

Mervärdesskatt

samt undantagen för sjukvård, tandvård och social omsorg

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	4
1.1 Syfte	4
1.2 Avgränsningar.....	5
1.3 Metod.....	5
2. Moms – vad är det för något?.....	5
2.1 Allmänt	5
2.2 Historik	8
2.3 Momsen och EU	9
3. Moms – så fungerar den	9
3.1 När uppkommer momsplikt.....	9
3.1.1 Momsplikt enligt första punkten	10
3.1.1.1 Vara.....	10
3.1.1.2 Tjänst.....	10
3.1.1.3 Omsättning av vara och tjänst.....	10
3.1.1.4 Skattskyldighetens inträde	11
3.1.1.5 Yrkesmässig verksamhet	12
3.1.1.6 Omsättning inom landet.....	13
3.1.1.7 Momspliktens omfattning och undantag.....	14
3.1.2 Momsplikt vid utrikeshandel enligt punkterna två och tre... 15	
3.2 Skattskyldighet och skattesubjekt.....	15
3.3 Beskattningsunderlaget	16
3.3.1 Beskattningsunderlag vid omsättning av vara eller tjänst.... 16	
3.3.2 Beskattningsunderlag vid uttag av vara eller tjänst.....	17
3.4 Skattesatser	17
3.5 Avdragsrätten.....	18
3.5.1 Begränsningar i avdragsrätten	19
3.5.2 Rätt till återbetalning av ingående moms i vissa fall.....	20
3.6 Problem med momsens	20
4. Undantaget för sjukvård	22
4.1 Allmänt	22
4.2 Omsättning av tjänster som utgör sjukvård	23
4.2.1 Momslagens definition av sjukvård	23
4.2.1.1 Åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador.....	24
4.2.1.2 Vård vid födsel av barn.....	27
4.2.1.3 Kravet på att sjukvården ska tillhandahållas på visst sätt.....	27
Sjukhus eller annan inrättning	27
Inrättningar för slutenvård i enskild Verksamhet	28
Särskild legitimation.....	28
4.2.1.4 Sjuktransporter utförda med transportmedel särskilt inrättade för sådana transporter	29
4.2.1.5 Medicinskt betingad fotvård	30
4.3 Tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna.....	30

4.4	Kontroll och analys av prov som tagits som ett led i sjukvården	32
4.5	Undantag från sjukvårdsundantaget.....	32
4.5.1	Omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel.....	33
4.5.2	Omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier	33
4.6	Företagshälsovård	34
4.7	Mervärdesskattelagen och momsdirektivet	34
5.	Undantaget för tandvård.....	35
5.1	Allmänt	35
5.2	Tjänster som utgör tandvård	36
5.3	Tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna.....	38
5.4	Dentaltekniska produkter samt tjänster som avser sådana produkter.....	38
5.5	Kontroll och analys av prov som tagits som ett led i tandvården	39
5.6	Mervärdesskattelagen och momsdirektivet	39
6.	Undantaget för social omsorg	40
6.1	Allmänt	40
6.2	Tjänster som utgör social omsorg	41
6.2.1	Barnomsorg	42
6.2.2	Äldreomsorg	44
6.2.3	Stöd och service till vissa funktionshindrade	45
6.2.4	Annan jämförlig social omsorg	45
6.3	Tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna.....	47
6.4	Mervärdesskattelagen och momsdirektivet	47
7.	Avslutning	48
	Källförteckning.....	50
	Lagar	50
	Offentliga utredningar.....	50
	Propositioner.....	50
	Myndighetsföreskrifter	50
	EG-rätt	50
	Litteratur	50
	Förhandsbesked från Skatterättsnämnden	51
	Rättsfall från Regeringsrätten	51
	Rättsfall från EG-domstolen	51

1. Inledning

Mervärdesskatten, eller moms som den populärt kallas, är en skatt som berör flera olika aktörer. För statens del så är mervärdesskatten oerhört betydelsefull då den idag är den klart största inkomstkällan.¹ För konsumenterna är den tvärtom en utgift som man gärna hade sluppit. Liksom konsumenterna så anser nog även företagen att mervärdesskatten mest är till besvär, då administrationen av den är ett arbete som man inte får någon ersättning för av staten.

På ytan kan mervärdesskatten annars verka ganska okomplicerad för de flesta, helt enkelt bara ett önskat pålägg på det pris som man betalar för en vara eller en tjänst. Mervärdesskatten är emellertid betydligt mer komplicerad än så. För det första så finns det EG-direktiv på området som måste beaktas vid den inhemska lagstiftningen och vid tillämpningen av densamma. Gemenskapsrättsliga bestämmelser på skatteområdet är annars väldigt ovanligt då skatter är ett område som medlemsstaterna vill fortsätta ha egen kontroll över, varför harmoniseringen på skatteområdet med undantag för bl a mervärdesskatt går trögt eller står helt stilla.

För det andra så finns det tre olika skattesatser som tillämpas. Det blir följaktligen väldigt viktigt att veta vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, då det kan bli stor skillnad på priset beroende på vilken skattesats som ska tillämpas.

För det tredje så finns det vissa områden som inte alls beskattas. Tre av dessa områden tas upp i denna uppsats och det är som titeln anger undantaget för sjukvård, tandvård och social omsorg, vilka med hänsyn till allmänintresset alltså är undantagna från mervärdesbeskattning. Gränsdragningen mellan vad som faller innanför ett sådant undantag och vad som hamnar på utsidan är då självklart oerhört viktig.

Dessa tre punkter är exempel på områden inom mervärdesbeskattningen där det kan dyka upp en hel del problem. Det finns således mycket som är värt att undersöka om man som jag är intresserad av att veta mer om den där posten på kvittot som kallas moms.

1.1 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undantaget från mervärdesbeskattning som gäller för sjukvård, tandvård och social omsorg enligt 3:4-3:7 mervärdesskattelagen, ML, ska presenteras. Det kommer därmed att vara nödvändigt att gå in en hel del på de olika begrepp som används för att försöka förklara vad som egentligen avses. Avsikten med fokuseringen på dessa undantag är annars att presentera gällande rätt i form av direktiv, lagar och praxis, men framför allt att belysa de svårigheter och gränsdragningsproblem som uppstår vid tillämpandet av undantagen. Vidare är även avsikten att undersöka hur den svenska lagstiftningen överensstämmer med gemenskapsrätten.

För att uppnå syftet enligt första stycket är det en förutsättning att man har klart för sig vad mervärdesskatt egentligen är för något och hur systemet fungerar, varför syftet med uppsatsen även är att redogöra för detta.

¹ Thunberg B. Moms från början s. 11.

1.2 Avgränsningar

Angående mervärdesskattelagen gör jag den avgränsningen att jag riktar in mig på de materiella bestämmelserna i avdelning ett. Den andra avdelningen av mervärdesskattelagen som är praktiskt inriktad med bestämmelser om fakturering och redovisning lämnas därhän. När det gäller den första avdelningen så är det av utrymmesskäl huvuddragen i hur mervärdesskatten fungerar som jag tänker behandla, vilket gör att alltför tekniska bitar samt specialområden inom mervärdesskatten, som exempelvis reglerna om vinstmarginalbeskattning och gemenskapsinterna förvärv, lämnas utanför.

Den andra avgränsningen jag gör gäller undantagen från mervärdesskatteplikt i 3 kap ML, där jag riktat in mig på undantaget för sjukvård, tandvård och social omsorg, vilket gör att övriga områden som omfattas av undantag får en ytterst kortfattad presentation.

1.3 Metod

För att få klart för mig vad mervärdesskatt egentligen är för något och hur den fungerar har jag läst mycket i doktrinen och i skatteverkets handledning för mervärdesskatt.

För att få en bild av hur gällande rätt ser ut på det mervärdesskatterättsliga området och dess undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg, så har jag undersökt direktiv, lagar, förarbeten, doktrin, skatteverkets handledning för mervärdesskatt och RSV:s rekommendationer och skrivelser.

Genom att analysera och diskutera kring den rättsmateria som finns på området, framför allt i form av rättsfall från EG-domstolen och Regeringsrätten samt förhandsbesked från Skatterättsnämnden, har jag försökt belysa problemen vid tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen samt huruvida tillämpningen överensstämmer med gällande rätt.

När det gäller den svenska lagstiftningens kompatibilitet med direktivet så har jag enkelt jämfört språkbruket i direktivet med det som återfinns i mervärdesskattelagen och annan svensk lag som är viktig för mervärdesbeskattningen i Sverige.

Avslutningsvis har jag i arbetet använt mig av termen ”moms” som är en kortare och mer använd benämning för mervärdesskatt, men det är alltså samma skatt som avses.

2. Moms – vad är det för något?

2.1 Allmänt

Mervärdesskatten är en statlig skatt och då den som sagt står för den största delen av den statliga skatteinkomsten så har den väldigt stor betydelse. Det är en indirekt, allmän konsumtionsskatt. Att det är en indirekt skatt beror på att de skattskyldiga, d v s de som betalar skatten, och skattebärarna, d v s de som rent ekonomiskt står för skatten, är två olika subjekt. Skattskyldiga är de som i yrkesmässig verksamhet tillhandahåller varor eller tjänster, alltså producenter, distributörer, försäljare m. m. Dessa subjekt övervältrar dock skatten på konsumenterna genom att höja priset på sina varor och tjänster. Konsumenterna blir då alltså de som slutligen står för skattebördan, d v s skattebärare. Detta gör också att momsen är en konsumtionsskatt. Det är en allmän konsumtionsskatt då den tas ut vid omsättningen av de flesta varor och tjänster (undantag finns givetvis), vilket är en väsentlig skillnad från punktskatter som drabbar särskilda varor eller tjänster eller grupper av dessa.² Skattesatsen är

² Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 11.

i normalfallet 25 procent men två lägre procentsatser, 12 och 6 procent utgår på vissa produkter och tjänster. Det som är skattepliktigt är själva omsättningen av varor och tjänster, inte varorna och tjänsterna i sig.³

Även om det är konsumenterna som slutligen står för skattebördan så tas moms ut i alla led fram till konsumenten, alltså även av producenter och distributörer m m, vilket gör moms till en så kallad flerledsskatt. Näringsidkarna får dock dra av den moms de själva betalat, den ingående moms, från den moms som deras kunder betalat till dem, den utgående moms. Det som då blir beskattat är endast den värdeökning, mervärdet, som man i det egna ledet tillfört varan eller tjänsten genom bearbetning. Skillnaden mellan den ingående och utgående moms betalar sedan näringsidkaren in till staten.⁴ Det kan även hända att den ingående moms är större än den utgående och då får företaget istället tillbaka mellanskillnaden av staten. Denna situation kan uppstå exempelvis vid större inventarietköp, eller hos nystartade verksamheter där inköpskostnaderna kommer direkt medan försäljningsintäkterna dröjer, eller om företaget går med förlust. I och med avdragsrätten så är moms ingen verklig kostnad för näringsidkarna utan enbart för konsumenterna som inte har någon möjlighet att dra av den moms de betalar samt för de näringsidkare vars verksamhet inte medför skattskyldighet och då heller inte rätt till återbetalning av moms.⁵

Att moms inte är en kostnad för de momspliktiga näringsidkarna och att det endast är mervärdet som beskattas kan åskådliggöras med ett exempel.

<u>Steg 1:</u>	Pris	1500
Försäljning sker av råvara till producent	Varav varans värde utgör	1200
	Moms (1200*25%)	<u>300</u>
		1500
Råvaruleverantörens momsredovisning ser då ut så här	Utgående moms	300
	<u>Ingående moms</u>	<u>0</u>
	Moms att betala in	300
Beskattningen av mervärdet ser då ut så här	Pris till kund exkl. moms	1200
	<u>Inköp exkl. moms</u>	<u>0</u>
	Värdeökning/mervärde	1200
	Moms på värdeökningen/mervärdet (1200*25%)	300
<u>Steg 2:</u>	Pris	2400
Producenten säljer efter att ha bearbetat råvaran till försäljare	Varav varans värde utgör	1920
	Moms (1920*25%)	<u>480</u>
		2400

³ Hultqvist A. Moms och finansiella tjänster s 15.

⁴ Kleerup J, Svenneteg U. Moms för fastighetsägare s. 9f.

⁵ Sjöstedt Forslund C. Fastighetsmoms: en praktisk momshandledning s. 11.

Producentens momsredovisning ser då ut så här	Utgående moms	480
	<u>Ingående moms</u>	<u>300</u>
	Moms att betala in	180
Beskattningen av mervärdet ser då ut så här	Pris till kund exkl. moms	1920
	<u>Inköp exkl. moms</u>	<u>1200</u>
	Värdeökning/mervärde	720
	Moms på värdeökningen/mervärdet (720*25%)	180
<u>Steg 3:</u> Försäljaren säljer den färdiga produkten vidare till konsument	Pris	3500
	Varav varans värde utgör	2800
	Moms (2800*25%)	<u>700</u>
		3500
Försäljarens momsredovisning ser då ut så här	Utgående moms	700
	<u>Ingående moms</u>	<u>480</u>
	Moms att betala in	220
Beskattningen av mervärdet ser då ut så här	Pris till kund exkl. moms	2800
	<u>Inköp exkl. moms</u>	<u>1920</u>
	Värdeökning/mervärde	880
	Moms på värdeökningen/mervärdet (880*25%)	220

Av exemplet framgår att utgående moms för säljaren blir ingående moms för köparen, vilket 8:6 ML också säger. Det framgår också att den moms som ska betalas in i varje led överensstämmer med det belopp man får fram om man tar skattesatsen och multiplicerar den med den värdeökning som skett i varje led, vilket på ett bra sätt illustrerar att det är mervärdet som beskattas. Sammanlagt betalas det till staten in 700 kronor (300+180+220) i mervärdesskatt för varan. Som synes överensstämmer detta belopp med den utgående moms i steg 3, alltså den del av konsumentpriset som utgör moms.

Av exemplet ovan framgår det också att momsen inte är en kostnad för näringsidkarna, vilket är en av grundtankarna med momsen. Det är meningen att den ska vara kostnadsneutral. För att uppnå detta så krävs det att momsen täcker ett så stort område som möjligt. Detta är självklart särskilt viktigt när det gäller konkurrerande varor och tjänster så att inte momsen blir en avgörande faktor för en konsument som väljer mellan olika alternativ. Skulle detta inte vara fallet så skulle momsen snedvrída konkurrensen vilket inte är önskvärt.

Även om det inte är näringsidkarna som i slutändan står för momsen så är deras roll i systemet oerhört viktig eftersom det är dem som sköter det administrativa och ser till att pengarna kommer in till staten. För detta administrativa arbete som momshanteringen innebär för så utgår det ingen ersättning från staten, men de som inte sköter detta riskerar skattetillägg eller andra administrativa pålagor.⁶

⁶ Thunberg B. Moms från början s. 11.

2.2 Historik

Under andra världskriget, närmare bestämt 1941, infördes den första konsumtionsskatten i Sverige då man ville öka de statliga intäkterna på grund av påfrestningar som det överhängande krigshotet innebar på ekonomin. Den allmänna omsättningsskatten som infördes då blev dock inte så gammal utan den försvann 1946. Skatten träffade huvudsakligen butikshandelsvaror, restaurangförsäljning och uthyrning av varor.⁷

1960 infördes föregångaren till dagens mervärdesskatt nämligen den allmänna varuskatten, även kallad omsen. Skattepliktigt enligt denna lag var de flesta varor som omsattes yrkesmässigt men även de tjänster som hade nära anknytning till de skattepliktiga varorna. Skattesatsen var inledningsvis 4 procent men den höjdes successivt och var till slut 10 procent. Denna skatten hade ett besvärligt inslag vid tillämpningen då den enbart togs ut vid försäljning till slutkonsument, vilket innebar att säljarna var tvungna att förvissa sig om köparen var slutkonsument eller inte.⁸

1969 är en annan milstolpe i momsens historia. Omsen ersattes då av mervärdesskatten (med ett s) eller momsen som den populärt kommit att kallas. Att denna skatten skulle träffa mervärdet framgår med all önskvärd tydlighet av dess namn och tillämpningsområdet var i stort sett detsamma som för omsen. Skattesatsen började på de 10 procenten som omsen slutade på men har idag nått upp till 25 procent i normalfallet. En väsentlig detalj som skiljer mervärdesskatten från omsen är att mervärdesskatten tas ut i alla led, alltså även av producenter och distributörer som inte säljer till slutkonsument. En skillnad som underlättar det för aktörerna inom moms-systemet.⁹

Vid den stora skattereformen 1991 utökades området för vad som skulle vara skattepliktigt och framför allt inkluderades fler tjänster i beskattningen. Det främsta skälet till detta var att man ville bredda skattebasen samt kompensera för sänkningen av inkomstskatten.¹⁰

I januari 1990, alltså innan skattereformen börjat gälla, tillsattes den utredning som ledde fram till den mervärdesskattelag (med två s) som vi har idag. Utredningen fick i uppgift att göra en teknisk översyn av mervärdesskattelagen samt att harmonisera lagstiftningen med den ordning som råder inom EG, framför allt med hänsyn till sjätte momsdirektivet (EEG 77/388).¹¹ Den nya mervärdesskattelagen 1994:200, trädde i kraft den 1 juli 1994.¹²

1995 justerades mervärdesskattelagen något i syfte att anpassa lagen ytterligare till EG-rätten. Reglerna om gemenskapsinterna förvärv som man bl a kan hitta i 2 a kap ML infördes. Detta gjordes för att man måste underlätta det för den gränsöverskridande handeln om den inre marknaden inom EU ska fungera på ett bra sätt. Efter detta har mervärdesskattelagen fortsatt att anpassas till EU, vilket resulterat i bl a särskilda regler om uttagsbeskattning, nya bestämmelser om vinstmarginalbeskattning samt nya redovisningsregler.¹³

⁷ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 14.

⁸ Thunberg B. Moms från början s. 19.

⁹ Thunberg B. Moms från början s. 19f.

¹⁰ Hultqvist A. Moms och finansiella tjänster s. 14.

¹¹ Hultqvist A. Moms och finansiella tjänster s. 15.

¹² Thunberg B. Moms från början s. 20.

¹³ Thunberg B. Moms från början s. 21.

2.3 Momsen och EU

EU har som mål att uppnå en fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. För att infria detta mål så är det av stor vikt att konsumtionsskatternas utformning i medlemsländerna harmoniseras. För medlemsstaterna i EU gäller därför att mervärdesbeskattningen ska vara utformad på i stort sett samma sätt. I EG:s mervärdesskattedirektiv finns inte bara ett krav på att medlemsstaterna ska ha en konsumtionsskatt av mervärdesskattekaraktär, utan även långtgående regler för utformningen av densamma. Anledningen till att direktiven begränsar medlemsstaternas frihet att själva utforma sin konsumtionsbeskattning är givetvis att man vill minska riskerna för att denna typen av beskattning ska påverka konkurrensen inom EU på ett negativt sätt. Medlemsstaterna skulle exempelvis genom att införa undantag på vissa områden kunna gynna den inhemska produktionen av varor och tjänster. För att motverka detta och för att i så stor utsträckning som möjligt uppnå konkurrensneutralitet inom EU med alla dess medlemsstater, är det därför nödvändigt att ha en bred skattebas med så få undantag som möjligt.¹⁴

I arbetet med att harmonisera mervärdesskatten har ett antal olika direktiv antagits, av vilka det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) är det viktigaste. Det sjätte direktivet, som antogs 1977, har förändrats en del genom åren genom olika ändrings- och tilläggsdirektiv. I det sjätte direktivet finns bestämmelser om beskattningsområdet, skattskyldighet, skatteplikt för varor och tjänster, skattskyldighetens inträde, beskattningsvärdet, skattesatser, avdragsrätten, import och export.¹⁵ Den svenska mervärdesskattelagen är idag i princip harmoniserad med EG:s momsdirektiv, dock finns det vissa strukturella skillnader samtidigt som det inte går att hitta motsvarigheten i momslagen till en del centrala begrepp som återfinns i direktiven.¹⁶

3. Moms – så fungerar den

3.1 När uppkommer momsplikt?

Enligt 1:1 ML är det vid tre situationer som momsplikt inträder:

- 1) Vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet.
- 2) Vid gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom.
- 3) Vid import.

Av dessa tre situationer är det framför allt den första punkten som är av intresse för detta arbete, varför denna punkten kommer att förklaras ganska utförligt. De två sista punkterna som berör utrikeshandel får en mer översiktlig redogörelse som främst tar upp skillnaderna mellan de två företeelserna.

¹⁴ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 14f.

¹⁵ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s.19.

¹⁶ Thunberg B. Moms från början s. 21.

3.1.1 Momsplikt enligt första punkten

Enligt 1:1 1 st 1 p ML så är alltså omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet momspliktig. Av denna formulering framgår att fyra förutsättningar ska vara uppfyllda för att momsplikt ska inträda. Dessa är:

- En vara eller tjänst ska vara omsatt.
- Omsättningen ska ske i en yrkesmässig verksamhet.
- Omsättningen ska ha skett inom landet.
- Omsättningen av varan eller tjänsten ska omfattas av momsplikt.

Detta kan låta klart och enkelt men i själva verket uppstår det en rad frågor vad som egentligen avses med de olika begreppen som används i detta lagrum. Vad är en vara? Vad är en tjänst? Vad menas med omsatt? När är en vara eller tjänst omsatt? Vad menas med yrkesmässig verksamhet? När anses en omsättning ha skett inom landet? Vilken typ av omsättning av varor och tjänster faller innanför momsplikten och vilken faller utanför? Svaren på dessa frågor ska jag försöka ge nedan.

3.1.1.1 Vara

Definitionen av vara hittar man i 1:6 ML. Där står att ”med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft.” Till detta räknas varans alla stadier i produktionsprocessen, från råvara via halvfabrikat till färdig konsumtions- och kapitalvara.¹⁷ När det gäller böcker, tidningar m.m. som tillhandahålls via nät eller nätverk, exempelvis internet, så saknar ju dessa en materialiserad form, varför de inte räknas in i varubegreppet utan istället till tjänst.¹⁸ Angående datorprogram så skiljer man mellan sådana som är utvecklade på beställning av användaren efter dennes önskemål och krav och sådana program som är allmänt tillgängliga för användare. Till den senare kategorin, som omfattas av varubegreppet, hör exempelvis program som används i hem- eller persondatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Den förra kategorin, de skraddarsydda programmen, räknas inte som vara även om de presenteras för säljaren genom ett materiellt ting, exempelvis en diskett, utan ses istället som en tjänst.¹⁹

3.1.1.2 Tjänst

Definitionen av tjänst hittar man också i 1:6 ML där det framgår att med tjänst förstås allt annat än vara. Är man osäker på om något är en vara eller tjänst så gäller det alltså att först undersöka om man kan få in det under varubegreppet, lyckas inte detta så är det en tjänst.

3.1.1.3 Omsättning av vara och tjänst

Av 2:1 ML framgår att omsättning av vara innebär att en vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. I samma lagrum hittar man definitionen för omsättning av tjänst, med vilket ska förstås att en tjänst utförs mot ersättning, överläts, på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag. Kriteriet ”mot ersättning”, som finns för både omsättning av vara och omsättning av tjänst, innebär att det finns ett krav på motprestation, vilket inte är ett problem vid rena köp. Gåvor och bidrag som inte har någon koppling till priset på varan eller tjänsten, eller som lämnas utan något krav på motprestation faller däremot utanför. Vid bytesaffärer, där det ju finns en motprestation, blir resultatet tvärtom och dessa transaktioner jämföras med andra överlåtelser mot ersättning. En bytesaffär är också lite speciell eftersom

¹⁷ Thunberg B. Moms i praktiken en praktisk handledning s. 19.

¹⁸ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 32.

¹⁹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 25.

den kommer att räknas som två transaktioner. Anledningen till detta är att det som företaget får i inbyte räknas som inköp och det som företaget lämnar i utbyte räknas som försäljning. På så sätt blir det både ett inköp och en försäljning, d v s två transaktioner. Bägge företagen ska därmed också redovisa både ingående och utgående moms.²⁰

Med omsättning av vara förstås alltså att en vara överläts mot ersättning. Det krävs inte att varan levererats utan det är tillräckligt om det finns ett avtal om äganderättsövergång. Det är alltså själva överlåtelsen som beskattas.²¹ En annan företeelse som också räknas som omsättning av vara enligt 2:1 ML är när en vara tas i anspråk genom uttag. 2:1 hänvisar då till 2:2 enligt vilken följande tre situationer är aktuella. Den första är när en fysisk person som bedriver skattskyldig verksamhet tar ut en vara ur verksamheten för privat ändamål. Den andra är vid överlåtelser utan ersättning eller till ett pris som understiger tillverkningskostnaden när denna nedsättning av priset inte är marknadsmässigt betingad. Den tredje och sista situationen är när en vara förs över från en skattskyldig verksamhet till en verksamhet som inte är skattskyldig, vilket är motiverat eftersom en icke skattskyldig verksamhet annars indirekt skulle kunna få avdrag genom att först låta en skattskyldig verksamhet inom samma företag inhandla varan.²²

Med omsättning av tjänst avses som sagts ovan att en tjänst utförs mot ersättning, att den överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, 2:1 ML. En tjänst anses alltså omsatt när den tillhandahålls. Detta sägs ha skett när den som utfört tjänsten fullgjort det som ankommer på honom. Vissa tjänster som fullgörs kontinuerligt, exempelvis uthyrningstjänster, anses tillhandahållna successivt.²³ I definitionen av omsättning av tjänst ingår också överlåtelse av tjänst. Anledningen till detta är att överlåtelse av vissa rättigheter inte omfattas av varubegreppet utan istället faller in under tjänstebegreppet (se ovan avsnitten om varu- och tjänstebegreppen), vilket medför att överlåtelse av tjänst också måste finnas med i definitionen av omsättning av tjänst.²⁴

Till omsättning av tjänst räknas också att en tjänst tas i anspråk genom uttag. 2:1 ML hänvisar till 2:5-2:7 ML där de olika företeelserna som ska räknas som uttag av tjänst finns beskrivna. Dessa är bl a när någon tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål, när någon använder eller låter någon annan använda tillgång som hör till verksamheten och när någon för privat ändamål använder eller låter någon annan använda personbil/motorcykel för vilken avdragsrätt föreligger.

3.1.1.4 Skattskyldighetens inträde

Av intresse är också när en omsättning anses ha skett. I 1:3 ML hittar man svaret på den frågan. Skattskyldigheten vid omsättning av vara inträder när varan har levererats eller när varan tagits i anspråk genom uttag. I andra stycket av paragrafen finns ett förtydligande angående när en vara anses ha levererats. Detta sägs ha skett när varan avlämnats till köparen, vilket är gjort när säljaren enligt försäljningsvillkoren gjort vad som ankommer på honom för att varan ska komma i köparens besittning.²⁵ Vidare anges i andra stycket att en vara anses ha levererats när den sänts till köparen mot postförskott eller efterkrav.

²⁰ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s. 35ff.

²¹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 92.

²² Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 36f.

²³ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 94f.

²⁴ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 36

²⁵ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 59.

Vid omsättning av tjänst så inträder skattskyldigheten när tjänsten tillhandahållits eller tagits i anspråk genom uttag. Ett tillhandahållande anses som sagts ovan ha skett när den som utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom, vilket skett när beställaren godkänt den fullgjorda prestationen. Vid tjänster på varor som exempelvis reparationer, så inträder alltså skattskyldigheten när kunden hämtat varan. Sådana tjänster som kommer beställaren tillgodo kontinuerligt, som exempelvis uthyrningstjänster och vissa ekonomiska och juridiska tjänster, anses tillhandahållna successivt, vilket innebär att skattskyldigheten också inträder successivt.²⁶

Om den som omsätter varan eller tjänsten får full ersättning eller del av ersättningen innan varan levererats eller tjänsten tillhandahållits, så gäller istället för ovanstående att skattskyldigheten inträder när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo, 1:3 ML.

3.1.1.5 Yrkesmässig verksamhet

För att en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst ska leda till skattskyldighet fordras att omsättningen sker i en *yrkesmässig verksamhet*. Det är alltså av stor vikt att avgöra vad som enligt mervärdesskattelagen anses vara yrkesmässig verksamhet och vad som faller utanför. Bestämmelserna som reglerar detta återfinns i 4 kap ML. Reglerna kan delas in i tre grupper: en huvudregel samt bestämmelser som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln.

Huvudregeln återfinns i 4:1 och den säger att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagens 13 kap. Enligt 13:1 IL avses med näringsverksamhet en förvärvsverksamhet som bedrivs självständigt och yrkesmässigt. Tre kriterier, de så kallade rörelsekriterierna, ska vara uppfyllda för att en sådan verksamhet ska vara för handen: självständighet, vinstsyfte och varaktighet.²⁷ Vad som avses med vinstsyfte är tämligen självklart. När det gäller självständighetskriteriet så innebär detta att det inte får finnas något anställningsförhållande. Med varaktighet menas att verksamheten inte ska vara tillfällig utan ska bedrivas regelbundet och i viss omfattning, d v s inte i alltför liten skala.²⁸ Enligt 13:1 räknas vidare innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätt och avverkningsrätt till skog alltid som näringsverksamhet.

Redan i samma paragraf hittar man en regel som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet. En verksamhet anses nämligen vara yrkesmässig också om den bedrivs i former som är jämförbara med yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln. En förutsättning för att denna regel ska bli tillämplig är dock att omsättningen överstiger 30 000 kronor för beskattningsåret. Regeln tar sikte på verksamheter där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner av skattepliktig omsättning av varor och tjänster. Det är först om det brister i något av huvudregelns tre rekvisit självständighet, varaktighet och vinstsyfte som regeln kan bli aktuell, vilket gör att regeln ska tillämpas restriktivt.²⁹

En annan utvidgning gäller statens, statliga affärsverks eller kommuners omsättning av varor och tjänster. Denna verksamhet anses som yrkesmässig även om den inte bedrivs i vinstsyfte, 4:6 ML. Denna regels omfattning inskränks dock genom 4:7 ML, där bl a omsättning som

²⁶ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 62.

²⁷ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s. 31.

²⁸ Lodin m.fl. Inkomstskatt s. 234.

²⁹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 125f.

ingår som ett led i myndighetsutövning faller utanför. Ytterligare utvidgningar hittar man i 4:3 och 4:5 ML.

Enligt 4:8 ML inskränks yrkesmässighetsbegreppet för bl a allmännyttiga ideella föreningar. De anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet när deras inkomst är undantagen från inkomstskatt enligt IL.³⁰

3.1.1.6 Omsättning inom landet

Av 1:1 ML framgår att moms ska betalas vid skattepliktig omsättning av varor som sker *inom landet*. Sker omsättningen inte i landet så kan man motsatsvis dra slutsatsen att moms inte ska betalas. I 5 kap ML hittar man bestämmelserna som avgör inom vilket land omsättningen anses ha gjorts. 5:2-5:8 anger i vilka fall en omsättning skett inom landet. Är inte någon av dessa paragrafer uppfyllda så anses omsättningen ha skett utomlands, 5:1 ML. I 5:9-5:11 finns dock undantag som gör att en omsättning anses ha skett utomlands även om någon av paragraferna 5:2-5:8 är uppfyllda. Man kan alltså inte stanna i 5:2-5:8 utan man måste också undersöka undantagen i 5:9-5:11.

Enligt 5:2 ska en vara som ska transporteras till köparen anses vara omsatt inom landet om varan finns i landet då transporten påbörjas, såvida inte varan transporteras till en köpare i ett annat EG-land och säljaren är momsregistrerad i det landet för den typen av omsättning, 5:2 a. Finns inte varan här då transporten påbörjas så är den ändå omsatt inom landet om varan monteras eller installeras här samt om varan importeras till landet från en plats utanför EG för omsättning här. I de fall varan fraktas från ett annat EG-land till en köpare i Sverige krävs att en rad förutsättningar ska vara uppfyllda för att omsättningen ska anses ha skett inom landet. Utöver de fall som uppräknats här så är varan omsatt inom landet då den finns här när köparen tar hand om den, 5:3 ML. I 5:9 finns sedan undantag från 5:2-5:3, vilket gör att omsättning av varor kan anses ha skett utomlands i alla fall och att följaktligen moms inte ska betalas i Sverige. Dessa skulle kräva alltför mycket utrymme att redogöra för varför de lämnas därhän.

När det gäller tjänster så är det mer komplicerat och lagtexten beskriver fler situationer än vad som är fallet för omsättning av varor. Enligt 5:4 så är tjänster som avser fastigheter omsatta inom landet om fastigheten finns i Sverige. Angående transporttjänster så är lagtexten alltför fyllig och detaljerad för en utförligare redogörelse här men det kan sägas att huvudreglerna finns i 5:5 med reservationer och undantag i 5:5 a. När det gäller tjänster inom kultur, idrott, underhållning, utbildning och vetenskap så är dessa tjänster omsatta inom landet om de utförs i Sverige, 5:6 ML. I sjunde paragrafen räknas det upp en mängd olika tjänster, exempelvis reklam- och banktjänster, tjänster som avser immateriella rättigheter och uthyrning av arbetskraft. För dessa tjänster finns det ett flertal punkter som behöver gås igenom för att avgöra inom vilket land tjänsten ska anses omsatt, något som utrymmet här inte tillåter. I övriga fall än de som räknas upp i 5:4-5:7 så är omsättningen gjord inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller om tjänsterna tillhandahålls från ett fast etableringsställe här. Undantagen för när omsättning av tjänster ska anses ha skett utomlands trots 5:4-5:8 hittar man i 5:11. Liksom undantagen för varor redogörs här inte för undantagen för tjänster p g a utrymmesskäl.

³⁰Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 117f.

3.1.1.7 Momspliktens omfattning och undantag

För att momsplikt ska inträda enligt 1:1 ML så krävs att omsättningen av varan eller tjänsten omfattas av skatteplikt. Reglerna om vad som omfattas av momsplikt återfinns i 3 kap ML. Enligt huvudregeln i 3:1 ML är all omsättning av varor och tjänster momspliktig. Det krävs att omsättningen är med bland de undantag som finns i 3 kap för att undgå momsplikten. Dessa undantag finns uppräknade i 3:1a-32 §§ ML och här ges en översiktlig genomgång av några av dessa medan jag i avsnitt 4 fördjupar mig i undantaget för sjukvård, tandvård och social omsorg varför detta undantag inte nämns vidare i detta avsnitt.

På fastighetsområdet finns viktiga undantag i 3:2, 3:3 ML. Det ekonomiskt mest betydelsefulla undantaget här gäller för upplåtelser. Detta innebär att hyra inte fördyras genom mervärdesskatt och anledningen till detta är bostadspolitiskt. Boendekostnaderna skulle bli väldigt höga och därmed slå hårt på boendet.³¹

Utbildning är ett annat viktigt område som är undantaget från momsplikt, 3:8 ML. Skattefriheten gäller främst det offentliga skolväsendet. Tjänster som utgör grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning samt omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen är undantaget enligt denna paragraf.

Omsättning av bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel samt försäkringstjänster är undantagna enligt 3:9, 3:10 ML. Anledningen till detta är att de internationella och tekniska faktorerna är svåra att överblicka. Av bankernas verksamhet är det bl a in- och utlåning, betalningsförmedling, handel med värdepapper som är undantaget medan inkassotjänster, uthyrning av bankfack och vissa administrativa tjänster inte omfattas. Undantaget för försäkringstjänster innebär att man inte betalar moms på försäkringspremier.

Ett annat undantag gäller inom kulturområdet, 3:11 ML. Exempel på detta är en konstnär (exempelvis sångare, dansare, musiker och skådespelare) framförande av upphovsrättsligt skyddade verk, d v s på gaget utgår inte moms. Biblioteks- och museiverksamhet omfattas också om verksamheten understöds av det allmänna i mer än ringa omfattning.³²

I 3:11 a ML hittar man ett undantag som gäller inom idrottsområdet och det som undantas är omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsevenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, vilket kan vara avgifter för tillträde till simhallar, isbanor och ridskolor. Ett krav är dock att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller en allmännyttig ideell förening.³³

Genom 3:23 ML så undantas omsättning av vissa varor och tjänster från momsplikt. Det som är mest intressant för detta arbete är punkten 2 i paragrafen. Enligt den punkten så är läkemedel som utlämnas mot recept eller som säljs till sjukhus inte skattepliktiga omsättningar. Skattefriheten gäller också när läkemedel förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning. Även djurmedicin som lämnas ut mot recept eller som säljs till sjukhus ingår i undantaget.³⁴

³¹ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 32.

³² Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s. 53f.

³³ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s. 54.

³⁴ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 79.

3.1.2 Momsplikt vid utrikeshandel enligt punkterna två och tre

Enligt punkten två i 1:1 ML så är ett gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom momspliktigt, vilket innebär att köparen ska erlagga moms när han handlar varor från ett EG-land. Punkten tre i paragrafen säger att även import av varor är skattepliktigt. Dessa två punkter verkar behandla samma sak men det finns skillnader. Vid gemenskapsinternt förvärv ska moms erläggas på ett underlag som är lika med ersättningen för varan men samma belopp blir även avdragsgill ingående moms. Nettot blir alltså noll och redovisningen har endast en kontrollfunktion. Vid import, som enligt ML betyder att en vara förs in i landet från en plats utanför EG, 2:1 a ML, ska momsen betalas till tullverket och det är först senare som den skattskyldige får tillbaka dessa pengar genom sin avdragsrätt. Detta är självklart en nackdel för den skattskyldige eftersom han då tvingas ligga ute med pengar. En annan viktig skillnad gäller när privatpersoner och icke mervärdesskatteskyldiga näringsidkare importerar. Vid gemenskapsinternt förvärv blir det som huvudregel ingen beskattning i Sverige utan det är inköpslandets moms som ska erläggas medan svensk moms ska erläggas vid import.³⁵

Export nämns inte i 1:1 ML och eftersom paragrafen är uttömmande angående vilka företeelser som är momspliktiga så beskattas alltså inte export. Detta gör att exportörer oftast har större ingående moms än utgående och följaktligen får tillbaka pengar från staten istället för att betala in.

3.2 Skattskyldighet och skattesubjekt

Vilka som är skyldiga att betala in momsen till staten, d v s vilka som är skattskyldiga framgår av 1:2 ML. I detta lagrum hittar man tre former av skattskyldighet. Dessa är generell, omvänd och frivillig skattskyldighet. Huvudregeln, den generella skattskyldigheten, är att det är den som omsätter varan eller tjänsten som är skattskyldig.³⁶ Det finns flera undantag från den generella skattskyldigheten där det istället blir förvärvaren som blir skattskyldig, s k omvänd skattskyldighet. I nämnda lagrum finns ett antal sådana situationer uppräknade där förvärvaren blir skattskyldig, bl a import. Vid import är den skattskyldig som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller som skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda. Det skulle föra för långt och bli alltför tekniskt att redovisa de övriga undantagen varför dessa lämnas därhän.

I sista stycket av 1:2 hittar man sedan en hänvisning till den sista formen av skattskyldighet, den frivilliga. Det är bl a fastighetsägare som är intresserade av att bli skattepliktiga för moms. Anledningen till detta är att uthyrning av fastigheter i princip inte är skattepliktigt, 3:2 ML, vilket gör att fastighetsägaren inte får avdrag för moms som han betalar för förvaltningen av fastigheten. I och med att man blir frivilligt skattskyldig så erhåller man också rätten till avdrag för denna moms. Denna möjlighet till frivillig skattskyldighet för fastighetsägare regleras i 9 kap ML.

Angående momsagens regler om skattskyldighet kan avslutningsvis nämnas att dessa kan komma att ändras. Huruvida de överensstämmer med momsdirektivet och dess regler på området, vilka återfinns i art 4, är nämligen diskutabelt och är under utredning. En lagändring med anledning av Mervärdesskatteutredningens betänkande ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv”, förväntas dock ske tidigast år 2005.³⁷

³⁵ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 60ff.

³⁶ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 56.

³⁷ Thunberg B. Moms från början s. 63.

När det gäller skattesubjekten så kan både fysiska och juridiska personer vara skattskyldiga. I praktiken begränsas dock skattskyldigheten till de personer som i tillverkningen eller distributionen av varor och tjänster tillför varorna och tjänsterna ett mervärde, vilket är näringsidkarna. Fysiska personers försäljning av begagnade varor skulle kunna omfattas av mervärdesbeskattning. I och med kravet på yrkesmässig verksamhet, vilket definieras i 4 kap ML, faller denna typ av transaktioner dock bort.³⁸ Vid företagsformerna aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag är det bolagen som är skattskyldiga. I koncerner tar man inte hänsyn till koncerntillhörigheten utan varje bolag är skattskyldigt. Delägare i enkla bolag beskattas i förhållande till andelen i bolaget, 6:2 ML. Konkursbon, 6:3 ML, och dödsbon, 6:4 ML, är i förekommande fall skattskyldiga. Det finns även s.k. mervärdesskattegrupper, där två eller flera näringsidkare ingår. Den verksamhet som bedrivs av gruppen anses då som en enda. Reglerna om detta hittar man i 6 a kap ML och beskrivs inte utförligare här.³⁹

3.3 Beskattningsunderlaget

3.3.1 Beskattningsunderlag vid omsättning av vara eller tjänst

Momsens olika skattesatser fungerar som ett pålägg på priset. Vill man ha 80 kronor för en vara så ska i normalfallet 25 procent läggas på priset, vilket medför att priset som kunden ska betala höjs till 100 kronor. Momsen är då 20 kronor och utgör 20 procent av priset. Är skattesatsen 12 procent blir priset istället 89,60 kronor och momsens andel är 9,60 kronor, d v s 10,71 procent av priset. Vid den lägsta skattesatsen 6 procent blir priset 84,80 kronor och momsens andel är 4,80 kronor, vilket blir 5,66 procent av priset. Oavsett vilken skattesats som ska användas är beskattningsunderlaget alltid detsamma. När man beräknar detta så tar man nämligen priset som kunden betalar och drar ifrån momsens andel. I exemplet är beskattningsunderlaget alltså 80 kronor. Beskattningsunderlaget är alltså det värde på vilket man beräknar momsens andel.

Reglerna om beskattningsunderlaget hittar man i 7 kap ML. Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget vid omsättning av vara eller tjänst framgår av 7:3 ML. Där kan man läsa att beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen. För att få mer kött på benen vad som avses med ersättning får man gå vidare till 7:3 a. Enligt denna paragraf så är ersättningen allt det som säljaren har fått eller ska få för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. I ersättningen ingår då förutom värde av bytesvaror alltså även kostnadsersättning som säljaren ska ha kompensation för. Exempel på sådana poster kan vara provisions-, emballage-, transport-, försäkringskostnader, vilket framgår av 7:2 ML. Vidare ska även porto, postförskotts-, fakturerings-, expeditionsavgifter, rese- och traktamentsersättning ingå i underlaget.⁴⁰

Av 7:2 ML framgår att också skatter och avgifter ska ingå i beskattningsunderlaget, dock inte momsens andel. Exempel på skatter och avgifter som ska ingå är punktskatter, tull och skrotningsavgift.⁴¹ För vissa varor, exempelvis bensin, som är belagd med punktskatter i form av energi- och koldioxidskatt, blir det alltså så att man betalar skatt på skatten.⁴²

Det är alltså en hel del som ska räknas in i ersättningen, men räntor faller faktiskt utanför. Detta gäller all ränta under förutsättning att räntan är baserad på ett skuldförhållande, vilket

³⁸ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 26.

³⁹ Thunberg B. Moms från början s. 59f.

⁴⁰ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsens s. 143f.

⁴¹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 303.

⁴² Thunberg B. Moms från början s. 68.

normalt kräver att det finns en kapitalskuld. En omständighet som talar för att det rör sig om en sådan ränta är att köparen slipper räntan om han betalar skulden i förtid. Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsköp är exempel på räntor som inte ska ingå i beskattningsunderlaget. Räntor som däremot ska ingå i ersättningen är räntor som betalas under hyrestiden vid s k hyresköp, då dessa räntor inte är baserade på en skuld till uthyraren, utan utgör en direkt ersättning för tjänsten.⁴³

Som nämndes ovan så ska även bidrag som är direkt kopplade till priset på varan eller tjänsten ingå. Två fall är av intresse. Det första är när bidraget utgör själva vederlaget för varan eller tjänsten. Det andra är när bidraget inte kan anses utgöra direkt vederlag men att det påverkar priset på varan eller tjänsten så att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset. I sista fallet är det tre subjekt som är inblandade, den som ger bidraget, den som får bidraget (säljaren) och köparen. Detta gör att EU-bidrag och subventioner kan komma att ingå i beskattningsunderlaget. Anledningen till att dessa bidrag beskattas är att man vill uppnå neutralitet i beskattningen och motverka att konkurrensen snedvrids.⁴⁴

3.3.2 Beskattningsunderlag vid uttag av vara eller tjänst

Uttag av varor och tjänster är lite perifert för denna uppsatsen så jag nöjer mig med att konstatera att när det gäller uttag av varor så utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet eller om det saknas ett sådant, av tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget, samt att det vid uttag av tjänster är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget som är beskattningsunderlaget, 7:3 ML.

3.4 Skattesatser

EG:s sjätte momsdirektiv innehåller inget tak för hur hög momsen får vara. Enligt artikel 12 ska grundskattesatsen för varor och tjänster inte vara lägre än 15 procent. Medlemsstaterna får dock ha en eller två momssatser som understiger 15 procent men dessa momssatser får inte gå under 5 procent. De reducerade momssatserna får dock bara tillämpas på omsättning av varor och tjänster inom vissa kategorier. Kategorierna är sjutton till antalet och däribland finns bl a livsmedel för människor och djur. Momsdirektivet tillåter alltså att ett medlemsland tillämpar högst tre stycken olika skattesatser.⁴⁵ Sverige har just tre skattesatser. Grundskattesatsen som är 25 procent samt två reducerade momssatser på 12 och 6 procent.

Vilka skattesatser som ska tillämpas framgår av 7:1 ML. Huvudregeln är att 25 procent ska tas ut i moms. Undantagen från detta finns uppräknade i paragrafen. 12 procent gäller istället för bl a transport i skidliftar, omsättning och import av vissa konstverk. 12 procent gäller också för rumsuthyrning i hotellrörelse samt upplåtelse av campingplatser.

Det viktigaste undantaget från 25 procent och där 12 procent tillämpas istället gäller för livsmedel. Alkohol, tobak och vatten från vattenverk omfattas dock inte av den lägre skattesatsen. De är uttryckligen undantagna i 7:1 och beskattning sker med 25 procent. Vad som däremot omfattas framgår av 1 § livsmedelslagen (1971:511), dit 7:1 ML hänvisar. Matvaror, dryckesvaror, njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor är vad som ska beskattas med 12 procent. Med förtäring menas att det sväljs, suges eller tuggas, vilket gör att tuggummi räknas in som livsmedel medan bl a tandkräm inte gör det.⁴⁶ Var förtäringen är avsedd att ske spelar dock roll eftersom s k serveringstjänster inte

⁴³ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 309f.

⁴⁴ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 305.

⁴⁵ Thunberg B. Moms från början s. 65.

⁴⁶ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 340.

beskattas med 12 procent utan med standardskattesatsen 25 procent. Med serveringstjänster avses tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal. Konsekvensen av detta blir att servering av en pizza beskattas med 25 procent medan försäljning av hämtpizza istället beskattas såsom försäljning av livsmedel och då med 12 procent.⁴⁷

Läkemedel omfattas inte av livsmedelslagen och det blir därför en intressant gränsdragningsfråga mellan vad som är läkemedel och vad som är livsmedel. Receptbelagda läkemedel utgör inget problem, dessa är momsbefriade enligt 3:23 ML. Problem kan dock uppstå med andra produkter. Naturläkemedel, d v s sådana preparat som godkänts av Läkemedelsverket såsom naturläkemedel, omfattas av läkemedelslagen och utgör följaktligen inte livsmedel. Dessa preparat ska vara märkta ”naturläkemedel”. Sedan finns det preparat som ännu inte har godkänts av Läkemedelsverket utan som befinner sig under prövning för att se om de uppfyller kraven på naturläkemedel, s k frilistade naturmedel. Dessa preparat kan liksom naturläkemedlen finnas till försäljning på apotek och i hälsokost- och livsmedelsaffärer. Även frilistade naturmedel omfattas av läkemedelslagen och är alltså inte heller livsmedel. Homeopatiska preparat anses enligt ett EG-direktiv (2001/83/EG) vara läkemedel och behandlas på samma sätt som naturläkemedel och frilistade naturmedel, d v s att det är standardskattesatsen 25 procent som gäller då alla dessa produkter anses vara läkemedel. Det finns dock andra hälsokostpreparat som anses vara livsmedel, exempelvis kosttillskott, och för vilka den reducerade skattesatsen 12 procent tillämpas.⁴⁸ Att livsmedel har belagts med en lägre skattesats har fördelningspolitiska skäl. För låginkomsttagarna är inköpen av livsmedel en stor post i hushållsbudgeten, större än för höginkomsttagaren, varför skattesatssänkningen relativt sett antas gynna främst låginkomsttagare.⁴⁹

Den lägsta skattesatsen, 6 procent, gäller vid omsättningen av en rad olika varor och tjänster. Böcker, tidningar och tidskrifter är några av de produkter som omfattas. Detta dock under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Personbefordran är ett annat område som beskattas med 6 procent. Det som avses med personbefordran är bl a resor i kollektivtrafik, taxiresor, turist- och charterresor och sightseeingturer. I de fall där resemomentet har underordnad betydelse, exempelvis i rena nöjesattraktioner som karuseller och berg- och dalbanor, gäller dock standardskattesatsen.⁵⁰ Tillträde till en rad olika evenemang beskattas också med 6 procent. Dessa är djurparker, konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar. Även biblioteks- och museiverksamhet beskattas med 6 procent. Detta gäller dock inte om verksamheten bedrivs av eller stöds av det allmänna, då verksamheten är momsbefriad enligt 3:11, vilket berörts ovan.

3.5 Avdragsrätten

Momsen ska som sagts tidigare inte vara någon kostnad för näringsidkare. Detta undviker man genom att de momspliktiga näringsidkarna har rätt att dra av den ingående momsen. Reglerna om avdragsrätten hittar man i 8 kap ML. De viktigaste paragraferna är 8:2 och 8:3, vilka också utgör grundstenen i systematiken på momsområdet. I 8:2 regleras vad som avses med ingående moms. Enligt lagrummet så utgörs den ingående momsen för köparen av det skattebelopp som hänförs till den ersättning för varan eller tjänsten som köparen erlagt till den momspliktige leverantören. Syftet med detta är att det ska vara reciprocitet i

⁴⁷ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s. 135f.

⁴⁸ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 340f.

⁴⁹ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 40.

⁵⁰ Prop. 1991/92:50 s. 14.

leverantörskedjan, vilket innebär att den utgående moms som säljaren redovisar på sina transaktioner blir ingående moms för köparen.⁵¹

I 8:3 ML regleras sedan huruvida rätt till avdrag för den ingående momsen föreligger eller inte. Enligt paragrafen får näringsidkare som bedriver momspliktig verksamhet göra avdrag för den ingående moms som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Avdragsrätten är i stort sett generell, vilket innebär att så gott som alla slags anskaffningar omfattas.⁵² Det finns dock undantag vilka behandlas i nästa avsnitt. Ett formellt krav finns för att man ska ha rätt att dra av momsen och det är att momsbeloppet ska finnas angivet på faktura och att momsen är rätt debiterad, 8:17 samt 11:8 ML. Innebörden av de två viktiga bestämmelserna, 8:2 och 8:3 ML, kan illustreras med ett enkelt exempel i vilket både säljaren och köparen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet.

Säljare		Köpare	
Försäljningspris	100	Inköpspris	100
Varav varans värde	80	Varav varans värde	80
Utgående moms (80*25%)	<u>20</u>	Ingående moms (80*25%)	<u>20</u>
	100		100

Utgående momsen, d v s den moms som säljaren ska betala in till staten blir i exemplet 20 kronor. Samma belopp, 20 kronor, blir ingående moms för köparen som denne får dra av mot den utgående moms som han fått i sin verksamhet, vilket överensstämmer med 8:6 ML som reglerar den ingående skattens storlek.

En viktig poäng med avdragsrätten är att den är omedelbar. Detta betyder att den inträder vid ett enda tillfälle och då med hela det avdragsgilla beloppet. På detta sätt skiljer sig avdragsrätten för moms sig ifrån inkomstbeskattningen där värdeminskningsskatt ska göras vid anskaffning av anläggningstillgångar medan alltså hela momsbeloppet får dras av direkt även vid den typen av anskaffningar. Avsikten med detta är att göra det smidigare att övervältra momsen framåt samt att säljarnas redovisning av utgående moms ska motsvaras av köparnas avdrag för ingående moms så länge en vara eller tjänst är under produktion eller distribueras.⁵³

I de fall som avdragen för ingående moms överstiger den utgående mervärdesskatten så betalas mellanskillnaden tillbaka till den skattskyldige.

3.5.1 Begränsningar i avdragsrätten

Av 8:3 ML framgår motsatsvis att den som inte är momspliktig inte har rätt till avdrag för den ingående momsen. Detta gör att staten inte har avdragsrätt, 8:8 ML. Det kan hända att en skattskyldig person bedriver både momspliktig och icke momspliktig verksamhet. I de fallen så är det viktigt att de anskaffningar som görs fördelas på rätt verksamhet, då bara avdragsrätt finns för de förvärv som hör till den momspliktiga verksamheten. Denna fördelning görs enligt 8:13-8:14 ML.

⁵¹ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 44.

⁵² Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 357.

⁵³ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 44f.

Andra begränsningar som finns för avdragsrätten finns att hitta i 8:9. Av lagrummet framgår bl a att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms som hänför sig till stadigvarande bostad. Förbudet träffar bl a momspliktiga verksamheter som bedrivs i en byggnad som anses vara en stadigvarande bostad samt jordbruksnäringen där avdrag inte medges för personalbostäder och mangårdsbyggnad.⁵⁴ En annan kategori av utgifter som träffas av avdragsförbudet i 8:9 är utgifter för representation som inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Enligt 8:15-8:16 ML så är i vissa fall förvärv eller hyra av personbilar och motorcyklar undantagna från avdragsrätt. Skälet till detta är att dessa fordon, även om de ingår i näringsverksamheten, ofta används även privat.⁵⁵ Av förståeliga skäl så är det en rad verksamheter som inte träffas av förbudet, exempelvis verksamheter som ägnar sig åt försäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik och körkortsutbildning.

3.5.2 Rätt till återbetalning av ingående moms i vissa fall

Varor eller tjänster som omsätts av icke momspliktiga belastas inte med någon utgående moms. För avdragsrätt för ingående moms krävs dock som sagt att man är skattskyldig för moms, vilket gör att icke momspliktiga inte har någon avdragsrätt. Detta får till följd att tidigare leda momsplågg inte kan avräknas och den momsen kommer då att belasta varan eller tjänsten som en kostnad eftersom försäljaren vill ha ersättning för sina kostnader. I vissa fall har man därför ansett att den ingående momsen ska få avräknas och betalas tillbaka till den som omsätter varan eller tjänsten trots att skattskyldighet och därmed inte heller avdragsrätt föreligger.

Reglerna om vilka som har rätt till återbetalning finns i 10 kap ML. De som kan utnyttja denna möjlighet är bl a utländska företagare, 10:1-10:4 ML, hjälporganisationer och utländska beskickningar, 10:5-10:8 ML, nystartade verksamheter, 10:9 ML, och exportföretag, 10:12 ML. Genom 10:11 ML ges också en möjlighet för en del att få tillbaka den ingående momsen. Bestämmelsen gäller för viss omsättning som enligt 3 kap ML är undantagen från momsplikt, s k kvalificerade undantag. Ett exempel på ett sådant kvalificerat undantag utgör omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus. Denna typen av omsättning är ju undantagen från momsplikt enligt 3:23 ML, men med stöd av 10:11 ML har man alltså har rätt till återbetalning av den ingående momsen.

3.6 Problem med momsen

Det är inte svårt att förstå att det kan uppstå en hel del problem vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Lagen innehåller många begrepp som det är oerhört viktigt att hålla reda på. Gränsdragningsproblematik uppstår självfallet på många ställen, bl a när det gäller att avgöra om en verksamhet är yrkesmässig eller inte. Då olika skattesatser tillämpas på olika varor och tjänster så uppstår andra gränsdragningsproblem och många gånger är det långt ifrån enkelt att avgöra vilken skattesats det är som ska tillämpas. Även om det finns en hel del praxis på området som gäller gränsdragningar på det mervärdesskatterättsliga området, så är den inte och kan aldrig bli heltäckande i vårt föränderliga samhälle där ständigt nya företeelser dyker upp.

Utöver att bolla med begrepp och dra gränser mellan dem, så kan det uppstå andra besvärligheter. Ett exempel på detta är s k *kumulativa effekter*. Som sagts ovan så är momsen en flerledsskatt som tas ut i alla led. Det är när det finns någon i denna kedja som inte är

⁵⁴ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 374.

⁵⁵ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 46.

momspliktig som en kumulativ effekt uppstår. Den icke momspliktige får vid sina inköp en kostnad för momsen eftersom han inte har någon avdragsrätt. När han sedan säljer sina produkter så finns momsen med i försäljningspriset som en kostnad. Köparen får då en kostnad med dold moms i sig. När köparen sedan i sin tur ska sälja produkten vidare så måste han givetvis ta med den dolda momsen i sitt försäljningspris. Är han då dessutom momspliktig så ska han lägga på moms på sitt pris. På det här sättet uppkommer skatt-på-skatt-effekter som inte är helt bra.⁵⁶ Ett exempel får belysa problemet. I vänsterspalten går allt friktionsfritt, alla är momspliktiga och glada, medan det i högerspalten uppstår en kumulativ effekt.

Alla är momspliktiga

En av näringsidkarna är icke momspliktig

Steg 1: Försäljning sker av råvara till producent

Pris	250	Pris	250
Varav varans värde utgör	200	Varav varans värde utgör	200
Moms (200*25%)	<u>50</u>	Moms (200*25%)	<u>50</u>
	250		250

Råvaruleverantörernas momsredovisningar ser då ut så här:

Utgående moms	50	Utgående moms	50
<u>Ingående moms</u>	<u>0</u>	<u>Ingående moms</u>	<u>0</u>
Moms att betala in	50	Moms att betala in	50

Steg 2: Producenterna säljer till försäljare efter att ha bearbetat råvaran men producenten i högerspalten är inte momspliktig

Pris	500	Pris	450
Varav varans värde utgör	400	Varav varans värde utgör	400
Moms (400*25%)	<u>100</u>	Dold moms	<u>50</u>
	500		450

Den momspliktige producentens momsredovisning ser då ut så här:

Utgående moms	100
<u>Ingående moms</u>	<u>50</u>
Moms att betala in	50

Det fanns inga skillnader mellan näringsidkarna i steg 1. Här i steg 2 händer det dock plötsligt saker då producenten i högra spalten inte är momspliktig och då heller inte har rätt till avdrag för momsen som han betalade då han köpte in varan. Det avdraget kan däremot den momspliktige producenten i vänstra spalten göra. Bägge producenterna har i exemplet tillfört produkten ett mervärde på 200 kronor. Varornas värde är identiska, men priset blir ändå olika då den icke momspliktige självklart vill ha ersättning för den moms som han inte kunde dra av samtidigt som han inte lägger på någon moms på sitt pris.

⁵⁶ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 20.

Steg 3: Försäljarna säljer den färdiga produkten vidare till konsument

Pris	750	Pris	812,50
Varav varans värde utgör	600	Varav varans värde utgör	600
Moms (600*25%)	<u>150</u>	Dold moms	50
	750	Moms (650*25%)	<u>162,50</u>
			812,50

Försäljarnas momsredovisningar ser då ut så här:

Utgående moms	150	Utgående moms	162,50
<u>Ingående moms</u>	<u>100</u>	<u>Ingående moms</u>	<u>0</u>
Moms att betala in	50	Moms att betala in	162,50

I detta steg är bägge momspliktiga igen men som synes så blir det fortsatt skillnader mellan de bägge näringsidkarna. Åter igen har bägge tillfört ett mervärde på 200 kronor på produkterna. Priset blir ändå olika då den dolda momsen släpar med för försäljaren i högerspalten samtidigt som han ska ta ut moms vid försäljningen till konsumenten. En moms som då kommer beräknas på varans värde plus den dolda momsen. Totalt sett så utgår det alltså en högre moms i den högra spalten då producenten i steg 2 inte är momspliktig. I vänstra spalten betalas det in sammanlagt 150 (50+50+50) kronor, medan det i högra spalten där en kumulativ effekt uppstått betalas in 212,50 (50+0+162,50) kronor.

Problemet med kumulativa effekter gör att det är önskvärt att alla i kedjan är momspliktiga, vilket dock inte alltid är fallet. Inom fastighetsområdet så har man en möjlighet att motverka sådana här effekter genom reglerna om frivillig skattskyldighet.

Ett annat problem med mervärdesskattelagen är de områden som enligt 3 kap mervärdesskattelagen är undantagna från momsplikt. Även här uppstår det givetvis många gränsdragningsfrågor för att avgöra om en omsättning av vara eller tjänst är momspliktig eller inte. I avsnitt 3.1.1.7 behandlades en del av de undantag som finns på momsområdet väldigt översiktligt. I nästa avsnitt går jag på djupet med undantaget som gäller för sjukvård, tandvård och social omsorg för att se vilka svårigheter det kan finnas vid tillämpningen av det undantaget.

4. Undantaget för sjukvård

4.1 Allmänt

Enligt 3:1 ML är all omsättning av varor och tjänster momspliktig såvida det inte finns något undantag för omsättningen i 3 kap ML. I 3:4 ML finns ett undantag som gäller för sjukvård. Att sjukvård är undantaget från skatteplikt är inte konstigt. Om mervärdesskatt skulle utgå så skulle det innebära att kostnaden för vården blev betydligt högre för patienterna eller att det allmänna måste gå in med mer pengar för att subventionera vården ytterligare.⁵⁷ Inget av alternativen är bra varför undantaget för sjukvård finns. Det som omfattas av undantaget i 3:4 ML är följande fyra saker:

⁵⁷ Melz P. Mervärdesskatt: en introduktion s. 33.

1. omsättning av tjänster som utgör sjukvård,
2. omsättning av tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna,
3. omsättning av varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna, och
4. kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården.

Vad som däremot inte omfattas av undantaget enligt samma lagrum är:

- omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel även om dessa varor omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård,
- omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier, och
- omsättning vid vård av djur.

Formuleringen av undantaget för sjukvården gör att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som är angivna i 3:4 ML. Det förhållandet att tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges innebär således inte att tjänsten blir skattepliktig. Upphandlade vårdtjänster omfattas alltså också av undantaget.⁵⁸

Vid tillämpningen av undantaget uppstår det självklart problem när man ska försöka avgöra hur långt skattefriheten sträcker sig. Var går gränsen mellan en skattefri och en skattepliktig prestation? Det är denna gränsdragningsproblematik som detta avsnitt kommer att handla om. Som framgått ovan så är det fyra saker som omfattas av undantaget för sjukvård och de behandlas nedan enligt den ordningsföljd de har ovan. Först ut är alltså *omsättning av tjänster som utgör sjukvård*.

4.2 Omsättning av tjänster som utgör sjukvård

Omsättning av tjänster som utgör sjukvård är alltså en av fyra saker som är undantaget från momsplikt enligt 3:4 ML. För att komma underfund med vilka tjänster det är som omfattas av undantaget så måste man först fastställa vad som avses med *sjukvård*.

4.2.1 Momslagens definition av sjukvård

Om sjukvården ska undkomma momsplikt är det givetvis mervärdesskattelagens definition av sjukvård som ska vara uppfylld och denna hittar man i 3:5 ML. Det är fyra saker som ryms inom momslagens definition och som följaktligen ska anses utgöra sjukvård. Dessa är:

1. åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador,
2. vård vid födsel av barn,
3. sjuktransporter utförda med transportmedel särskilt inrättade för sådana transporter, och
4. medicinskt betingad fotvård.

För de två första punkterna i uppräknningen finns det dock ytterligare krav. Vården måste nämligen tillhandahållas på ett visst sätt. I förarbetena kan man läsa att utgångspunkten angående skattefriheten för sjukvård är att den skall omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från

⁵⁸ Prop. 1993/94:99 s. 151.

samhället.⁵⁹ För att sjukvården skall vara undantagen från skatteplikt enligt de två första punkterna måste därför åtgärderna vidtas vid:

- sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna, eller
- inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller
- annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Enligt momslagens definition av sjukvård finns det alltså fyra saker som utgör sjukvård. Dessa punkterna är dock inte helt glasklara utan en rad frågor dyker upp angående begreppen som används i de fyra punkterna och följaktligen vad som faller innanför sjukvårdsbegreppet och vad som hamnar utanför. Det är därför lämpligt att titta på de fyra punkterna för sig och undersöka vad som egentligen avses, vilket också sker i de kommande avsnitten.

4.2.1.1 Åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador

Med sjukvård ska alltså enligt 3:5 ML bl a förstås *åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador*. Definitionen är snarlik den som man hittar i 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:673). Där sägs att med *hälso- och sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador*. Den observante märker dock två skillnader. I momslagen står det ingenting om hälsovård utan det är endast sjukvård som är undantaget. Den andra skillnaden är att ”kroppsfel” ingår i momslagens definition. Likheterna är dock större än skillnaderna och ML:s definition förefaller vara hämtad från hälso- och sjukvårdslagen. Anledningen till att begreppen inte är identiska är att lagstiftaren velat att åtgärdande av kroppsfel ska omfattas men att allmän rekreation och friskvård inte ska ingå, varför ”hälsovård” inte återfinns i ML:s definition.⁶⁰ I en skrift som på detta område väger väldigt tungt, nämligen RSV:s rekommendationer rörande tillämpningen av undantaget för sjukvård,⁶¹ sägs också att momslagens och hälso- och sjukvårdslagens begrepp visserligen inte ska anses vara identiska, men att ledning för tolkning av begreppet sjukvård ändå ska hämtas från hälso- och sjukvårdslagens begrepp.

Eftersom RSV kommit fram till att begreppen är väldigt lika och att hälso- och sjukvårdslagens definition av sjukvård ska vara vägledande, så har man i rekommendationerna gått hårt på vad Socialstyrelsen har uttalat i ämnet. Socialstyrelsen har sagt att med åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador ska förstås sådana åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård. För att Socialstyrelsen ska godkänna åtgärden såsom sjukvård krävs därmed att åtgärden ligger inom ramen för en särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke. Att det ställs krav på att vården ska tillhandahållas på visst sätt för att åtgärden ska omfattas av momslagens definition av sjukvård står också uttryckligen i 3:5 ML, varför Socialstyrelsens uttalande i denna del inte tillför något nytt och kunde ha lämnats därhän i rekommendationerna. Kravet på tillhandahållandet behandlas utförligt nedan och tas inte upp vidare här.

Vad som är betydligt mer intressant är att Socialstyrelsen sagt att för att åtgärden ska vara *medicinsk* så ska den stämma överens med vetenskap och beprövad erfarenhet. I uttrycket vetenskap och beprövad erfarenhet ligger att metoden ska ha prövats vetenskapligt och att man ska ha viss erfarenhet av dess verkningar. Om åtgärderna inte uppfyller kravet på

⁵⁹ Prop. 1989/90:111 s. 107.

⁶⁰ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 613f.

⁶¹ RSV S 1996:7. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet kan metoden följaktligen inte anses som sjukvård.⁶² Ett krav som Socialstyrelsen anser att s k alternativvård inte uppfyller och som gör att det området alltså inte omfattas av sjukvårdsundantaget. Några exempel på alternativvård kan vara på sin plats och det handlar då bl a om vacuasacbehandlingar eller lymfdränage, aromaterapier, rosentrapier och olika former av healing.⁶³

I rekommendationerna kan man också läsa att Socialstyrelsen anser att det som träffas av 4 kap lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (tidigare kvacksalverilagen 1960:409) inte heller omfattas av sjukvårdsbegreppet. Enligt bestämmelserna i det kapitlet så får man inte behandla bl a cancer, diabetes, epilepsi, sjukliga tillstånd i samband med havandeskap eller förlossning och barn under 8 år, om man inte tillhör hälso- och sjukvårdspersonalen enligt 1:4 lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område. Även detta har således med kravet på att vården ska tillhandahållas på visst sätt att göra, varför rekommendationerna borde ha struntat i Socialstyrelsens uttalande och ha hållit sig till lagtexten i 3:5 ML också här.

Vidare hittar man i RSV:s rekommendationer fler exempel än alternativvård på saker som faller utanför begreppet sjukvård. Där kan man läsa att massage som ges som muskelavslappning eller för att öka välbefinnandet, allmän kostrådgivning, psykologers handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning, allmän rekreation, friskvård, bedömningar och utlåtanden i exempelvis körkorts- eller pensionsfrågor som grundas på analyser av medicinska intyg eller journaler, inte omfattas av undantaget i 3:4 ML. Anledningen till att sistnämnda område inte omfattas av undantaget är att det i de fallen mest rör sig om administrativa eller konsultativa tjänster. Fler exempel på sådant som inte omfattas av sjukvårdsundantaget hittar man i doktrinen. Där kan man läsa att behandlingar som huvudsakligen är av kosmetiskt slag är momspliktigt. Det gäller då fotvård (se dock avsnittet om medicinskt betingad fotvård nedan), manikyry och övrig skönhetsvård.⁶⁴

När det gäller åtgärder som anses vara sjukvård och som därför omfattas av undantaget så är det som sagt *åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador* som avses. Med "åtgärder för att förebygga" så framgår det av rekommendationerna att Socialstyrelsen anser att det är verksamheter som verkar för att förebygga uppkomsten av sjukdomar som avses. Som exempel på sådan verksamhet nämns mödrahälsovården, eller åtgärder för patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller åtgärder för de som är sjuka, t ex vid kroniska sjukdomstillstånd. Med "åtgärder för att utreda" menas bedömningar av patienters hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, vilket kan exemplifieras med läkares diagnoser eller psykologers bedömningar. För sista delen, "åtgärder för att behandla", får man ingen ytterligare ledning i rekommendationerna vad som egentligen avses. Man säger där enbart att detta gäller sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet och som tillhandahålls på föreskrivet sätt. Det har dock framgått med all önskvärd tydlighet att detta krav gäller alla åtgärder som företas för att de över huvud taget ska kunna klassas som sjukvård, varför lite mer kött på benen hade varit bra. Att en läkares behandling av patienter faller in här är dock självklart.

Något som anses passa in under *medicinsk åtgärd för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador* är olika former av estetiska operationer såsom

⁶² Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 614f.

⁶³ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 617.

⁶⁴ Kleerup J, Westfahl L. Den svenska momsen s. 45.

ansiktslyftningar och bröstoperationer.⁶⁵ Det är inte konstigt att plastikoperationer omfattas i de fall det verkligen är befogat, t ex vid brännskador eller andra skador. Det handlar då uppenbarligen om behandling av skador. När det gäller ansiktslyftningar och bröstoperationer ställer jag mig tveksam till hur dessa ingrepp kan omfattas. Det handlar inte om behandling av någon sjukdom eller skada. Objektivt sett kan man svårigen få det till att det handlar om behandling av kroppsfel heller. Dessutom så är det tveksamt om denna typen av lyx-tjänster verkligen är skyddsvärda på det sättet att det är önskvärt att hålla nere kostnaderna för dessa ingrepp. En prövning från fall till fall huruvida det planerade ingreppet verkligen uppfyller momslagens definition av sjukvård hade varit att föredra istället för att låta alla ingrepp av denna typen undgå beskattning.

Ytterligare exempel som rekommendationerna ger på åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård är vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon, samtalsstöd vid relationsstörningar, alkoholtest och andra rättsmedicinska undersökningar. Med rättsmedicinsk undersökning ska förstås sådana utredningar som har ett medicinskt skäl, vilket exempelvis är fallet vid fastställande av dödsorsak eller psykisk sjukdom.⁶⁶

När det gäller faderskapsutredningar och sakkunnigutlåtanden så har dessa varit föremål för prövning i EG-domstolen. I C-384/98 hittar man frågan om faderskapsutredningar ska anses omfattas av det undantag för sjukvård som det sjätte momsdirektivet ålägger medlemsstaterna. I artikel 13 A.1 c sägs att sjukvårdande behandling som ges av medicinska yrkesutövare ska undantas från mervärdesbeskattning. Domstolen kom fram till att begreppet sjukvårdande behandling ska anses vara *sådana åtgärder som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem*. Mot bakgrund av den tolkningen så är det inte konstigt att domstolen kom fram till att nämnda artikel inte är tillämplig på faderskapsutredningar då syftet med dessa är ett helt annat.

Syftet med tjänsten är alltså väldigt viktigt och av direkt avgörande betydelse för om en tjänst ska omfattas av sjukvårdsundantaget eller inte. EG-domstolen har också poängterat detta i ett mål som rör sakkunnigutlåtanden. C-212/01 handlade om en läkarundersökning som gjorts för att fastställa en persons hälsotillstånd i syfte att godkänna eller avslå en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen säger i målet att det är syftet med läkartjänsten som är avgörande för om den skall undantas från momsbeskattning eller inte. Tillhandahålls tjänsten i ett sammanhang där det framgår att det primära syftet är ett annat än att skydda, bevara eller återställa hälsan, så är undantaget inte tillämpligt.

I fallet med sakkunnigutlåtanden förklarar domstolen vidare att syftet i de fallen är att ge tredje man, som ska fatta ett beslut för den berörda individen, svar på vissa frågor som sedan ska fungera som beslutsunderlag för denne. Liksom med faderskapsutredningar så är syftet alltså ett helt annat än det som krävs för att tjänsten ska omfattas av undantaget. På detta sätt är målen identiska. I det senare målet framfördes dock argument för att målen inte alls var så lika. Argumenten gick ut på att man skulle titta på tjänsten i sig och inte på det bakomliggande syftet. En läkarundersökning är då tveklöst en tjänst som omfattas av undantaget medan en faderskapsutredning fortfarande faller utanför eftersom den inte har något med berörda personers hälsa att göra. Denna synvinkel på tillämpningen av undantaget verkar vettig och skulle nog innebära att tillämpningen blev smidigare. Som det är nu så måste de yrkesverksamma vara klara över i vilket syfte deras tjänst har köpts, vilket innebär

⁶⁵ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 615.

⁶⁶ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 614f.

att en och samma tjänst ibland blir momsfri och ibland ska beskattas. Mot bakgrund av dessa rättsfall så är det alltså inte tillräckligt att definitionen av sjukvård i 3:5 ML är uppfylld och att tjänsten därför omfattas av undantaget i 3:4 ML, utan det bakomliggande syftet med tjänsten måste också vara det rätta.

4.2.1.2 Vård vid födsel av barn

Vad som avses med detta begrepp bereder nog inte så mycket huvudbry. Det är heller inte behandlat i rekommendationerna eller i skatteverkets momshandledning eller i doktrinen. Anledningen till att begreppet infogats i lagtexten är väl helt enkelt att födsel av barn inte har med sjukdomar, kroppsfel eller skador att göra men att det definitivt har med sjukvård i allmän mening att göra. Det har därför ansetts nödvändigt att göra detta tillägg till definitionen av sjukvård i momslagen för att inte en naturlig del av sjukvården ska hamna utanför tillämpningen av sjukvårdsundantaget.

4.2.1.3 Kravet på att sjukvården ska tillhandahållas på visst sätt

Det är som sagts ovan inte tillräckligt att det handlar om *åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador, samt vård vid födsel av barn*, för att det enligt momslagen ska handla om sjukvård som är undantagen från momsplikt. I 3:5 ML finns också krav på att vården måste tillhandahållas på visst sätt. Även detta krav måste vara uppfyllt för att det ska vara sjukvård enligt momslagens definition. Det som gäller då är att åtgärderna ska:

- vidtas vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna, eller
- vidtas vid inrättningar för sluten vård i de fall vården ges inom enskild verksamhet, eller
- vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

De två föregående avsnitten handlade alltså om *vad* som omfattas medan detta avsnitt tar upp *vem* som måste stå för tillhandahållandet av åtgärderna för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador, samt för vården vid födsel av barn, för att undantaget ska vara tillämpligt.

Sjukhus eller annan inrättning

När det gäller sjukhus så kan man tycka att det är ett ganska okomplicerat begrepp. Vad som avses med sjukhus verkar även lagstiftaren tycka är en självklarhet då det varken i lagtext eller förarbeten finns någon definition. Det lagrum som är närmast att definiera sjukhus är 5 § hälso- och sjukvårdslagen. Det är också det lagrum som Skatterättsnämnden lutar sig mot i ett förhandsavgörande där frågan om vad som avses med sjukhus faktiskt var uppe.

Regeringsrätten har sedermera också fastställt förhandsavgörandet i RÅ 2001 not 40. För att återgå till nämnda lagrum så är det ingen utförlig definition som ges. Det enda som sägs är att för sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning ska det finnas sjukhus och att den vård som ges under sådan intagning ska benämnas sluten vård. Av detta så har Skatterättsnämnden i förhandsavgörandet dragit slutsatsen att med sjukhus ska förstås allmänna eller privata inrättningar vid vilken intagning sker för sluten vård. Tittar man då på den andra punkten ovan, enligt vilken momslagens definition av sjukvård är uppfylld om vården i enskild verksamhet ges vid inrättning för sluten vård, så kan man mot bakgrund av förhandsavgörandet dra slutsatsen att den är helt onödig. Det skulle vara tillräckligt att i lagtexten skriva att vården ska ges vid sjukhus för att även den andra punkten ska omfattas.

Förutom sjukhus så är kravet på tillhandahållandet också uppfyllt om vården ges vid annan inrättning som drivs av det allmänna. Eftersom vård vid sjukhus kallas för sluten vård så

benämns sjukvård vid annan inrättning motsatsvis självklart *öppen vård*, 5 § hälso- och sjukvårdslagen. Inom begreppet ”annan inrättning som drivs av det allmänna” hamnar alltså alla andra allmänna inrättningar som inte är sjukhus, bl a vårdcentraler.

Inrättningar för sluten vård i enskild verksamhet

Som framgått i föregående avsnitt så är det privata sjukhus som avses med denna formuleringen. För andra privata inrättningar som inte bedriver sluten vård så är undantaget alltså inte tillämpligt. Detta gäller exempelvis för hälsohem som arbetar med friskvård, rekreation och kostomläggningar. Dessa inrättningar faller på två punkter. För det första så uppfyller de inte kriterierna för sjukvård, vilket framgår tydligt av RSV:s rekommendationer samt av förarbetena.⁶⁷ Även om de hade gjort det så hade det stupat på att kravet på att vården ska tillhandahållas på visst sätt inte var uppfyllt eftersom de inte är inrättningar för sluten vård. Dessa inrättningar omfattas istället av lagen om hotell- och pensionatsrörelse (1966:742) och deras omsättning är alltså momspliktig.⁶⁸

Särskild legitimation

Om inte vården ges på rätt ställe så blir den ändå momsfri om den ges av rätt person. Rätt person i detta sammanhanget är någon som har en särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Behörigheten att utöva sjukvårdsyrke reglerades förut i lagen om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården (1984:542). Denna lagen har dock upphävts. Numera får man gå till 3 kap i lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (1998:531) för att hitta bestämmelserna angående särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke. I det tredje kapitlet finns de olika yrkeskategorierna som kan ha den särskilda legitimationen och vilken utbildning som krävs för att erhålla den, uppräknade. De yrkeskategorier som kan inneha den särskilda legitimationen och vars behörighet åtgärden ska ligga inom för att kunna klassas som sjukvård är följande:

apotekare, arbetsterapeuter, barnmorskor, kiropraktorer, logopedier, läkare, naprapater, optiker, psykologer, psykoterapeuter, receptarier, röntgensjuksköterskor, sjukgymnaster, sjukhusfysiker, sjuksköterskor, tandhygienister och tandläkare.

Som synes så är optiker en yrkesgrupp som kan ha den särskilda legitimationen enligt 3 kap lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område. Att optikers tjänster ska omfattas av skattefriheten har dock inte alltid varit självklart. Frågan behandlades i RÅ 1993 ref 57 som behandlade frågan om synundersökningar skulle omfattas av sjukvårdsundantaget. Skatterättsnämnden var av den uppfattningen att undersökningarna inte skulle omfattas. Nämndens uppfattning grundade sig på förarbetena där det sades att den särskilda legitimationen för optiker inte föll in under bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation.⁶⁹ Regeringsrätten hade dock en annan åsikt som stämmer betydligt bättre med lagtexten. En åsikt som verkar självklar och som får texten i förarbetena att inte framstå som så genomtänkt. För det första så konstaterade Regeringsrätten att optiker kan ha den särskilda legitimationen enligt den då på området gällande behörighetslagen. Regeringsrätten kom sedan fram till att en synundersökning tveklöst omfattas av begreppet *åtgärd för att medicinskt utreda kroppsfel*, vilket ingick även i gamla momsagens (1968:430) definition av sjukvård. En synundersökning går ju just ut på att utreda vilket synfel (kroppsfel) någon har, varför uttalandena i förarbetena inte är förenliga med lagtexten. När det gäller andra tjänster som tillhandahålls av optiker så har Skatterättsnämnden i ett

⁶⁷ Prop. 1989/90:111 s. 107.

⁶⁸ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 619.

⁶⁹ Prop. 1989/90:111 s 191.

förhandsbesked från 1997 uttalat sig om vilka tjänster som omfattas av sjukvårdsundantaget. Dessa är: nytillpassning för kontaktlinser, återbesök och linskontroll, körkortstest, syntest och synträning.⁷⁰

Har man något annat kompetensbevis eller intyg på sin yrkeskunnighet än den särskilda legitimationen som föreskrivs i 3 kap lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område, så är det oväsentligt om den vårdverksamhet som bedrivs är sådan att den omfattas av undantaget i 3:4 ML. Kravet på den särskilda legitimationen är inte uppfyllt och verksamheten omfattas inte av sjukvårdsundantaget.⁷¹ Ett inte helt rättvist system kan man tycka. Ser man på exempelvis akupunktur så är den momsfri om den utförs av en sjukgymnast inom dennes behörighet. Skulle behandlingen istället utföras av en fristående akupunktör, som alltså inte kan erhålla den särskilda legitimationen, så blir denna momspliktig. Skulle en fristående akupunktör dock ge akupunktur på sjukhus så ska ingen moms utgå.⁷² Anledningen till detta är att upphandlade tjänster blir skattefria om de hade varit skattefria om det var sjukhuset självt som stod för tjänsten.⁷³ Det är alltså väldigt viktigt var och av vem som vården ges.

Ytterligare exempel på betydelsen av att ha den särskilda legitimationen är två förhandsbesked som Skatterättsnämnden lämnade 1999 och 2002. I det första gällde frågan samtalsterapi som gavs av icke legitimerade personer i en ekonomisk förening. Dessa handledes visserligen av personer med den särskilda legitimationen men enligt nämnden var detta inte tillräckligt för att förfarandet skulle anses utgöra sjukvård.

I det andra var omständigheterna väldigt lika även om det i det fallet handlade om konduktiv pedagogik som skulle ges till personer med diagnosen CP, stroke, Parkinson, multipel skleros och förvärvade hjärnskador. Likheten var nämligen att behandlingen inte gavs av någon med särskild legitimation. En sjukgymnast hade ledningsansvaret men precis som med handledningen i det första förhandsbeskedet var det inte tillräckligt och inte heller i detta fallet slapp man därför momsen.

Är inte kravet på att åtgärderna ska vidtas vid allmänt eller privat sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna uppfyllt så måste alltså åtgärderna vidtas direkt av någon som har den särskilda legitimationen. Handledning eller övervakning är inte tillräckligt. I första fallet är det solklart att terapin hade omfattats av undantaget om den hade utförts av person med särskild legitimation. I det andra fallet är det lite mer oklart. Nämnden konstaterade bara att behandlingen inte utfördes av någon med särskild legitimation och undvek att svara på frågan om konduktiv pedagogik kunde omfattas av undantaget. Med tanke på vilka skador och sjukdomar de personer hade som behandlingen riktade sig mot, så är det dock inte alltför vågat att påstå att behandlingen hade varit momsfri om den hade letts direkt av sjukgymnasten.

4.2.1.4 Sjuktransporter utförda med transportmedel särskilt inrättade för sådana transporter

Den tredje saken som omfattas av begreppet sjukvård enligt momslagens definition är *sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter*. I förarbetena kan man läsa att innebörden av momslagens begrepp är identiskt

⁷⁰ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 621.

⁷¹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 621.

⁷² KPMG Bohlins, Momshandboken s. 233.

⁷³ Lundén B, Svensson U. MOMS Praktisk handbok i mervärdesskatt s. 411.

med det som finns i 6 § hälso- och sjukvårdslagen.⁷⁴ I detta lagrum kan man läsa att det som avses är transporter till och från läkare eller sjukhus av personer vilkas tillstånd kräver transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet. Undantaget gäller för bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter.⁷⁵

Förutsättningen för att sjukvårdsundantaget ska kunna tillämpas enligt denna punkten är alltså att det handlar om transportmedel som är särskilt inrättade för sjuktransport. Detta är givetvis inget problem för ambulanser men i en del andra fall kan det vara oklart vad som gäller. I RSV:s rekommendationer om tillämpningen av sjukvårdsundantaget framgår vad som krävs av andra fordon.

- Taxibilar kan uppfylla kriteriet. En taxi anses vara särskilt inrättad för sjuktransport om den registreringsbesiktigats som sjukbil av AB Svensk Bilprovning. Det gör i så fall ingenting om den används även vid andra transporter.
- För helikoptrar och flygplan gäller att transportören ska erhålla tillstånd för att utföra sjuktransport av Luftfartsinspektionen. Har transportören fått ett sådant tillstånd så gäller även här att fordonet får användas vid andra transporter.
- Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport anses också vara särskilt inrättat för sjuktransport, trots att det används vid andra transporter.

För transportmedel som är särskilt inrättade för sjuktransporter och som används även vid andra transporter, så blir det i enlighet med momslagens allmänna regler, självklart tal om en uppdelning på en momsfri och en momspliktig del.

För övriga transporter där det inte används transportmedel som är särskilt inrättade för sjuktransporter, följer motsatsvis att det inte är tal om sjukvård och undantaget blir således inte tillämpligt. Detta gäller t ex för resor från bostaden till vårdgivaren som patienten betalar och som ersätts särskilt av försäkringskassan.⁷⁶

4.2.1.5 Medicinskt betingad fotvård

Den fjärde och sista punkten som anses utgöra sjukvård enligt 3:5 ML är medicinskt betingad fotvård. Enligt RSV:s rekommendationer ska med medicinskt betingad fotvård förstås sådan fotvård som utförs då särskilda fotvårdsinsatser är nödvändiga. Detta gör att fotvård som innehåller moment av skönhetsvård eller som ges i syfte att öka det allmänna välbefinnandet faller bort. Då fotvård ges vid fotåkommor eller till någon som är oförmögen att sköta sin egen fotvård, vilket kan vara fallet för äldre och sjuka personer, så är behandlingen dock momsfri.⁷⁷

4.3 Tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna

Undantaget för sjukvård i 3:4 ML omfattar inte bara omsättning av tjänster som utgör sjukvård. Friheten från att betala moms gäller nämligen *för all omsättning av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården*. Normalt momspliktiga varor och tjänster blir alltså undantagna när de tillhandahålls av vårdgivare som ett led i sjukvården. I RSV:s rekommendationer nämns kryckor, hörapparater, peruker, rullstolar och proteser som exempel på varor som anses tillhandahållna som ett led i

⁷⁴ Prop. 1989/90:111 s. 191.

⁷⁵ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 617.

⁷⁶ Prop. 1989/90:111 s. 191.

⁷⁷ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 617.

sjukvården. Skattefriheten gäller dock inte för sådant som tillhandahålls patienterna efter deras eget fria val. Exempel på detta är hårvård eller försäljning från kiosk eller cafeteria.⁷⁸ Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked från 1995 prövat frågan om det angående cafeterior spelar någon roll om patienterna själva deltar i verksamheten. Nämnden kom dock fram till att patienters inblandning i cafeteriors verksamhet inte är tillräckligt för att det ska anses handla om omsättning som ett led i sjukvården.

Med tanke på att det i förarbetena och även i rekommendationerna tydligt står att skattefriheten inte gäller sådant som tillhandahålls patienterna efter deras eget fria val, så är ett av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked år 2000 angående qigong mycket märkligt. Förhandsbeskedet gällde ett bolag som tillhandahöll sjukgymnastik och friskvård. Som ett led i rehabiliteringen hade bolaget även startat qigong-kurser, vilka leddes av en inhyrd danspedagog. Av förhandsbeskedet framgår att syftet med qigong är att stärka och bevara hälsan och bota sjukdomar, vilket ska uppnås genom att akupunktursystemet i kroppen ska aktiveras med hjälp av en kombination av rörelser, andning och koncentration.

De som deltog i qigongkurserna var personer som även fick sjukgymnastik, vilket Skatterättsnämnden tyckte var tillräckligt för att anse att qigongkurserna ingick som ett led i den sjukvård som bolaget tillhandahöll. Saken var dock den att deltagandet i kurserna var frivilligt och att deltagarna själva stod för kostnaderna för att medverka, vilket mot bakgrund av uttalandena i förarbetena och rekommendationerna gör att denna typ av verksamhet självklart inte ska omfattas av sjukvårdsundantaget.

Förhandsbeskedet överklagades också och Regeringsrätten rättade i RÅ 2003 ref 5 då till Skatterättsnämndens misstag. Regeringsrätten kom fram till att qigong-kurserna inte utgjorde ett obligatoriskt inslag i sjukgymnastikverksamheten. Kurserna ansågs inte heller ha något direkt samband med sjukgymnastiken då det var valfritt att delta i kurserna, varför Regeringsrätten såg qigongen som en självständig verksamhet vars tjänster inte omsattes som ett led i den sjukgymnastiska verksamheten.

En fråga som inte var uppe till bedömning vare sig i förhandsbeskedet eller i RÅ 2003 ref 5, är om qigong uppfyller kravet på att åtgärderna är medicinska. I kravet på medicinskt ligger ju enligt Socialstyrelsen att åtgärden ska vara vetenskapligt prövad och att det ska finnas viss erfarenhet av dess verkningar.⁷⁹ Det är tveksamt om qigong kan anses uppfylla detta kriterium.

Vidare är det också väldigt viktigt att det är vårdgivaren som tillhandahåller något åt vårdtagaren. Är det någon annan part som tillhandahålls något så omfattas omsättningen inte av undantaget. Ett exempel på detta är att omsättning av serveringstjänst i personalmatsal inom sjukvården är momspliktig.⁸⁰ Ett annat exempel på detta hittar man i RÅ 1997 not 71 där Regeringsrätten fastställde ett av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked. Frågan gällde om underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning kan anses omsätta som ett led i sjukvården. Man kom fram till att så inte var fallet eftersom det var sjukhuset som tillhandahölls tjänsterna och inte vårdtagarna.

När det gäller upphandlade tjänster så är de momsfria om de verkligen avser vård. För företag som inom sjukvården bedriver ”stödande” verksamhet, men inte sjukvård gäller dock inte

⁷⁸ Prop. 1993/94:99 s. 151.

⁷⁹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 614.

⁸⁰ Prop. 1989/90:111 s. 108.

undantaget. Detta innebär att exempelvis restaurangföretag som på vårdgivarens uppdrag serverar mat till patienterna ska betala moms. Samma gäller för frisörer som tillhandahåller patienterna hårvård.⁸¹ Enkelt uttryckt kan man säga att entreprenörers verksamhet blir momsfri om vården hade varit momsbefriad om det var vårdgivaren själv som tillhandahållit tjänsten.

4.4 Kontroll och analys av prov som tagits som ett led i sjukvården

Den sista punkten i 3:4 ML som omfattas av sjukvårdsundantaget är omsättning av kontroll- eller analystjänster av prover som tagits som ett led i sjukvården. Vem som är beställare av tjänsten är oväsentligt om bara kravet på att provet är taget som ett led i sjukvård är uppfyllt, vilket i praktiken innebär att beställaren ska vara någon som tillhandahåller sjukvård.⁸² Ett fristående laboratoriums tillhandahållande av analystjänster åt en vårdgivare är alltså momsfritt. Är beställaren läkemedelsindustrin, ett annat laboratorium eller ett apotek så blir motsatsvis tjänsten momspliktig. Exempel på sådant som inte omfattas av undantaget är bl a klinisk läkemedelsprovning som utförs i samarbete mellan läkemedelsföretag och vårdgivare eller graviditetstest vid apotek. I dessa fallen är uppenbarligen inte proven tagna som ett led i sjukvård. Exempel på vad som omfattas av undantaget är analys av blod eller röntgenbild.⁸³

Även själva översändandet av provet är enligt ett rättsfall från EG-domstolen, C-76/99, momsfritt. Målet gällde tillämpningen av artikel 13 A.1 b i sjätte momsdirektivet. Av artikeln framgår att *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*, är undantaget från momsbeskattning. EG-domstolen kom fram till att man ska beakta syftet med provtagningarna. När då behörig vårdpersonal, för att kunna ge en diagnos, ordinerar patienten att låta göra en analys, så ska översändandet av provet anses som en *närbesläktad verksamhet* till analysen, vilket innebär att beskattning inte ska ske. En annan omständighet som domstolen lutade sig mot är att översändandet måste anses underordnad den huvudsakliga tjänsten, analysen, då den inte efterfrågas av patienterna. Översändandet är bara ett medel för att åtnjuta den tjänst som man verkligen efterfrågar, vilket alltså enligt domstolen gör att det handlar om närbesläktade verksamheter.

4.5 Undantag från sjukvårdsundantaget

Enligt 3:4 ML så är det uttryckligen tre typer av omsättningar som inte omfattas av sjukvårdsundantaget. Dessa är:

- omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel,
- omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier, och
- omsättning vid vård av djur.

När det gäller de två första punkterna finns det en del saker som tål att tittas på. Den sista punkten är dock ganska självklar och några tillämpningsproblem lär inte uppstå där, varför denna punkten lämnas därhän.

⁸¹ KPMG Bohlins Momshandboken s. 234.

⁸² Prop. 1993/94:99 s. 151.

⁸³ RSV S 1996:7. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

4.5.1 Omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel

Som konstaterats tidigare så är optiker en yrkesgrupp som kan ha den särskilda legitimationen enligt 3 kap lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område, vilket innebär att de kan tillhandahålla sjukvård som enligt momslagen är undantagen från momsplikt. Av 3:4 ML så framgår det dock uttryckligen att optikers omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel inte är fria från moms.

För optiker är det alltså väldigt viktigt att ha gränsdragningen mellan vara och tjänst klar för sig, vilket väl i de allra flesta fallen inte är något problem. I en del fall tillhandahålls dock både en skattefri tjänst och ett momspliktigt synhjälpmedel vilket gör det mer komplicerat. I dessa fallen ska en uppdelning av beskattningsvederlaget ske. Detta innebär att om en optiker säljer ett par glasögon i samband med en synundersökning så är undersökningen momsfri medan försäljningen av glasögonen ska beskattas.

Angående refraktionsanpassningstjänster, d v s tjänster som tillhandahålls i samband med att en kund hämtar sina beställda glasögon, kan sägas att de räknas som omsättning av vara och omfattas alltså inte av undantaget. Anledningen till detta är att tjänsterna anses inte kunna skiljas från tillhandahållandet av glasögonen.⁸⁴ Varför det inte blir omsättning av tjänst istället är väl helt enkelt därför att försäljningen av glasögonen är själva huvudmomentet till vilket tjänsterna utgör en bisak.

4.5.2 Omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier

Enligt 3 kap lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område så har apotekare och receptarier legitimation att utöva sjukvård. De kan alltså tillhandahålla sjukvårdstjänster som inte ska momsbeskattas enligt 3:4-3:5 ML. Dessa yrkesgruppers omsättning av varor skulle också omfattas av undantaget om de omsattes som ett led i sjukvården, om det inte hade varit för stadgandet i 3:4 ML, vilket säger att apotekares och receptariers omsättning av varor inte omfattas av undantaget. 3:4 ML hänvisar dock till 3:23 ML där det, som sagts ovan, framgår att omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller som förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning, är undantagen från momsbeskattning. Det kan i detta sammanhanget nämnas att det är oväsentligt om läkemedlet är receptbelagt eller inte så länge som det lämnas ut mot recept, vilket motsatsvis innebär att försäljning av läkemedel som lämnas ut utan recept inte omfattas av undantaget i 3:23 ML.⁸⁵

Det är alltså viktigt att man läser 3:4 och 3:23 ML ihop för att man ska grepp om vilka varors omsättning som ska beskattas. Tydligt så har lagstiftaren ansett att inte alla varor som omsätts av apotekare och receptarier ska undantas från momsbeskattning. Detta har då resulterat i uppdelningen mellan läkemedel som lämnas ut mot recept eller säljs till sjukhus och övriga varor, där uppenbarligen den första gruppen ansetts vara viktig att undanhålla från momsbeskattning. Detta verkar rimligt då kostnaderna för patienterna annars hade blivit högre vilket hade kunnat tvinga det allmänna att gå in med mer pengar för att underlätta det för patienterna.

⁸⁴ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 621.

⁸⁵ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 79.

4.6 Företagshälsovård

Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan parterna på arbetsmarknaden och har som syfte att kartlägga arbetsmiljöförhållandena och på så sätt verka för en förbättrad arbetsmiljö. Detta kan exempelvis ske genom att man genomför asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön eller genom att man tillhandahåller ergonomiska hjälpmedel. Denna delen av företagshälsovården utgör inte sjukvård enligt momslagens definition och omfattas således inte av sjukvårdsundantaget. Det är dock självklart att det inom företagshälsovården även kan tillhandahållas sjukvård som uppfyller momslagens krav. Exempel på detta är vaccinationer och hälsokontroller som utförs av legitimerad sjuksköterska eller läkare. Denna typen av tjänster samt annat som uppfyller momslagens definition av sjukvård går givetvis fri från beskattning i enlighet med 3:4 ML förutsatt att vården också tillhandahållits på det sätt som 3:5 ML föreskriver.⁸⁶

4.7 Mervärdesskattelagen och momsdirektivet

Enligt artikel 13 A.1 b i det sjätte momsdirektivet så ska *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*, undantas från momsbeskattning. Det är alltså denna gemenskapsrättsliga bestämmelse som ligger bakom undantaget för sjukvården som finns i 3:4-3:5 mervärdesskattelagen.

Jämför man formuleringarna så ser man att mervärdesskattelagen måste anses uppfylla undantaget enligt direktivet. Enligt 3:4 ML så undantas *omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna samt kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården*. Första delen, tjänster som utgör sjukvård, ligger helt i linje med direktivets formulering. Senare delen, tillhandahållandet av tjänster av annat slag och varor som omsätts som ett led i sjukvården samt kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården, svarar mot direktivets *närbesläktade verksamheter*. Direktivets begrepp ”närbesläktade verksamheter”, har i den svenska lagstiftningen blivit ett krav på att om tjänsten inte utgör sjukvård så ska åtgärden ske *som ett led i sjukvården*.

Direktivet innehåller också krav på att det endast är vissa organs och inrättnings verksamhet som ska undantas. Medan direktivet tryckt ihop allt under samma punkt så får man titta i två paragrafer i momslagen. Kravet på att tillhandahållandet ska ske på visst sätt finns ju i 3:5 ML. Enligt detta lagrum måste tillhandahållandet ske vid allmänt eller privat sjukhus eller vid annan inrättning som drivs av det allmänna, vilket får anses motsvara den innebörd som direktivets formulering har.

Den som varit uppmärksam i avsnittet ovan som tar upp kravet på att tillhandahållandet måste ske på visst sätt, erinrar sig att det i 3:5 ML också finns en möjlighet att slippa momsen om vården ges av någon med särskild legitimation. Det är ingen särskild reglering som Sverige hittat på utan det finns en motsvarande i direktivet också. I artikel 13 A.1 c sägs nämligen att *sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga*, är momsbefriad. Det finns alltså inget att invända mot införlivandet av direktivet heller när det gäller punkten c i artikel 13 A.1.

⁸⁶ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 624.

När det gäller undantaget för sjuktransporter så motsvaras det av direktivets artikel 13 A.1 p. Den bestämmelsen säger att tillhandahållande av transporttjänster för sjuka eller skadade personer i fordon som är särskilt utformade för ändamålet och som utförs av organ med vederbörligt tillstånd, ska undantas från momsbeskattning. Momslagens lydelse i 3:5 är i stort sett identisk med direktivets varför det inte finns anledning att kritisera implementeringen på denna punkten heller.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att Sveriges lagstiftning angående undantag från momsbeskattning för sjukvård är väl harmoniserad med gemenskapsrätten. Även om direktivet och momslagen använder sig av lite olika begrepp så får de anses ha samma innebörd.

5. Undantaget för tandvård

5.1 Allmänt

Även för tandvård finns det alltså ett undantag som gör att den inte ska momsbeskattas. Det är inte svårt att förstå att varför undantaget finns. Tandvård är väldigt dyrt och för många t o m en lyx som de inte har råd att bekosta. En skatt på dessa redan dryga fakturabelopp skulle medföra att ännu fler tvingades avstå från den så viktiga tandvården. När det gäller undantaget för tandvård så hittar man det i samma paragraf som sjukvårdsundantaget, alltså 3:4 ML. Enligt detta lagrum så är följande tandvårdstjänster och varor undantagna från moms:

- tjänster som utgör tandvård,
- tjänster av annat slag som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna,
- varor som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna,
- dentaltekniska produkter samt tjänster som avser sådana produkter, under förutsättning att produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd, och
- kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i tandvården.

Liksom för sjukvårdsundantaget så gäller inte undantaget för tandvård när behandlingen avser djur. En annan likhet med sjukvårdsundantaget gäller för första punkten och det är att den är tillämplig oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som är angivna i 3:4 ML. Om tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges är således oväsentligt.⁸⁷

Tillämpningen av undantaget för tandvård är inte alls lika problematiskt som undantaget för sjukvård. Detta är inte så konstigt då det finns en hel del olika företeelser som man kan pressa in under begreppet sjukvård. Tandvård däremot måste givetvis ha något med tänderna att göra vilket gör att det finns betydligt större begränsningar för vad som kan omfattas av detta begrepp. De fem punkter som enligt 3:4 ML omfattas av tandvårdsundantaget är dock inte problemfria, varför det är motiverat att undersöka dessa närmre, vilket görs nedan i den ordning de fått ovan.

⁸⁷ Prop. 1993/94:99 s. 151.

5.2 Tjänster som utgör tandvård

Den första punkten, *tjänster som utgör tandvård*, kräver att man har klart för sig vad som enligt momslagen ska förstås med ”tandvård”. Definitionen av tandvård finns i 3:6 ML. Den är till stora delar identisk med definitionen av sjukvård. 3:6 ML säger nämligen att med tandvård ska förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. Det som skiljer från sjukvårdsdefinitionen är tre saker. För det första så har man lagt till att åtgärderna gäller sjukdomar, kroppsfel och skador som finns *i munhålan*. Ett självklart tillägg som inte behöver kommenteras ytterligare. Skillnad nummer två är att det i lagtexten inte finns något krav på att tandvårdsåtgärderna ska vara ”medicinska”. För det tredje så saknas det i momslagen krav på att tillhandahållandet av tandvården ska ges på visst sätt.

Trots att det i 3:6 ML saknas de krav som finns för sjukvården i 3:5 ML på att åtgärderna ska vara medicinska och att de ska tillhandahållas på visst sätt, så innebär detta inte att vem som helst kan göra vad som helst i någons munhåla för att tandvårdsundantaget ska bli tillämpligt. De kriterier som ska vara uppfyllda för att det i momslagens mening ska handla om tandvård hittar man istället i RSV:s rekommendationer om tillämpningen av undantaget.⁸⁸

Enligt rekommendationerna så finns det två sorters åtgärder som kan sägas vara tandvård enligt momslagens definition. Den första är om de åtgärder som nämns i momslagen, *d v s åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan*, är sådana att de berättigar till tandvårdsersättning enligt 2:3 lagen om allmän försäkring (1962:381). I 2:3 lagen om allmän försäkring så finns kravet på att tillhandahållandet ska ske på visst sätt som momslagen saknar. Genom att gå vägen över lagen om allmän försäkring så hittar man alltså till slut krav på tillhandahållandet även för tandvården.

Enligt rekommendationerna med hänvisning till 2:3 lagen om allmän försäkring så krävs det för att det ska vara tandvård enligt momslagens definition att tandvården ges vid/av:

- folktandvårdsklinik, eller
- högskola där odontologisk utbildning och forskning bedrivs, eller
- annars genom det allmännas försorg, eller
- enskilda näringsidkare, eller
- ett bolag, eller
- annan juridisk person.

När det gäller de tre sista subjekten så finns det en extra förutsättning som ska vara uppfylld för att dessa ska anses kunna ge undantagen tandvård. Den enskilde näringsidkaren, bolaget eller juridiska personen som vill ge sådan tandvård måste nämligen vara uppförd på en förteckning som upprättats av den allmänna försäkringskassan. För att få hamna på den listan ska vårdgivaren förutom att ha en F-skattesedel, antingen själv vara legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist eller ha tillgång till en eller flera legitimerade tandläkare eller tandhygienister.

Den andra sortens åtgärder som enligt rekommendationerna omfattas av tandvårdsdefinitionen i momslagen är de som möjligen inte berättigar till tandvårdsersättning enligt 2:3 lagen om

⁸⁸ RSV S 1996:7. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

allmän försäkring, men som annars ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Det hade varit lämpligt om rekommendationerna hade gett något exempel på tjänster som inte berättigar till tandvårdsersättning enligt 2:3 lagen om allmän försäkring, men som ändå ska omfattas av tandvårdsundantaget då de ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Detta saknas dock tyvärr. Man skulle kunna tänka sig att åtgärder av estetisk natur är tjänster som kan passa in på detta. Liksom sjukvården med dess plastikoperationer så blir det ju inom tandvården allt vanligare med olika ingrepp vars syfte är att försköna patienten eller i vart fall göra dennes leende vackrare. Exempel på sådana åtgärder är blekningar av tänderna eller montering av diverse små ädelstenar. Huruvida dessa tjänsterna omfattas av undantaget framgår inte någonstans i den materia som finns att tillgå på momsområdet. Då definitionen av tandvård är i stort sett identisk med den för sjukvården, vilket behandlats ovan, så borde estetiska åtgärder inom tandvården också anses uppfylla momslagens definition då dylika åtgärder inom sjukvården anses göra det och således omfattas av sjukvårdsundantaget. Detta förutsätter dock att man kan tolka undantaget för tandvård analogt med sjukvårdsundantaget på det sättet. Om så inte är fallet så måste ändå estetiska åtgärder inom tandvården anses omfattas av tandvårdsundantaget. Stödet för detta är då rekommendationerna som alltså säger att de åtgärder som ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke undgår beskattning, vilket dessa tjänster tveklöst gör.

Om man tittar på kravet på tillhandahållandet som gäller för tandvård och jämför med det som gäller för sjukvården, så ser man att det finns stora likheter även om det krävs en omväg för att hitta kravet för tandvården medan sjukvårdens går att hitta direkt i momslagen. Om det är det allmänna som bedriver tandvården eller sjukvården så är den undantagen, medan det krävs av privat verksamhet att den uppfyller vissa ytterligare krav. Dessa krav på de privata aktörerna är i stort sett identiska. I grund och botten handlar det om att de ska ha en särskild legitimation för att utöva tandvårds- eller sjukvårdsyrke. Reglerna om den särskilda legitimationen återfinns som sagts tidigare i 3 kap i lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område.

Vad som är lite märkligt är att det i momslagen inte finns något uttryckligt krav på att åtgärderna ska vara medicinska för att tandvårdsundantaget ska vara tillämpligt. Anledningen till detta kan man bara spekulera i. Ser man på sjukvården är det inte svårt att förstå kravet på att åtgärderna ska vara medicinska. Det finns ju på det området ett antal företeelser som med rätt mängd fantasi kan sägas utgöra sjukvård. I och med kravet på att åtgärden ska vara medicinsk så faller mycket av den typen av verksamhet bort. Inom tandvården så är det svårt att hitta en liknande flora av områden som kan göra anspråk på att vara tandvård, varför det inte känns lika motiverat att i lagtexten uttrycka ett krav på att åtgärden ska vara medicinsk. I och med kravet på tillhandahållandet så föreligger det dock indirekt ett krav på åtgärderna. De subjekt som enligt rekommendationer och lagtext kan tillhandahålla tandvård som ska undantas från momsbeskattning ägnar sig ju åt väl beprövade metoder.

Sammanfattningsvis så kan man säga om tjänster som utgör tandvård att de är undantagna om det handlar om åtgärder som förebygger, utreder eller behandlar sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan. Utöver detta så måste åtgärderna tillhandahållas av antingen det allmänna genom folktandvården, vissa högskolor eller på annat sätt, eller av det privata genom enskilda, bolag eller annan juridisk person. För de privata subjekten så krävs dock att man finns med på den förteckning som allmänna försäkringskassan upprättar. Detta kan uppnås av de som är legitimerade tandläkare eller legitimerade tandhygienister eller som har tillgång till dessa yrkeskategorier.

5.3 Tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna

Förutom att tjänster som utgör tandvård omfattas av undantaget så är även omsättning av tjänster av annat slag samt omsättning av varor befriade från momsbeskattning. Dock krävs att det är vårdgivaren som står för tillhandahållandet och att detta sker som ett led i tandvården som ges till vårdtagaren. Enkelt uttryckt så kan man säga att all omsättning av varor och tjänster är undantagen om vårdgivaren tillhandahåller dessa som ett led i tandvården. Vad som kan vara tjänster av annat slag men som ändå ska omfattas av undantaget eftersom den tillhandahålls som ett led i tandvården är inte lätt att säga. Det står ingenting om detta i förarbeten, rekommendationerna, skatteverkets momshandledning eller i doktrinen. Troligen så är detta bara en formulering man lagt till för att försäkra sig om att allt som är önskvärt att undanta från momsbeskattning är inkluderat.

När det gäller varor så är det däremot mer motiverat med formuleringen *led i tandvården*. Här finns det faktiskt en uppdelning av de produkter som kan tillhandahållas av en vårdgivare inom tandvården. Ett exempel på en vara som omsätts som ett led i tandvården kan vara tandproteser. Det uppenbara exemplet på varor som tillhandahålls utan att det sker som ett led i tandvården är tandborstar eller andra tandvårdsprodukter.⁸⁹ Produktindelningen i en momsfrid del och en momspliktig del får sägas vara väldigt motiverad. Tandborstar och andra tandvårdsprodukter är inte så dyra att det är nödvändigt med undantag för dessa produkter, medan de produkter som omsätts som ett led i tandvården ofta är väldigt dyra, vilket gör det önskvärt att hålla nere kostnaderna för de senare varorna.

5.4 Dentaltekniska produkter samt tjänster som avser sådana produkter

Vid en första anblick så verkar denna punkten helt onödig. Den ser ut att täckas av det undantag som gäller för omsättning av tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. Tittar man lite närmare så märker man dock att så inte är fallet. Undantaget för dentaltekniska produkter samt tillhörande tjänster gäller under förutsättning att produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget för omsättning av tjänster av annat slag och varor gäller bara om tillhandahållandet sker mellan en vårdgivare och en vårdtagare. För att undantaget för dentaltekniska produkter med tillhörande tjänster ska vara tillämpligt så kan alltså även andra subjekt än vårdgivaren och vårdtagaren vara inblandade i transaktionen. Anledningen till att lagstiftaren är mer generös på denna punkten och även låter transaktioner mellan andra subjekt omfattas av momsfriheten är att han vill förhindra en snedvridning av konkurrensen. Innan undantaget för dentaltekniska produkter infördes var det nämligen så att om tandtekniskt arbete utfördes på dessa varor så blev tjänsten momspliktig om den utfördes av ett fristående dentallaboratorium. Utfördes arbetet däremot av tandläkaren själv eller av en hos honom anställd tandtekniker så gick tjänsten fri från momsbeskattning, då arbetet betraktades som en del av tandläkarens behandling.⁹⁰

Frågan är då vad som avses med dentaltekniska produkter. RSV har svarat på denna frågan i en skrivelse.⁹¹ Man sade i denna skrift att dentaltekniska produkter är sådana som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande. I skrivelsen behandlade RSV frågan om titankomponenter är en dentalteknisk produkt. En titankomponent är en produkt som köps in och installeras kirurgiskt i tandlösa områden i käken. Produkterna är dock inte särskilt avpassade för någon speciell utan levereras i olika

⁸⁹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 625.

⁹⁰ Prop. 1973:163 s. 121ff.

⁹¹ RSV: s skrivelse 2000-05-10, dnr 63-00/120.

längder och det är tandkirurgen som sedan väljer vilken längd på titankomponenten som en patient ska ha. RSV kom därför fram till att titankomponenter inte är att betrakta som en dentalteknisk produkt. Vad som däremot betraktas som dentaltekniska produkter är enligt förarbetena tandbryggor och proteser.⁹² Även om titankomponenter inte är en dentalteknisk produkt så kan dock omsättningen av dessa varor ändå bli undantagna från momsbeskattning. Det sker dock inte enligt denna punkten utan den som behandlades i föregående avsnitt, alltså *omsättning av varor som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna*, men den punkten är som sagt lite mer begränsad i vilka subjekt som kan vara inblandade.

5.5 Kontroll och analys av prov som tagits som ett led i tandvården

Precis som för sjukvården så undantas kontroll- eller analystjänster av prover som tagits som ett led i tandvård. Då denna delen av tandvårdsundantaget har samma innebörd som motsvarande punkt i sjukvårdsundantaget så räcker det att här hänvisa till ovanstående avsnitt där detta behandlas.

5.6 Mervärdesskattelagen och momsdirektivet

I sjätte momsdirektivets undantag för tandvård säger man inget om att det är tandvård och, som fallet var med sjukvården, närbesläktade verksamheter som är momsbefriade. Istället använder man sig i artikel 13 A.1 e av begreppet *tjänster som tillhandahålls av tandtekniker i sin yrkesutövning*. Det är alltså alla tjänster som en tandtekniker tillhandahåller som är undantaget från momsbeskattning enligt direktivet. Vidare sägs det i samma bestämmelse i direktivet att *omsättning av tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker* också är momsbefriade. Uppenbarligen så är en tandläkare och en tandtekniker två skilda yrkeskategorier eftersom det i första delen av bestämmelsen talas om tandtekniker och i andra delen om både tandläkare och tandtekniker.

Om det är så att det är två olika yrkeskategorier så innebär det att den svenska implementeringen av direktivet angående tandvårdsundantaget inte är särskilt lyckad. Momslagen befriar ju omsättning av alla tjänster som utgör tandvård från beskattning, vilket inkluderar en tandläkares tjänster. Direktivet däremot undantar endast omsättningen om den tillhandahållits av en tandtekniker och följaktligen då inte om den tillhandahållits av en tandläkare. Om en tandläkare och en tandtekniker är två skilda yrkesgrupper så tillåter alltså momslagen att betydligt fler tjänster omfattas av undantag än vad direktivet medger. Då direktivet sätter den yttre gränsen för vad som får undantas från momsbeskattning så innebär detta att Sverige bryter mot gemenskapsrätten när man går utanför denna gräns.

Man kan dock fråga sig om det verkligen är direktivets avsikt att utesluta en tandläkares tjänster från undantaget. Om man ska förstå direktivet på det sättet så är det för en tandläkares del alltså endast omsättning av tandproteser som är undantaget från moms. En väldigt stor del av den egentliga tandvården hamnar i så fall utanför undantaget, vilket rimmar väldigt illa med vad som borde vara syftet med ett undantag på detta område, nämligen att göra tandvården billigare för ett lands invånare. Ett rimligare synsätt går ut på att tandläkare, trots formuleringen i direktivet, ska anses omfattas av begreppet tandtekniker. Detta skulle i så fall medföra att hela tandvården omfattas av undantaget och följaktligen att Sverige inte behöver oroa sig för att man bryter mot EG-rätten.

Förutsatt att det är den andra tolkningen som är den riktiga så kan man konstatera att där direktivet är väldigt kortfattat så är momslagen mer detaljerad och omfattande i beskrivningen

⁹² Prop. 1973:163 s. 132.

av vad som omfattas av tandvårdsundantaget. I momslagen sägs det att tjänster som utgör tandvård, tjänster av annat slag som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården, tjänster som avser dentaltekniska produkter samt att kontroll och analys av prover är momsbefriade. Allt detta ryms inom momsdirektivets betydligt kortare formulering, *tjänster som tillhandahålls av tandtekniker i sin yrkesutövning*.

När det gäller omsättning av varor så blir det åter igen problem. Här är det nämligen uppenbart att momslagen är mer generös än direktivet, vilket innebär att Sveriges implementering av direktivet i denna del bryter mot gemenskapsrätten. I första delen av direktivets bestämmelse undantas ju endast tjänster och i den andra delen undantas *bara* omsättning av tandproteser när de tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker. Momslagen befriar som konstaterats ovan, omsättning av *alla* varor som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i tandvården samt dentaltekniska produkter från momsplikt. Den yttre gränsen som direktivet sätter för vilka varuomsättningar som omfattas av undantag har således sprängts av momslagen. De problem som då uppstår kan belysas med ett exempel. I avsnitt 5.4 ovan så konstaterades att tandbryggor enligt förarbetena var en produkt som ska omfattas av tandvårdsundantaget, men stödet för detta saknas alltså i direktivet, vilket gör att omsättning av tandbryggor egentligen ska beskattas.

På ytterligare en punkt är den svenska momslagen inte så bra anpassad till direktivet. Det gäller kravet på tillhandahållandet. Även om direktivet är oklart så framgår det i alla fall att det bara är vissa yrkesgruppers omsättning av varor och tjänster som är undantagen. Detta krav saknas i momslagen. Det är först, vilket konstaterats ovan, efter att man passerat RSV:s rekommendationer och hamnat i lagen om allmän försäkring som man hittar motsvarande krav om vem som ska tillhandahålla tjänsten för att undantaget ska bli tillämpligt.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att det finns en hel del frågetecken för hur Sverige implementerat direktivets undantag för tandvård. När det gäller vilka tjänster som ska omfattas verkar det dock rimligt att Sverige inte gjort fel, utan det är snarare formuleringen i direktivet som ska kritiseras. Angående omsättning av varor så finns det emellertid mycket som talar för att Sveriges implementering är alltför generös och att brott mot gemenskapsrätten alltså föreligger.

6. Undantaget för social omsorg

6.1 Allmänt

Det tredje området som undantas från momsbeskattning enligt 3:4 ML är social omsorg. Vad som omfattas av detta undantag är:

- tjänster som utgör social omsorg,
- tjänster av annat slag som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna,
- varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Precis som för sjukvårdsundantaget och tandvårdsundantaget så gäller för första punkten att den är tillämplig oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls så länge som tjänsten avser de åtgärder som anges i 3:4 ML. Tjänsterna kan alltså även vid tillämpningen av detta undantag utföras av någon annan än den i vars regi omsorgen ges.⁹³

⁹³ Prop. 1993/94:99 s. 151.

Det finns som synes tre typer av omsättningar som omfattas av undantaget för social omsorg. Den viktigaste och mest omfattande punkten är självklart den första, *tjänster som utgör social omsorg*, varför det är lämpligt att undersöka det området först.

6.2 Tjänster som utgör social omsorg

I likhet med sjukvårds- och tandvårdsundantaget så är det, i den mån det är möjligt, absolut nödvändigt att man har klart för sig vad som avses med momslagens definition av det område som är undantaget från beskattning. Definitionen återfinns i 3:7 ML och den säger att social omsorg är offentlig eller privat verksamhet för:

- barnomsorg,
- äldreomsorg,
- stöd och service till vissa funktionshindrade, eller
- annan jämförlig social omsorg.

Vidare så säger RSV:s rekommendationer om tillämpningen av undantaget för social omsorg att det är sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt socialtjänstlagen (2001:453), d v s omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det, som ska anses vara social omsorg.⁹⁴ Det är alltså vad som ligger inom kommunernas ansvarsområde enligt socialtjänstlagen som är avgörande för vad som är social omsorg. Av 3:7 ML framgår dock att det inte är nödvändigt att det är offentlig verksamhet utan även privat verksamhet inom dessa områden omfattas.

Vid bedömningen av huruvida det rör sig om social omsorg så är det inte bara tjänstens natur, d v s att den ligger inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen, som är avgörande. Det finns nämligen ytterligare ett krav för att det ska vara undantagen social omsorg. Det kravet går ut på att det ska ske en offentligrättslig individuell behovsprövning, vilket betyder att det allmänna ska ha prövat den enskildes behov av omsorg samt att det allmänna på något sätt tagit ställning till tjänstens tillhandahållande, antingen genom att man har gett någon i uppdrag att stå för omsorgen eller att man bekostat omsorgen. Har inte någon individuell behovsprövning skett så är det således inte någon momsbefriad verksamhet.⁹⁵

Stödet för behovsprövningen finns märkligt nog inte uttryckt i momslagen, men det framgår dock av förarbetena⁹⁶, vilket man lutat sig mot i bl a i RÅ 1995 ref 9 som redogörs för nedan. Det anses också framgå av direktivets artikel 13 A.1 punkterna g och h. Dessa bestämmelser säger att det är tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända av medlemsstaten som ska undantas från beskattning. För att uppfylla denna delen av direktivet anses det alltså nödvändigt att en behovsprövning sker.⁹⁷

Ett exempel på betydelsen av en behovsprövning är rättsfallet RÅ 2003 ref 21, som behandlats tidigare i samband med sjukvårdsundantaget. Målet gällde ju huruvida den samtalsterapi som gavs av icke legitimerade terapeuter i en ekonomisk förening ansågs vara sjukvård. Man kom fram till att så inte var fallet och prövade sedan även om verksamheten kunde utgöra social omsorg istället. Den ekonomiska föreningen hade två sorters patienter.

⁹⁴ RSV S 1996:7. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

⁹⁵ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 631.

⁹⁶ Prop. 1989/90:111 s. 109.

⁹⁷ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 631.

Den första gruppen där kommunen stod för kostnaderna för terapin och den andra gruppen som själv betalade för terapin. Föreningen ville att hela verksamheten skulle anses vara social omsorg då det rörde sig om samma tjänst men de fick avslag. Endast för den grupp patienter där kommunen stod för kostnaderna ansågs tjänsterna vara social omsorg, då man konstaterade att ett ställningstagande i någon form av det allmänna är nödvändigt. I de fall patienten betalar själv så har det allmänna följaktligen inte varit med och prövat behovet av tjänsten för den enskilde, varför denna delen av verksamheten skulle beskattas.

Ett annat exempel på detta är ett förhandsbesked som Skatterättsnämnden lämnade 1996. Frågan gällde om sk boservice som en kommun hade för avsikt att tillhandahålla var social omsorg. Boservicen bestod i en rad extratjänster som mot betalning skulle erbjudas de som hade hemtjänst eller som var över 65 år. Uppenbarligen så var det inte tal om någon behovsprövning i detta fallet eftersom det var valfritt om man önskade erhålla de erbjudna tjänsterna eller inte, varför boservicen inte ansågs vara social omsorg.

Det är alltså tjänster inom tre områden som kan omfattas av begreppet social omsorg. Till detta kommer en fjärde punkt som samlar upp annan verksamhet som är önskvärd att undanta från momsbeskattning. Det kan vara lämpligt att undersöka dessa fyra punkter för sig vilket görs nedan i den ordning de har ovan. Först ut är alltså barnomsorgen.

6.2.1 Barnomsorg

Kommunens ansvarområde enligt socialtjänstlagen är alltså enligt RSV:s rekommendationer vägledande för vad som utgör momsbefriad social omsorg. Kommunens ansvar för barn och unga framgår av 5:1-5:3 socialtjänstlagen. Enligt dessa lagrum så har kommunerna en hel del olika uppgifter att lösa. Exempel på vad som ligger inom kommunens ansvar när det gäller barnomsorg är att man ska:

- verka för att barn och ungdom växer upp under trygga och goda förhållanden,
- samarbeta med hemmen för att främja en allsidig personlighetsutveckling och en gynnsam fysisk och social utveckling hos barn och ungdom,
- extra noga följa utvecklingen hos barn och ungdom som har visat tecken på en ogynnsam utveckling,
- arbeta aktivt för att förebygga och motverka missbruk bland barn och ungdom av alkohol, andra berusnings- eller beroendeframkallande medel,
- samarbeta med hemmen för att de barn och ungdomar som riskerar att utvecklas ogynnsamt får det skydd och stöd som de behöver,
- tillgodose det särskilda behov av stöd och hjälp som kan finnas sedan ett mål eller ärende om vårdnad, boende, umgänge eller adoption har avgjorts.
- samverka med samhällsorgan, organisationer och andra som berörs i frågor som gäller barn som far illa eller riskerar att fara illa,
- kunna erbjuda föräldrar samtal under sakkunnig ledning för att uppnå enighet i frågor om vårdnad, boende och umgänge, och
- kunna erbjuda familjerådgivning med syftet att bearbeta konflikter i familjer.

Det är upp till kommunerna själva att organisera sina verksamheter så att alla dessa tjänsterna finns tillgängliga i kommunen. De verksamheter som sedan arbetar med dessa områden är således att anse som social omsorg och undgår momsen.

Det stannar dock inte där. I RSV:s rekommendationer kan man också läsa att barnomsorg även inkluderar sådan förskole- eller fritidshemsverksamhet som bedrivs enligt

socialtjänstlagen. I 5:1-5:3 socialtjänstlagen står det dock ingenting om den sortens verksamhet. Kommunens ansvar på detta område har nämligen flyttats över till en annan lag, skollagen (1985:1100), i vilken bestämmelserna om skolor, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg finns.⁹⁸

Utöver regler för olika sorters skolor, exempelvis grundskola, särskola, specialskola samt privata fristående skolor, vars verksamhet givetvis är momsbefriad, hittar man alltså bestämmelser för förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg i skollagen. Enligt 2 a:1 skollagen så avses med förskoleverksamhet barn som inte går i skolan. Denna verksamhet ska bedrivas i form av förskola, familjedaghem eller annan kompletterande förskoleverksamhet, s k öppen förskola, 2 a:2 skollagen. Skolbarnsomsorgen däremot avser barn till och med tolv års ålder som går i skolan, 2 a:1 skollagen, och den ska ta emot barn under den del av dagen då de inte är i skolan samt under lov, 2 a:2 skollagen. Skolbarnsomsorgen bedrivs i form av fritidshem och familjedaghem samt för barn mellan tio och tolv års ålder, även i form av öppen fritidsverksamhet, 2 a:2 skollagen.

För både förskoleverksamheten och skolbarnsomsorgen gäller att verksamheterna kan bedrivas privat, 2 a:1 skollagen. Den som vill driva en förskola eller ett fritidshem behöver dock tillstånd från den kommun där verksamheten ska bedrivas, 2 a:13 skollagen, såvida inte kommunen enligt 2 a:5 skollagen avtalat med denne om att utföra kommunens uppgifter inom förskoleverksamheten och skolbarnsomsorgen.

När det gäller privat daghemsverksamhet så finns det ett intressant rättsfall, RÅ 1998 ref 40. Målet gällde ett aktiebolag som tillhandahöll tjänster i form av barn tillsyn på uppdrag av olika arbetsgivare. Bolagets verksamhet gick ut på att i den anställdes hem vårda sjuka barn eller passa dem när föräldrarna behövde arbeta över. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens lämnade förhandsbesked i frågan och sade att verksamheten utgjorde sådan privat verksamhet för barnomsorg som avses i 3:7 ML, varför den skulle vara befriad från moms. Utgången i målet är märklig av två anledningar. För det första så finns det inte någon skyldighet för kommunen i socialtjänstlagen att tillhandahålla denna typen av tjänster, vilket innebär att tjänsten inte kan anses ligga inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen. Skatterättsnämnden och då även Regeringsrätten menade dock att tjänsten till sin natur inte skiljer sig från sådan barnomsorg som kan organiseras i kommunal regi med stöd av socialtjänstlagen. I och med detta rättsfall så måste anses att en vidgning av begreppet social omsorg har skett. Det är alltså inte bara de tjänster som kommunen *ska* tillhandahålla enligt socialtjänstlagen som utgör social omsorg utan även de som de *kan* tillhandahålla med stöd av socialtjänstlagen.

Den andra invändningen man kan ha emot utgången i målet väger dock ännu tyngre. Det var också den som RSV lutade sig mot i sitt överklagande av förhandsbeskedet. Invändningen var att det inte skulle ske någon individuell behovsprövning före tjänsternas tillhandahållande. Regeringsrätten sade dock inte ett ord om detta utan nöjde sig helt enkelt med att fastställa förhandsbeskedet, vilket är väldigt underligt. I flera andra rättsfall och förhandsbesked både före och efter RÅ 1998 ref 40 och även i förarbetena talas det om behovet av att en individuell behovsprövning sker för att det ska kunna bli tal om undantagen social omsorg.⁹⁹ I praxis så har tjänsterna heller inte blivit momsbefriade om inte det skett någon behovsprövning. Ett exempel på detta är RÅ 1995 ref 9. Fallet gällde en ekonomisk förening som bedrev en

⁹⁸ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 626.

⁹⁹ Prop. 1989/90:111 s. 109, RÅ 1995 ref 9, RÅ 2003 ref 21, Skatterättsnämndens lämnade förhandsbesked 1996-10-14, 2000-05-16, 2000-05-18.

sommargårds- och lägerverksamhet för barn och ungdomar. Föreningen ville ge barn och ungdomar med olika social och etnisk bakgrund möjlighet till friluftsliv och trygg gemenskap. Vidare var deras målsättning också att integrera barn och ungdomar som hade ett särskilt behov av stöd. De som fick plats på gården var ”barn vilka som helst” där föräldrarna tagit initiativet till deras deltagande i verksamheten. Endast i enstaka fall var de placerade efter initiativ från de sociala myndigheterna. Mot bakgrund av detta ansågs verksamheten inte utgöra sådan barnomsorg som är undantagen från momsbeskattning då kravet på behovsprövning inte var tillgodosett.

Med tanke på de förarbeten, rättsfall och förhandsbesked som finns på området så är det minst sagt besynnerligt att Regeringsrätten i RÅ 1998 ref 40 inte ens kommenterade kravet på behovsprövning. I linje med dessa så borde inte den typ av tjänst som var ifråga i RÅ 1998 ref 40 blivit momsbefriade.

6.2.2 Äldreomsorg

Enligt RSV:s rekommendationer så avses med äldreomsorg sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt socialtjänstlagen. Kommunens ansvar gentemot äldre människor framgår av 5:4-5:6 SoL. Enligt dessa lagrum så ska kommunen bli a:

- verka för att äldre människor får möjlighet att leva och bo självständigt under trygga förhållanden,
- verka för att de ska ha en aktiv och meningsfull tillvaro i gemenskap med andra,
- verka för att äldre människor får goda bostäder,
- ge dem som behöver det stöd och hjälp i hemmet och annan lättåtkomlig service, och
- inrätta särskilda boendeformer för service och omvårdnad för de som behöver särskilt stöd.

Verksamheter som går ut på att uppfylla dessa krav som socialtjänstlagen ställer på kommunerna är då självklart befriade från moms. Exempel på sådana är hemtjänst och färdtjänst även om dessa verksamheter självklart inte bara hjälper äldre människor. Hemtjänst och färdtjänst behandlas utförligare i avsnittet om *annan jämförlig social omsorg*.

Angående omsorg vid olika sorters boende så görs det en skillnad på institutionellt boende och annat boende. Omsorg vid institutionellt boende, exempelvis ålderdomshem, anses i sin helhet utgöra social omsorg. Omsorg vid annat boende, som exempelvis servicehus, är mer komplicerat ur mervärdesskattesynpunkt då vissa tjänster som tillhandahålls, som exempelvis matserveringar för hyresgästerna, inte ses som social omsorg. Anledningen till detta är att boendeformerna skiljer sig åt på en del punkter, bl a när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är som sagt en institutionell vårdform medan en hyresgäst i ett servicehus själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren. Dessutom bestämmer den sistnämnde själv vilken servicegrad som önskas. Efter individuell behovsprövning så kan självklart även de som bor i ett servicehus ta emot social omsorg, som exempelvis service från hemtjänsten eller färdtjänst.¹⁰⁰ Det krävs alltså en individuell behovsprövning först för varje tjänst som personen i servicehuset tar emot för att det ska bli undantagen social omsorg. Självklart sker det också en individuell behovsprövning för personerna vid ett ålderdomshem. Den gäller dock behovet av själva platsen på ålderdomshemmet och alltså inte av varje särskild tjänst som de sedan erhåller där.

¹⁰⁰ RSV S 1996:7. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

6.2.3 Stöd och service till vissa funktionshindrade

Enligt rekommendationerna så avses med *stöd och service till vissa funktionshindrade* sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt socialtjänstlagen eller lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade. Socialtjänstlagens bestämmelser om kommunernas ansvar gentemot funktionshindrade finns i 5:7-5:8. Av lagrummen framgår bl a att kommunerna ska:

- verka för att människor med funktionshinder ska få möjlighet att delta i samhällets gemenskap och få leva som andra,
- verka för att de funktionshindrade ska få en meningsfull sysselsättning, och
- verka för att de funktionshindrade får bo på ett sätt som är anpassat efter deras behov av särskilt stöd.

De verksamheter som arbetar med dessa uppgifter är således befriade från moms.

Lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, gäller utöver socialtjänstlagen och ger de funktionshindrade ytterligare rättigheter när det gäller att erhålla omsorg. Då syftet med lagen är att ge den funktionshindrade möjlighet till självbestämmande och inflytande över sin livssituation, 5-6 §§ LSS, så får han/hon själv bestämma i vilka situationer och vid vilka tillfällen hjälpen skall ges. De som omfattas av LSS räknas upp i 1 § och det gäller personer med:

- utvecklingsstörning,
- autism eller autismsliknande tillstånd,
- betydande och bestående begåvningsmässigt funktionshinder efter hjärnskada i vuxen ålder som orsakats av yttre våld eller kroppslig sjukdom, eller
- andra varaktiga fysiska eller psykiska funktionshinder som inte beror på normalt åldrande, om de är stora och orsakar stora svårigheter i den dagliga livsföringen.

Vad dessa personer har rätt till enligt LSS räknas upp i 9 §. Det finns tio punkter i paragrafen men den viktigaste torde vara rätten till personlig assistans. I 9 a § LSS framgår att vad som avses med personlig assistans är ett stöd som är utformat efter individen för att hjälpa denne med grundläggande behov som bl a hygien, mat, kommunikation och att klä av och på sig. De tjänster som utförs av den personlige assistenten samt den verksamhet som övriga nio punkter i 9 § LSS tar upp är enligt RSV:s rekommendationer momsbefriad.

En annan lag som nämns i RSV:s rekommendationer i samband med LSS och rätten till personlig assistans är lagen (1993:389) om assistansersättning, LASS. Enligt denna lag så har de personer som omfattas av LSS rätt till ett statligt bidrag, s k assistansersättning, om de behöver hjälp av en personlig assistent mer än 20 timmar i veckan. Enligt 19 § LASS så ska kommunen täcka kostnaderna för de första 20 timmarna medan bidraget alltså ska täcka resten. Föga förvånande så anser RSV:s rekommendationer att de tjänster som assistansersättning beviljats för också är momsbefriad social omsorg.

6.2.4 Annan jämförlig social omsorg

Med annan jämförlig social omsorg ska förstås annan omsorgsverksamhet än barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service till vissa funktionshindrade. Även här är kriteriet dock att verksamheten ska ligga inom kommunens ansvarsområde enligt SoL.

Annan jämförlig social omsorg kan exemplifieras med vård i familjehem eller vid hem för vård eller boende, för vilka bestämmelserna återfinns i 6 kap SoL.¹⁰¹ En definition av dessa två typer av hem återfinns i socialtjänstförordningen (2001:937). Enligt 3:2 i förordningen så är ett familjehem ett enskilt hem som på uppdrag av socialnämnden tar emot barn för stadigvarande vård och fostran eller vuxna för vård och omvårdnad. Verksamheten som bedrivs i dessa hemmen får inte vara yrkesmässig. Definitionen av hem för vård eller boende ges i 3:1 i förordningen och den paragrafen säger att vad som avses är ett hem inom socialtjänsten som tar emot enskilda för vård eller behandling i kombination med ett boende. Skulle ett sådant hem drivas i privat regi så är det tvärt emot familjehemmen så att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt. Verksamheten som bedrivs av de två typerna av hem är alltså momsbefriad enligt den fjärde punkten i 3:7 ML.

När det gäller hem för vård eller boende så kan tilläggas att om dessa inte bedrivs av det offentliga så krävs tillstånd av Länsstyrelsen enligt 7:1 SoL. Har ett sådant tillstånd erhållits så är det dock fortfarande möjligt att verksamheten som bedrivs inte utgör social omsorg. Även denna frågan behandlades i det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1995 ref 9. I avsnittet om barnomsorgen konstaterades att föreningens verksamhet inte utgjorde barnomsorg då ingen individuell behovsprövning hade gjorts för de barn som var placerade på kursgården. När det gällde huruvida verksamheten kunde anses vara annan jämförlig social omsorg så var frågan om existensen av ett tillstånd enligt 7:1 SoL var tillräckligt för att verksamheten skulle bli befriad från moms. Regeringsrätten som fastställde det förhandsbesked som Skatterättsnämnden lämnat i frågan tidigare, tog då åter upp betydelsen av den individuella behovsprövningen. Den ekonomiska föreningen, som hade erhållit ett tillstånd för sin lägerverksamhet i enlighet med 7:1 SoL, ansågs då heller inte bedriva annan jämförlig social omsorg eftersom någon behovsprövning inte skett. Föreningens tillstånd att bedriva hem för vård eller boende var alltså inte tillräckligt utan verksamheten var momspliktig.

Ett annat exempel på en verksamhet som anses vara social omsorg är den omvårdnad i hemmet som sker genom hemtjänsten. Exempel på sysslor som utförs av hemtjänsten är hjälp med av- och påklädnad, hygien, mat, inköp, städning och tvätt. För hemtjänst i privat regi så krävs att man arbetar på uppdrag av kommunen för att tjänsterna ska omfattas av undantaget, annars är verksamheten momspliktig.¹⁰² Ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden år 2000 kan exemplifiera detta. Tjänsterna i fråga, som erbjöds enskilda i deras hem, var bl a städning, hjälp med hygien och tvätt. Då kommunen beviljat bistånd för tjänsterna ansågs de utgöra social omsorg. Motsatsvis kan man konstatera att om något bistånd inte beviljats så hade inte heller tjänsterna omfattats av undantaget.

Andra exempel på vad som kan vara annan jämförlig social omsorg är omvårdnad vid vårdhem för missbrukare,¹⁰³ vilket också är kommunens ansvarsområde enligt 5:9 SoL. Stöd och hjälp till brottsoffer står det ingenting om i skatteverkets momshandledning eller i rekommendationerna. Enligt 5:11 SoL är detta dock ett av kommunens ansvarsområde inom socialtjänsten varför det också måste anses vara social omsorg.

Vidare så är även färdtjänst social omsorg enligt denna punkten. Kommunens ansvar på området reglerades förut också i socialtjänstlagen men det finns numera en färdtjänstlag (1997:736). När kommunen tillhandahåller färdtjänst så är den ersättning som kommunen tar ut av resenären alltså skattefri. Enligt skatteverkets momshandledning och

¹⁰¹ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 628.

¹⁰² Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 629.

¹⁰³ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 627.

rekommendationerna så är dock den ersättning som tillkommer ett transportföretag som enligt avtal med kommunen utför färdtjänstresor momspliktig. Detta gäller tydligen oavsett om det är kommunen eller resenären som betalar.¹⁰⁴

Det är förståeligt att ersättningen blir momspliktig om transportföretaget enbart fakturerar kommunen och kommunen sedan i sin tur tar ut en avgift för färdtjänsten av resenären, vilken då är befriad från moms. Mot bakgrund av ordalydelsen i 3:7 ML och förarbetena så måste dock rimligen ersättningen vara befriad från moms i de fall en resenär, som erhållit tillstånd enligt 6-9 §§ färdtjänstlagen att använda sig av färdtjänst, betalar direkt till transportföretaget. 3:7 ML säger ju att både privat och offentlig verksamhet för social omsorg omfattas av undantaget. Om skatteverkets ståndpunkt får råda så blir det på detta området dock bara offentlig verksamhet som är momsbefriad, något som alltså inte är i överensstämmelse med lagtexten i 3:7 ML. I förarbetena sägs det också att det är oväsentligt i vilket led eller av vem tjänsten tillhandahålls så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som avses i 3:4-3:7 ML.¹⁰⁵ Då man i rekommendationerna och i momshandledningen konstaterat att färdtjänst är en sådan verksamhet som avses i nämnda lagrum är det min åsikt att den ersättning som resenären själv betalar till transportföretaget inte kan momsbeskattas.

6.3 Tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna

Utöver tjänster som utgör social omsorg så undantas även omsättning av tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. Så länge som kravet på att omsättningen sker som ett led i omsorgen är uppfyllt så är alltså all omsättning av varor och tjänster som tillhandahålls av omsorgsgivaren befriad från moms.

Denna punkten är ju identisk med de som gäller för sjukvården och tandvården, varför samma kriterier kommer tillbaka här vid avgörandet av vad som anses omsatt som ett led i omsorgen. Det som tillhandahålls efter fritt val omfattas då självklart inte av denna punkten, vilket kan exemplifieras med försäljning från kiosk och cafeterior samt hårvård vid vårdhem.¹⁰⁶

Likaså är förhållandet omsorgsgivare-omsorgstagare oerhört viktig även här. Brister det i denna relationen, d v s att det är någon annan än omsorgsgivaren som tillhandahåller något eller att det är någon annan än omsorgstagaren som tillhandahålls något, så är undantaget inte tillämpligt. Servering i personalmatsalar vid vårdhem är då givetvis en tjänst som inte är momsbefriad.¹⁰⁷

6.4 Mervärdesskattelagen och momsdirektivet

I sjätte momsdirektivet så är det art 13 A.1 som är av intresse även för detta undantaget. Enligt punkten g i nämnda artikel så ska medlemsstaterna undanta omsättning av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända av medlemsstaten. Den första delen av punkten får anses väl motsvara den formulering som finns i 3:4 ML som säger att tjänster som utgör social omsorg och tjänster av annat slag samt varor som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna, är

¹⁰⁴ Handledning för mervärdesskatt 2004 s. 633.

¹⁰⁵ Prop. 1993/94:99 s. 151.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:111 s. 109.

¹⁰⁷ RSV S 1996:7. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

undantagna från moms. När det gäller direktivets formulering ”nära kopplade till” så har detta blivit ”som ett led i omsorgen” i mervärdesskattelagen.

Andra delen av direktivets artikel 13 A.1 punkten g handlar om vem som ska stå för tillhandahållandet av tjänsterna för att de ska kunna undgå beskattning. Kravet på tillhandahållandet är inte lika klart formulerat i momslagen. Det närmsta man kommer ett sådant krav är 3:7 ML. Den säger dock att både offentlig och privat verksamhet inom social omsorg är undantagen, vilket inte kan sägas vara så preciserat. För att helt komma tillrätta med vem som ska stå för tillhandahållandet för att det ska anses vara social omsorg som är undantagen enligt momslagen, så krävs det att man tittar i rekommendationerna först. Dessa säger att det är den omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt socialtjänstlagen som är undantagen. Av socialtjänstlagen framgår då av 2:4 att det är kommunen som bestämmer vem som ska fullgöra uppgifterna inom socialtjänsten. Vidare säger 2:5 socialtjänstlagen att kommunen får avtala med annan om att utföra uppgifterna. 7 kap socialtjänstlagen är också relevant i detta sammanhanget då det för enskild verksamhet inom vissa områden enligt dessa lagrum krävs tillstånd av länsstyrelsen. Så krav på vem som ska stå för tillhandahållandet inom social omsorg finns definitivt även om det inte är så klart uttryckt i momslagen.

Art 13 A.1 h i direktivet är också relevant för detta undantag. Den punkten säger att omsättning av tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligt rättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända av medlemsstaten, ska undantas från momsbeskattning. Precis som med första delen av punkten g i artikel 13 A.1 så överensstämmer momslagen väldigt bra med första delen av punkten h. 3:7 ML säger ju att barnomsorg är ett av de områden som anses vara undantagen social omsorg. Även här ställer dock direktivet krav på tillhandahållandet som alltså saknas i momslagen men som trots allt finns enligt redogörelsen ovan.

När det gäller kravet på tillhandahållandet som finns i direktivet så har det också som sagt ansetts nödvändigt att en behovsprövning sker av tjänsterna för att tillämpningen av momslagen ska anses uppfylla direktivets bestämmelser. På denna punkten finns det mer att önska av momslagen som inte alls nämner någon behovsprövning, men den tillämpas ju dock i praxis med undantag från RÅ 1998 ref 40, varför Sverige får anses uppfylla kravet på tillhandahållandet väl.

Sammanfattningsvis så överensstämmer tillämpningen av momslagen väl med gemenskapsrätten. Det som uttrycks i direktivet finns också med i momslagen och socialtjänstlagen eller tillämpas i alla fall i praxis. Om momslagen saknar en del formuleringar angående kravet på tillhandahållandet så är den mer detaljerad på vilka områden som anses vara social omsorg. Direktivet säger ju exempelvis ingenting om stöd och service till funktionshindrade, vilket fått en egen punkt i 3:7 ML.

7. Avslutning

Det står efter en analys av rättsmaterialet på momsområdet helt klart att momslagen inte är enkel att tillämpa. I och med dess rika flora av diverse begrepp så uppstår gränsdragningsproblem hela tiden. Eftersom det kan få stora ekonomiska konsekvenser för de inblandade vilken sida av gränsen en omsättning hamnar på så är dessa gränsdragningar oerhört viktiga, varför det är väldigt viktigt att man har klart för sig vad som avses med de olika begreppen.

Angående undantagen som behandlats i uppsatsen så är det tveklöst så att de största problemen finns vid tillämpningen av undantaget för sjukvård och social omsorg. Tandvården är inte alls lika komplicerad, vilket bl a framgår av bristen på rättsfall. Tandvård är också ett begrepp som är betydligt mer begränsat än sjukvård och social omsorg. Betydligt mer områden och företeelser ryms i de två sistnämnda begreppen än i tandvård.

När det gäller momslagen och gemenskapsrätten så ger en jämförelse mellan det sjätte momsdirektivet och den svenska mervärdeslagstiftningen att Sverige med undantag för tandvården får anses ha skött implementeringen på ett bra sätt. Utöver tandvårdsundantaget återstår det dock fortfarande en del arbete, bl a så utreds som nämnts momsagens kompatibilitet med direktivet angående reglerna om skattskyldighet. En annan sak som man skulle kunna anmärka på är att det används olika begrepp i direktivet och i momsagen. Betydelsen av de olika begreppen får dock ändå anses överensstämma på ett bra sätt. Vidare hade det varit bra om man i momsagen hade kunnat hitta allt som direktivet reglerar istället för att som nu angående vissa bestämmelser tvingas gå omvägar över rekommendationer och andra lagar.

Avslutningsvis kan man konstatera att posten på kvittot som kallas moms är betydligt mer invecklad än man först kan tro. Denna uppsatsen har dessutom bara behandlat huvuddragen i momssystemet samt undantaget för sjukvård, tandvård och social omsorg. Utöver detta så finns det en rad specialområden inom momsens och en rad andra undantag i kapitel 3 i momsagen att fördjupa sig i för den intresserade.

Källförteckning

Lagar

1962:381	Lagen om allmän försäkring
1966:742	Lagen om hotell- och pensionatsrörelse
1968:430	Lagen om mervärdesskatt
1971:511	Livsmedelslagen
1982:673	Hälso- och sjukvårdslagen
1985:1100	Skollagen
1993:387	Lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade
1993:389	Lagen om assistansersättning
1994:200	Mervärdesskattelagen
1997:736	Färdtjänstlagen
1998:531	Lagen om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område
1999:1229	Inkomstskattelagen
2001:453	Socialtjänstlagen
2001:937	Socialtjänstförordningen

Offentliga utredningar

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv

Propositioner

1973:163	Förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.
1989/90:111	Om reformerad mervärdesskatt m.m.
1991/92:50	Om sänkning av mervärdesskatten på vissa varor och tjänster, m.m.
1993/94:99	Om ny mervärdesskattelag

Myndighetsföreskrifter

RSV S 1996:7 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen

RSV: s skrivelse DENTALTEKNISKA produkter
2000-05-10,
dnr 63-00/120

EG-rätt

Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Europaparlamentets och rådets direktiv (2001/83/EG) om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel

Litteratur

Hultqvist A. (1998). *Moms och finansiella tjänster*. Stockholm: Norstedts Juridik.
Kleerup J, Svenneteg U. (2002). *Moms för fastighetsägare*. 3 u. Stockholm: Printgraf.
Kleerup J, Westfahl L. (2002). *Den svenska momsen*. 2 u. Stockholm: Printgraf.
KPMG Bohlins. (1998). *Momshandboken*. 3 u. Kristianstads Boktryckeri.
Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg C. (2003). *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1*. 9 u. Lund: Studentlitteratur.

- Lundén B, Svensson U. (2001). *MOMS Praktisk handbok i mervärdesskatt*. 7 u. Uddevalla: Media Print.
- Melz P. (2001). *Mervärdesskatt: en introduktion*. 13 u. Uppsala: Iustus Förlag.
- Sjöstedt Forslund C. (2003). *Fastighetsmoms en praktisk momshandledning*. Uddevalla: Media Print.
- Skatteverket. (2004). *Handledning för mervärdesskatt 2004*. www.skatteverket.se.
- Thunberg B. (2003). *Moms i praktiken - en praktisk handledning*. Lidingö: Industrilitteratur.
- Thunberg B. (2004). *Moms från början*. Lund: Studentlitteratur.

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

- 1992-05-14 Synundersökningar
- 1995-10-16 Cafeteriaverksamhet vid sjukhus
- 1996-03-04 Underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning
- 1996-08-30 Barntillsyn i anställdas hem
- 1996-10-14 Boservice
- 1997-02-25 Optikertjänster som omfattas av sjukvårdsundantaget
- 1999-02-10 Samtalsterapi
- 1999-12-13 Definition av sjukhus
- 2000-03-21 Qigong
- 2000-05-16 Hemhjälp
- 2000-05-18 Stöd till familjer
- 2002-06-14 Konduktiv pedagogik

Rättsfall från Regeringsrätten

- RÅ 1993 ref 57 Synundersökningar
- RÅ 1995 ref 9 Sommargårds- och lägerverksamhet för barn och ungdomar
- RÅ 1998 ref 40 Barntillsyn i anställdas hem
- RÅ 2001 not 40 Definition av sjukhus
- RÅ 2003 ref 5 Qigong
- RÅ 2003 ref 21 Samtalsterapi
- RÅ 1997 not 71 Underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning

Rättsfall från EG-domstolen

- C-384/98 Faderskapsutredningar
- C-212/01 Sakkunnigutlåtanden
- C-76/99 Översändande av prov för analys