet i annan lagstiftning, att här var

fråga om att bestämma omfattningen av skattskyldigheten för offentlig utåtriktad verksamhet med hänsyn till bl.a. konkurrensneutralitet och fiskala intressen. Som exempel på bestämmelsens tillämplighet nämndes den situationen att en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att myndigheten meddelar beslut innebärande myndighetsutövning och att sådana tillhandahållanden omfattades av skattefriheten även om myndigheten tog ut särskild avgift för handlingarna eller kopiorna. - Det var nu redovisade äldre lagstiftning som var tillämplig i Regeringsrättens avgörande RÅ 1993 ref. 38. Därefter har en ny mervärdesskattelagstiftning införts genom ML. Av förarbetena till denna framgår att frågan om vad som skall anses utgöra en omsättning på grundval av myndighetsutövning har varit föremål för vissa ytterligare överväganden (jfr SOU 1992:6 del I s. 158 ff. och del II s. 22 samt prop. 1993/94:99 s. 170 f.). Med hänsyn till de uttalanden, som där gjorts, är det inte uteslutet att den nya lagen, trots att begreppet "led i myndighetsutövning" slutligt kom att bibehållas, tillämpad på de omständigheter som förelåg i det nämnda rättsfallet skulle leda till att det är beslutsmyndighetens verksamhet som avses samt myndighetens tillhandahållande av handlingar m.m. avseende denna myndighetsutövning. Nämnden finner på grund härav att rättsfallet inte kan anses utgöra ett hinder mot att tillämpa de i förevarande ärende aktuella bestämmelserna i enlighet med EG-rätten om denna har nu nämnda innehåll.- Enligt artikel 4.5 första stycket i det sjätte direktivet anses offentligtorgan inte som skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband därmed uppbär t.ex. arvoden. De skall dock betraktas som skattskyldiga personer vid sådana verksamheter eller transaktioner, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, om de inte behandlades som skattskyldiga. - Enligt EG-domstolen måste två villkor samtidigt vara uppfyllda för att undantaget i artikel 4.5 första stycket skall vara tillämpligt, nämligen att verksamheten utövas av ett offentligtorgan och att verksamheten utövas av detta i dess egenskap av offentlig myndighet (jfr mål C-446/98, Fazenda Pública mot Câmara Municipal do Porto, REG 2000 s. I-11435). Mot denna bakgrund är enligt nämndens uppfattning innebörden av EG-rätten den, att ett offentligtorgan undantas från skattskyldighet enbart för verksamhet eller transaktioner som det självt utför i egenskap av offentlig myndighet. Det nu sagda innebär att bestämmelsen i 4 kap. 7 § endast är tillämplig på tjänster som ingår som led i myndighetsutövning utövad av tillhandahållaren. Utfärdande av de läkarintyg som avses i ärendet ingår inte i någon landstingets myndighetsutövning. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på omsättningen av dessa tjänster. - Fråga 3. - Nämnden finner att förhandsbesked inte bör meddelas. Ansökan skall därför avvisas i den delen.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa detta.

Även landstinget överklagade och yrkade för sin del att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet. Landstinget anförde bl.a. följande. De tillhandahållna tjänsterna är inte mervärdesskattepliktiga. Alternativt är det fråga om skattefri myndighetsutövning. Skatterättsnämnden har inte dragit riktiga slutsatser av den av landstinget åberopade domen i EG-domstolens mål C-307/01, särskilt punkt 65 i domen. Skatterättsnämnden har vidare ansett att rättsfallet RÅ 1993 ref. 38 inte är tillämpligt och därvid hänvisat till vissa uttalanden i SOU 1992:6 och prop. 1993/94:99. Någon ändring av begreppet myndighetsutövning gjordes dock inte av riksdagen.

Regeringsrätten (2007-12-21, Billum, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked ställde Landstinget i Uppsala län (landstinget) följande frågor. - Fråga 1. Föreligger skatteplikt för läkarinsats som sökanden företar vid avstämningsmöten med Försäkringskassan? - Fråga 2. Om fråga 1 besvaras jakande, ingår läkarinsatserna i så fall som ett led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML?

Skatterättsnämnden (2007-03-28, Wingren, ordförande, Edlund, Odéen) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Omsättning av tjänsterna omfattas inte av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård i 3 kap. 4 § första stycket ML. - Fråga 2 - Tjänsterna ingår inte som ett led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML. - Motivering. - Frågorna 1 och 2 - Med sjukvård i 3 kap. 4 § första stycket ML förstås enligt 5 § - såvitt nu är aktuellt - åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Fråga i ärendet är i första hand huruvida en hos landstinget anställd läkares deltagande i ett avstämningsmöte enligt 3 kap. 8 a § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, utgör sådan sjukvård som anges i 5 §. - I rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, finns bestämmelser om sjukvård i artikel 132 som gäller undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Således skall medlemsstaterna enligt artikel 132.1 b från skatteplikt undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av bl.a. offentligrättsliga organ och enligt punkt c skall undantas sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga. Före den 1 januari 2007 fanns motsvarande bestämmelser i artikel 13 A.1 b och c i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), sjätte direktivet. - EG-domstolen har i fråga om undantagen i artikel 13 --- (se motsvarande text i det beslut av Skatterättsnämnden som återges i referat I --- Dispute Resolution Services Ltd). - Nämnden finner, till skillnad från vad landstinget hävdar, att lydelsen av de inledningsvis redovisade bestämmelserna i 3 kap. 4 och 5 §§ ML väl går att förena med att ett krav uppställs på att ändamålet med de åtgärder som där anges, på samma sätt som enligt EG-rätten, skall vara omsorgen om individens hälsa och inte enbart en iakttagelse av och ett konstaterande om hälsotillståndet. - När det gäller syftet m.m. med avstämningsmöten framgår av förarbetena bl.a. följande. Vid ett avstämningsmöte bör det kunna ytterligare klarläggas hur den försäkrades arbetsförmåga skall kunna tas till vara och möjligheterna till anpassningar på den försäkrades arbetsplats; möjligheterna till deltid- i stället för heltidssjukskrivning bör stå i centrum för samtalen. Avstämningsmötena torde i regel vara till gagn för den försäkrade och bör kunna leda till lägre sjukfrånvaro vilket skulle medföra att kostnaderna för sjukfrånvaron kan minska (prop. 2002/03:89 s. 28 f.). - Nämnden gör följande bedömning. - Ett övergripande syfte med avstämningsmötena är att samhällets kostnader för sjukfrånvaro skall minskas. Som framgår av de i det föregående redovisade förarbetsuttalandena skall det vid ett avstämningsmöte klarläggas hur den försäkrades arbetsförmåga skall kunna tas till vara. Möjligheterna till anpassningar på den försäkrades arbetsplats och begränsning av sjukskrivningstiden skall stå i centrum för samtalen. - När Försäkringskassan kallar den behandlande läkaren till ett avstämningsmöte kan det enligt nämndens bedömning främst antas ske för att Försäkringskassan vill få upplysningar av läkaren om den försäkrades medicinska tillstånd. Bl.a. de av läkaren lämnade upplysningarna skall ligga till grund för Försäkringskassans beslut om t.ex. vilka eventuella rehabiliteringsåtgärder som bör vidtas, om en sjukskrivning skall begränsas från hel- till deltidssjukskrivning eller kanske helt upphöra m.m. Den behandlande läkaren skall vid ett avstämningsmöte naturligtvis ta till vara den försäkrades intressen ur medicinsk synpunkt men

det är inte av detta skäl som Försäkringskassan har kallat läkaren och utger ersättning till denne. - Med utgångspunkt i nu angivna synsätt kan den tjänst som läkaren tillhandahåller Försäkringskassan vid ett avstämningsmöte inte anses tillhandahållen med det huvudsakliga syftet att skydda den sjukskrivnes hälsa utan läkaren lämnar vid mötet upplysningar m.m. om den försäkrades hälsotillstånd och bl.a. dessa upplysningar ingår i det underlag på vilket Försäkringskassan skall fatta sitt beslut avseende den försäkrade. Med denna bedömning är undantaget från skatteplikt avseende sjukvård inte tillämpligt på omsättning av den tjänst en behandlande läkare tillhandahåller Försäkringskassan vid ett avstämningsmöte. - Under handläggningen har fråga uppkommit om den ersättning som Försäkringskassan lämnar till den läkare som deltar i ett avstämningsmöte är att betrakta som vederlag för en av läkaren till Försäkringskassan tillhandahållen tjänst. - Enligt 3 kap. 8 a § sista stycket AFL skall ersättning lämnas för kostnader som den enskilde eller en läkare har med anledning av ett avstämningsmöte. Enligt 6 § i Riksförsäkringsverkets föreskrifter (RFFS 2003:10) om avstämningsmöte skall arvode till läkare som deltar i ett sådant möte lämnas med högst 750 kronor för första timmen och därefter med högst 375 kronor per påbörjad halvtimme. - Landstinget anser att beloppet närmast kan jämföras med ett schablonmässigt beräknat statligt bidrag som skall täcka en del av landstingets kostnader för läkarinsatser vid avstämningsmöten medan Skatteverket anser att läkaren genom att delta i mötet tillhandahåller Försäkringskassan en tjänst och att den ersättning, oavsett om den benämns arvode eller kostnadsersättning, som utgår utgör beskattningsunderlaget för den utförda tjänsten. I denna fråga delar nämnden Skatteverkets bedömning. - Fråga uppkommer då slutligen om mervärdesskatt inte skall tas ut på grund av att omsättningen av tjänsterna inte skall anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML jämfört med 6 §, dvs. de utgör led i myndighetsutövning. - Enligt 4 kap. 6 § ML --- (se motsvarande text i det beslut av Skatterättsnämnden som återges i referat I) --- avseende denna myndighetsutövning. Nämnden finner på grund härav att rättsfallet inte kan anses utgöra ett hinder mot att tillämpa de i förevarande ärende aktuella bestämmelserna i enlighet med EG-rätten om denna har nu nämnda innehåll. - Enligt artikel 13 1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet anses offentligtrettsliga organ inte som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär t.ex. arvoden. De skall dock betraktas som beskattningsbara personer vid sådana verksamheter eller transaktioner, om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som inte beskattningsbara personer. Motsvarande bestämmelser fanns i artikel 4.5 i sjätte direktivet. - Enligt EG-domstolen måste två villkor samtidigt vara uppfyllda för att undantaget i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet skall vara tillämpligt, nämligen att verksamheten utövas av ett offentligtrettsligt organ och att verksamheten utövas av detta i dess egenskap av offentlig myndighet (jfr mål C-446/98, Fazenda Pública mot Câmara Municipal do Porto). Mot denna bakgrund är enligt nämndens uppfattning innebörden av EG-rätten den, att ett offentligtrettsligt organ undantas från skattskyldighet enbart för verksamhet eller transaktioner som det självt utför i egenskap av offentlig myndighet. Det nu sagda innebär att bestämmelsen i 4 kap. 7 § endast är tillämplig på tjänster som ingår som led i myndighetsutövning utövad av tillhandahållaren. De tjänster som de av landstinget anställda läkarna tillhandahåller vid avstämningsmöten ingår inte i någon landstingets myndighetsutövning. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på omsättningen av dessa tjänster.

Ledamöterna Ohlson och Rabe var skiljaktiga och anförde följande. Ansökan får anses vara begränsad till att gälla frågan om en behandlande läkares insats vid ett s.k. avstämningsmöte är undantagen från skatteplikt eller inte. Enligt sökanden deltar läkaren i avstämningsmötet i patientens intresse. Enligt 3 kap. 8 a § AFL hålls ett avstämningsmöte för bedömning av den försäkrades medicinska tillstånd, arbetsförmåga och behov av och möjligheter till rehabilitering. Av förarbetena (prop. 2002/03:89 s. 28 f. och 50 f.) framgår

vidare att lagstiftarens avsikt är att en behandlande läkare, som deltar i ett avstämningsmöte, har att medverka vid bedömningen just utifrån sin egenskap av behandlande läkare. - Bestämmelserna i 3 kap. 4 och 5 §§ ML om undantag från skatteplikt skall tolkas i ljuset av EG-rätten. - Av EG-domstolens praxis framgår att skattefriheten för sjukvård omfattar åtgärder som syftar till att skydda, inbegripet att bevara och återställa, personers hälsa. EG-domstolen har i dom den 20 november 2003 i mål C-307/01, d'Ambrumenil (p. 60, 63 och 65) förklarat följande. Det är en läkartjänsts syfte som är avgörande för om den skall undantas från mervärdesskatteplikt. Vad gäller tjänster som består i att upprätta hälsointyg, exempelvis sådana intyg som avser en persons förmåga att resa, måste det sammanhang inom vilket dessa tjänster tillhandahålls beaktas för att det huvudsakliga syftet med dem skall kunna fastställas. När ett upprättande av ett intyg om fysisk hälsa syftar till att visa en tredje man att en persons hälsotillstånd gör det nödvändigt att begränsa hans verksamhet eller kräver att denna verksamhet bedrivs under särskilda villkor, kan det anses att det huvudsakliga ändamålet med tjänsten är att skydda den berörda personens hälsa. Det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i (dåvarande) sjätte mervärdesskattedirektivet kan således vara tillämpligt på en sådan tjänst. - Den skattefrihet som föreskrivs i det nu gällande mervärdesskattedirektivet, rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, har inte någon annan innebörd än det sjätte mervärdesskattedirektivet hade i den nu aktuella frågan. Vad som anges i ovan nämnda förklaring av EG-domstolen är, enligt vår mening, typiskt sett tillämpligt även på sådana intyg som en behandlande läkare skriver som medicinskt underlag för en arbetsgivares eller Försäkringskassans bedömning av den enskildes rätt till sjukpenning och eventuella behov av rehabilitering. Ett sådant intyg får nämligen - ur läkarens synvinkel - anses väsentligen syfta till att för patientens arbetsgivare och Försäkringskassan klargöra patientens medicinska tillstånd, arbetsförmåga samt behov av och möjligheter till rehabilitering. Intyget syftar därmed väsentligen till att visa patientens arbetsgivare och Försäkringskassan att patientens hälsotillstånd gör det nödvändigt att begränsa hans arbetsinsatser eller kräver att hans arbete utförs med iakttagande av olika försiktighetsmått. En behandlande läkares deltagande vid ett avstämningsmöte syftar till att ytterligare klarlägga dessa förhållanden (jfr a. prop. s. 28). - Ytterligare kan anmärkas att EG-domstolen har i dom den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. GmbH (p. 25 och där angivna avgöranden) förklarat att bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet om skattefrihet för sjukvård hade som gemensamt ändamål att minska kostnaderna för hälsovården, något som även torde utgöra en väl avvägd beskrivning av syftet med avstämningsmötena. - På nu anförda skäl finner vi att förhandsbeskedet borde utformas enligt följande. Den omsättning av tjänster som utgörs av behandlande läkares deltagande vid avstämningsmöten omfattas av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård i 3 kap. 4 § första stycket ML.

Landstinget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att skatteplikt inte förelåg för omsättningen av de aktuella tjänsterna. Landstinget anförde bl.a. följande. De skiljaktiga ledamöterna i Skatterättsnämnden har tolkat EG-domstolens dom i mål C-307/01 på det sätt som landstinget har gjort. Läkarinsatsen får anses falla in under undantaget för sjukvård och/eller myndighetsutövning. När staten i realiteten ålägger landstinget att utföra en läkarinsats med förlust, får det anses vara ett uttryck för statens maktbefogenheter. Insatsen kommer inte till stånd beroende på avtal eller i övrigt på grund av regler av privaträttslig natur. Insatser som utförs tvingande skall enligt förarbetena till den nu aktuella lagregeln hänföras till myndighetsutövning.

Skatteverket ansåg att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2007-12-21, Billum, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma

bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

III.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde bolaget X AB bl.a. följande. Bolaget bedriver en tjänst som innebär att fysiska personer, som anslutits till denna tjänst via försäkringsbolag, privata företag etc., får medicinska råd via Internet. Den anslutne (patienten) tar kontakt med av bolaget anlätade läkare via en speciell brevlåda på Internet. När läkaren får in frågan är han skyldig att svara inom en timme. Den vanligaste situationen är att läkaren ger patienten råd om hur denne skall hantera sin sjukdom via brevsvaret i brevlådan. Vid akuta sjukdomstillstånd brukar läkaren ringa patienten och rekommendera att denne söker sig till närmaste akutmottagning för behandling. Bolaget, vars uppfattning är att tjänsten är befriad från mervärdesskatt, ansöker om förhandsbesked i denna fråga.

Skatterättsnämnden (2006-10-23, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Den tjänst som bolaget tillhandahåller och som består i att en legitimerad läkare på sätt framgår av handlingarna via Internet lämnar ett svar på en medicinsk fråga utgör sådan sjukvård som avses i 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Motivering. - Av handlingarna framgår bl.a. följande rörande den verksamhet bolaget bedriver. Bolagets verksamhet avser tillhandahållande av medicinska råd via Internet till personer som har anslutits till denna tjänst via försäkringsbolag eller andra företag. Avsikten är att den som är ansluten till tjänsten skall kunna få råd vid hälsoproblem. Läkaren kontaktas via en särskild brevlåda på Internet och denne är skyldig att besvara den fråga som ställts inom en timme. - Av ingivna avtal framgår att den medicinska rådgivningen i varje enskilt fall skall utföras av en specialistkompetent läkare. Bolaget ansvarar för verksamheten enligt patientskadelagen (1996:799) och förbinder sig att ha erforderlig ansvarsförsäkring. De personer som är anslutna får även tillgång till en "frågebank" som innehåller tidigare ställda medicinska frågor och svaren på dessa. För verksamhetens bedrivande har bolaget ingått avtal med ett antal läkare/läkarbolag. Bolaget har inte självt några anställda läkare. - Fråga i ärendet är i första hand huruvida en verksamhet som består i att en läkare via Internet lämnar ett svar på en medicinsk fråga från en person som är ansluten till tjänsten skall anses som en tjänst avseende sjukvård eller som en informations- eller rådgivningstjänst. Nämnden begränsar sin bedömning till att avse denna tjänst. Ifall fråga anses vara om en sjukvårdstjänst uppkommer vidare frågan huruvida det förhållandet att det är en av bolaget anlätad läkare/läkarbolag som rent faktiskt tillhandahåller tjänsten och inte sökandebolaget självt påverkar bedömningen. - Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård. Med sjukvård förstås enligt 5 § första stycket bl.a. 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. - Enligt artikel 13 A.1 c i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), utifrån vilken såvitt nu är aktuellt undantagsbestämmelsen för sjukvård skall tolkas, undantas från skatteplikt sjukvårdande behandling som ges av medicinska och paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga. - Nämnden gör följande bedömning. - EG-domstolen har vid ett antal tillfällen bedömt omfattningen av undantaget när fråga är om olika slags tjänster utförda av läkare, senast den 8 juni 2006 i domen i mål C-106/05 angående L.u.P. GmbH. Av p. 24-29 och i dessa punkter åberopade domar framgår bl.a. följande. - De undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Tolkningen av bestämmelsen

måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Undantagen i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och i artikel 13 A.1 c har som gemensamt ändamål att minska kostnaderna för hälsovården. - Vad beträffar tjänster av medicinsk art framgår det av domstolens praxis att uttrycket "sjukvård" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att det omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Både uttrycket "sjukvård" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och uttrycket "sjukvårdande behandling" i artikel 13 A.1 c avser följaktligen tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem. - Även om "sjukvård" och "sjukvårdande behandling" måste ha ett terapeutiskt syfte, följer därmed enligt domstolen inte med nödvändighet att en tjänsts terapeutiska syfte måste förstås i särskilt strikt bemärkelse. Medicinska tjänster som tillhandahålls i preventivt syfte kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c. Även då det visar sig att de personer som utgör föremål för undersökningar eller andra medicinska tjänster av preventiv art inte lider av någon sjukdom eller har något hälsoproblem, är det nämligen förenligt med ändamålet att minska kostnaderna för hälsovården, som är gemensamt för det undantag som föreskrivs i artikel 13.1 b och artikel 13.1 c, att låta dessa tjänster omfattas av begreppen "sjukvård" och "sjukvårdande behandling". Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda - vilket begrepp innefattar att bevara och återställa - hälsan hos personer omfattas följaktligen av undantagen. - I domen i mål C-141/00 angående Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, REG 2002 s. I-6833, anförde domstolen vidare att syftet med artikel 13 A.1 punkterna b och c är att reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening. Alla tjänster som utförs på sjukhus undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b medan syftet med artikel 13 A.1 c är att undanta medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats (p. 36). Det är vidare tillräckligt för att tillämpa undantaget i artikel 13 A.1 c att två villkor uppfylls, nämligen att det skall vara fråga om medicinska tjänster och att behandlingen skall ges av personer som har de yrkesmässiga kvalifikationerna som krävs (p. 27 samma dom). - EG-domstolen har vidare, vid bedömningen av olika slags läkarintyg och -utlåtanden, gjort vissa uttalanden om betydelsen för bedömningen av en läkartjänsts syfte vilka också kan vara till ledning i detta ärende. I domen i mål C-307/01 angående d'Ambrumenil och Dispute Resolution Services Ltd, REG 2003 s. I-13989, anför domstolen således att det är en läkartjänsts syfte som är avgörande för om den skall undantas från mervärdesskatteplikt. Om en läkartjänst tillhandahålls i ett sammanhang som gör det möjligt att konstatera att dess huvudsakliga syfte inte är att skydda - vilket begrepp även innefattar att bevara och återställa - hälsan är undantaget i artikel 13 A.1 c inte tillämpligt på denna tjänst. När en tjänst består i att upprätta ett sakkunnigutlåtande står det klart att det huvudsakliga syftet med en sådan tjänst inte är att skydda hälsan hos den person som utlåtandet avser, även om tillhandahållandet innebär att 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 (p. 60-61). - Syftet med de svar som de av bolaget anlidade läkarna ger måste antas vara att skydda frågeställarens hälsa. En analys av den aktuella personens presenterade problem bör därvid ha företagits av läkaren och svaret är ett resultat av att vederbörande har använt sig av sin medicinska kompetens. De tjänster som utförs av de av bolaget anlidade läkarna utgör därför i enlighet med EG-domstolens i det föregående återgivna uttalanden sådan sjukvårdande behandling som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet och därmed även vid en tillämpning av 3 kap. 4 och 5 §§ ML. - Härefter uppkommer frågan om bedömningen påverkas av det förhållandet att det inte är sökandebolaget utan av bolaget anlidade läkare som utför sjukvårdstjänsten. - Genom SFS 1992:190 infördes en bestämmelse i punkt 12 av anvisningarna till 8 § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, enligt vilken som tjänst avseende sjukvård, tandvård och social omsorg också skulle räknas

tillhandahållande som innebar att någon på uppdrag av vårdgivaren eller den som bedrev omsorgen för dennes räkning utförde tjänst som utgjorde sjukvård etc. I förarbetena, prop. 1991/92:122 s. 8, anförde departementschefen bl.a. att den tjänst som uppdragstagaren omsatte till vårdgivaren visserligen kunde vara att anse som exempelvis uthyrning av arbetskraft. Departementschefen ansåg emellertid att det avgörande borde vara att uppdragsgivarens användning av arbetskraften utgjorde en sådan tjänst som var sjukvård, tandvård eller social omsorg och att uppdragstagaren skulle ha ansetts som vårdgivare om han själv omsatt tjänsten direkt till vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen. Som exempel nämndes bl.a. ett läkarföretag som tillhandahöll läkare eller annan vårdpersonal för sjukvårdstjänstgöring på ett sjukhus. - Av den proposition som ligger till grund för ML framgår vidare att omfattningen av undantaget från skatteplikt för sjukvård, såvitt nu är av intresse, är densamma som i GML (prop. 1993/94:99 s. 151 f.). I propositionen uttalades att undantaget är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som är angivna i 4-7 §§. Det förhållande att tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges skall således inte innebära att tjänsten blir skattepliktig. - Mot bakgrund av innehållet i de redovisade förarbetsuttalandena medför det förhållande att bolaget upphandlar och tillhandahåller den av läkarna utförda sjukvårdstjänsten inte någon annan bedömning av tjänstens karaktär av sjukvård. - I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att den skall avvisas.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle besluta att det tillhandahållande som avsågs i frågan inte skulle omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § första stycket ML. Skatteverket ansåg att det var fråga om en skattepliktig informationstjänst och anförde bl.a. följande. Medicinska tjänster som tillhandahålls i preventivt syfte kan inte enbart bestå av information om olika sjukdomar. Med sjukvårdande behandling i preventivt syfte avses tjänster som t.ex. årliga hälsokontroller för att upptäcka sjukdomar i ett tidigt stadium. Om ren sjukvårdsupplysning skall omfattas av begreppet sjukvårdande behandling kommer även information till personer som t.ex. skall skriva en uppsats eller en artikel att omfattas av undantaget. Visserligen är det läkare som tillhandahåller informationen och frågorna rör sjukvårdsområdet, men det kan ändå inte vara fråga om sjukvårdande behandling eftersom det bara handlar om sjukvårdsupplysning. Den information som läkarna lämnar kommer inte att finnas med i någon patientjournal, och läkarna kan inte behandla eventuell sjukdom eftersom de inte kan lämna remisser eller skriva recept. Om det är fråga om en sjukdom som kräver behandling måste därför läkarna hänvisa till en vårdcentral eller annan sjukvårdsinrättning. Så är inte fallet vid sådan preventiv kontroll som utifrån EG-domstolens praxis är att bedöma som sjukvårdande behandling. Villkoret i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet att det skall vara fråga om sjukvårdande behandling är således inte uppfyllt. De av bolaget anlitade läkarna har använt sig av sina medicinska kunskaper, men det gör också en föredragshållare vid ett seminarium. Att läkaren använder sig av sin kompetens tillsammans med lämnandet av sjukvårdsinformation kan inte automatiskt innebära att det är fråga om sjukvårdande behandling. Läkaren kan inte heller med säkerhet säga att det är frågeställarens problem som presenteras i frågan. Det kan inte vara fråga om sådan sjukvård som avses i 3 kap. 4 § första stycket ML eftersom denna bestämmelse skall tolkas EG-konformt. - Om Regeringsrätten anser att det är fråga om sådan sjukvård som avses i 3 kap. 4 § första stycket ML, skall den tjänst som läkarna tillhandahåller ändå vara skattepliktig eftersom de i förhållande till sökandebolaget som regel utgör självständiga bolag. Det sökandebolaget efterfrågar när de hyr in läkare för att besvara de olika frågor som ställs av de olika frågeställarna via Internet är en uthyrningstjänst av de underliggande läkarbolagen och inte sjukvårdstjänster.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolagets verksamhet avser tillhandahållande av diagnoser och medicinska råd via

Internet till personer som anslutits till denna tjänst via försäkringsbolag eller andra företag. Avsikten är att den som anslutits till tjänsten skall kunna få en diagnos och råd vid hälsoproblem. Det är märkligt att Skatteverket har uppfattat verksamheten som ett informationslämnande om olika sjukdomar. Det är ju frågeställare som är anslutna till bolagets verksamhet med att tillhandahålla medicinska råd som konsulterar läkare med specialistkompetens i enskilda fall. Bolaget ansvarar för verksamheten enligt patientskadelagen och har erforderlig ansvarsförsäkring. Skatteverket anför att bolaget inte kan veta att frågeställaren verkligen frågar på grund av att han känner sig sjuk utan att det lika väl kan vara fråga om information för en uppsats, en artikel eller liknande. Denna teoretiska situation kan lika väl uppstå vid personligt besök hos en läkare. Läkarkonsultationer per telefon är sjukvård och användandet av olika tekniska media för att tillhandahålla sjukvård bör naturligtvis inte vara avgörande för om en tjänst är skattepliktig eller ej. Också läkarkonsultationer via Internet är sjukvård. - Både av Skatterättsnämndens förhandsbesked och av Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2006 framgår att undantaget från skatteplikt är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls, så länge tjänsten avser vård eller omsorg.

Regeringsrätten (2007-12-28, Billum, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten, som i likhet med Skatterättsnämnden begränsar prövningen till att avse den verksamhet som består i att en läkare via Internet lämnar ett svar på en medicinsk fråga från en person som är ansluten till tjänsten, gör följande bedömning.

Sjukvårdstjänster är enligt 3 kap. 4 § ML undantagna från skatteplikt. Med sjukvård avses enligt 5 § bl.a. åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador om åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Någon avgränsning av begreppet sjukvård som kan tjäna till vägledning i den fråga som är aktuell i förevarande mål finns inte i ML eller dess förarbeten.

Enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall med hälso- och sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdom och skador, således en definition som nästan oförändrad återkommer i ML. Av 2 kap. 1 § lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område framgår vidare att den som tillhör hälso- och sjukvårdspersonalen skall utföra sitt arbete i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Patienten skall ges sakkunnig och omsorgsfull hälso- och sjukvård som uppfyller dessa krav. Vården skall så långt som möjligt utformas i samråd med patienten och denne skall visas omtanke och respekt. Enligt 5 § bär den som tillhör hälso- och sjukvårdspersonalen själv ansvaret för hur han eller hon utför sina arbetsuppgifter.

Den rådgivningstjänst som bolaget erbjuder utmärks av att patienten inte känner till vilken läkare som besvarar frågan och att läkarens kunskap om patienten är begränsad till personnummer och de skriftliga uppgifter som patienten lämnat. De råd eller den diagnos som lämnas baseras sålunda inte på någon undersökning av patienten. Läkaren kan inte heller föranstalta om vård eller behandling av patienten genom att utfärda remisser eller recept. Intyg om patientens hälsotillstånd synes inte heller kunna utfärdas. Mot bakgrund av det anförda anser Regeringsrätten att verksamheten i fråga får anses utgöra en visserligen personligt utformad rådgivning och information i sjukvårdsfrågor. Den utgör dock inte sjukvård. Skatteverkets överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att den verksamhet som avses med frågan inte skall omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § första stycket ML.

Föredragna 2007-10-31, föredragande Hedberg, målnummer 273-07 (I), 2511-07 (II) och 6957-06 (III)

Sökord: Förhandsbesked, skatter mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:111 s. 209-210; prop. 1991/92:122 s. 6-8; prop. 1993/94:99 s. 151-152, 170-172
