

Not 23

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 maj 2024 följande dom (mål nr 7169-23).

Bakgrund

1. Tillhandahållanden av tjänster är som huvudregel mervärdesskattepliktiga. Av hänsyn till allmänintresset undantas dock vissa tjänster från skatteplikt, bl.a. tillhandahållande av tjänster som utgör sjukvård.

2. Moodiq AB har en anställd legitimerad psykolog och tillhandahåller neuropsykiatriska utredningar till vårdinrättningar samt andra bolag som har avtal med en region. I en ansökan om förhandsbesked ville Moodiq AB få veta om dess tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård. Av ansökan framgår följande.

3. Den neuropsykiatriska utredningsverksamheten är den enda verksamhet som bolaget bedriver. Utredningarna innefattar bl.a. patientkontakt, anamnestagning, kontakter med pedagogisk personal, analys och sammanfattning av skattningsformulär, genomgång av information från förskola eller skola samt barn- eller skolhälsovård, psykologisk testning, initiering av diagnosdiskussion, bedömning, upprättande av utlåtande och återgivande av resultatet till patient, anhöriga, förskola eller skola.

4. Psykologen möter patienten i beställarens lokal men det huvudsakliga arbetet utförs i Moodiq AB:s lokal. Tidsramen för uppdraget bestäms av beställaren och ersättning utgår med en fast summa per utredning. Vid utförandet av ett uppdrag ska Moodiq AB följa beställarens rutiner och arbetsmetoder samt gällande krav enligt dennes avtal med berörd region. Resultatet av utredningen används av beställaren eller sjukvården i övrigt för att patienten ska kunna erbjudas och få relevant fortsatt psykiatrisk behandling.

5. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande inte utgör från skatteplikt undantagen sjukvård. Enligt nämnden är förhållandena i det aktuella fallet sådana att syftet med avtalen får anses vara att en resurs med viss kompetens ska tillhandahållas så att köparen ska kunna fullgöra sina skyldigheter i enlighet med det övergripande ansvar denne har för att patienterna får den vård som krävs enligt det uppdrag som köparen har.

Yrkanden m.m.

6. *Moodiq AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att dess tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

7. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

8. Frågan i målet är om bolagets tillhandahållanden omfattas av undantag från skatteplikt för sjukvård.

Rättslig reglering

9. Den 1 juli 2023 upphävdes 1994 års mervärdesskattelag (1994:200) och ersattes av en ny mervärdesskattelag (2023:200) som trädde i kraft samma dag. Av övergångsbestämmelserna följer att den nya lagen – med undantag

för vissa här inte aktuella situationer – gäller för förhållanden som hänförs till tiden från och med ikraftträdandet. Nedan återges tillämpliga bestämmelser i den nya mervärdesskattelagen.

10. Av 10 kap. 6 § framgår att från skatteplikt undantas tillhandahållanden av sjukvård eller tandvård.

11. Med sjukvård avses enligt 10 kap. 7 § första stycket åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt mödra- och förlossningsvård, om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård (första punkten), eller annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården (andra punkten).

12. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om undantag från skatteplikt för sjukvård motsvaras av artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

13. Av artikel 134 följer 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Moodiq AB:s tillhandahållanden består av att dess psykolog utför en neuropsykiatrisk utredning på uppdrag av en vårdinrättning eller ett externt bolag som har avtal med en region. Vid genomförandet av uppdraget använder den av bolaget anställda psykologen vårdinrättningarnas lokal och material i samband med patientkontakter även om det huvudsakliga arbetet utförs i bolagets lokal. Bolagets psykolog ska dock följa vårdinrättningens direktiv samt rutiner och arbetsmetoder. Det är även vårdinrättningarna som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras och vilka patienter som ska få del av åtgärderna.

15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening talar dessa omständigheter för att den av bolaget anställda psykologen utför de medicinska åtgärderna på uppdrag av köparna och på ett sådant sätt att denne får anses ingå i respektive köparens organisation.

16. I målet har det visserligen framkommit att psykologen arbetar självständigt under uppdragets utförande. Syftet med avtalen är dock att bolaget ska tillhandahålla en resurs med en viss kompetens så att köparna ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt sina avtal med patienter och regionen. Högsta förvaltningsdomstolen anser därför att bolagets tillhandahållanden utgör uthyrning av personal (se HFD 2018 ref. 41 och HFD 2020 ref. 5).

17. Bolagets tillhandahållanden utgör därmed inte från skatteplikt undantagen sjukvård enligt 10 kap. 6 och 7 §§ mervärdesskattelagen.

18. Det har i målet inte heller framkommit att bolaget tillhandahåller tjänster med nära anknytning till sjukvård.

19. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Classon*, *Baran* (skiljaktig), *Asp* (skiljaktig) och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreterarna Ewa Nordström och Lena Åberg.

Justitieråden Baran och Asp var skiljaktiga och anförde följande. Vi anser att Moodiq AB:s tillhandahållande utgör sjukvård. Högsta förvaltningsdomstolen borde därför ha utformat avgörandet samt skälen för avgörandet enligt följande.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att Moodiq AB:s tillhandahållanden av neuropsykiatriska utredningar omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt för området sjukvård.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Gränsdragningen mellan tjänster som utgör uthyrning av personal och tjänster som utgör sjuk- eller tandvård

1. Mot bakgrund av EU-domstolens avgöranden Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343 och ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet HFD 2018 ref. 41 att en personaluthyrningstjänst, oavsett vem som tillhandahåller den, i sig aldrig kan utgöra en från skatteplikt undantagen sjukvårdstjänst. Det innebär att i förhållandet mellan en köpare och en underleverantör är en sådan tjänst inte sjukvård. Högsta förvaltningsdomstolen har dragit följande slutsatser av EU-domstolens avgöranden när det gäller att bedöma om ett tillhandahållande utgör uthyrning av personal eller sjukvård (HFD 2020 ref. 5 punkterna 22 och 23).

2. 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.

3. 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 arbetsuppgifterna fullgörs och står under tillsyn av Inspektionen för vård och omsorg, påverkar inte denna bedömning.

Bedömningen i detta fall

4. Moodiq AB:s tillhandahållande i ett enskilt fall består i att dess psykolog utför en neuropsykiatrisk utredning på uppdrag av en vårdinrättning eller

ett externt bolag. Det är alltså inte bolagets patient utan beställarens patient som tar del av tjänsten.

5. Varken undantagsbestämmelsens lydelse eller bestämmelsens syfte – som är att sänka vårdkostnader och göra vården mer tillgänglig för enskilda – tyder på att den inte skulle kunna omfatta tjänster som riktar sig till beställarens patienter. Undantaget för sjukvård är alltså inte villkorat av vem som är mottagare av tjänsten. Enbart det förhållandet att beställaren är en vårdinrättning är därmed inte tillräckligt för att bolagets tillhandahållande ska anses vara personaluthyrning och därmed falla utanför undantaget för sjukvård. (Jfr i sammanhanget EU-domstolens avgörande Finanzamt D mot E, C-657/19, EU:C:2020:811, punkterna 28, 29 och 33–35 samt i den förstnämnda punkten angiven rättspraxis.)

6. Vid bedömning av om ett tillhandahållande som består av flera moment eller deltjänster ska anses utgöra uthyrning av personal ska det (jfr punkt 2 ovan) bedömas om uppdragstagarens personal kan anses ingå i beställarens organisation. Vid den bedömningen ska beaktas om beställaren har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och när de ska utföras.

7. I nu aktuellt fall anvisar beställaren enbart patienter till bolaget och anger en allmän tidsram för uppdraget. Bolagets psykolog arbetar, inom denna ram, helt självständigt med utredningen – som innefattar flera moment – och bestämmer själv hur arbetstiden för de olika momenten ska förläggas. Ungefär 90 procent av arbetet utförs också i andra lokaler än beställarens. Mot denna bakgrund kan beställaren inte anses ha det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som Moodiq AB:s psykolog utför under arbetet med en utredning. Under sådana förhållanden kan bolagets psykolog inte anses ingå i uppdragsgivarens organisation. Det förhållandet att beställarens rutiner och arbetsmetoder – som inte i någon större utsträckning kan avvika från vad som är brukligt inom professionen – samt gällande krav från regionen ska följas vid utförandet av uppdraget föranleder ingen annan bedömning. Det gör inte heller det förhållandet att beställaren – vid sidan av patienten, hem och skola – tar emot slutresultatet. Bolaget ska därför anses tillhandahålla sjukvård.

8. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså ändras i enlighet härmed.

Skatterättsnämnden (2023-10-12, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored, Olsson [skiljaktig], Pettersson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd):

Förhandsbesked

Moodiq AB:s tillhandahållande av tjänster omfattas inte av undantag från skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Moodiq AB (Bolaget) har avtalat med köparna om att såsom underleverantör tillhandahålla neuropsykiatriska utredningar avseende patienter som vänt sig till köparna för att få vård.

De utredningar Bolaget gör inom ramen för sin verksamhet med avseende på patienten utgör enligt nämndens mening sådana medicinska åtgärder som avses enligt definitionen i 10 kap. 7 § första stycket mervärdesskattelagen. Den fråga som Skatterättsnämnden har att bedöma är därför om Bolagets tillhandahållande till köparna kan undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 7 § första stycket jämfört med 10 kap. 6 § mervärdesskattelagen.

Bedömningen måste göras i ljuset av den rättspraxis som utvecklats kring tillhandahållanden av sjukvårdspersonal, för utförande av sjukvårdstjänster i köparens organisation, som bedömts utgöra uthyrning av personal och inte från skatteplikt undantagen sjukvård.

Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallen HFD 2020 ref. 5, HFD 2020 ref. 35 och HFD 2020 not. 3 I-III dragit följande slutsatser mot bakgrund av EU-domstolens praxis i bl.a. målen *Horizon College*, C-434/05, *EU:C:2007:343* och "*go fair*" *Zeitarbeit*, C-594/13, *EU:C:2015:164*.

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. Det förhållandet att den tillhandahållna personalen beslutar om hur vården ska utföras medför inte att personalen eller underleverantören har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras.

Vidare konstaterar domstolen att när en köpande vårdgivare anlitar en underleverantör som tillhandahåller vårdpersonal för att den ska utföra medicinska åtgärder som avser köparens patienter är tillhandahållandet normalt sett en personaluthyrningstjänst. Syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör får under sådana förhållanden 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.

I detta fall står det enligt nämndens mening klart att det är köparna av Bolagets tjänster som har det övergripande ansvaret för patienterna och patienternas vård, för vilka arbetsuppgifter som ska utföras samt vilka patienter som ska få del av åtgärderna, de neuropsykiatriska utredningarna. Dessa omständigheter talar enligt nämndens mening starkt för att Bolagets anställda ska anses utföra de medicinska åtgärderna på uppdrag av köparna och ingår i respektive köparens organisation. Det förhållandet att Bolaget beslutar om hur uppdraget ska utföras medför inte att Bolaget har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras.

Vad som i viss mån talar emot att fråga är om personaluthyrning är att köparna enbart anger tidsramen för uppdragen och tar emot slutresultatet, en färdig utredning med diagnos. Inom tidsramen bestämmer Bolaget således hur arbetstiderna ska förläggas och arbetar i huvudsak dels självständigt, utan arbetsledning från köparen, dels i egna lokaler. Bolaget kan också avstå från att ta ett uppdrag.

Sammantaget menar Skatterättsnämnden dock att förhållandena i detta fall är sådana att syftet med avtalen får anses vara att en resurs med viss kompetens ska tillhandahållas så att köparen ska kunna fullgöra sina

skyldigheter i enlighet med det övergripande ansvar denne har för att patienterna får den vård som krävs enligt det uppdrag som köparen har.

Bolagets tillhandahållande med avseende på köparens patienter utgör därmed inte från skatteplikt undantagen sjukvård enligt 10 kap. 6 och 7 §§ mervärdesskattelagen.

Bolagets tillhandahållande av personal är inte heller en tjänst med nära anknytning till sjukvård eftersom det inte framkommit några omständigheter som visar att syftet med personaluthyrningen inte är att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (artikel 132.1 b och 134 i mervärdesskattedirektivet).

Olsson och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Vi anser till skillnad från majoriteten att sökanden (Bolaget) tillhandahåller sjukvård som är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 6 och 7 §§ mervärdesskattelagen.

Bolaget utför neuropsykiatriska utredningar och ställer diagnos på uppdrag av beställare, t.ex. vårdinrättningar. Ersättningen är bestämd till ett visst fast belopp per färdigställd utredning. Arbetet utförs huvudsakligen i egna lokaler med egen utrustning. Även om den färdiga utredningen inklusive diagnos ska tillhandahållas beställaren inom en viss tid är det Bolaget som bestämmer hur det löpande arbetet ska läggas upp och när det tidsmässigt ska utföras, såsom t.ex. tidpunkt för patientbesök och för kontakt med skola och hälsovård. Bolaget ska även återge utredningsresultatet till patient, föräldrar och skola. Det är visserligen uppdragsgivaren som anvisar patienter men sökanden kan acceptera eller avstå från ett uppdrag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal mål bedömt om en underentreprenör tillhandahåller sjukvård eller om det är fråga om tillhandahållande av personal. En avgörande faktor vid bedömningen har varit i vad mån underentreprenören ingår i uppdragsgivarens organisation. Hänsyn ska därvid tas till 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. I HFD 2020 ref. 5 ansågs en konsultläkare ingå i uppdragsgivarens organisation. Domstolen pekade bl.a. på att konsultläkaren skulle utföra medicinska åtgärder på det sjukhus som uppdragsgivaren drev och att åtgärderna skulle utföras i den omfattning och på de tider som vårdgivaren bestämde (punkterna 26 och 27 i domen). Motsvarande framgår av HFD 2020 ref. 35, punkterna 23 och 24, där en tandläkare skulle utföra tandvård på uppdragsgivarens klinik. I ytterligare mål, HFD 2020 not. 3 I och III, pekade domstolen på att mottagare av de medicinska åtgärder som underentreprenörens anställda sjuksköterskor skulle utföra var boende på äldreboenden. Uppgifterna motsvarade de som äldreboendena sjuksköterskor utförde vid sådana tider då äldreboendena inte hade egna sjuksköterskor på plats (I, punkterna 26 och 27) respektive skulle utföras då äldreomsorgsbolagen avropade dem (III, punkterna 29 och 30).

Mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i ovanstående mål, och de förhållanden i de enskilda fallen som domstolen pekat på, anser vi att Bolaget inte kan anses inordnat i uppdragsgivarens organisation.

Enligt vår uppfattning består Bolagets uppdrag av att tillhandahålla en avgränsad slutprodukt i form av ett utredningsresultat med diagnos och inte att ställa en resurs med viss kompetens till uppdragsgivarens förfogande. Det är Bolaget som har det övergripande ansvaret för de arbetsuppgifter som ska utföras för att genomföra den neuropsykiatriska utredningen, ställa diagnos och därefter återge resultatet till patient, anhöriga och skola. Bolaget ansvarar självständigt för hur arbetet med utredningen ska läggas upp och när i tiden de olika delmomenten ska genomföras. Bolaget utför sitt uppdrag i huvudsak i egna lokaler och med egen utrustning. Det förhållandet att uppdragsgivaren kan sätta vissa ramar för uppdraget i avtalet med Bolaget och att Bolaget i övrigt har att förhålla sig till den särskilda reglering som gäller inom området, avviker inte från hur avtal med självständiga underentreprenörer rent generellt, och oavsett bransch, är utformade. Det krav som finns i avtalet att en färdig utredning och diagnos ska tillhandahållas uppdragsgivaren senast vid en viss tidpunkt kan inte anses innebära att det är uppdragsgivaren som bestämmer när det faktiska arbetet ska utföras.

Enligt vår mening motsvarar Bolagets uppdrag av vad som i andra branscher och sammanhang normalt är att betrakta som ett arbete som utförs självständigt och inom ramen för en egen organisatorisk struktur. En bedömning som innebär att Bolaget får anses tillhandahålla personal och inte sjukvård leder därför till att tjänsten "uthyrning av personal" kan få olika innebörd beroende på bransch. Det leder även, enligt vår uppfattning, till en alltför restriktiv tolkning av begreppet sjukvård och undantaget från skatteplikt och skulle medföra att vårdgivares inköp av "sjukvårdstjänster" från underentreprenörer med få undantag blir skattepliktiga. Motsvarande neuropsykiatriska utredningar kan tillhandahållas av andra aktörer direkt till privatbetalande patient och omfattas av undantaget. En annan bedömning i det nu aktuella fallet skulle strida mot principen om skatteneutralitet. Det gäller inte minst mot bakgrund av att tjänsten "uthyrning av personal" dessutom skulle få olika innebörd i olika branscher. EU-domstolen har slagit fast att principen om skatteneutralitet bland annat utgör hinder för att likartade, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se bland annat C-56/21 ARVI ir ko punkt 29 och C-246/04 Tum- und Sportunion Waldburg punkt 33).