

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4431-19

meddelad i Stockholm den 5 februari 2020

KLAGANDE

Attendo Sverige AB Momsgrupp

Ombud: AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 5 juli 2019 i ärende dnr 45-18/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 213930

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

DOM

Mål nr
4431-19

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. Attendo Sverige AB (Attendo), som ingår i Attendo Sverige AB Momsgrupp, bedriver verksamhet inom vård och äldreomsorg. Bolaget avser att, genom sina anställda legitimerade sjuksköterskor, tillhandahålla tjänster till andra bolag verksamma inom äldreomsorg eller hemtjänst.
3. Momsgruppen ansökte om förhandsbesked och frågade om Attendos tillhandahållanden i form av två olika erbjudanden ska ses som sjukvård som är undantagen från skatteplikt eller som skattepliktig uthyrning av personal.
4. Enligt det första erbjudandet avropar ett bolag som bedriver äldreomsorg en specifik punktinsats vid ett visst tillfälle. Det kan bli aktuellt t.ex. när någon har ramlat och det finns behov av medicinsk bedömning av skadorna. En sköterska kan utföra punktinsatser under samma dag hos flera olika äldreomsorgsbolag.
5. Enligt det andra erbjudandet avropas sjukskötersketjänster löpande under en bestämd tidsperiod, från en dag upp till ett år, för åtgärder som behövs i äldreomsorgsbolags dagliga verksamhet. Äldreomsorgsbolagen har rätt att ställa krav på att sjuksköterskornas arbetstider anpassas till specifika tider.
6. I ansökan anges följande. Attendos sjuksköterskor ska utföra åtgärder som utgör sjukvård. Det är Attendo som bär ansvaret för den vård som tillhandahålls och bolagets verksamhet bedrivs under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg. Bolaget är vidare ansvarigt för sjuksköterskornas arbetsledning och bär också det arbetsrättsliga ansvaret för sjuksköterskorna.

DOM

Mål nr
4431-19

7. I avtal som bifogades ansökan anges vidare följande. Attendo ska efterleva samtliga standarder och krav som uppställs i tillämpliga lagar och förordningar, tillämpliga yrkesnormer samt äldreomsorgsbolagens riktlinjer och rutiner. Attendo får efter eget omdöme bestämma metoder och tillvägagångssätt för utförandet av tjänsterna.
8. Skatterättsnämnden konstaterade att även om sjuksköterskornas arbetsuppgifter vid äldreboendena och inom hemtjänsten utgör sjukvård så är det Attendo som agerar i egenskap av beskattningsbar person och det är därför bolagets tillhandahållande av sjuksköterskor som ska bedömas. Nämnden fann att bolagets tillhandahållanden enligt båda erbjudandena utgör uthyrning av personal, inte sjukvård, och att de därmed inte omfattas av undantag från skatteplikt. Nämnden motiverade detta på följande sätt.
9. Syftet med avtalen mellan bolaget och äldreomsorgsbolagen är att bemanna den organisation för sjukvård som ett äldreomsorgsbolag behöver för att det ska kunna uppfylla sin skyldighet att tillhandahålla vård vid vissa tidpunkter och under tidsperioder när äldreomsorgsbolaget inte har anställd personal på plats. Attendos tillhandahållande kan inte anses ske inom ramen för en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att vården ges i bolagets egen regi, utan det är äldreomsorgsbolagets och omsorgstagarnas behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Äldreomsorgsbolaget står för arbetsledningen på respektive äldreboende och har det övergripande och organisatoriska ansvaret.
10. Nämnden ansåg vidare att tillhandahållandena inte uppfyllde kraven på från skatteplikt undantagna tjänster nära knutna till den sjukvård som bedrivs av äldreomsorgsbolaget, då det inte framgår annat än att bolagets verksamhet bedrivs i syfte att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

DOM

Mål nr
4431-19

YRKANDEN M.M.

11. *Attendo Sverige AB Momsgrupp* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att Attendos tillhandahållanden enligt båda erbjudandena 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). Momsgruppen yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen avseende frågan om hur artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas.
12. Momsgruppen anför följande. De hälso- och sjukvårdsåtgärder som Attendos sjuksköterskor tillhandahåller kommer vårdtagarna direkt till godo och baseras på en individuell behovsprövning. Äldreomsorgsbolaget kan inte bestämma arbetsuppgifter och arbetsmetoder utan dessa bestäms av vårdtagarnas behov och av sjuksköterskornas kompetens.
13. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

14. Frågan i målet är om de tjänster som bolaget tillhandahåller utgör skattepliktig utthyrning av personal eller från skatteplikt undantagen sjukvård.

Rättslig reglering m.m.

15. 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.

16. 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).
17. 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 offentligt rättsliga 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.
18. 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.
19. 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?

20. 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.
21. 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.
22. 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.

23. 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).
24. 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.
25. 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.
26. 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 förhållande 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.

27. 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

28. 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

29. Det är momsgruppen som är den beskattningsbara personen, varför det som ska prövas är om momsgruppens tillhandahållande till äldreomsorgsbolagen avser sjukvård eller uthyrning av personal (se ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23 och 24). Attendo, dvs. det bolag inom momsgruppen som enligt avtalen ska tillhandahålla sjuksköterskor, anlitas som underleverantör av olika äldreomsorgsbolag. Dessa har i sin tur uppdrag från sina uppdragsgivare att tillhandahålla äldreomsorg.

DOM

Mål nr
4431-19

Attendos sjuksköterskor ska utföra medicinska åtgärder inom sitt kompetensområde. Mottagare av åtgärderna är boende på äldreboendena och de som får del av hemtjänst. Åtgärderna ska utföras då äldreomsorgsbolagen avropar dem.

30. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att sjuksköterskorna ingår i respektive äldreomsorgsbolags organisation. Det är äldreomsorgsbolagen som har det övergripande ansvaret att besluta om de arbetsuppgifter som ska utföras inom ramen för Attendos tillhandahållande. Sjuksköterskorna utför alltså sina uppdrag i enlighet med äldreomsorgsbolagens instruktioner. Syftet med avtalen får anses vara att Attendo ska tillhandahålla de tjänster som krävs för att äldreomsorgsbolagen ska kunna uppfylla sina skyldigheter enligt avtal med sina uppdragsgivare. Attendos tillhandahållanden utgör därmed uthyrning av personal.
31. 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.
32. 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 Attendos tillhandahållanden sker i just sådant syfte kan tillhandahållandena redan av det skälet inte utgöra transaktioner nära knutna till sjukvård.

DOM

Mål nr
4431-19

33. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

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

Föredragande har varit justitiesekreterarna Monika Knutsson och Johan Ragnesten.