

HFD 2018 ref. 41

Ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal är inte undantagen från skatteplikt. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 juni 2018 följande dom (mål nr 7270-17).

Bakgrund

Sjukvårdstjänster är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt under förutsättning att sjukvården ges vid en inrättning som drivs av det allmänna, vid en privat inrättning för sluten vård eller annars av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Medcura AB är ett bemanningsföretag som rekryterar och hyr ut vårdpersonal till privata och offentliga vårdgivare. Uthyrningen omfattar allt från enstaka vikarier till bemanning av hela avdelningar, enheter eller operationsteam. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om dess uthyrning av läkare till en larmcentral är undantagen från skatteplikt. Bolaget ansåg att uthyrningen omfattas av undantaget för sjukvårdstjänster eftersom de tjänster som den uthyrda personalen utför enligt bolagets uppfattning är att bedöma som sjukvård.

Skatterättsnämnden fann att uthyrningen inte omfattas av undantag från skatteplikt. Nämnden ansåg att vissa av de åtgärder som de uthyrda läkarna utför visserligen kan karaktäriseras som sådan sjukvård som skulle kunna omfattas av sjukvårdsundantaget. Enligt nämnden saknade detta emellertid betydelse eftersom den tjänst som bolaget tillhandahåller är skattepliktig personaluthyrning.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Medcura AB har inte yttrat sig över Skatteverkets överklagande.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal ska undantas från skatteplikt till mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.

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 omsätter som ett led i denna.

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).

I mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) 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, om vården 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.

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 (Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, p. 36 och PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, p. 24).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Tillämpningen hittills i Sverige

Det saknas praxis från Högsta förvaltningsdomstolen när det gäller frågan om bestämmelserna om undantag från skatteplikt för sjukvård ska ges den tolkningen att även ett bemanningsföretags verk-

samhet kan undantas. Skatteverket har dock uppgett att verket vid sin tillämpning av bestämmelserna hittills har ansett att så är fallet på grund av uttalanden i förarbeten till mervärdesskattelagstiftningen.

I den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdeskatt fanns en uttrycklig bestämmelse om att sjukvårdsundantaget omfattade även en tjänst som någon på uppdrag av en vårdgivare utförde för dennes räkning, under förutsättning att tjänsten skulle ha varit undantagen från skatteplikt om den hade tillhandahållits vårdtagaren direkt av uppdragstagaren. I förarbetena till bestämmelsen uttalades att den tjänst som uppdragstagaren omsatte till vårdgivaren visserligen kunde anses vara uthyrning av arbetskraft. Det avgörande skulle dock vara att vårdgivarens användning av arbetskraften utgjorde en sjukvårdstjänst och att uppdragstagaren skulle ha ansetts som vårdgivare om han själv hade omsatt tjänsten direkt till vårdtagaren. Som exempel på när bestämmelsen skulle kunna bli tillämplig nämndes bl.a. ett läkarföretags tillhandahållande av läkare eller annan vårdpersonal för sjukvårdstjänstgöring på ett sjukhus (prop. 1991/92:122 s. 8).

Någon motsvarande bestämmelse finns inte i den nuvarande mervärdesskattelagen. I förarbetena uttalades dock att undantaget för sjukvård var formulerat så att det skulle vara tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahölls så länge som tjänsten avsåg sådana åtgärder som angavs i bestämmelserna. Det förhållandet att tjänsten faktiskt utfördes av någon annan än den i vars regi vården gavs skulle således inte innebära att tjänsten blev skattepliktig (prop. 1993/94:99 s. 151).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det i och för sig inte givet att dessa förarbetsuttalanden ska förstås så att det nuvarande sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen är avsett att vara tillämpligt på ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal. Oavsett hur det förhåller sig med den saken så är det i första hand innehållet i det bakomliggande mervärdesskattedirektivet, och inte uttalanden i förarbetena, som är vägledande vid tolkningen av bestämmelserna. Det måste därför undersökas vilken ledning som kan hämtas från direktivet och från EU-domstolens praxis när det gäller den nu aktuella frågan.

Kan uthyrning av personal utgöra skattefri sjukvård enligt direktivet?

Det som först ska bedömas är om uthyrning av personal kan utgöra sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Motsvarande frågeställning har, när det gäller andra undantag från skatteplikt, prövats av EU-domstolen i ett par fall.

Målet *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343) gällde frågan om utlåning av lärare omfattades av undantaget för

undervisningstjänster i det tidigare gällande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Motsvarande undantag finns numera i mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 i. Horizon College, som var ett utbildningsinstitut, hade mot ersättning lånat ut vissa av sina lärare till andra utbildningsinstitut när det uppstod lärarbrist hos dem. Domstolen konstaterade att utlåningen inte i sig kunde betraktas som en verksamhet som omfattades av begreppet undervisning i den mening som avsågs i direktivet, och att detta gällde även om det organ som lånade ut lärarna i och för sig var ett sådant utbildningsinstitut som avsågs i bestämmelsen (p. 22–24).

EU-domstolen har vidare i målet ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) prövat om ett bemanningsföretags uthyrning av personal till vårdinrättningar för social omsorg var undantagen från skatteplikt enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen erinrade om att de personer som hyrdes ut inte själva omfattades av mervärdesskattesystemet eftersom de inte bedrev någon självständig ekonomisk verksamhet utan var anställda. De var således inte beskattningsbara personer (p. 23 och 24).

Domstolen konstaterade vidare att de tjänster som skulle prövas mot undantagsbestämmelsen inte var de tjänster som ”go fair” Zeitarbeits anställda tillhandahöll de personer som var i behov av vård och omsorg. De relevanta tjänsterna var i stället de tjänster som bemanningsföretaget tillhandahöll vårdinrättningen, dvs. uthyrning av personal. Dessa uthyrningstjänster var enligt domstolen inte sådana tjänster av social karaktär som kunde omfattas av undantaget. För den bedömningen saknade det betydelse såväl att den uthyrda personalen var vårdpersonal som att personalen hyrdes ut till sådana erkända vårdinrättningar som avsågs i undantagsbestämmelsen (p. 25 och 28).

Av EU-domstolens praxis framgår således att det vid uthyrning av personal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna i artikel 132.1. Av praxis kan vidare den slutsatsen dras att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan betraktas som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen i artikel 132.1 b och c, oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten.

Kan uthyrning av personal utgöra en transaktion nära knuten till sjukvård enligt direktivet?

Enligt artikel 132.1 b undantas, förutom sjukhusvård och sjukvård, också transaktioner nära knutna till vården. Nästa fråga som ska bedömas är därmed om uthyrning av personal kan utgöra en transaktion som är nära knuten till vården och således vara undantagen från skatteplikt på den grunden.

Även undervisningsundantaget i artikel 132.1 i innehåller en bestämmelse om att tjänster med nära anknytning till

undervisningen ska undantas. I det tidigare nämnda rättsfallet Horizon College fann EU-domstolen att den i det målet aktuella tjänsten, utlåning av lärare, under vissa i domen närmare angivna förutsättningar skulle kunna undantas från beskattning med stöd av motsvarande undantagsbestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet. En av dessa förutsättningar var att både säljaren och köparen av tjänsten var ett sådant utbildningsinstitut som avsågs i den bestämmelsen (p. 30 och 34).

Mot bakgrund av Horizon College-målet torde även uthyrning av sjukvårdspersonal under vissa förutsättningar kunna ses som en sådan till vården nära knuten transaktion som är undantagen från beskattning enligt artikel 132.1 b. Av såväl bestämmelsens ordalydelse som domen i Horizon College framgår dock att ett villkor för detta är att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i bestämmelsen.

Slutsatser

Av vad som anförts ovan framgår att Medcuras uthyrning av vårdpersonal inte utgör sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet ska undantas från skatteplikt. Eftersom bolaget är ett bemanningsföretag som inte självt bedriver sjukvård kan uthyrningen inte heller undantas på den grunden att den ska ses som en transaktion nära knuten till vården. Uthyrningen omfattas därmed inte av direktivets undantag från skatteplikt.

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML ska som framhållits tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Vid tolkningen är det den personaluthyrningstjänst som bolaget tillhandahåller som ska prövas mot undantagsbestämmelserna. Uthyrningstjänsten som sådan utgör inte sjukvård enligt definitionen i 5 § och ska därmed inte undantas från beskattning enligt 4 §. För den bedömningen saknar det betydelse om de åtgärder som de uthyrda läkarna vidtar i arbetet hos den som hyr in dem i och för sig omfattas av definitionen av sjukvård i 5 §.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Nord, Ståhl, Askersjö* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

Skatterättsnämnden (2017-12-08, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Medcura AB:s tillhandahållande av tjänster i form av uthyrning av läkare respektive medicinskt ledningsansvarig läkare, omfattas inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

Motivering

Bolaget vill veta om dess uthyrning av legitimerade läkare, som i sin tur tillhandahåller tjänster som läkare respektive medicinskt ledningsansvarig, kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

Av ansökan framgår att de uthyrda läkarna bl.a. ställer en diagnos av patienten, prioriterar hur ambulanspersonalen ska utföra sitt arbete och bestämmer vilka insatser som ska göras. Enligt Skatterättsnämndens mening omfattas sådana tjänster av definitionen av vad som ska avses med sjukvård i 3 kap. 5 § ML, eftersom läkarna utför medicinska åtgärder för att ställa diagnos, ge vård för och om möjligt bota sjukdomar samt komma till rätta med hälsoproblem. Det förhållandet att läkaren inte fysiskt befinner sig på samma plats som patienten medför inte någon annan bedömning, jfr HFD 2016 ref. 82.

När det gäller de tillhandahållanden som utförs av medicinskt ledningsansvarig, bestående bl.a. av uppföljning, utvärdering och förbättring av den medicinska kvaliteten i verksamheten samt medverkan och stöd i den medicinska beslutsprocessen, finner Skatterättsnämnden att dessa tjänster inte till sin mervärdesskatterättsliga karaktär utgör sjukvårdstjänster enligt 3 kap. 5 § ML, jfr RÅ 2007 ref. 88 III och HFD 2011 not. 11. Dessa tillhandahållanden har ett självständigt värde för uppdragsgivaren, prissätts separat, och kan enligt Skatterättsnämndens mening inte heller på något annat sätt anses underordnade den sjukvård som utförs av de uthyrda läkarna som tjänstgör som SOS-läkare.

Även om de åtgärder som de uthyrda läkarna utför till viss del kan karaktäriseras som sjukvård enligt 3 kap. 5 § ML, måste emellertid bolagets uthyrning av legitimerade läkare till uppdragsgivaren enligt Skatterättsnämndens mening betraktas som personaluthyrning, jfr ”go fair” p. 25. Liksom fallet var i ”go fair” är det i förevarande fall inte fråga om de tjänster som läkarna tillhandahåller inom ramen för avtalet med uppdragsgivaren utan de tjänster som tillhandahålls av bolaget varigenom läkarna ställs till uppdragsgivarens förfogande.

Bolagets personaluthyrning, av såväl läkare som medicinskt ledningsansvarig, kan därför inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§ ML.

Fored var skiljaktig och anförde:

Jag delar majoritetens bedömning vad avser vilka tjänster som utgör sjukvård och som undantas enligt 3 kap 4 § ML.

Till skillnad från majoriteten anser jag att bolagets uthyrning av legitimerade läkare inte utgör skattepliktig uthyrning av personal utan omfattas av undantaget i 3 kap. 5 § ML. Åtgärderna vidtas av någon med sär-

skild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Det följer således direkt av ML att bolagets tillhandahållande omfattas av undantag från skatteplikt.

Regleringen i 3 kap 5 § ML motsvaras av Artikel 132 1. c) i mervärdesskattedirektivet i vilken anges "Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga". EU-domstolen har i mål Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, prövat frågan om det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132 1. c) är beroende av den juridiska form som den skattskyldige har som tillhandahåller tjänsterna. EU-domstolen fann, jmf p. 31, att undantaget i artikel 132 1. c) inte är beroende av vilken rättslig form den skattskyldige har som tillhandahåller de medicinska eller paramedicinska tjänster som nämns där. Den av majoriteten åberopade domen "go fair" avser tolkning av artikel 132 1. g) i mervärdesskattedirektivet och kan inte läggas till grund för tolkning av innebörden i artikel 132 1.c) .

Bolagets tillhandahållande av legitimerade läkare omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML.