

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3477-19

meddelad i Stockholm den 5 februari 2020

## **KLAGANDE**

Se bilaga

Ombud: AA och BB

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 21 maj 2019 i ärende dnr 42-18/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 213926

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
08:00–16:30

**BAKGRUND**

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Från skatteplikt undantas emellertid vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård.
2. Ett antal bolag avser att ingå uppdragsavtal om att, genom sina anställda legitimerade läkare, tillhandahålla tjänster till en privat vårdgivare som har åtagit sig att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster till patienter via en digital plattform.
3. Läkarbolagen ansökte om förhandsbesked och frågade om tillhandahållandena ska ses som sjukvård som är undantagen från skatteplikt eller som skattepliktig utyrning av personal.
4. I ansökan anges följande. Läkarna tillhandahåller vård via den digitala plattformen och bär ansvaret för den vård som tillhandahålls till patienterna. I förhållande till läkarna är vårdgivaren ansvarig för den digitala plattformen och för att i begränsad omfattning förse läkarna med administrativt stöd, t.ex. schemaläggning. Vårdgivaren är den som ansvarar för tjänstgöringens omfattning, arbetsledning, arbetsmetoder och arbetsuppgifter, men den enskilde läkaren bär ansvaret för hur arbetsuppgifterna fullgörs. Patienterna erlägger patientavgiften till vårdgivaren, som är den som står som ansvarig vårdgivare på kvittot. Både läkarna och vårdgivaren står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg.
5. Av avtalen mellan vårdgivaren och läkarbolagen framgår följande. Läkarbolaget är ansvarigt för de hälso- och sjukvårdstjänster som läkaren tillhandahåller i egenskap av legitimerad läkare till vårdgivarens kunder när de efterfrågar hälso- och sjukvårdstjänster från vårdgivaren. Bolaget och läkaren ska efterleva samtliga standarder och krav som uppställs i tillämpliga lagar och förordningar, tillämpliga yrkesnormer samt vårdgivarens riktlinjer och rutiner. Läkarbolaget får efter eget omdöme bestämma metoder och tillvägagångssätt för att utföra sina tjänster. Tjänsterna ska tillhandahållas endast vid sådana tidpunkter och på sådant vis som

# DOM

Mål nr  
3477-19

vårdgivaren bestämmer. För att bolaget ska ha rätt att byta ut läkaren mot en annan läkare krävs vårdgivarens medgivande. Om vårdgivaren begär att läkaren ska bytas ut, ska bolaget byta ut denne mot annan lämplig läkare.

6. Skatterättsnämnden konstaterade att även om läkarnas arbetsuppgifter utgör sjukvård så är det läkarbolagen som agerar i egenskap av beskattningsbara personer och det är därför bolagens tillhandahållanden av läkare som ska bedömas. Nämnden fann att dessa tillhandahållanden utgör uthyrning av personal, inte sjukvård, och att de därmed inte omfattas av undantag från skatteplikt. Nämnden motiverade detta på följande sätt.
7. Syftet med avtalen är att bemanna den organisation för sjukvård som vårdgivaren är skyldig att tillhandahålla. Läkarbolagens tillhandahållanden sker inte inom en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att vården ges i egen regi, utan det är vårdgivarens behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Vårdgivaren står för arbetsledningen samt har det övergripande och organisatoriska ansvaret för verksamheten och det som efterfrågas är personal som ska stå under dess ledning och organisation.
8. Nämnden ansåg vidare att tillhandahållandena inte uppfyllde kraven på från skatteplikt undantagna tjänster som är nära knutna till den sjukvård som bedrivs av vårdgivaren, bl.a. då det inte framgår annat än att bolagens verksamhet bedrivs i syfte att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

## **YRKANDEN M.M.**

9. *Annette Alaeus AB m.fl. bolag* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att bolagens tillhandahållanden omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvårdstjänster enligt 3 kap. 4 § första stycket och 5 § första stycket andra ledet mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Bolagen yrkar

# DOM

Mål nr  
3477-19

vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen avseende frågan om hur artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas. Bolagen anför följande.

10. Det är inte fråga om uthyrning av personal i form av resurskonsulter som står under annans arbetsledning och kontroll. Läkarbolagen har egna organisatoriska strukturer och står utanför vårdgivarens organisation. Vårdgivaren förser läkarbolagen med en teknisk plattform, genom vilken patienterna förmedlas till respektive bolag. Det är inte vårdgivarens behov som bestämmer arbetsuppgifterna och arbetsmetoderna utan patienternas behov och läkarnas kompetens.
11. Läkarbolagens tillhandahållande av vård ska prövas mot artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet och enligt den bestämmelsen finns det inget som tyder på att vård inte kan tillhandahållas i flera led och ändå omfattas av sjukvårdsundantaget. Läkarbolagen tillhandahåller sjukvårdande behandling som ges av medicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.
12. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

13. Frågan i målet är om den tjänst som läkarbolagen tillhandahåller utgör skattepliktig uthyrning av personal eller från skatteplikt undantagen sjukvård.

**Rättslig reglering m.m.**

14. Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.
15. Med sjukvård avses enligt 3 kap. 5 § första stycket ML åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla bl.a. sjukdomar och skador, under förutsättning antingen att åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård (första strecksatsen) eller att åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården (andra strecksatsen).
16. I mervärdesskattedirektivet finns i artikel 132.1 a–q bestämmelser om undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, bl.a. vård, omsorg och undervisning. Enligt artikel 132.1 b ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art. I artikel 132.1 c anges att sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga ska undantas.
17. I artikel 134 anges vidare att tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor inte ska omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b när transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras eller när det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

18. EU-domstolen har förtydligat att artiklarna 132.1 b och c har olika tillämpningsområden och att syftet med bestämmelserna är att reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening. Artikel 132.1 b avser tjänster som utförs på sjukhus, medan artikel 132.1 c avser medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats (se Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 36, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 24 samt Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 21 och där angivna domar).

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Vilken ledning ger praxis?*

19. I likhet med vad som gäller för företag med anställda inom andra yrkeskategorier, exempelvis lärare och omsorgspersonal, kan företag med anställd legitimerad sjukvårdspersonal tillhandahålla tjänster som underleverantör, dvs. personalen utför arbete bestående i medicinska åtgärder som kommer köparens patienter till del. Frågan är nu om reglerna i mervärdesskattedirektivet innebär att mervärdesskattelagens regler ska tolkas så att sådana underleverantörstjänster ska ses som uthyrning av personal eller som sjukvård.
20. Högsta förvaltningsdomstolen prövade i HFD 2018 ref. 41 om ett företags uthyrning av vårdpersonal till en larmcentral skulle anses som sjukvård och därmed vara undantagen från skatteplikt. Tillhandahållandet bestod i att företagets legitimerade läkare på uppdrag av larmcentralen utförde arbetsuppgifter som avsåg medicinska åtgärder.
21. Högsta förvaltningsdomstolen hämtade för sin bedömning vägledning från EU-domstolens rättspraxis. Mot bakgrund av avgörandena ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) och Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343) fann Högsta förvaltningsdomstolen att en uthyrningstjänst, oavsett vem som

tillhandahåller den, i sig aldrig kan utgöra sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som avses i mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 b och c. Domstolen prövade vidare och fann att det inte heller var fråga om en sådan transaktion nära knuten till vård som är undantagen från beskattning enligt bestämmelsen i artikel 132.1 b. Tillhandahållandet ansågs således inte utgöra en undantagen sjukvårdstjänst.

22. Av domen i målet ”go fair” Zeitarbeit framgår bl.a. att den uthyrda vårdpersonalen ingick i en köpande vårdinrättnings organisation samt att personalen utförde vårdtjänsterna på uppdrag av inrättningen och därmed var bunden av inrättningens instruktioner (punkt 11). I domen i målet Horizon College, som gällde utlåning av lärare, konstaterade EU-domstolen att utlåningen i sig inte utgjorde undervisning. Vid denna bedömning lade EU-domstolen vikt bl.a. vid vilket organ som hade ansvaret för att besluta om den utlånade lärarens arbetsuppgifter (punkt 21). EU-domstolen gjorde också en tolkning av parternas syfte med avtalet och ansåg att syftet på sin höjd varit att underlätta den undervisning som gavs vid mottagarinstitutet (punkt 22).
23. Av avgörandena från EU-domstolen kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening följande slutsatser dras när det gäller att bedöma om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård.
24. Om den tillhandahållna personalen utför de medicinska åtgärderna på uppdrag av köparen och ingår i köparens organisation, talar det för att det är fråga om personaluthyrning. För att avgöra om så är fallet ska beaktas vem som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och under vilka tider dessa ska tillhandahållas.
25. Att det är den tillhandahållna vårdpersonalen som beslutar hur vården ska utföras medför inte att den personalen – eller underleverantören – ska anses ha det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras. Det förhållandet att

hälso- och sjukvårdspersonal bär ett ansvar enligt lag för hur arbetsuppgifter fullgörs och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg, påverkar inte denna bedömning.

26. När en köpande vårdgivare anlitar en underleverantör som tillhandahåller vårdpersonal för att den ska utföra medicinska åtgärder som avser köparens patienter får tillhandahållandet alltså normalt anses som en personaluthyrningstjänst. Syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör får under sådana förhållanden nämligen anses vara att en resurs med viss kompetens ska tillhandahållas så att köparen ska kunna fullgöra sina skyldigheter. I förhållandet mellan köparen och underleverantören är den tjänst som tillhandahålls därmed inte sjukvård.

*Förhandsavgörande från EU-domstolen*

27. Liksom i HFD 2018 ref. 41 anser Högsta förvaltningsdomstolen att det för bedömningen i det nu aktuella målet finns tillräcklig ledning att hämta i EU-domstolens nämnda avgöranden. Dessa rör nämligen, i likhet med den aktuella frågeställningen, tillämpligheten av undantag av hänsyn till allmänintresset i situationer som kunde bedömas som uthyrning eller utlåning av personal. Yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen ska därmed avslås.

*Bedömningen i det aktuella fallet*

28. Det är läkarbolagen som är beskattningsbara personer, varför det som ska prövas är om bolagens tillhandahållanden till den köpande vårdgivaren avser sjukvård eller uthyrning av personal (se ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23 och 24). Läkarbolagen anlitas, såsom underleverantörer, av en privat vårdgivare, som i sin tur har i uppdrag att tillhandahålla vård. Läkarbolagens anställda ska tillhandahålla tjänster inom sina kompetensområden via en digital plattform. Mottagare av dessa



tjänster är de patienter som vänt sig till vårdgivaren för att få vård. Tjänsterna ska tillhandahållas vid sådana tidpunkter som vårdgivaren bestämmer.

29. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att läkarna ingår i den köpande vårdgivarens organisation. Det är vårdgivaren som har det övergripande ansvaret att besluta om vilka arbetsuppgifter som ska utföras inom ramen för läkarbolagens tillhandahållanden. Läkarna utför alltså sina uppdrag i enlighet med vårdgivarens instruktioner. Syftet med avtalen får anses vara att läkarbolagen ska tillhandahålla de tjänster som krävs för att vårdgivaren i sin tur ska kunna uppfylla sina skyldigheter. Bolagens tillhandahållanden utgör därmed uthyrning av personal.
30. Som framgår av HFD 2018 ref. 41 är en personaluthyrningstjänst i sig inte en sådan tjänst som kvalificerar som sjukvård, vare sig i den mening som avses i artikel 132.1 b eller i den mening som avses i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet.
31. Av nämnda avgörande framgår emellertid att uthyrning av personal, under vissa omständigheter, skulle kunna utgöra en transaktion nära knuten till sjukvård i mervärdesskattedirektivets mening och i sådant fall omfattas av undantaget för sjukvård enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen. En förutsättning för detta är emellertid att såväl köparen som den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. En ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är enligt artikel 134 att den som tillhandahåller tjänsten inte har som grundläggande syfte att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Då det inte framkommit annat än att läkarbolagens tillhandahållanden sker i just sådant syfte kan tillhandahållandena redan av det skälet inte utgöra transaktioner nära knutna till sjukvård.

## DOM

Mål nr  
3477-19

32. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

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

Föredragande har varit justitiesekreterarna Monika Knutsson och Johan Ragnesten.