

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
936-20

meddelat i Stockholm den 2 juli 2020

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Peter Bergentz
Ölandsgatan 45 b
116 63 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 27 januari 2020 i ärende dnr 29-19/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningsen.

Dok.Id 219992

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaförvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaförvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BESLUT

Mål nr
936-20

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. Peter Bergentz är psykolog och bedriver sin verksamhet som enskild firma. Han tillhandahåller skolpsykologtjänster till olika fristående skolor genom att skolorna lägger ut skolpsykologuppdraget på entreprenad till honom. Han ansökte om förhandsbesked för att få veta om hans samlade tillhandahållande av skolpsykologtjänster omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård eller om det ska ses som skattepliktig uthyrning av personal.
3. Till ansökan fogades ett exempelavtal i vilket angavs att Peter Bergentz tillhandahållande utgörs av skolpsykologtjänster inom ramen för elevhälsan enligt skollagen. I avtalet angavs också att han även erbjuder vissa psykologutredningar.
4. I yttrande till Skatterättsnämnden uppgav Peter Bergentz bl.a. att den psykologtjänst som skolan enligt skollagen ska tillhandahålla eleverna inte utgör hälso- och sjukvård utan är att betrakta som konsultativt arbete för att stötta elevhälsan. Hans uppfattning var emellertid att hans medicinska verksamhet i sin helhet omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård eftersom han innehar psykologlegitimation.
5. Skatterättsnämnden fann att Peter Bergentz tillhandahållande, i den mån det avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling, omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

BESLUT

Mål nr
936-20

YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att Peter Bergentz tillhandahållande inte omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård utan utgör skattepliktig personaluthyrning.
7. *Peter Bergentz* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

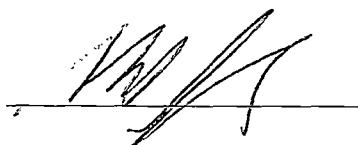
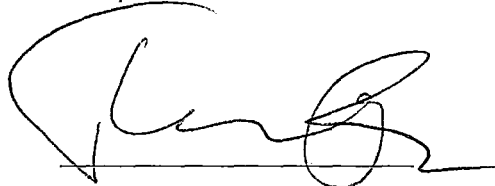
8. Peter Bergentz tillhandahållanden av psykologtjänster till fristående skolor består av flera deltjänster. För att besvara frågan om hur hans tillhandahållanden ska behandlas skattemässigt är det nödvändigt att först pröva om de deltjänster som ingår i ett sådant uppdrag mervärdesskatterättsligt är att betrakta som ett eller flera tillhandahållanden. För det fall det är fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande avgörs skatteplikten av huruvida det i tillhandahållandet ingår en eller flera delar som anses vara huvudsakliga i förhållande till övriga delar eller om delarna anses vara likvärdiga. Det krävs således kännedom om vilka deltjänster som ingår i tillhandahållandet.
9. Peter Bergentz har i sin ansökan presenterat uppgifter som är såväl oklara som delvis motstridiga. Det är inte med ledning av dessa uppgifter möjligt att klarlägga vilka deltjänster som i sig kan utgöra sjukvård i mervärdesskatterättslig mening eller hur det samlade tillhandahållandet ska bedömas.
10. På fråga av Skatterättsnämnden huruvida nämnden kunde utgå från att samtliga tjänster som omfattades av den ställda frågan ”i och för sig utgör sådan sjukvård som kan omfattas av undantag från skatteplikt” svarade Peter Bergentz att samtliga tjänster som ingår i skolpsykologtjänsten omfattas av undantag från skatteplikt då den tillhandahålls av psykolog med särskild legitimation att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar. Han har emellertid även

BESLUT

Mål nr
936-20

uppgett att delar av hans tillhandahållande som ingår i elevhälsan inte utgör sjukvård utan är att betrakta som konsultativt arbete för att stötta elevhälsan.

11. Skatterättsnämnden har begränsat sin prövning till de deltjänster i Peter Bergentz tillhandahållande som i sig kan anses utgöra sjukvårdande behandling, dock utan att precisera vilka delar som avses. Det är därmed, oavsett svaret på den fråga som nämnden har prövat, oklart hur det samlade tillhandahållet ska bedömas. Det lämnade förhandsbeskedet får därför antas vara av ringa betydelse för Peter Bergentz. Ansökningen borde därför ha avvisats (jfr HFD 2016 not. 13).
12. Förhandsbeskedet ska således undanröjas och ansökningen avvisas.



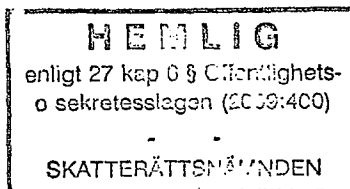
I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Thomas Bull och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Monika Knutsson.

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

meddelat den 27 januari 2020

Dnr 29-19/I



SÖKANDE	Peter Bergentz (620520-1079) Ölandsgatan 45b lgh 1203 116 63 Stockholm
MOTPART	Skatteverket 171 94 Solna
SAKEN	Mervärdesskatt

FÖRHANDBESKED

I den mån Sökandens tillhandahållande avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling omfattas det av undantag från skatteplikt.

BAKGRUND

Omständigheterna i ärendet

Sökanden är en privatpraktiserande legitimerad psykolog som bedriver sin verksamhet genom en enskild firma. Sökanden har avtal med fristående skolor som innebär att hela skolpsykologuppdrag läggs ut på entreprenad till honom.

Sökanden har enligt ansökan eget journalsystem, eget testmateriel, egen patientförsäkring, eget vårdansvar, eget administrativt material såsom telefon, dator, skrivare, etc. samt en egen praktik som är registrerad hos och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg, IVO.

Enligt ansökan varken kan eller får skolor bedriva psykologverksamhet i egen regi om de inte har en betydande central organisation till sitt förfogande. Skolor i privat regi som inte ingår i någon större utbildningskoncern har ofta ett begränsat elevunderlag och lägger därför ut psykologuppdraget på entreprenad för att tillfredsställa skollagens krav både vad gäller tillgång till psykolog och till utredning av särskilt stöd.

Frågan och parternas inställning

Sökanden vill veta om hans tillhandahållande av skolpsykologtjänster till fristående skolor omfattas av undantag från skatteplikt.

Sökanden anser att han inte ska fakturera skolorna mervärdesskatt eftersom samtliga tjänster som ingår i skolpsykologtjänsten är att betrakta som sjukvård. Han anför följande.

En skolhuvudman kan välja att lägga ut elevhälsan på entreprenad. Om så sker blir entreprenören vårdgivare för den delen som har lagts ut, eftersom denne då bedriver all eventuell hälso- och sjukvård kopplad till entreprenörskapet. En fristående skola som lägger ut hela elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad är alltså inte längre vårdgivare eftersom den inte bedriver någon hälso- och sjukvård. Om den fristående skolan lägger ut delar av elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad är den fortfarande vårdgivare för den del av elevhälsan som de har kvar i egen regi.

Dnr 29-19/I

Om en fristående skola lägger ut elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad så är skolan inte skyldig att själv ha en patientförsäkring, utan det ansvaret kan läggas på entreprenören genom avtalet, vilket skett i detta fall.

Skolan får inte någon särskild ersättning när en elev utnyttjar elevhälsan utan ersättningen ingår i den ersättningsmodell som är kopplad till undervisningsuppdraget. Skolan är inte heller skyldig att betala för psykologtjänster men kan välja att göra det. Om den gör det innebär det dock inte att skolan blir vårdgivare.

Skatteverket anser att sökandens tillhandahållande av psykologtjänster till skolor inte omfattas av undantag från skatteplikt och anför följande.

Skolan har en skyldighet att bedriva hälso- och sjukvård enligt skollagens bestämmelser om elevhälsa. Elevhälsan ska omfatta medicinska, psykologiska, psykosociala och specialpedagogiska insatser där det ska finnas tillgång till skolläkare, skolsköterska, psykolog och kurator.

Det är skolan i egenskap av uppdragsgivare som har huvudansvaret för arbetsledning, arbetsmetoder och som definierar arbetsuppgifterna. Sökanden ställer sin arbetskraft till uppdragsgivarens förfogande. Sökanden har åtagit sig att vara tillgänglig och tillhandahålla skolpsykologtjänster åt olika skolor fr.o.m. ett visst datum, där avtalen löper tills vidare och Sökanden får betalt för de timmar som har överenskommit med uppdragsgivarna.

För att det ska vara fråga om tillhandahållande av en vårdtjänst och inte enbart en personalresurs ska uppdragstagaren ha en egen organisatorisk struktur och inte vara inordnad i uppdragsgivarens organisation. Av inskickat avtal framgår inte att uppdragsgivaren skulle ha ett krav på att Sökanden ska ha en egen mottagning dit eleverna kan vända sig. Inte heller i övrigt framgår det av ansökan att Sökanden har en mottagning dit eleverna kan vända sig.

För att uppfylla sina åtaganden enligt skollagen anlitar uppdragsgivaren Sökanden för att utföra delar av den elevhälsa som skolan är skyldig att tillhandahålla. Vad skolan efterfrågar är därför en personalresurs för att kunna uppfylla denna skyldighet. En elev som är i behov av sjukvård vänder sig till elevhälsan på skolan och ansvaret gentemot

eleven finns hos skolan även om skolan anlitar någon annan aktör för att tillhandahålla en del av elevhälsan.

Det Sökanden tillhandahåller sina uppdragsgivare är en tjänst i form av uthyrning av personal. Uthyrning av personal är inte ett tillhandahållande av sjukvård. Det är skolan som tillhandahåller den sjukvårdstjänst som är undantagen från skatteplikt.

Visserligen utför Sökanden sitt uppdrag självständigt och ansvarar för att arbetsuppgifterna blir fullgjorda enligt den beskrivning som ges, men det finns ramar från skolan som Sökanden har att förhålla sig till. Sökanden är under de timmar han arbetar för uppdragsgivaren inordnad i dennes organisation, oavsett vart arbetet fysiskt utförs.

De beskrivna tjänsterna som Sökanden tillhandahåller i egenskap av skolpsykolog avser inte sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt i samtliga situationer. Till allra största delen synes tjänsterna som utförs i egenskap av skolpsykolog avse att vara ett psykologiskt stöd för rektor och övrig skolpersonal i olika sammanhang. Detta är inte sådana tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättsligt

Tillämpliga bestämmelser

Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt 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 avses enligt 3 kap. 5 § första stycket ML åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla bl.a. sjukdomar och skador, under förutsättning att åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård (första strecksatsen) eller att åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården (andra strecksatsen).

Bestämmelserna i ML avseende sjukvård ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet så som dessa

bestämmelser tolkats av EU-domstolen. Det är således i första hand innehållet i det bakomliggande mervärdesskattedirektivet, och inte uttalanden i förarbetena, som är vägledande vid tolkningen av bestämmelserna (jfr HFD 2018 ref. 41).

Enligt direktivbestämmelserna ska från skatteplikt undantas sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentlighetsrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art (artikel 132.1 b) samt sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga (artikel 132.1 c).

För undantag från skatteplikt i fråga om sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa (artikel 132.1 b) gäller därutöver att transaktionerna ska vara absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras samt att det grundläggande syftet inte är att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (artikel 134).

Sjukvård, sjukvårdande behandling och utthyrning av personal

Både uttrycket sjukvård och uttrycket sjukvårdande behandling avser tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (L.u.P. GmbH, C-106/05, EU:C:2006:380, p. 27 och där anmärkta rättsfall). Detta syfte uppnås även genom medicinska åtgärder som tillhandahålls i preventivt syfte. För att sjukvård och sjukvårdande behandling ska omfattas av undantag från skatteplikt ska syftet med de medicinska åtgärderna vara att skydda – inbegripet även bevara och återställa – hälsan hos människor. Undantaget förutsätter inte att den sjukvårdande behandlingen tillhandahålls inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren (se bl.a. EU-domstolens domar D, C-384/98, EU:C:2000:444, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, d'Ambrumenil, C-307/01, EU:C:2003:627, Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143 och dom den 18 september 2019 i mål Peters, C-700/17, EU:C:2019:753).

Av EU-domstolens dom i L.u.P. framgår att även medicinska analyser, vilka möjliggör ställande av diagnos, av hänsyn till undantagets ändamål att minska kostnaderna för hälsa, kan anses utgöra sjukvård eller sjukvårdande behandling i likhet med alla medicinska tjänster som utförs i preventivt syfte. Detta trots att de medicinska analyserna i fråga utfördes utanför en rent medicinsk inrättning och tillhandahållandet inte skedde i direkt avtalsförhållande med patienter. En sådan tolkning ansågs överensstämma med principen om skatteneutralitet, vilken utgör ett hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Denna princip skulle nämligen inte iakttas om det för de medicinska undersökningar som beställts av allmänpraktiserande läkare skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort de utfördes, trots att de var av motsvarande kvalitet med hänsyn till tjänstetillhandahållarens utbildning (p. 31–32).

Avgörande för frågan om undantag från skatteplikt för de ifrågavarande tjänsterna var i stället huruvida verksamheten hade allmännyttig karaktär och sålunda borde betraktas som sjukvårdsinrättning med beaktande av skatteneutralitetsprincipen samt huruvida medlemsstaten i fråga, genom det villkor som satts upp för undantag från skatteplikt enligt nuvarande artikel 134 i mervärdesskattedirektivet, överskred sin befogenhet i detta avseende.

Eftersom undantaget från skatteplikt för undervisning i artikel 132.1 i i mervärdesskattedirektivet är utformat på liknande sätt som artikel 132.1 b, kan EU-domstolens uttalanden i målet Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, ge viss ledning vid tolkning av sistnämnda bestämmelse. EU-domstolen fann att undantaget för undervisningstjänster i det tidigare gällande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) som nu motsvaras av artikel 132.1 i i mervärdesskattedirektivet inte omfattar utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under institutets ansvar även om den som lånar ut läraren är ett utbildningsinstitut. EU-domstolen framhöll inledningsvis att den undervisningsverksamhet som avses i undantagsbestämmelsen består av en helhet där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur är en annan (p. 20). Eftersom det ankom

på mottagarinstitutet att bestämma om lärarens arbetsuppgifter m.m. kunde utlåningen av en lärare till mottagarinstitutet inte i sig betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning enligt undantagsbestämmelsen. Syftet med avtalet mellan Horizon, mottagarinstitutet och läraren ansågs på sin höjd endast vara att underlätta den undervisning som gavs vid mottagarinstitutet.

Högsta förvaltningsdomstolen har därefter i ett fastställt förhandsbesked, HFD 2012 ref. 5, funnit att lärarvikariat som avsåg antingen vissa timmar under en dag eller en hel termin inte omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML. Avtalen ansågs innebära att lärarpersonal, och inte en specifik utbildning, ställdes till förfogande för att undervisa i köparens utbildningsverksamhet som denne ansvarade för. Det faktum att bolaget tecknade ansvarsförsäkring för vikarien i långtidsvikariatet och att denne ansvarade för att planera undervisningen, konstruera övningar och prov samt rätta dessa föranledde ingen annan bedömning.

EU-domstolen har vidare i målet ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, prövat om ett bemanningsföretags uthyrning av personal till vårdinrättningar för social omsorg var undantagen från skatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterade att de tjänster som skulle prövas mot undantagsbestämmelsen inte var de tjänster som ”go fair” Zeitarbeits anställda tillhandahöll de personer som var i behov av vård och omsorg. De relevanta tjänsterna var i stället de tjänster som bemanningsföretaget tillhandahöll vårdinrättningen, dvs. uthyrning av personal. Dessa uthyrningstjänster var enligt domstolen inte sådana tjänster av social karaktär som kunde omfattas av undantaget. För den bedömningen saknade det betydelse såväl att den uthyrda personalen var vårdpersonal som att personalen hyrdes ut till sådana erkända vårdinrättningar som avsågs i undantagsbestämmelsen (p. 25 och 28).

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2018 ref. 41 sammanfattat EU-domstolens praxis och uttalat att uthyrning av personal – oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten – inte utgör sådan sjukhusvård, sjukvård, eller sjukvårdande behandling som enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet ska undantas från skatteplikt. HFD konstaterade att bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ i ML ska tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i

mervärdesskattedirektivet. Vid tolkningen är det den personaluthyrningstjänst som bolaget tillhandahåller som ska prövas mot undantagsbestämmelserna.

Uthyrningstjänsten som sådan utgör inte sjukvård enligt definitionen i 5 § och ska därmed inte undantas från beskattning enligt 4 §. För den bedömningen saknade det betydelse om de åtgärder som de inhyrda läkarna vidtar i arbetet hos den som hyr in dem i och för sig omfattas av definitionen av sjukvård.

När det gäller frågan om vems tillhandahållande som ska bedömas i fråga om ett bolag och dess anställda kan ytterligare ledning hämtas i EU-domstolens dom i målet van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615). EU-domstolen förtydligar där att en fysisk person, som utför samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för detta bolags räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan denne och bolaget, i vilket den fysiska personen för övrigt är ensam aktieägare, företagsledare och anställd, inte själv anses skattskyldig.

Skatterättsnämndens bedömning

Sökanden vill veta om hans tillhandahållanden av psykologtjänster till fristående skolor inom ramen för elevhälsan omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

Elevhälsans omfattning framgår av 2 kap. 25 § skollagen (2010:800).

Enligt bestämmelsens första stycke ska det för eleverna i förskoleklassen, grundskolan, grundsärskolan, sameskolan, specialskolan, gymnasieskolan och gymnasiesärskolan finnas elevhälsa. Elevhälsan ska omfatta medicinska, psykologiska, psykosociala och specialpedagogiska insatser. Elevhälsan ska främst vara förebyggande och hälsofrämjande. Elevernas utveckling mot utbildningens mål ska stödjas.

Enligt andra stycket ska det för medicinska, psykologiska och psykosociala insatser finnas tillgång till skolläkare, skolsköterska, psykolog och kurator. Vidare ska det finnas tillgång till personal med sådan kompetens att elevernas behov av specialpedagogiska insatser kan tillgodoses.

Av Socialstyrelsens och Skolverkets tredje upplaga av Vägledning för elevhälsan framgår följande.

Huruvida en skolpsykologs utredning av och insatser för en elev är hälso- och sjukvård eller inte beror på dess karaktär. Om skolpsykologen gör en individuell utredning av elevens psykiska hälsa i en patient- och behandlarrelation är verksamheten hälso- och sjukvård. En sådan utredning kan bland annat ha sin grund i att det pedagogiska arbetet inte fungerar. Om utredningen och insatserna istället är av mer generell karaktär och främst är knutna till den pedagogiska miljön är det emellertid inte hälso- och sjukvård. En skolpsykolog som uttalar sig om barnets behov utifrån generella bedömningar av barn i allmänhet och pedagogisk kunskap på ett generellt plan utför inte hälso- och sjukvård (s. 25).

Skolhuvudmannen har alltid kvar huvudmannskapet och ansvaret för att elevhälsan är en integrerad del i det främjande och förebyggande skolutvecklingsarbetet. Det innebär att elevernas rättigheter och skolhuvudmännens skyldigheter vid entreprenad ska vara de samma som om verksamheten bedrivs av skolhuvudmannen i egen regi. Skolhuvudmannen ansvarar därmed för att eleverna får tillgång till en elevhälsa i enlighet med skolförfattningarnas krav. Skolhuvudmannen beslutar också om elevhälsans mål, inriktning, omfattning och kvalitet samt ansvarar för uppföljning och utvärdering av verksamheten (s. 39).

Om en skolhuvudman lägger ut hela eller delar av elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad blir entreprenören alltid vårdgivare för den delen som har lagts ut, eftersom denna då bedriver hälso- och sjukvård. Om det är en fristående skola som lägger ut hela elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad är denna inte längre vårdgivare eftersom denna då inte bedriver någon hälso- och sjukvård. Om den fristående skolan endast lägger ut delar av elevhälsans hälso- och sjukvård på entreprenad, såsom skolläkarens insatser, så är de fortfarande vårdgivare för den del av elevhälsan som de har kvar i egen regi (s. 39 f.).

Enligt förutsättningarna i detta ärende får Sökanden i uppdrag att tillhandahålla skolpsykologtjänster till fristående skolor. Till den del de fristående skolorna har lagt ut elevhälsan på entreprenad är de inte längre vårdgivare utan endast Sökanden. Sökanden bedriver sin verksamhet självständigt vid egen mottagning och med eget material och kan därför inte anses ingå i skolornas organisation.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär detta att Sökandens tillhandahållande till de fristående skolorna sker inom ramen för en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att skolpsykologtjänsterna ges i egen regi. I den mån hans tillhandahållanden avser åtgärder som utgör sjukvårdande behandling omfattas de därmed av undantag från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

GILTIGHET

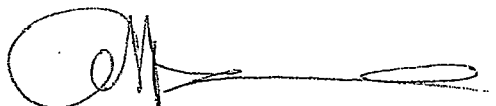
Beskedet avser redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2020 – den 31 december 2022. Upplysningar om förutsättningarna för dess tillämplighet finns i Bilaga 1.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Upplysningar om hur man överklagar ett förhandsbesked finns i Bilaga 1.

SKILJAKTIG MENING RESPEKTIVE MOTIVERING: Bilaga 2.

På Skatterättsnämndens vägnar



Kristina Harmsen Hogendoorn



Per-Arvid Gustafsson

I avgörandet har deltagit Kristina Harmsen Hogendoorn, ordf., Birgitta Pettersson, Rolf Bohlin, Jeanette Fored (skiljaktig motivering), Fredrik Fries, Christina Olsson och Madelaine Tunudd (skiljaktig mening).

Ärendet har föredragits av Per-Arvid Gustafsson.

TILLÄMPLIGHETEN AV ETT FÖRHANDBESKED

När ett förhandsbesked vunnit laga kraft är det bindande för Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde under giltighetstiden, om

- den enskilde yrkar att beskedet ska tillämpas och visar att de förutsättningar som beskedet har grundats på fortfarande gäller, och
- någon författningsändring inte påverkar bedömningen i beskedet.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Ett förhandsbesked och Skatterättsnämndens beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning får överklagas av den enskilde om beskedet eller beslutet gått denne emot. Observera att det inte är möjligt att överklaga Skatterättsnämndens beslut om att helt eller delvis avvisa en ansökan om förhandsbesked.

Skatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgång och även om verket inte yrkar någon ändring. Om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, har ombudet samma rätt.

Överklagandet ska göras skriftligen och ställas till Högsta förvaltningsdomstolen, men skickas till kansliet@skatterattsnamnden.se eller till

Skatterättsnämnden, Box 24144, 104 51 Stockholm

Överklagandet ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet. Om sista dagen för överklagandet infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Om överklagandet kommit in i rätt tid skickas det till Högsta förvaltningsdomstolen.

I överklagandet ska anges

- den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer (om klaganden anlitat ombud ska kontaktuppgifter till ombudet anges),
- ärendets diarienummer,
- vilken ändring som yrkas, och
- vilka omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet.

Vid frågor, vänligen kontakta Skatterättsnämndens kansli på telefon 010-574 79 57

SKILJAKTIG MENING

Madelaine Tunudd är skiljaktig och anför följande.

Sökanden vill få svar på frågan om dennes tillhandahållande av psykologtjänster till fristående skolor inom ramen för elevhälsan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen.

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Enligt min uppfattning framgår det inte tydligt av ansökan vilka olika tjänster sökanden tillhandahåller till skolorna och tjänsterna beskrivs inte heller på ett sådant sätt att tjänsternas skattepliktiga natur kan bedömas. För att förutsättningar för att lämna förhandsbesked enligt 5 § ska vara uppfyllda krävs dock enligt min uppfattning att de tjänster som omfattas av ansökan kan definieras och bedömas. Enligt min mening är detta inte möjligt med det underlag som föreligger i förevarande mål och ansökan bör därför avvisas. Överröstad härtill är jag i övrigt enig med majoriteten.

SKILJAKTIG MOTIVERING

Jeanette Fored är skiljaktig med avseende på motivering och anför följande.

I likhet med majoriteten anser jag att de med ansökan avsedda åtgärder som utgör sjukvård omfattas av undantag från skatteplikt enligt vad som följer av 3 kap. 4 och 5 §§ ML jämfört med mervärdesskattedirektivet men med följande motivering.

Sjukvårdsundantaget regleras specifikt i artiklarna 132.1 b och 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i artikel 132.1 b tar sikte på var, dvs. på vilken plats sjukvården utförs. Bestämmelsen i artikel 132.1 c avser vem som utför sjukvårdstjänsten; ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

EU-domstolen har den 18 september 2019, meddelat dom i mål Peters, C-700/17, EU:C:2019:753. Av domen följer att artiklarna 132.1 b och c ska tolkas så att sjukvårdstjänster kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 c om tjänsterna inte

uppfyller samtliga villkor för tillämpning av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132. 1 b i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen uttalar i målet (p. 32) att ”det följer av en bokstavstolkning av artikel 132.1 c) i direktivet att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. För det första ska det röra sig om en sjukvårdande behandling och för det andra ska denna behandling ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare”.

Det framgår inte på något sätt av ordalydelsen att sjukvårdsundantaget i artikel 132.1 c förutsätter att sjukvårdstjänster tillhandahålls inom ramen för en särskild organisatorisk struktur med eget ansvar. Enligt min uppfattning följer det av ordalydelsen i 3 kap. 4 och 5 §§ ML samt av artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet att de sjukvårdstjänster som Sökanden tillhandahåller omfattas av undantag från skatteplikt.