

**Not 3<sup>1</sup>****I.**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 februari 2020 följande dom (mål nr 3447-19).

**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. Klara T AB tillhandahåller sjuksköterskor till olika äldreboenden. Bolaget avser att ingå nya avtal om tillhandahållande av sådana tjänster.

3. Klara T ansökte om förhandsbesked och frågade om tillhandahållandena ska ses som sjukvård som är undantagen från skatteplikt eller som skattepliktig uthyrning av personal. Bolaget frågade vidare om bedömningen påverkas av om ersättning för tjänsterna utgår inte endast med ett fast belopp per månad utan också med ett tillkommande belopp baserat på arbetad tid eller utförd åtgärd.

4. I ansökan och i ett bifogat ramavtal anges följande. Äldreboendena har kommunerna som huvudmän och har avtal med de boende om att tillhandahålla boende, mat, sjukvård m.m. Klara T är registrerat som vårdgivare och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg. Bolaget ska tillhandahålla sjukskötersketjänster under tider då äldreboendet inte självt har sjuksköterskor på plats, såsom under kvällar, nätter och helger. Uppdraget består i att sjuksköterskorna ger rådgivning till äldreboendets personal per telefon samt gör planerade och akuta hembesök hos patienter. Allt ska ske under den avtalade tiden och bolaget tar då över vårdgivaransvaret. Bolaget ska som vårdgivare planera, leda, kontrollera och följa upp, utvärdera samt förbättra verksamheten.

5. Skatterättsnämnden konstaterade att även om sjuksköterskornas arbetsuppgifter utgör sjukvård är det Klara T som agerar i egenskap av beskattningsbar person och det är därför bolagets tillhandahållande av sjuksköterskor som ska bedömas. Nämnden fann att detta tillhandahållande utgör uthyrning av personal, inte sjukvård, och att det därmed inte omfattas av undantag från skatteplikt. Nämnden motiverade detta på följande sätt.

6. Syftet med avtalet mellan bolaget och äldreboendet är att bemanna den organisation för sjukvård som äldreboendet har och som behövs för att äldreboendet ska uppfylla sin skyldighet att tillhandahålla vård vid vissa tider när det inte har anställd personal på plats. Bolagets 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 äldreboendet och de boendes behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Äldreboendet står för arbetsledningen samt

---

<sup>1</sup> Denna notis innehåller tre avgöranden som meddelades samma dag som HFD 2020 ref. 5. Frågan i målen är densamma som i referatet och skälen för avgörandena, liksom Skatterättsnämndens förhandsbesked, är till stora delar likalydande (red. anm.).

har det övergripande och organisatoriska ansvaret för respektive boende. Bolagets sjuksköterskor utför samma arbetsuppgifter som äldreboendets egen personal men under en annan del av dygnet.

7. Nämnden ansåg vidare att tillhandahållandet inte uppfyllde kraven på en från skatteplikt undantagen tjänst nära knuten till den sjukvård som bedrivs av äldreboendet, bl.a. då Klara T inte är en vårdinrättning. Nämnden fann slutligen att bedömningen inte påverkas av vilken ersättningsmodell som väljs.

#### **Yrkanden m.m.**

8. *Klara T AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att bolagets tillhandahållande omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. Bolaget yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen avseende frågan hur artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ska tillämpas.

9. Bolaget anför följande. Klara T har ett avtalsrättsligt åtagande att självständigt och under eget ansvar tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster till de boende på äldreboendena. Äldreboendet kan inte bestämma vilka arbetsuppgifter Klara T:s sjuksköterskor ska utföra eller hur tjänsterna ska utföras. Sjuksköterskorna är inte inordnade i äldreboendets organisation. Klara T har en egen organisation för att tillhandahålla sjukvårdstjänster.

10. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågan i målet*

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

##### *Rättslig reglering m.m.*

12. Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), 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.

13. 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 sluten vård (första strecksatsen) eller att åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården (andra strecksatsen).

14. 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.

15. 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.

16. 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?*

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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).

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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 förhållande mellan köparen och underleverantören är den tjänst som tillhandahålls därmed inte sjukvård.

#### Förhandsavgörande från EU-domstolen

25. 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

26. Det är Klara T som är den beskattningsbara personen, varför det som ska prövas är om Klara T:s tillhandahållande till äldreboendena avser sjukvård eller uthyrning av personal (se ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23 och 24). Klara T anlitas, såsom underleverantör, av olika äldreboenden. Klara T:s anställda sjuksköterskor ska utföra medicinska åtgärder inom sitt kompetensområde. Mottagare av åtgärderna är boende på äldreboendena. Uppgifterna motsvarar de som äldreboendenas sjuksköterskor utför och ska utföras vid sådana tider då äldreboendena inte har sina egna sjuksköterskor på plats.

27. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att Klara T:s sjuksköterskor ingår i äldreboendenas organisation. Det är respektive äldreboende som har det övergripande ansvaret att besluta om de arbetsuppgifter som ska utföras inom ramen för Klara T:s tillhandahållande. Sjuksköterskorna utför alltså sina uppdrag i enlighet med äldreboendenas instruktioner. Syftet med avtalet får anses vara att Klara T ska tillhandahålla de tjänster som krävs för att äldreboendena ska kunna uppfylla sina skyldigheter att tillhandahålla viss vård enligt avtal med sina uppdragsgivare och vårdtagare. Bolagets tillhandahållande utgör därmed uthyrning av personal. Denna bedömning påverkas inte av det sätt på vilket bolaget tar betalt för sina tjänster.

28. 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.

29. 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 avses 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 Klara T:s tillhandahållanden sker i just sådant syfte kan tillhandahållandena redan av det skälet inte utgöra transaktioner nära knutna till sjukvård.

30. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Saldén Enérus*, *Bull*, *Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreterarna *Monika Knutsson* och *Johan Ragnesten*.

*Skatterättsnämnden* (2019-05-21, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored (skiljaktig), Olsson, Sandberg Nilsson (skiljaktig) och Tunudd*):

*Förhandsbesked*

Fråga 1: Klara T AB:s tillhandahållande av tjänster till äldreboenden utgör skattepliktiga tillhandahållanden i form av uthyrning av personal.

Fråga 2: Bedömningen påverkas inte av hur ersättningen beräknas.

*Motivering*

Fråga 1

Klara T vill veta om dess tillhandahållande av tjänster till äldreboenden omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML. I ärendet har givits som förutsättning att de arbetsuppgifter som utförs av Klara T:s anställda i sig utgör sjukvård.

Äldreboendet har i uppdrag från kommunen att tillhandahålla äldreomsorg. Det är äldreboendet som ingår avtal med den boende om att tillhandahålla boende, omsorg, mat, sjukvård m.m. För att äldreboendet ska kunna fullgöra sitt uppdrag till kommunen hyr de in personal från Klara T under tider på dygnet när äldreboendet valt att inte ha anställda sjuksköterskor på boendet, såsom på kvällar, nätter och helger.

Även om sjuksköterskornas arbetsuppgifter vid äldreboendena utgör sjukvård är det Klara T som agerar i egenskap av beskattningsbar person. Det är därför Klara T:s tillhandahållande av sjuksköterskor som är föremål för Skatterättsnämndens bedömning (jfr bl.a. ”go fair” Zeitarbeit och van der Steen).

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär Klara T:s tillhandahållande av ambulering sjuksköterskor till olika äldreboenden inte att Klara T tillhandahåller tjänster avseende sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling (jfr artikel 132.1 b och c). Detta oaktat att sjuksköterskorna i och för sig utför vårdtjänster med stöd av och inom ramen för sin legitimation till de boende på äldreboendet (jfr ”go fair” Zeitarbeit p. 25). Syftet med avtalet mellan Klara T och äldreboendet är i stället att bemanna den organisation för sjukvård som äldreboendet har och som behövs för att äldreboendet ska uppfylla sin skyldighet att tillhandahålla vård vid vissa tider när det inte har anställd personal på plats.

Klara T:s tillhandahållande kan således inte anses ske inom ramen för en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att vården ges i Klara T:s egen regi, utan det är äldreboendet och de boendes behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Äldreboendet står även för arbetsledningen på respektive äldreboende samt har det övergripande och organisatoriska ansvaret för respektive äldreboende. Klara T:s sjuksköterskor utför dessutom samma arbetsuppgifter som äldreboendets egen personal men under en annan del av dygnet.

För att Klara T:s tillhandahållande ändå skulle kunna undantas från skatteplikt krävs att Klara T:s tillhandahållande är så nära knutet till den sjukvård som bedrivs av äldreboendet att det av den anledningen omfattas av undantag från skatteplikt. För detta krävs bl.a. att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i artikel 132.1 b, att det utan hjälp av tillhandahållandet är omöjligt att garantera att äldreboendet kan erbjuda de boende en likvärdig vård samt att det grundläggande syftet

inte får vara att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag, såsom bemanningsföretag, som måste betala mervärdesskatt (Horizon p. 34–42). Där noterar Skatterättsnämnden att Klara T:s tillhandahållande inte uppfyller kraven, bland annat är Klara T inte en sådan inrättning som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Tillhandahållandet kan därför inte heller undantas från skatteplikt på den grunden att det ska ses som en transaktion nära knuten till vården (jfr HFD 2018 ref. 41).

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämndens att Klara T:s tillhandahållande av ambulerande sjuksköterskor utgör uthyrning av personal och inte sjukvård enligt definitionen i 3 kap. 5 §, och ska därmed inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

#### Fråga 2

Skatterättsnämndens bedömning påverkas inte av om Klara T:s ersättningsmodell utformas så att ersättning utgår såväl genom en fast månadsavgift samt ersättning baserad på arbetad tid eller utförd åtgärd.

*Fored och Sandberg Nilsson* var skiljaktiga och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser vi att den i ansökan bedrivna verksamheten utgör från skatteplikt undantagen sjukvård enligt vad som följer av 3 kap. 5 § andra strecksatsen ML jämfört med artikel 132.1 c) i mervärdesskattedirektivet. 3 kap. 5 § andra strecksatsen ML kan inte begränsas av vad som följer av artikel 134. Av artikel 134 framgår att bestämmelsen inte gäller artikel 132.1 c).

Till skillnad från majoriteten anser vi inte att tillhandahållandet ska prövas mot artikel 132.1 b).

[Se de skiljaktigas mening i förhandsbeskedet i HFD 2020 ref. 5]

## II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 februari 2020 följande dom (mål nr 3477-19).

### 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. 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 uthyrning 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 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 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 förhands-beskedet.

### 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.*

[Punkterna 14–18 har samma innehåll som punkterna 12–16 i I.]

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

[Punkterna 19–27 har samma innehåll som punkterna 17–25 i I.]

#### 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.

32. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Saldén Enérus*, *Bull*, *Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreterarna *Monika Knutsson* och *Johan Ragnesten*.

---

*Skatterättsnämnden* (2019-05-21, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Pettersson*, *Bohlin*, *Fored* (skiljaktig) *Olsson*, *Sandberg Nilsson*, (skiljaktig) och *Tunudd*):

#### *Förhandsbesked*

Läkarbolagens tillhandahållande av tjänster till Digital Medical Supply Sweden AB utgör skattepliktiga tillhandahållanden i form av uthyrning av personal.

#### *Motivering*

[Skatterättsnämndens motivering är i princip densamma som i nämndens förhandsbesked i HFD 2020 ref. 5 och i I.]

*Fored* och *Sandberg Nilsson* var skiljaktiga.

[Se de skiljaktigas mening i förhandsbeskedet i HFD 2020 ref. 5]

### III.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 februari 2020 följande 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.

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.

#### **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 uthyrning av personal eller från skatteplikt undantagen sjukvård.

##### *Rättslig reglering m.m.*

[Punkterna 15–19 har samma innehåll som punkterna 12–16 i I.]

##### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

[Punkterna 20–28 har samma innehåll som punkterna 17–25 i I.]

##### *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. 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.

33. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Saldén Enérus*, *Bull*, *Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreterarna *Monika Knutsson* och *Johan Ragnesten*.

*Skatterättsnämnden* (2019-07-05, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored (skiljaktig), Fries, Olsson och Tunudd*):

*Förhandsbesked*

De med ansökan avsedda tjänsterna enligt erbjudande 1 och 2 utgör skattepliktiga tillhandahållanden i form av uthyrning av personal.

*Motivering*

[Skatterättsnämndens motivering är i princip densamma som i nämndens förhandsbesked i HFD 2020 ref. 5 och i I.]

*Fored* var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag att de med ansökan avsedda tjänsterna enligt erbjudande 1 och 2 omfattas av undantag från skatteplikt enligt vad som följer av 3 kap. 4 och 5 §§ ML jämfört med artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet.

Sjukvårdsundantaget regleras specifikt i artiklarna 132.1 b och 132.1 c. Bestämmelsen i artikel 132.1. b tar sikte på var, d.v.s. på vilken plats sjukvården utförs. Bestämmelsen i artikel 132.1 c avser vem som utför sjukvårdstjänsten; ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

Avseende tolkningen av artikel 132.1 c har EU-domstolen uttalat att: ”En tolkning av denna bestämmelse utifrån dess ordalydelse ger vid handen att det inte i denna bestämmelse uppställs som krav att vården ska tillhandahållas av en skattskyldig person med särskild juridisk form för att medicinska tjänster skall kunna undantas från skatteplikt. Det är tillräckligt att två villkor uppfylls, nämligen att det skall vara fråga om medicinska tjänster och att behandlingen skall ges av personer som har de yrkesmässiga kvalifikationer som krävs.” (EU-domstolens avgörande av den 10 september 2002 i mål *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, p.27).

Enligt min uppfattning följer det av ordalydelsen i 3 kap. 4 och 5 §§ ML samt av artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet att tjänsterna under Erbjudande 1 och Erbjudande 2 är undantagna från skatteplikt.