

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg

26.1 Allmänt

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

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning ”lånar ut” sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård.

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

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller vård av djur.

Fr.o.m. den 1 januari 1999 gäller att undantaget inte heller omfattar omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Anledning till stadgandet torde vara att även apotekare och receptarier numera har legitimation att utöva sjukvård. Det poängteras att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 p. ML.

EG-rätt

Enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet undantas från skatteplikt: "Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur". Enligt punkt c undantas "Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga". Enligt punkt e undantas "Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker".

26.2 Sjukvård

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

RSV S 1996:7

RSV har meddelat rekommendationer om undantag för skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg (RSV S 1996:7).

**EG-dom C-76/99
kommissionen mot
Frankrike**

Domen gäller tolkning av "närbesläktade verksamheter" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Frågan gällde en översändningsavgift som tas ut enligt fransk lag. Avgiften avser översändande av prov från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet är nära besläktat med analystjänsten och att de bör lyda under samma skattemässiga ordning (punkt 30). Domstolen anser således att översändandet av provet är en åtgärd som hänför sig till verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt.

**Definition av sjukvård
3 kap. 5 § ML**

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter. Detta undantag återinfördes fr.o.m. den 1 januari 1995. Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård. Undantaget infördes fr.o.m. den 1 juli 1993.

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

Av RSV:s rekommendationer RSV S 1996:7 framgår att Socialstyrelsen har ansett att begreppet sjukvård enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen har följande innebörd.

Med "åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador" förstås sådana åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård och som därmed ligger inom ramen för behörigheten att utöva sjukvårdsyrke enligt lagen (1984:542) om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården, nedan benämnd behörighetslagen. Vad som ligger utanför detta område, vanligen s.k. alternativvård och det som faller under kvacksalverilagen (1960:409), omfattas inte av begreppet sjukvård.

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

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

Med "åtgärder för att utreda" avses en inom ramen för behörighetslagen utförd bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med "åtgärder för att behandla" avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet och som utförs inom ramen för behörighetslagen.

Definitionen av sjukvård i ML torde ha hämtats från hälso- och sjukvårdslagen. Det finns dock två skillnader. Den ena är att omsättning av hälsovård inte är uttryckligen undantagen från skatteplikt enligt ML och den andra är att kroppsfel har tillagts i ML:s definition. I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och

rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att lagstiftaren i ML inte använt samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att man velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses omfattas av undantaget för sjukvård med hänsyn till Socialstyrelsens uttalande.

Av nämnda rekommendationer framgår följande beträffande sjukvårdsbegreppet enligt hälso- och sjukvårdslagen.

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

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

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. I nämnda rekommendationer har som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård nämnts: Vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mamмоgrafi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon, samtalsstöd vid relationsstörningar, alkoholtest och andra rättsmedicinska undersökningar.

Till omsättning av skattefri sjukvård bör hänföras även estetiska operationer som utförs av en legitimerad läkare, t.ex. ansiktslyftningar och bröstoperationer.

Läkarintyg, som innefattar en bedömning av hälsotillståndet och som utfärdas efter undersökning av patienten, får anses som omsättning av sjukvård oavsett syftet med intyget.

Förhandsbesked

I ett förhandsbesked 1998-11-27 (ej överklagat) ansågs ljusbehandling utförd av en leg. sjukgymnast utgöra sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen sker efter remiss från läkare.

I ett förhandsbesked 2000-03-21 (överklagat av RSV) har SRN ansett att qigong kan utgöra sjukvård när den ingår som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrivs av leg. sjukgymnast.

Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 4 kap. Begränsningar i rätten att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (tidigare kvacksalverilagen) omfattas därmed inte av skattefriheten.

Som exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård nämns i rekommendationerna: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård. Åtgärder som inte heller kan anses som sjukvård är bedömningar och utlåtanden i exempelvis körkorts- eller pensionsfrågor som grundas på analyser av medicinska intyg eller journaler.

RR har i en dom (RÅ 1997 not. 71) fastställt ett av SRN 1996-03-04 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte är åtgärder av medicinsk natur och därför inte kan anses som sjukvård enligt ML. Den omständigheten att den medicintekniska personalen anses som sjukvårdspersonal ansågs inte medföra någon annan bedömning av frågan om de aktuella tjänsternas art i momshänseende.

EG-dom C-384/98

EG-domstolen har 2000-09-14 meddelat en dom, C-384/98 D, som gäller sjukvård, artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Enligt domen är en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte att hänföra till sjukvård. I domen uttalas bl.a. följande (punkt 18): ”Domstolen konstaterar således att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem”. Vidare uttalas (punkt 22) att artikeln ska tolkas så att ”den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser”.

Alternativvård

RSV har i ett brevsvår 1993-11-26, dnr 24127-93/901, angående behandlingar som syftar till lymfdränage, s.k. Vacusacbehandlingar, uttalat att om åtgärderna är sådana att de får utföras även av den som inte har behörighet att utöva yrke inom sjukvården torde kravet på ”medicinskt” inte vara uppfyllt.

S.k. Vacusacbehandlingar är ett exempel på olika behandlingar, som kan hänföras till s.k. alternativvård, och därför inte utgör sjukvård enligt ML. Detta gäller även om de ges av någon som

innehåller behörighet enligt behörighetslagen. Andra exempel är s.k. terapier, t.ex. aromaterapi och rosenterapi, och olika former av s.k. healing.

Massage

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård.

Medicinskt betingad fotvård

Medicinskt betingad fotvård är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården och är ett snävare område än medicinskt betingad fotvård. Den fotvård som omfattas av skattefriheten och utgör sjukvård enligt ML är medicinskt betingad fotvård, dvs. fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraftlöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård.

Sjuktransporter

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet. RSV har i rekommendationerna (RSV S 1996:7) uttalat följande.

Taxibil som registreringsbesiktigats som sjukbil av AB Svensk Bilprovning bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

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

Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Av rekommendationerna framgår att om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående momsen vid förvärv fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för gods-transporter.

Vårdgivare

Undantaget för sjukvård omfattar även varor och tjänster som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV S 1996:7, den som tillhandahåller sjukvård.

26.2.1 Led i sjukvården

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

RR har i RÅ 1996 ref. 74 fastställt ett av SRN 1995-03-01 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att sökandebolaget, som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och därvid köpte in transporttjänsterna utifrån, i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt.

Skattefriheten omfattar däremot inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig.

SRN har i ett förhandsbesked 1995-10-16 (ej överklagat) ansett att tillhandahållanden från ett café vid sjukhus inte är ett led i sjukvården. Det saknade därmed betydelse att sjukhusets patienter själva skulle delta i caféverksamheten.

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked 1996-03-04, RÅ 1997 not. 71, och ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsatta

som ett led i sjukvården då de tillhandahålls ett sjukhus och inte vårdtagarna.

26.2.2 Institutionell vård

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Det samma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för slutenvård. Stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem har upphävts fr.o.m. den 1 januari 1997. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för slutenvård står under Socialstyrelsens tillsyn.

Sjukhus

I ett förhandsbesked 1999-12-13, som fastställts av RR 2001-03-15 (mål nr 194-2000), har SRN definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukvård. Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 6.12.2.

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

För privata inrättningar, som inte bedriver slutenvård, gäller inte skattefriheten. För exempelvis hälsohem som bedriver friskvård gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionärsrörelse, vilket innebär att omsättningen av de friskvårdstjänster de tillhandahåller är skattepliktig. Om del av verksamheten eventuellt avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4-5 §§ ML.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 26.4.

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

26.2.3 Särskild legitimation

Skattefriheten omfattar sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1999.

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

- apotekare
- arbetsterapeut
- barnmorska
- kiropraktor
- logoped
- läkare
- naprapat
- optiker
- psykolog
- psykoterapeut
- receptarie
- röntgensjuksköterska
- sjukgymnast
- sjukhusfysiker
- sjuksköterska
- tandhygienist
- tandläkare.

En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som sagts ovan.

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

Optiker

Synundersökning som utförs av legitimerad glasögonoptiker är sjukvård (RÅ 1993 ref. 57). Omsättning av synhjälpmedel omfattas däremot inte av undantaget. Om en leg. Glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jfr RSV S 1996:7 och dom av EG-domstolen, mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

KR i Stockholm har i ett antal domar 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 5057-5060-1997, 5061-5064-1997 och 5065-5068-1997, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avser redovisningsperioder under åren 1991-1994. RSV har i en skrivelse

1998-12-02, dnr 10632-98/900, meddelat att RSV inte har överklagat domarna eftersom domarna, enligt RSV:s mening, får anses vara i överensstämmelse med gällande delningsprincip och att detta även får anses vara i överensstämmelse med EG-rätten.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-25 (ej överklagat) ansett att följande tjänster utförda av leg. optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, körkortstest, syntest och synträning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120, ansett att refraktionsanpassningstjänster, dvs. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen och att därför hela tillhandahållandet ska ses som en skattepliktig omsättning av vara.

26.2.4 Patienthotell

Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare. Se RSV:s rekommendationer RSV S 1996:7.

Annan rumsuthyrning vid patienthotell omfattas däremot inte av undantaget utan utgör skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.

26.2.5 Kontroll eller analys av prov

Kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i sjukvården omfattas av undantaget.

Analys av prov åt exempelvis läkemedelsindustrin, ett annat laboratorium eller ett apotek omfattas inte generellt av skattefriheten. Detsamma gäller analys av prov som utförs åt en privatperson, exempelvis graviditetstest vid apotek. För skattefrihet krävs att provet tagits som ett led i sjukvården. Uppdragsgivaren ska således vara någon som ger sjukvård, t.ex. läkare eller sjukhus.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av prov.

26.2.6 Företagshälsovård

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

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

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

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

Anslag

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 7.

26.2.7 Rehabilitering

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

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

26.3 Tandvård

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

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

RSV S 1996:7

RSV har utfärdat rekommendationer om undantag från skatteplikt för bl.a. tandvård (RSV S 1996:7).

Definition av tandvård 3 kap. 6 § ML

Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. RSV har uttalat följande i rekommendationerna:

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt 2 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

Vårdgivare

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna.

En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV S 1996:7, den som tillhandahåller tandvård.

26.3.1 Led i tandvården

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

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

26.3.2 Dentaltekniska produkter

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser.

Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

En förutsättning för skattefriheten är att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård, däremot ej för återförsäljning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-05-10, dnr 53063-00/120, ansett att titankomponenter som används i käk-kirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. I skrivelsen anförs vidare att "Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande."

26.4 Social omsorg

Social omsorg är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar såväl privat som offentlig social omsorgsverksamhet. I 3 kap. 7 § ML definieras vad som avses med social omsorg. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i omsorgen.

RSV S 1996:7

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för bl.a. social omsorg, RSV S 1996:7.

Definition av social omsorg
3 kap. 7 § ML

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

I RSV:s rekommendationer har begreppet social omsorg hänförs till vad som faller inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen (1980:620), SoL, och inom statens ansvarsområde enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. Detta uttrycks på följande sätt:

Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i ”hem för vård eller boende” och annan social service efter individuell behovsprövning. Med ”hem för vård eller boende” bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende.

Med barnomsorg bör avses sådan förskole- eller fritidshemsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL.

Med annan jämförlig social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller LSS.

Sådana tjänster som försäkringskassan bedömer att en svårt funktionshindrad är i behov av och som assistansersättning beviljas för bör anses utgöra social omsorg. Social omsorg föreligger även då en persons stödbehov understiger 20 timmar per vecka och kommunen tillhandahåller assistansen.

Hem för vård eller boende definieras i socialtjänstförordningen (1981:750). Där framgår bl.a. att hemmet kan drivas i offentlig eller i privat regi. Det är SoL som reglerar vad kommunen har för ansvarsområde när det gäller socialtjänsten. Här regleras även att institutioner av sådant slag i privat regi ska stå under kommunal tillsyn och ha länsstyrelsens tillstånd (69 § SoL) för att få inrättas. Inom det s.k. frikommunsprojektet har länsstyrelsen i vissa fall vad gäller barnomsorg delegerat denna tillståndsgivning till kommunerna.

Tillstånd

RR har i RÅ 1995 ref. 9 fastställt SRN:s förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. SRN ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt 69 § SoL inte ska tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var, enligt SRN, tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. SRN fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg.

SRN har i förhandsbesked 1994-01-27 (ej överklagat) ansett att ett familjevårdshem bedrev social omsorg enligt ML. SRN ansåg även i detta fall att förekomsten av tillstånd enligt 69 § SoL eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet inte bör tillmätas någon avgörande betydelse i momshänseende.

Omfattning

Enligt ML avses med social omsorg omvårdnad av barn, äldre och vissa funktionshindrade, men även annan jämförlig social omsorg. Institutionell omvårdnad av sådant slag i såväl offentlig som privat regi omfattas således av undantaget. Det kan gälla omvårdnad hela dygnet, exempelvis vid ålderdomshem, hem för utvecklingsstörda eller vårdhem för missbrukare. Det kan även gälla omvårdnad under viss del av dagen, exempelvis vid dagcenter för äldre eller sjuka eller daghem för förskolebarn.

Privat dagbarnvård

Privat daghemsverksamhet som bedrivs som näringsverksamhet är social omsorg. Detta gäller även om dagbarnvården bedrivs i dagbarnvårdarens hem. Något tillstånd av myndighet för att skattefrihet ska föreligga krävs som framgått ovan inte, däremot en individuell behovsprövning av kommunen.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30, som fastställdes av RR, jfr RÅ 1998 ref. 40, att sökandebolagets verksamhet med tillfällig tillsyn av barn i hemmen utgjorde social omsorg enligt ML. Sökandebolagets verksamhet, vad avsåg barntillsyn, skulle bestå i att på arbetsgivares uppdrag tillfälligt och i den anställdes hem vårda sjuka barn eller passa barnen när föräldrarna behövde arbeta övertid. Nämnden gjorde den bedömningen att även om det enligt SoL inte föreligger en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som sökandebolagets så skilde den sig inte från sådan barnomsorg som kan organiseras i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SoL.

I ett förhandsbesked den 9 oktober 1998 ansåg SRN (ej överklagat) att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem, dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahålla barnomsorg i hem utgjorde sådan barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML.

Äldreomsorg	I en skrivelse till SKM har RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, behandlat frågan om beskattning av äldreomsorg i privat regi. Av skrivelsen framgår bl.a. att RSV anser att motsvarande bedömning som skett beträffande barnomsorg i det ovan relaterade förhandsbeskedet, RÅ 1998 ref. 40, också kan göras vad gäller äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan social omsorg som utförs av privata entreprenörer. RSV pekar på att därvid bör de särskilda reglerna i socialtjänstlagen beaktas.
LSS	Enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, ska staten ansvara för stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade. Assistansersättning betalas ut via försäkringskassan och den funktionshindrade får själv välja assistent. Enligt RSV:s rekommendationer ska alla tjänster som ersätts genom denna lag hänföras till social omsorg. Den som tillhandahåller tjänsten i näringsverksamhet är således inte skattskyldig enligt ML.
Annan jämförlig social omsorg	När det gäller annan social omsorg, som kommunen ansvarar för enligt SoL, exempelvis hemtjänst eller färdtjänst kan motsvarande verksamheter i privat regi inte anses som social omsorg. Sådana verksamheter medför således skattskyldighet enligt ML. Om kommunen däremot tillhandahåller sådan service, som upphandlats från en privat företagare, omfattas kommunens tillhandahållande av skattefriheten. Det innebär att omsättning av tjänster som utförs av t.ex. lantbrevbärare eller lanthandlare inte omfattas av undantaget. Undantaget omfattar inte heller sådana entreprenörer till kommunen som exempelvis tillhandahåller enbart städning, tvättning eller matlagning inom hemtjänsten.
Vårdgivare	Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV:s rekommendationer, den som tillhandahåller omsorgen.

26.4.1 Led i omsorgen

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster, även om omsättningen i sig är skattepliktig, som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i omvårdnaden.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid sådana vårdhem, ålderdomshem eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en barnstuga.

Servicehus för äldre, gruppboende eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt. Även sådana hyresgäster kan emellertid efter individuell behovsprövning få service som är att betrakta som skattefri social omsorg.

RSV har i sina rekommendationer uttalat.

Vård vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten eller färdtjänst.

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

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

Stadigvarande bostad

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 15.2.10.2.

26.4.2 Individuell behovsprövning

Utöver institutionell omvårdnad omfattar skattefriheten individuellt behovsprövad service. I RSV:s rekommendationer har detta exemplifierats med städning, inköp av mat, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdlagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls utan individuell behovsprövning kan däremot inte ses som social omsorg. Som exempel på vad som inte kan omfattas av skattefriheten har i rekommendationerna angetts: matsserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar.

SRN har i ett förhandsbesked 1996-10-14 (ej överklagat) ansett att s.k. bosome, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan individuell behovsprövning inte var social

omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

**Förhandsbesked
2000**

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-16 (ej överklagat) ansett att tillhandahållande av sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt mm till enskilda i hemmet utgjorde social omsorg. Sökanden tillhandahöll i sin verksamhet tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som sökanden utförde.

I ett förhandsbesked 2000-02-10 (överklagat av sökanden) har SRN prövat om samtalsterapi i det aktuella fallet kunde anses utgöra skattefri sjukvård eller social omsorg. Terapin skulle meddelas av icke legitimerade personer inom ramen för verksamheten hos en ekonomisk förening. SRN ansåg att fråga inte var om sjukvård enligt ML:s bestämmelser. Nämnden ansåg att det förhållandet att den icke legitimerade personalen skulle handledas av legitimerade personer inte medför någon annan bedömning. I frågan om undantaget för social omsorg anförde nämnden (majoriteten) följande: "I avsaknad av en närmare definition av begreppet 'annan jämförlig social omsorg' i 3 kap. 7 § ML får innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna framgår att de sociala myndigheterna i aktuell kommun i betydande omfattning betalar kostnaderna för den aktuella behandlingen. Så är fallet såväl när vederbörande socialkontor efter egen utredning remitterar den behövande för behandling som i merparten av de fall där remiss har skett av landstinget. I sistnämnda fall använder socialkontoret remissen från landstinget som beslutsunderlag. Samtliga beslut om att kommunen skall stå

för behandlingskostnaderna får förutsättas vara fattade mot bakgrund av det ansvar som kommunen har enligt 3 § socialtjänstlagen. I dessa fall får den tilltänkta föreningens verksamhet därför anses utgöra social omsorg i ML:s mening medan bedömningen blir den motsatta i de fall kommunen inte står för kostnaderna.”

I ett förhandsbesked 2000-05-18 har SRN ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktieföretag) verksamhet som avser stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt socialtjänstlagen (1980:620) och efter individuell prövning.

Förekomsten av kommunal behovsprövning, dvs. en bedömning av behovet i det enskilda fallet, har avgörande betydelse för frågan om social omsorg föreligger enligt ML. Detta framgår bl.a. av det rättsfall (RÅ 1995 ref. 9) som nämnts tidigare, av ovan nämnda KR-dom och av SRN:s uttalanden ovan. Som ytterligare exempel på situationer där social omsorg inte kan anses föreligga kan nämnas rehabilitering av missbrukare, som inte står under kommunens tillsyn och där någon kommunal individuell behovsprövning inte skett.

26.4.3 Färdtjänst

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