

Målnummer:	2406-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-01-09		
Rubrik:	Ett sjukgymnastbolags tillhandahållande av kurser i Qigong har inte ansetts utgöra ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	3 kap. 4 § och 5 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	RÅ 1997 not. 71		

REFERAT

Hela Kroppen Sjukgymnastik Södermalm AB (bolaget) bedriver verksamhet i form av sjukgymnastik och friskvård. De anställda sjukgymnasterna är legitimerade av Socialstyrelsen. I Stockholms läns landsting finns inget krav på remiss från läkare, vilket innebär att patienterna är fria att söka den sjukgymnastik de anser sig behöva. Patienterna erbjuds, förutom sjukgymnastik, att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i Qigong. Dessa kurser anordnas av bolaget men leds av en utomstående danspedagog, som ersätts av bolaget för sina tjänster. Kurserna riktar sig inte till allmänheten utan är endast avsedda för bolagets patienter som komplement till den bedrivna sjukgymnastiken. I ansökan om förhandsbesked begärde bolaget besked om hur Qigong-kurserna skulle hanteras i mervärdesskattehänseende.

Skatterättsnämnden (2000-03-21, Wingren, ordförande, Ahlbom, Odéen, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - De med ansökningen avsedda kurserna rörande Qigong får anses omsatta som ett led i bolagets verksamhet avseende sjukvård. Omsättning av dessa tjänster är därför undantagen från skatteplikt. - Motivering. - Bolaget bedriver sjukgymnastik och friskvård och har 14 legitimerade sjukgymnaster anställda. I verksamheten behandlas personer med olika sjukdomstillstånd såsom spänningar i axlar, kronisk värk, stressrelaterade besvär och s.k. whiplash-skador. Som ett led i behandlingen anordnas kurser i Qigong som leds av en utbildad danspedagog, vilken hyrs in av bolaget. Av bolaget lämnade uppgifter framgår att Qigong (s.k. medicinsk Qigong) syftar till att stärka och bevara hälsan och bota sjukdomar genom att aktivera akupunktursystemet i kroppen med en kombination av rörelser, andning och koncentration. Bolaget önskar, som ansökningen är att förstå, förhandsbesked i frågan om nu anordnade kurser, i vilka deltar personer som undergår sjukgymnastik, ingår som ett led i den sjukvård, som bolaget tillhandahåller i sjukgymnastikverksamheten. - Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. Med sjukvård förstås enligt 3 kap. 5 § första stycket ML bl.a. åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller vissa andra inrättningar eller, såvitt är aktuellt i ärendet, om åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Den som har erhållit legitimation som sjukgymnast är enligt lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område en sådan legitimerad person. - Nämnden gör följande bedömning. - Bolaget omsätter tjänster avseende sjukvård genom att lämna sjukgymnastisk behandling till personer som har vissa sjukdomar, kroppsfel eller skador. Denna verksamhet utgör sådan omsättning av tjänster som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket ML. I denna

rehabiliteringsverksamhet ingår också att de som behandlas deltar i kurser i Qigong, som anordnas av bolaget som ett led i rehabiliteringen. Denna del av bolagets verksamhet, som köps upp av utomstående för att tillhandahållas av bolaget, får anses tillhandahållen som ett led i behandlingen och såsom en integrerad del av omsättningen av sjukvårdstjänsten undantagen från skatteplikt (jfr SOU 1992:121 s. 33 f.). - I den mån ansökningen inte besvarats genom förhandsbeskedet avvisas den.

Ledamoten Sjöberg var skiljaktig och anförde följande: Kurserna i Qigong köps upp av bolaget från utomstående. De leds av en person som saknar legitimation att utöva yrke inom sjukvården. De som deltar i kurserna gör det helt efter eget fritt val och betalar själva kostnaderna för kurserna. Vad som förekommit i ärendet innebär enligt min mening att sambandet mellan Qigong-kurserna och den sjukgymnastiska behandling som bolaget ger sina patienter är alltför svagt för att kurserna skall kunna anses omsatta som ett led i den sjukvård som bolaget tillhandahåller sina patienter. Jag anser därför att mervärdesskatt skall utgå på bolagets tillhandahållande av Qigong.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att de med ansökningen avsedda kurserna rörande Qigong skulle anses utgöra skattepliktiga tjänster och inte omfattas av undantagen från skatteplikt för sjukvård. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. Av vad som framgått av ansökan leds kurserna av någon som saknar legitimation att utöva yrke inom sjukvården. De som deltar i Qigong-kurserna gör det vidare efter eget fritt val och betalar själva kostnaderna för dessa kurser. Dessa omständigheter medför att kurserna inte kan anses omsatta som ett led i den sjukvård som bolagets sjukgymnaster tillhandahåller patienterna. RSV anser därför att mervärdesskatt skall utgå på bolagets tillhandahållande av kurser i Qigong. - Om Regeringsrätten finner att tillhandahållandet av Qigong-kurserna inte utgör en skattefri sjukvårdstjänst hemställer RSV att bedömning görs av om tillhandahållandet av kurserna kan anses utgöra utövande av idrottslig verksamhet för vilken skatt skall tas ut med 6 procent eller om tillhandahållandet utgör en tjänst för vilken skatt skall tas ut med 25 procent på omsättningen.

Bolaget bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2003-01-09, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Bolaget omsätter tjänster avseende sjukvård genom att lämna sjukgymnastisk behandling. Patienterna erbjuds därjämte att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i Qigong, vilka anordnas av bolaget men leds av en utomstående danspedagog, som ersätts av bolaget för sina tjänster. Frågan i målet är om dessa kurser kan anses omsatta som ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården och därmed är undantagna från skatteplikt.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Kurserna utgör inte ett obligatoriskt inslag i den av bolaget bedrivna sjukgymnastikverksamheten och har, såvitt framgår av utredningen, till sitt innehåll inget omedelbart samband med denna verksamhet. De personer som anlitat bolaget för att få behandling i form av sjukgymnastik väljer själva om de därjämte önskar genomgå kurserna och erlägga de särskilda avgifter dessa betingar (jfr prop. 1989/90:111 s. 107 f.). Regeringsrätten finner sammantaget att kursverksamheten får betraktas som en självständig aktivitet, som inte är så nära knuten till den sjukgymnastiska verksamheten att kurserna kan anses omsatta som ett led i denna. Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket ML föreligger därför inte.

Skatterättsnämnden har i sin motivering angett att den uppfattat ansökningen som avseende endast den nu berörda frågan och uttryckligen avvisat ansökningen i den mån den inte besvarats genom förhandsbeskedet. Under sådant förhållande är Regeringsrätten förhindrad att pröva huruvida det i förevarande fall kan anses röra sig om sådan omsättning av tjänst inom idrottsområdet för vilken skatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML skall tas ut med endast 6 procent av beskattningsunderlaget.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att bolagets tjänst att tillhandahålla Qigong-kurser inte utgör ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården, varför omsättningen av tjänsten inte på denna grund är undantagen från skatteplikt.

Föredraget 2002-12-11, föredragande Kristiansson, målnummer 2406-2000

Sökord:

Litteratur: Prop. 1989/90:111 s. 107 f.
