

Målnummer:	2846-1992	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-05-26		
Rubrik:	Synundersökningar som utfördes av legitimerade glasögonoptiker utan samband med försäljning av synhjälpmedel har ansetts undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1) lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Förhandsbesked angående mervärdeskatt.		
Lagrum:			
Rättsfall:	• RÅ 1973 A 390 • RÅ 1983 Aa 4		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Synvårdsoptikerna Optikertjänst AB i huvudsak följande: Synvårdsoptikerna Optikertjänst AB bildades 1983 av 17 legitimerade glasögonoptiker. Efter att successivt ha ökat delägarskaran hade bolaget numera ca 80 delägare vilka tillika i egenskap av legitimerade glasögonoptiker var anställda i bolaget. Bolagets verksamhet, som bedrevs på ett stort antal platser i förhyrda lokaler, bestod i att utföra synundersökningar samt utfärda ordinationer och recept. Synundersökningarna tillhandahölls utan samband med varuförsäljning då bolagets verksamhet inte till någon del inkluderade försäljning av glasögon eller andra synhjälpmedel. - Före 1991 års reform av mervärdeskatten hade tillhandahållande av enbart en synundersökning ansetts som skattefri tjänst. Om synundersökningen emellertid utfördes i samband med försäljning av synhjälpmedel hade prestationen i sin helhet beskattats. Fråga var nu om 1991 års reform av mervärdeskatten skulle innebära ett annorlunda synsätt. - Enligt 8 § 1) lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 1991 undantogs sjukvård, tandvård och social omsorg från skatteplikt. Av förarbeten och anvisningar till paragrafen framgick att undantaget beträffande sjukvård bl.a. omfattade vård som tillhandahölls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. En legitimerad glasögonoptiker hade en sådan legitimation. Optikeryrket var således ett medicinalyrke och i de situationer där yrket utövades utan samband med varuförsäljning skulle det vara på samma skattevillkor som gällde andra av Socialstyrelsen legitimerade personer inom vårdsektorn dvs. verksamheten skulle inte vara skattepliktig till mervärdeskatt. Riksskatteverket hade dock i sina rekommendationer (RSV Im 1991:1) uttryckt uppfattningen att den legitimerade optikers verksamhet inte kunde jämföras med sjukvård och därför inte omfattades av skattefriheten.

Bolaget hemställde om förhandsbesked av innebörd att de synundersökningar som utfördes av bolagets anställda legitimerade optiker skulle vara undantagna från skatteplikt till mervärdeskatt.

Skatterättsnämnden (1992-05-14, Wingren, ordförande, Arvidson, Eriksson, Lindberg, Nyström, Udd, Wendler) yttrade: De synundersökningar som bolaget tillhandahåller är inte sådana tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1) ML. - Motivering. - Enligt 7 § första stycket ML är varor och tjänster skattepliktiga om inte annat följer av 8 §. Enligt 8 § 1) undantas från skatteplikt bl.a. sjukvård. - I punkt 1 första stycket av anvisningarna till 8 § ML anges närmare vad som avses med sjukvård. Där anges, såvitt nu är av intresse, att med sådan vård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador om åtgärderna avser

vård vid vissa institutioner m. m. Enligt bestämmelsen skall som sjukvård även anses vård av sådan beskaffenhet att den berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, (dvs. läkarvård eller annan sjukvårdande behandling med anledning av sjukdom som lämnas av särskilt förtecknade läkare eller sjukgymnaster) samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. - Ansökningen gäller frågan om sökandebolagets tillhandahållande av synundersökningstjänster skall anses som sådan vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. - Enligt 2 § lagen (1984:542) om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården m.m. (behörighetslagen) kan bl.a. glasögonoptiker som genomgått föreskriven utbildning eller på annat sätt förvärvat motsvarande kompetens få legitimation för yrket. - En legitimerad optiker har enligt Socialstyrelsens föreskrifter för legitimerade optiker (SOSFS /M/ 1981:11) till uppgift att efter läkares eller annan legitimerad optikers anvisning färdigställa och utlämna optiska synhjälpmedel och att med de begränsningar som följer av föreskrifterna själv utprova, färdigställa, skaffa och utlämna optiska synhjälpmedel. En undersökning i samband med utprovning av optiska synhjälpmedel skall omfatta omsorgsfull anamnesupptagning, yttre inspektion och fastställande av synskärpa och refraktion. Optikern skall vid varje tecken på eller misstanke om sjukligt ögontillstånd hos den undersökte remittera denne till läkare och får i sådant fall inte - utom för provisoriskt bruk - utlämna optiska synhjälpmedel utan läkarordination. - De inledningsvis återgivna bestämmelserna i ML fick sin nuvarande lydelse genom de ändringar i lagen som gjordes under 1990 (SFS 1990:576) och som bl.a. innebar att generell skatteplikt i princip infördes även för tjänster. Lagen kom emellertid att innehålla flera undantag från denna skatteplikt. När det gällde sjukvårdstjänster anförde föredragande statsrådet (prop. 1989/90:111 s. 107) bl.a. att uttryckligt undantag borde göras för vård som tillhandahölls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Han anförde att detta innebar att vård som tillhandahölls av läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopeder, psykologer och psykoterapeuter undantogs från skatteplikt. I specialmotiveringen (a.a. s. 191) anförde han också att genom anknytningen i anvisningarna till vårdbegreppet upprätthölls gränsen mot skattepliktig försäljning av glasögon o.d. Han anförde vidare att den särskilda legitimationen för glasögonoptiker således inte föll in under bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation. - Inte heller skatteutskottet (1989/90:SkU31 s. 110) inräknade glasögonoptiker i den krets av yrkesutövare med legitimation vars tjänster skulle omfattas av undantaget från skatteplikt. - Nämnden ger följande bedömning. - En grundläggande förutsättning för att en sjukvårdstjänst skall föreligga enligt de inledningsvis redovisade bestämmelserna i ML får anses vara att det är fråga om en tjänst att förebygga, utreda och behandla sjukdomar och liknande tillstånd. Detta bör också vara avgörande för tillämpningen av bestämmelserna till den del de avser vård som utförs av någon med särskild legitimation. - En legitimerad optiker äger inte inom ramen för legitimationen befatta sig med ögonsjukdomstillstånd. Till skillnad från de yrkeskategorier med särskild legitimation för sjukvårdsyrket som närmare angetts i ovan nämnda uttalanden i förarbetena kan han inte heller anses meddela vård i den mening som detta begrepp allmänt uppfattas. Med hänsyn till det nu anförda och till vad som ovan upptagits ur lagstiftningens förarbeten finner nämnden att den aktuella bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med legitimation att utöva yrke inom sjukvården inte är tillämplig på bolagets verksamhet. Bolagets tjänster - oavsett att glasögonförsäljning inte förekommer - är därför skattepliktiga enligt ML.

Bolaget yrkade i besvär att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att de synundersökningar som utfördes av bolagets anställda legitimerade optiker inte skulle anses utgöra i mervärdeskattehänseende skattepliktiga tjänster.

Socialstyrelsen avgav yttrande till Regeringsrätten.

Regeringsrätten (1993-06-21, Mueller, Dahlman, Berglöf Baekkevold) yttrade: Enligt huvudregeln i 7 § ML är varor och tjänster skattepliktiga om inte annat följer av 8 § ML. Från skatteplikt undantas enligt 8 § 1) ML bl. a. sjukvård. Med sjukvård förstås enligt anvisningarna punkt 1 till 8 § ML i första hand åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador, om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller vissa andra inrättningar. Som sjukvård skall även anses vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen om allmän försäkring samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Bestämmelserna fick i denna del sin lydelse genom SFS 1990:576, som bl.a. innebar att generell skatteplikt i princip infördes för tjänster.

Föreskrifter om legitimation för skilda personalgrupper inom hälso- och sjukvården finns i behörighetslagen. Enligt dessa kan sådan legitimation meddelas för bl.a. glasögonoptiker. En legitimerad glasögonoptiker har således sådan legitimation att utöva yrke inom bl.a. sjukvården som avses i de nyss redovisade anvisningarna till 8 § ML.

Återstår då att pröva om de synundersökningar, som bolagets glasögonoptiker utför utan samband med försäljning av glasögon eller andra synhjälpmedel, kan anses utgöra sjukvård i ML:s mening och därmed undantagna från skatteplikt till mervärdeskatt.

När det gäller innebörden i begreppet sjukvård enligt ML finner Regeringsrätten till en början att lagtexten i nämnda anvisningar, när det gäller åtgärder vid sjukhus och vissa andra inrättningar, till sjukvård hänför åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och kroppsfel.

Eftersom lagtexten inte innehåller någon särskild definition av vilka åtgärder som omfattas av begreppet sjukvård, när det gäller vård som ges av legitimerad personal i andra fall än vid sjukhus och nämnda inrättningar, måste till sjukvård tillhandahållas av bl.a. legitimerad glasögonoptiker räknas samma typ av åtgärder som gäller i fråga om sjukhusen, dvs. bl.a. åtgärder för att medicinskt utreda kroppsfel. Synundersökning är att betrakta som en sådan utredning av kroppsfel. Vidare bör beaktas att sådana synundersökningar som utförs av glasögonoptiker också kan utföras av en läkare och att de då otvivelaktigt betraktas som sjukvård.

I motiven till lagändringen 1990:576 (prop. 1989/90:111 s. 106-107, bet. 1989/90:SkU31 s. 110) finns visserligen uttalanden som kan tolkas så att hänvisningen i lagtexten till sjukvård av legitimerad personal inte skulle gälla glasögonoptiker. I den mån uttalandena har denna innebörd är de oförenliga med lagtexten och kan således inte läggas till grund för tillämpningen av föreskrifterna om skattefrihet för sjukvårdstjänster.

Vid angivna förhållanden finner Regeringsrätten att de synundersökningar av legitimerade glasögonoptiker som målet avser inte är skattepliktiga till mervärdeskatt.

Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och föreskriver att beskedet skall ha följande lydelse: De synundersökningar som Synvårdsoptikerna Optikertjänst AB tillhandahåller är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1) ML.

Regeringsrådet Voss var av skiljaktig mening beträffande skälen för Regeringsrättens avgörande och anförde: Enligt förarbetena till de i målet aktuella bestämmelserna i ML borde skattefriheten omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället (SOU 1989:35 s. 196, prop. 1989/90:111 s. 106-107, 191, bet. 1989/90:SkU31 s. 110). Beträffande undantaget från skatteplikt för vård som tillhandahålls av någon med särskild

legitimation att utöva yrke inom sjukvården anförde föredragande statsrådet: "Det innebär att vård som tillhandahålls av läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopeder, psykologer och psykoterapeuter undantas från skatteplikt. Även vissa kiropraktorer kan numera erhålla sådan legitimation." Med hänvisning till behörighetslagen uttalade statsrådet att denna skattefrihet gäller då tjänsten tillhandahålls i sådan verksamhet som avses i nämnda lag. Han anförde emellertid vidare: "Genom att anvisningarna knyter an till vårdbegreppet upprätthålls gränsen mot skattepliktig försäljning av glasögon o.d. Den särskilda legitimationen för glasögonoptiker faller således inte in under bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation. Glasögonoptikers försäljningar kommer därmed att liksom nu vara skattepliktiga."

Innebörden av dessa uttalanden är inte helt klar. Närmast bör de tolkas så att föredragande statsrådet velat undvika att skattefriheten för vårdgivare med särskild legitimation skulle medföra att glasögonoptikers försäljning av glasögon o.d. blev skattefri.

En glasögonoptikers verksamhet innefattar normalt synundersökning med eller utan samband med försäljning av synhjälpmedel. Av förarbetena till punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML framgår inte att lagstiftaren avsett att en glasögonoptiker aldrig, inte ens vid en synundersökning som sker utan samband med försäljning, skulle kunna anses utöva yrke inom sjukvården. Emellertid är behörighetslagen tillämplig på glasögonoptiker. Även annan lagstiftning inom hälso- och sjukvårdsområdet är tillämplig på dessa, t.ex. lagen (1980:11) om tillsyn över hälso- och sjukvårdspersonalen m.fl. (tillsynslagen) och patientjournalagen (1985:562). Lagstiftaren har alltså i dessa sammanhang ansett att en optiker utövar yrke inom hälso- och sjukvården.

I yttrandet till Regeringsrätten gör Socialstyrelsen följande bedömning.

Att undersöka någon i syfte att bedöma synfel och att utprova och tillpassa hjälpmedel för att avhjälpa effekterna av ett synfel är i sig åtgärder av medicinsk natur. Brister i normalt seende är sådana kroppsfel där korrigerande åtgärder omfattas av de generella reglerna i hälso- och sjukvårdslagen (1982:763), HSL, (1-2 B§§). - En legitimerad optikers individinriktade åtgärder i form av ögonundersökningar, utfärdande av recept, utprovning och tillpassning av synhjälpmedel är enligt tillsynslagen och patientjournalagen att anse som vård av patienter inom hälso- och sjukvården. Det är åtgärder inom ramen för den kompetens och den behörighet glasögonoptikerna fått till följd av sin legitimation (beträffande kontaktlinsverksamhet till följd av den särskilda behörigheten utöver legitimationen). Tillsynslagen och patientjournalagen gäller således för dem när de utför dessa åtgärder. - Tillsynslagen och patientjournalagen har ingen egentlig uppdelning i det individinriktade arbetet mellan hälsovård och sjukvård. Uppdelningen mellan dessa begrepp ligger närmast mellan generella och individinriktade åtgärder. Detsamma kan sägas vad gäller HSL. I det individinriktade arbetet kan som framgår av SOU 1979:78 någon sådan uppdelning i det fallet knappast göras. Det är fråga om en sammanhängande verksamhet som innehåller såväl hälsovårdande som sjukvårdande moment. En uppdelning mellan dessa delar sett med utgångspunkt från hälso- och sjukvårdslagstiftningen blir således konstlad och föga meningsfull.

Mot den ovan redovisade bakgrunden gör jag följande bedömning.

Enligt lagstiftningen på hälso- och sjukvårdens område anses en glasögonoptiker utöva yrke inom detta område. Huruvida verksamheten skall anses ske inom hälsovården eller inom sjukvården framgår inte av den lagstiftningen eller på annat sätt. Skattefriheten enligt 8 § 1) ML avser inte uttryckligen hälsovård. Av förarbetena kan dock inte utläsas att avsikten varit att hälsovården skulle vara skattepliktig. Tvärtom får det genom hänvisningen till de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd

från samhället och genom uppräknningen av de kategorier som har särskild legitimation - vilka samtliga torde ägna sig också åt hälsovård - antas att lagstiftaren ansett det obehövt att göra en strikt uppdelning mellan hälsovård och sjukvård. Som Socialstyrelsen framhållit låter sig detta knappast heller göra.

Om således en glasögonoptiker i hälso- och sjukvårdslagstiftningens mening utövar yrke inom sjukvården bör detsamma gälla vid tillämpningen av ML, om det inte av lagen framgår något annat. Ordalydelsen i punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML ger inte stöd för ett påstående att så skulle vara fallet. Inte heller kan uttalandena i förarbetena anses ge vid handen att lagstiftaren ansett att en glasögonoptiker vid tillämpningen av 8 § ML aldrig skulle kunna anses utöva sådant yrke. Det finns därför enligt min mening inget skäl för att vid tillämpningen av ML betrakta sjukvårdsbegreppet på ett annat sätt än vid tillämpningen av hälso- och sjukvårdslagstiftningen. Optikernas verksamhet i vad avser synundersökningar, som enligt Socialstyrelsen är att anse som vård av patienter inom hälso- och sjukvården, skall därför också anses som utövande av yrke inom sjukvården enligt 8 § 1) ML.

En väsentlig del av en glasögonoptikers verksamhet är försäljning av synhjälpmedel. Enligt en rapport från Statens pris- och konkurrensverk (Dnr 612191) beräknades den totala försäljningen av glasögonartiklar i detaljistledet år 1991 uppgå till ca 1,6 miljarder kr exkl. mervärdeskatt. I flertalet fall bör den vårdgivande verksamheten ses som ett led i försäljningsverksamheten. I vissa fall rör det sig om renodlad försäljning, t.ex. vid försäljning av vanliga solglasögon eller förstoringsglas. Å andra sidan kan en synundersökning ske utan något som helst samband med försäljning.

För bedömningen av skattskyldigheten till mervärdeskatt i dessa olika fall bör utgångspunkten vara att lagstiftaren inte avsett någon ändring i optikernas före 1991 års mervärdeskattereform gällande skattskyldighet, dvs. att de liksom enligt tidigare bestämmelser skall vara skattskyldiga för försäljning av glasögon o.d. Om en synundersökning inte har något samband med försäljning av synhjälpmedel, bör den därför vara skattefri. En annan sak är vilka förutsättningar som bör gälla för att sådant samband skall kunna anses inte föreligga. Med hänsyn till formuleringen av ansökningen om förhandsbesked saknas anledning att gå in på den frågan i detta mål.

På grund av det anförda finner jag att optiker som är anställda hos Synvårdsoptikerna Optikertjänst AB i sin verksamhet med synundersökningar utövar yrke inom sjukvården och att den verksamheten, om den sker utan samband med försäljning av glasögon och andra synhjälpmedel, är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 1) ML.

Föredraget 1993-05-26, föredragande Hancock Bruhn,

målnummer 2846-1992

Sökord: Mervärdeskatt - skatteplikt (synundersökningar som utfördes av legitimerade glasögonoptiker utan samband med försäljning av synhjälpmedel har ansetts vara undantagna från skatteplikt)

Litteratur: SOU 1989:35 del 1, s. 107-108, 196
prop. 1989/90:111, s. 106-107, 190-191
bet. 1989/90:SkU31, s. 110
RSV Im 1992:2, s. 4
Kleerup-Melz, Handbok i mervärdeskatt, 1992, s. 55
