

HFD 2020 ref. 5

Ett bolags tillhandahållande av en specialistläkare till en privat vårdgivare som driver ett sjukhus har ansetts som en mervärdesskattepliktig personaluthyrningstjänst, inte som en från skatteplikt undantagen sjukvårdstjänst. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 februari 2020 följande dom (mål nr 3478-19).

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. Medicalmo AB är ett konsultbolag som tillhandahåller en specialistläkare till en privat vårdgivare som driver ett sjukhus på uppdrag av en region.

3. Medicalmo ansökte om förhandsbesked och frågade om tillhandahållandet ska ses som sjukvård som är undantagen från skatteplikt eller som skattepliktig uthyrning av personal.

4. I ansökan anges följande. Medicalmos konsultläkare är överläkare vid en forskningsenhet på ett universitetssjukhus. Bolaget anlitas av vårdgivaren för att konsultläkaren ska utföra delar av den sjukvård som det sjukhus som vårdgivaren driver är skyldigt att tillhandahålla. Bolaget driver inte någon egen vårdmottagning utan tillhandahåller konsultläkaren på de tider och i den omfattning som den köpande vårdgivaren avropar. Under uppdragets utförande agerar konsultläkaren utifrån sin särskilda erfarenhet och kompetens inom sitt specialistområde. Medicalmo har det medicinska ansvaret för tjänstgöringen och står i egenskap av vårdgivare under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg.

5. Skatterättsnämnden konstaterade att även om läkarens arbetsuppgifter på sjukhuset utgör sjukvård så är det Medicalmo som agerar i egenskap av beskattningsbar person och det är därför bolagets tillhandahållande av en läkare 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 vårdgivaren är att tillhandahålla en läkare med sådan kompetens som vårdgivaren

enligt sitt avtal är skyldig att tillhandahålla vid sjukhuset. Bolagets tillhandahållande kan inte anses ske inom en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att läkarvården ges i bolagets egen regi, utan det är sjukhusets behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Vårdgivaren står för arbetsledningen på sjukhuset samt har det övergripande och organisatoriska ansvaret för verksamheten som bedrivs vid sjukhuset.

7. Nämnden ansåg vidare att tillhandahållandet inte uppfyllde kraven för undantag från skatteplikt såsom en tjänst nära knuten till den sjukvård som bedrivs vid sjukhuset, bl.a. då Medicalmo inte är en vårdinrättning.

Yrkanden m.m.

8. *Medicalmo AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att dess 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. b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ska tillämpas.

9. Bolaget anför följande. I relationen mellan Medicalmo och den köpande vårdgivaren åtar sig bolaget att leverera sjukvårdstjänster, inte att ställa en resurs till förfogande. Bolagets civilrättsliga åtagande omfattar en skyldighet att självständigt utföra specifika sjukvårdstjänster på efterfrågad specialistnivå.

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 slutenvård (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–g 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.

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 vårdinrättningsorganisation 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 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.

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 förhållandet 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 Medicalmo som är den beskattningsbara personen, varför det som ska prövas är om Medicalmos tillhandahållande till den köpande vårdgivaren avser sjukvård eller uthyrning av personal (se ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23 och 24). Medicalmo anlitas, såsom underleverantör, av en privat vårdgivare. Vårdgivaren har i sin tur ett uppdrag från en region att tillhandahålla sjukhusvård. Medicalmos konsultläkare ska utföra medicinska åtgärder inom sitt kompetensområde på det sjukhus som den privata vårdgivaren driver. Mottagare av dessa åtgärder är de patienter som vänt sig till sjukhuset för att få vård. De medicinska åtgärderna ska utföras i den omfattning och på de tider som vårdgivaren bestämmer.

27. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att konsultläkaren ingår i vårdgivarens organisation. Det är vårdgivaren som har det övergripande ansvaret att besluta om vilka arbetsuppgifter som ska utföras inom ramen för Medicalmos tillhandahållande. Medicalmos konsultläkare utför alltså sitt uppdrag i enlighet med vårdgivarens instruktioner. Syftet med avtalet får anses vara att bolaget ska tillhandahålla de tjänster som krävs för att vårdgivaren i sin tur ska kunna uppfylla sina skyldigheter att tillhandahålla sjukhusvård enligt avtal med

regionen. Bolagets tillhandahållande utgör därmed uthyrning av personal.

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 av flera förutsättningar för detta är emellertid att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Då Medicalmo inte driver någon vårdinrättning kan bolagets tillhandahållande inte utgöra en transaktion nära knuten 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*, *Olsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Medicalmo AB:s tillhandahållande av tjänster till Aleris Sjukvård AB utgör ett skattepliktigt tillhandahållande i form av uthyrning av personal.

Motivering

Skatterättsnämndens bedömning

Medicalmo vill veta om dess tillhandahållande av tjänster till Aleris Sjukvård AB (Aleris) omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och

5 §§ ML. I ärendet har givits som förutsättning att de arbetsuppgifter som utförs i sig utgör sjukvård.

Aleris har i uppdrag från Region Gävleborg att driva Bollnäs sjukhus. Aleris är slutlig vårdgivare gentemot patient och anlitar – för att utföra delar av sjukvården – olika konsultläkare för att kunna fullgöra sitt uppdrag gentemot Region Gävleborg.

Även om läkarens arbetsuppgifter på sjukhuset utgör sjukvård är det Medicalmo som agerar i egenskap av beskattningsbar person. Det är därför Medicalmos tillhandahållande av en läkare som är föremål för Skatterättsnämndens bedömning (jfr bl.a. ”go fair” Zeitarbeit och van der Steen¹).

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär Medicalmos tillhandahållande av en läkare till Aleris inte att Medicalmo tillhandahåller tjänster avseende sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling (jfr artikel 132.1 b och c). Detta oaktat att läkaren i och för sig självständigt utför vårdtjänster med stöd av och inom ramen för sin legitimation till sjukhusets patienter (jfr ”go fair” Zeitarbeit p. 25). Syftet med avtalet mellan Medicalmo och Aleris är i stället att tillhandahålla en läkare med sådan kompetens som Aleris enligt sitt avtal med Region Gävleborg är skyldigt att tillhandahålla vid sjukhuset.

Medicalmos tillhandahållande kan således inte anses ske inom ramen för en sådan organisatorisk struktur med eget ansvar som innebär att läkarvården ges i Medicalmos egen regi, utan det är sjukhusets behov som bestämmer arbetsuppgifterna. Aleris står även för arbetsledningen på sjukhuset samt har det övergripande och organisatoriska ansvaret för verksamheten som bedrivs vid sjukhuset. Enligt Skatterättsnämndens mening innebär avtalet med Aleris att Medicalmo ställer personal till förfogande för att bemanna den organisation för sjukvård som Aleris enligt sitt avtal är skyldig att tillhandahålla.

För att Medicalmos tillhandahållande ändå skulle kunna undantas från skatteplikt krävs att Medicalmos tillhandahållande är så nära knutet till den sjukvård som bedrivs vid sjukhuset 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 sjukhuset kan erbjuda patienterna 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 Medicalmos tillhandahållande inte uppfyller kraven, bland annat är Medicalmo 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 Medicalmos tillhandahållande av en läkare 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.

¹ van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615 (red. anm.).

Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde följande.

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 Direktivet. 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).

[text här utelämnad]

I Direktivets artikel 132.1 c) anges att sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga undantas från skatteplikt. Undantaget ska tolkas strikt men inte så restriktivt att undantaget förlorar sin effekt (C-434/05 *Horizon college* p. 16-17). I angivna bestämmelser uppställs inte något krav på till vem sjukvården tillhandahålls. Det krävs inte heller att åtgärderna vidtas vid en vårdinrättning, se EU-domstolens domar i målen C-141/00 *Kügler*, C-91/12 *PFC Clinic AB* och C-106/05 *L.u.P.* Av EU-domstolens rättspraxis framgår att för att ett tillhandahållande ska omfattas av bestämmelsen i artikel 132.1 c) det är tillräckligt att två villkor uppfylls:

- det ska vara fråga om medicinska tjänster, och
- behandlingen ska ges av personer som har de yrkesmässiga kvalifikationer som krävs.

Det framgår också att det är inte endast transaktioner som genomförts av den siste tjänstetillhandahållaren som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 c).

I nu aktuellt ärende är fråga om sjukvård som utförs av sökanden till patienter som åtnjuter vården. Att faktureringen sker till annan hindrar inte att tjänsten omfattas av undantag från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster.

Vi anser att från skatteplikt undantagna tjänster kan omsättas i flera led. Eftersom det saknas specifik vägledning från EU-domstolen i detta avseende kan det vara intressant att se hur EU-domstolen har resonerat avseende tillhandahållande i flera led rörande andra undantag av allmänintresse. Vår bedömning vinner stöd i EU-domstolens dom i mål C-253/07 *Canterbury Hockey Club*. I målet var fråga om tjänster som åtnjöts av de personer som utövade idrott men där tjänsterna fakturerades de lokala idrottsklubbarna (p.32). Av domen följer att det saknar betydelse vem som är mottagare av tjänsten i formellt hänseende (p.31).

Om uttrycket ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c) tolkas på så sätt att det krävs att tjänsterna i fråga direkt tillhandahålls den som behöver behandling, blir undantaget i denna bestämmelse beroende av om det föreligger ett rättsförhållande mellan tjänsteleverantören och de personer som behandlas. En sådan tolkning skulle innebära att ett stort antal tjänster som är väsentliga för tillgången till sjukvårdande behandlingar automatiskt och oundvikligen utesluts från undantagets tillämpningsområde. Detta skulle, vara oförenligt med det mål som eftersträvas med undantaget i nämnda bestämmelse, vilket är att sjukvårdande behandlingar

som tillhandahålls av personer som har angivna yrkesmässiga kvalifikationer ska omfattas av undantagets tillämpningsområde. En sådan tolkning är inte heller förenlig med principen om skatteneutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, med hänsyn till vilken de undantag som föreskrivs i artikel 132.1 i Direktivet ska tillämpas. Denna princip utgör nämligen bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som bedriver samma verksamhet behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att principen om skatteneutralitet åsidosätts om den organisatoriska strukturen för personer som har angivna yrkesmässiga kvalifikationer och utför sjukvårdande behandling skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c) i Direktivet. De aktuella bestämmelserna i ML och i Direktivet innehåller inte något krav på mottagare varför sökandes tillhandahållande enligt bestämmelsernas direkta ordalydelse omfattas av undantag från skatteplikt.