

Ref 29

Ett bolag som bedriver en läkarmottagning har ansetts tillhandahålla från skatteplikt undantagen sjukvård till patienterna. Det förhållandet att viss personal samt lokaler och utrustning som används i verksamheten har hyrts in från ett annat bolag har ansetts sakna betydelse för den bedömningen. Förhandsbesked om mervärdes-skatt.

3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 31 maj 2021 följande dom (mål nr 7109-20).

Bakgrund

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.

2. S.S. är legitimerad läkare. Han bedriver sin verksamhet i S. Läkekonst AB (bolaget) och har ingått samverkansavtal med Region Norrbotten om att, som en del av den öppna hälso- och sjukvården i regionen, bedriva mottagningsverksamhet inom specialiteterna internmedicin, geriatrik och allmänmedicin. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om de tjänster som bolaget tillhandahåller inom ramen för denna verksamhet omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.

3. Av samverkansavtalet med regionen framgår följande. Med mottagningsverksamhet avses utredning och behandling på grund av sjukdom eller skada samt rådgivning i födelsekontrollerande syfte. S.S. ansvarar för att det finns lokaler och utrustning som är ändamålsenliga för verksamheten. Mottagningen ska ligga i Luleå kommun och bedrivs i lokaler som tillhör Läkarhuset Hermelinen AB (läkarhuset). S.S. är dock fri att flytta sin verksamhet till andra lokaler inom kommunen. För sitt åtagande enligt avtalet får S.S. ersättning från regionen enligt regleringen om läkarvårdsersättning. Han får också ta ut patientavgift med högst det belopp som gäller för motsvarande vård inom regionen.

4. Bolaget har vidare ingått avtal med läkarhuset. Av ansökningshandlingarna framgår följande om avtalsparternas respektive åtaganden.

5. Läkarhuset förbinder sig att tillhandahålla bolaget personal med rätt kompetens, ändamålsenliga lokaler inklusive tillgång till

ett eget mottagningsrum som bolaget disponerar, medicinsk och annan utrustning samt adekvata system för patient- och journalhantering. Läkarhusets personal ska bl.a. boka in patienter, utföra undersökningar och provtagningar som har ordinerats och delegerats av bolagets läkare samt assistera vid undersökningar och operationer. Som ersättning för läkarhusets tjänster ska bolaget betala ett belopp till läkarhuset motsvarande en viss procent av bolagets intäkter.

6. Bolaget förbinder sig att bedriva verksamheten i enlighet med vetenskap och beprövad erfarenhet samt anvisningar från regionen och Socialstyrelsen. Bolagets läkare avgör vilka undersökningar som denne vill utföra själv och vilka som ska delegeras till läkarhusets personal. De åtgärder som har utförts eller delegerats ska dokumenteras och journalföras i läkarhusets patient- och journalsystem. Bolaget ska informera läkarhuset om mottagnings- tider, semester och frånvaro. Vid frånvaro ansvarar bolaget för de åtgärder som behöver vidtas i anledning av denna. Bolagets läkare ska vara delaktig i läkarhusets marknadsföring, hålla sig uppdaterad om vad som händer vid läkarhuset samt delta i personalaktiviteter.

7. Skatterättsnämnden ansåg att den mervärdesskatterättsliga bedömningen av bolagets tillhandahållande är beroende av om detta ska ses som uthyrning av personal till läkarhuset eller som tillhandahållande av sjukvård till bolagets patienter. Mot bakgrund bl.a. av att bolaget självt bestämmer vilka undersökningar som bolagets läkare ska genomföra samt bestämmer över omfattningen av sin verksamhet och hur den ska förläggas tidsmässigt ansåg nämnden att bolaget självständigt tillhandahåller sjukvård och inte kan anses hyra ut personal till läkarhuset. Nämnden fann därmed att bolagets tillhandahållande omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.

8. Ansökan om förhandsbesked gällde även frågan hur läkarhusets tillhandahållande till bolaget ska behandlas mervärdesskatterättsligt. Den frågan avvisades dock av Skatterättsnämnden.

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att bolaget inte tillhandahåller från skatteplikt undantagen sjukvård.

10. *S. Läkekonst AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om bolagets tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

Rättslig reglering m.m.

12. Av 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att omsättning av en tjänst är skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

13. Enligt 3 kap. 4 § första stycket undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård. Av 5 § första stycket framgår att åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar och skador som vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården omfattas av detta undantag.

14. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om undantag från skatteplikt för sjukvård motsvaras av artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Skatterättsnämnden har ansett att det som ska bedömas är om bolaget tillhandahåller skattepliktig uthyrning av personal till läkarhuset eller från skatteplikt undantagen sjukvård till bolagets patienter. Nämnden har därför gjort sin bedömning med utgångspunkt i den praxis som finns angående gränsdragningen mellan personaluthyrning och sjukvård.

16. Enligt det avtal mellan bolaget och läkarhuset som har getts in tillhandahåller bolaget dock inte några tjänster mot ersättning till läkarhuset. Bolagets åtaganden enligt avtalet utförs utan ersättning och får anses syfta till att underlätta läkarhusets tillhandahållande till bolaget. De enda tjänster som bolaget omsätter inom ramen för den verksamhet som omfattas av ansökan om förhandsbesked är således de som tillhandahålls till bolagets patienter. Det som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är därmed endast om bolagets tillhandahållande till patienterna omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård.

17. Bolaget har genom S.S. i uppdrag från regionen att tillhandahålla vård till patienter inom specialiteterna internmedicin, geriatrik och allmänmedicin. De medicinska åtgärder som bolaget tillhandahåller består i utredning och behandling på grund av sjukdom eller skada samt rådgivning i födelsekontrollerande syfte. Åtgärderna utförs av S.S. som är legitimerad läkare samt av den personal, bl.a. legitimerade sjuksköterskor, som läkarhuset tillhandahåller till bolaget.

18. Det står klart att de tjänster som bolaget tillhandahåller till patienterna är av sådant slag att de omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. För den bedömningen saknar det betydelse

om tjänsterna utförs av bolagets egna anställda eller av personal som bolaget hyr in utifrån, liksom om bolaget äger den utrustning och de lokaler som används i verksamheten eller om dessa resurser tillhandahålls till bolaget av någon annan. Det förhållandet att läkarhuset tillhandahåller vissa tjänster till bolaget påverkar således inte bedömningen av om de tjänster som bolaget tillhandahåller till patienterna utgör sjukvård.

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

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

Skatterättsnämnden (2020-11-24, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig motivering], Fries, Olsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

S. Läkekonst AB tillhandahåller inte personal till Läkarhuset Hermelinen AB utan tillhandahåller patienterna från skatteplikt undantagen sjukvård.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är, som Skatterättsnämnden uppfattar frågan, om S. Läkekonst AB:s (Läkekonst) tillhandahållande utgör skattepliktig uthyrning av personal till Läkarhuset Hermelinen AB (Hermelinen) eller från skatteplikt undantagen sjukvård samt om Hermelinens tillhandahållande av ”personal med rätt kompetens” enligt avtalet med Läkekonst omfattas av undantag från skatteplikt.

Av domen i målet ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) framgår bl.a. att den uthyrda vårdpersonalen ingick i en köpande vårdinrättnings organisation samt att personalen utförde vårdtjänsterna på uppdrag av inrättningen och därmed var bunden av inrättningens instruktioner (punkt 11). I domen i målet Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343) som gällde utlåning av lärare, konstaterade EU-domstolen att utlåningen i sig inte utgjorde undervisning. Vid denna bedömning lade EU-domstolen vikt bl.a. vid vilket organ som hade ansvaret för att besluta om den utlånade lärarens arbetsuppgifter (punkt 21). EU-domstolen gjorde också en tolkning av parternas syfte med avtalet

och ansåg att syftet på sin höjd varit att underlätta den undervisning som gavs vid mottagarinstitutet (punkt 22).

Högsta förvaltningsdomstolen har dragit följande slutsatser av EU-domstolens avgöranden i målen ”go fair” Zeitarbeit och Horizon College när gäller att bedöma om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård (se t.ex. HFD 2020 ref. 5).

Om den tillhandahållna personalen utför de medicinska åtgärderna på uppdrag av köparen och ingår i köparens organisation, talar det för att det är fråga om personaluthyrning. För att avgöra om så är fallet ska beaktas vem som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och under vilka tider dessa ska tillhandahållas. Det förhållandet att hälso- och sjukvårdspersonal beslutar hur vården ska utföras och bär ett ansvar enligt lag för hur arbetsuppgifter fullgörs samt står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg påverkar inte bedömningen.

När en köpande vårdgivare anlitar en underentreprenör som tillhandahåller vårdpersonal för att den ska utföra medicinska åtgärder som avser köparens patienter får tillhandahållandet normalt anses som en personaluthyrningstjänst. Syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör får under sådana omständigheter nämligen anses vara att en resurs med viss kompetens ska tillhandahållas så att köparen ska kunna fullgöra sina skyldigheter. I förhållandet mellan köparen och underleverantören är den tjänst som tillhandahålls därmed inte sjukvård.

S.S., som bedriver sin verksamhet i Läkekonst, har avtal med Region Norrbotten om att bedriva mottagningsverksamhet. Läkekonst har valt att bedriva mottagningsverksamheten i Hermelinens lokaler. Det framgår av inkomna avtal att Läkekonst bestämmer vilka undersökningar som Läkekonst ska genomföra samt vad som ska delegeras till en annan yrkeskategori som är anställd av Hermelinen. På Hermelinens hemsida kan patienterna se vilka vårdgivare som är verksamma på Hermelinen. Patienten kan chatta eller skicka ett kontaktformulär till den sköterska som Läkekonst anlitar. Det finns också en möjlighet att lägga ut bokningsbara tider på Hermelinens hemsida. Läkekonst har valt att inte använda sig av sistnämnda alternativ. Läkekonst bestämmer själv över omfattningen av sin verksamhet och hur den ska förläggas tidsmässigt.

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att Läkekonst självständigt tillhandahåller sjukvård enligt definitionen i 3 kap. 5 § mervärdesskattelagen och inte kan anses hyra ut personal till Hermelinen. Läkekonsts tillhandahållande omfattas därmed av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen.

Fored var skiljaktig vad avser motiveringen och anförde:

I likhet med majoriteten anser jag att Läkekonsts tillhandahåller från skatteplikt undantagen sjukvård enligt vad som följer av 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen men med följande motivering.

Sjukvårdsundantaget regleras specifikt i artiklarna 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i artikel 132.1. b tar sikte på var,

Ref 29

HFD 2021

d.v.s. på vilken plats sjukvården utförs. Bestämmelsen i artikel 132.1 c avser vem som utför sjukvårdstjänsten oavsett på vilken plats.

Läkekonst tillhandahåller från skatteplikt undantagen sjukvård enligt vad som följer av artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. Att verksamheten bedrivs i Hermelinens lokaler saknar betydelse.