

Regeringens proposition 1991/92:122



om undantag från skatteplikt till mervärdeskatt för
vissa tjänster inom sjukvårdsområdet, m. m.

Prop.
1991/92:122

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som tagits upp i bifogade
utdrag ur regeringsprotokollet den 5 mars 1992.

På regeringens vägnar

Bengt Westerberg

Anne Wibble

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att vissa tjänster som avser sjukvård och som en
uppdragstagare tillhandahåller en vårdgivare undantas från skatteplikt.
Motsvarande föreslås också i fråga tjänster som avser tandvård och social
omsorg.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 maj 1992.

Härigenom föreskrivs att anvisningarna till 8 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 8 §²

1. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd, om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m. m. Som sjukvård skall även anses vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Även sjuktransporter som utförs med därför särskilt inrättade fordon hänförs till sjukvård.

Undantaget beträffande sjukvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även sådana kontroller och analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av annan som ett led i sjukvården. Undantaget avser inte vård av djur.

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

Undantaget beträffande tandvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget avser inte vård av djur.

3. Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg.

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som bedriver omsorgen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

4. Undantaget beträffande utbildning omfattar varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

Undantaget omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.

5. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej.

Med sådan verksamhet förstås också ett fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Undantaget för bank- och finansieringstjänster omfattar inte notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymmen eller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

6. Med försäkringstjänster avses även tjänster hänförliga till återförsä-

¹ Lagen omtryckt 1990:576.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

² Senaste lydelse 1991:1755

kringsverksamhet samt tjänster utförda av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar. Undantaget beträffande försäkringstjänster omfattar inte försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering.

7. Undantaget från skatteplikt enligt 8 § 5 gäller

a) upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte såvitt avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling och inte heller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

b) överlåtelse eller import av sådant alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

c) en utövande konstnärns framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sådant framförande,

d) konserter samt cirkus-, biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar,

e) biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

f) arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur,

g) museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställning,

h) tjänst avseende framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

8. Undantaget enligt 8 § 6 för fastighetsupplåtelse omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme som sker som ett led i fastighetsupplåtelsen. Detsamma gäller tillhandahållande av nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

Undantaget gäller inte vid

a. sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgivits enligt 2 § tredje stycket,

b. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,

c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet.

d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,

upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,

upplåtelse av förvaringsbox,

upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,

upplåtelse av byggnad eller mark för djur.

9. Undantaget för allmän nyhetstidning i 8 § 9 gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

10. Undantaget för periodisk publikation i 8 § 10 gäller svensk och utländsk publikation, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sådan som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sådan som anges i 1 § kungörelsen

(1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

11. Undantagen i 8 § 9–12 omfattar även publikation i form av radiotidning eller kassettidning.

12. Som tjänst enligt 8 § 1 räknas också tillhandahållande som innebär att någon på uppdrag av vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen, för dennes räkning utför tjänst som skulle ha varit undantagen från skatteplikt om den tillhandahållits vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen direkt av uppdragstagaren.

Denna lag träder i kraft den 1 maj 1992.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 5 mars 1992

Närvarande: statsrådet B. Westerberg, ordförande, och statsråden Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, af Ugglas, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Davidson, Könberg, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Wibble

Proposition om undantag från skatteplikt till mervärdeskatt för vissa tjänster inom sjukvårdsområdet, m. m.

1 Inledning

Tjänster avseende sjukvård, tandvård och social omsorg är undantagna från skatteplikt till mervärdeskatt. Bestämmelserna har utformats så att det enbart är det direkta tillhandahållandet av dessa tjänster till vårdtagaren eller till den som åtnjuter omsorgen som omfattas av undantaget. Detta har medfört att tjänster som en underentreprenör eller uppdragstagare tillhandahåller vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen är skattepliktiga, även om dessa tjänster i sig är av sådant slag att de skulle varit undantagna från skatteplikt om de i stället tillhandahållits patienten eller den som åtnjuter omsorgen direkt av uppdragstagaren.

Denna ordning är inte tillfredsställande. Utredningen (Fi 1990:01) om teknisk översyn av mervärdeskattelagen har i sitt betänkande (SOU 1992:6) Ny Mervärdeskattelag föreslagit att en uppdragstagares tjänster inom de angivna områdena i vissa fall skall undantas från skatteplikt. Jag delar denna uppfattning. Det är dock av vikt att förslaget i denna del snarast genomförs. Jag avser därför att redan nu föreslå en utvidgning av skattefriheten på dessa områden i enlighet med utredningens förslag.

Utredningen har också föreslagit att motsvarande skall gälla beträffande uppdragstagare som tillhandahåller utbildningstjänster. Jag delar i och för sig utredningens uppfattning även på denna punkt. Tjänster av detta slag tillhandahålls emellertid i betydande omfattning inom näringslivet. Det nuvarande undantaget från skatteplikt för tjänster avseende utbildning kan i viss utsträckning ge upphov till kumulativa skatteeffekter. En begränsning av skatteplikten för underentreprenörstjänster på detta område skulle i vissa fall kunna innebära att dessa effekter ökar. Jag anser med hänsyn härtill att frågan bör övervägas ytterligare och är därför inte beredd att nu föreslå några lagändringar på denna punkt.

Även i andra fall kan de nuvarande bestämmelserna i fråga om undantag från skatteplikt ge upphov till vissa konkurrensnedvridningar. Som exempel härpå kan bl. a. nämnas att en tandläkare som helt eller delvis arrenderar en annan tandläkares praktik och i egen regi bedriver tandvårdsverk-

samhet, drabbas av en mervärdeskattekostnad avseende ersättningen för arrendet (jfr. Riksskatteverkets rekommendationer RSV Im 1991:1, avsnitt 3.2.1). Denna skattebeläggning har ifrågasatts. Jag är inte heller på denna punkt beredd att nu vidta några ändringar av lagstiftningen. Frågan bör övervägas ytterligare.

Dessa frågor kan lämpligen prövas av den nyligen tillsatta utredningen (Fi 1992:02) om vissa mervärdeskattefrågor som bl. a. skall se över i vilken utsträckning utformningen av de nuvarande reglerna om mervärdeskatt ger upphov till särskilda snedvridningar i konkurrenshänseende.

Under ärendets beredning har diskussioner om tekniska lösningar förts med företrädare för riksskatteverket.

2 Skatteplikten för vissa upphandlade tjänster avseende sjukvård, tandvård och social omsorg

Mitt förslag: Från skatteplikt undantas tjänster som en uppdragstagare tillhandahåller en vårdgivare eller den som bedriver social omsorg, om det arbete som uppdragstagaren utför i uppdragsgivarens verksamhet skulle ha varit att betrakta som skattefri sjukvård, tandvård eller social omsorg om tjänsten hade tillhandahållits vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen direkt av uppdragstagaren.

Bakgrunden till mitt förslag: Från skatteplikt till mervärdeskatt undantas enligt 8 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt bl. a. sjukvård, tandvård och social omsorg (prop. 1989/90:111 s. 106-111 och 190-192 samt SkU 31 s.110 f). Enligt anvisningarna till 8 § omfattar skattefriheten varor och tjänster som vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen tillhandahåller direkt till vårdtagaren resp. den som åtnjuter omsorgen. För sjukvård gäller skattefriheten dessutom sådana kontroller och analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av annan som ett led i sjukvården. För tandvård gäller skattefriheten även dentalk tekniska produkter och tjänster avseende sådana, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentalk tekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Vid tillämpningen av dessa bestämmelser har uppkommit fråga om i vilken mån underentreprenörstjänster inom de aktuella områdena är skattepliktiga. I betydande utsträckning omfattas sådana tjänster inte av skattefriheten (jfr Riksskatteverkets rekommendationer RSV Im 1991:1).

Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen har i sitt betänkande (SOU 1992:6) Ny Mervärdeskattlag föreslagit att bestämmelserna ändras så att även upphandlade tjänster som avser sjukvård, tandvård och social omsorg i vissa fall undantas från skatteplikt. Utredningen har därvid anfört följande (betänkandet s. 87 – 89).

Bestämmelserna kan medföra vissa skillnader mellan olika vård- eller utbildningsformer när det gäller kostnaderna för dessa. Så kan bli fallet

om exempelvis ett läkarföretag hyr ut läkare till ett sjukhus. En sådan tjänst torde medföra skattskyldighet för läkarföretaget. Om sjukhuset drivs av ett landsting, blir skatten avdragsgill för landstinget (jfr 18 a § ML). Denna ordning har tillkommit för att mervärdesskatten i det enskilda fallet inte skall påverka landstingets val mellan egenregiverksamhet och upphandling av entreprenader. Denna "skatteförmån" får landstinget sedan återbetala till staten inom ramen för den totala ekonomiska relationen mellan landstingen och staten (jfr prop. 1989/90:111 s. 125 ff). Om sjukhuset däremot drivs av ett privat företag, har det företaget inte någon avdragsrätt eftersom verksamheten inte medför skattskyldighet. Mervärdesskatten blir då en omedelbar och direkt kostnad för sjukhuset. Om undantaget från skatteplikt skulle omfatta även här aktuella underentreprenörstjänster, skulle denna skillnad gentemot landstingen försvinna.

Visserligen skulle en sådan skattefrihet för underentreprenörstjänster även medföra att läkarföretaget skulle mista sin avdragsrätt för ingående skatt. Denna blir därmed en kostnad för läkarföretaget. I den mån läkarföretaget inte är bidragsfinansierat måste denna kostnad täckas in genom det pris som läkarföretaget debiterar sjukhuset för sina tjänster. Det priset, inkl. den del som skall täcka läkarföretagets ingående skatt, utgör i sin tur en kostnad för sjukhuset. Den ingående skatten i läkarföretaget blir alltså på så sätt övervältrad på sjukhuset. I den mån sjukhuset inte är bidrags- eller skattefinansierat har det att kompensera sig för sina kostnader genom att ta betalt av sina patienter. Ingående skatt i läkarföretag av här aktuellt slag torde emellertid i allmänhet understiga en utgående skatt i sådana företag. Dessutom hör till saken att ett sjukhus som inte är skattskyldigt inte lägger någon mervärdesskatt på den skattekostnad som det eventuellt kompenserar sig för genom att ta betalt av patienterna. Det innebär med andra ord att någon s. k. kumulativ effekt inte uppstår (jfr avsnitt 2.1). Att landstingsdrivna sjukhus får en icke avdragsgill skattekostnad innebär, som framgått av det förut sagda, inte att landstingen totalt sett får ökade kostnader i förhållande till vad som gäller då de blir debiterade mervärdesskatt och därmed får avdragsrätt för den. Avdragsrätten är ju något som de får kompensera staten för i efterhand.

På sätt närmare framgår av Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdesskatt m. m., SOU 1989:35, finns i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv undantag från skatteplikt vilka motsvarar ML:s bestämmelser (betänkandet, del I, s. 107-109). Enligt vad utredningen har erfart finns det inte något avgörande som klargör om, och i så fall i vilken mån, undantagen även omfattar underentreprenörstjänster. Enligt uppgift prövas frågan emellertid för närvarande i ett ärende hos EG:s mervärdesskattkommitté (the VAT Committee). Kommittén är ett rådgivande organ för enhetlig tillämpning av EG:s mervärdesskattedirektiv. Ärendet har uppgetts gälla frågan om undantaget från skatteplikt omfattar ett läkarföretags tillhandahållande av läkartjänster åt ett sjukhus.

Utredningen gör följande överväganden. Bestämmelserna i anvisningarna till 8 § ML syftar till att avgränsa skattefriheten så att den gäller den egentliga sjukvården, tandvården, omsorgen och utbildningen. Det torde därför överensstämma med det rättspolitiska syftet att utforma bestämmelserna så att skattefriheten otvetydigt omfattar underentreprenörstjänster i vissa fall. Det som närmast kommer ifråga är då någon tillhandahåller sjukvård etc. och denna faktiskt åtnjuts av vårdtagaren etc. I dessa fall bör det inte spela någon roll om den som

omsätter tjänsten gör det i egenskap av underentreprenör till den som i mervärdesskattesammanhang skall anses som avtalspart i förhållande till vårdtagaren etc. Utredningen föreslår därför vissa jämkningar av författningstexten i förhållande till ML så att skattefriheten får en sådan omfattning (se 3 kap. 4 § NML).

Jag delar utredningens uppfattning i fråga om skatteplikten för dessa tjänster. Utöver vad utredningen anfört beträffande icke avdragsgilla skattekostnader för landstingsdrivna sjukhus, vill jag erinra om det särskilda bidrag som en kommun eller landstingskommun erhåller vid upphandling av tjänster avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning och som är avsett att kompensera för den icke avdragsgilla mervärdeskatten i dessa verksamheter.

Det lagförslag som utredningen har lämnat i denna del är utformat i enlighet med utredningens förslag till ny mervärdesskattelag i övrigt. Den föreslagna nya mervärdesskattelagen skiljer sig i betydande utsträckning från den nuvarande lagen om mervärdeskatt, både vad gäller systematik och språklig utformning. Det är därför nödvändigt att anpassa den föreslagna bestämmelsen till nuvarande lag. Detta innebär dock ingen ändring i sak i förhållande till den av utredningen föreslagna lagtekniska lösningen.

Uppdragsförhållandet skall vara mellan å ena sidan någon i egenskap av uppdragstagare och å andra sidan vårdgivaren. Det rör sig alltså om en underentreprenörssituation. Med "vårdgivaren" resp. "den som bedriver omsorgen" avses detsamma som i punkterna 1, 2, resp. 3 av anvisningarna till 8 §. I det följande avses med vårdgivare resp. vårdtagare även den som bedriver omsorg resp. den som åtnjuter omsorgen. Den föreslagna bestämmelsen gäller endast uppdragsförhållanden.

Bestämmelsen gäller endast om uppdragstagarens omsättning skulle ha varit skattefri enligt 8 § 1 vid tillhandahållande direkt till vårdtagaren. Den tjänst som uppdragstagaren omsätter till vårdgivaren kan visserligen vara att anse som exempelvis uthyrning av arbetskraft. Jag anser emellertid att det avgörande bör vara att uppdragsgivarens användning av arbetskraften utgör en sådan tjänst som är sjukvård, tandvård eller social omsorg och att uppdragstagaren skulle ha ansetts som vårdgivare om han själv omsatt tjänsten direkt till vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen. Som exempel kan nämnas att bestämmelsen är tillämplig då ett privat sjukhus upplåter vårdplatser åt landstinget. Ett annat exempel är då ett läkarföretag tillhandahåller läkare eller annan vårdpersonal för sjukvårdstjänstgöring på ett sjukhus. Sjuktransporter som utförs med därför särskilt inrättade fordon är definitionsmässigt att hänföra till sjukvård. De nya bestämmelserna kommer därför att omfatta även sådana tjänster. Däremot är bestämmelsen inte tillämplig på tillhandahållande av arbetskraft för exempelvis administrativa tjänster. Inte heller är den tillämplig då ett hotell- eller restaurangföretag på uppdrag av en vårdgivare tillhandahåller mat eller logi. Transporter som ett transportföretag tillhandahåller för den kommunala färdtjänsten omfattas heller inte av bestämmelsen.

Den föreslagna bestämmelsen föranleder ändringar i anvisningarna till 8 §.

Mitt förslag: De föreslagna ändringarna skall träda i kraft den 1 maj 1992.

Skälen för mitt förslag: Det är mycket angeläget att de föreslagna ändringarna genomförs så snart som möjligt. Ett ikraftträdande den 1 maj 1992 torde inte medföra några särskilda övergångsproblem.

De statsfinansiella konsekvenserna av förslaget kan beräknas vara av enbart marginell natur.

4 Upprättat lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

5 Lagrådets hörande

Lagförslaget avser i och för sig sådant ämne som faller inom lagrådets granskningsområde. Förslaget är emellertid av sådan beskaffenhet att lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

6 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta lagförslaget.

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta det förslag som föredraganden har lagt fram.

