

JOACHIM AGRELL, IDA CLAESSION &amp; EMIL FRENBERG

## Sjukvård eller personaluthyrning

*Den 7 juni 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) en dom som väsentligt förändrade rättsläget ifråga om vilka sjukvårdstjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Domstolen konstaterade att ett bemanningsföretags tjänster aldrig kan betraktas som en sådan tjänst som avses med undantaget från moms för sjukvård. Skatteverket har med anledning av HFD:s dom publicerat ett flertal ställningstaganden vari Skatteverket utvecklar sin syn på tillämpningsområdet för sjukvårdsundantaget. Därefter har HFD meddelat ytterligare domar som visar att även vårdföretag som tillhandahåller tjänster till andra vårdgivare träffas av det nya synsättet.*

### 1 INLEDNING

Den 7 juni 2018 meddelade HFD dom<sup>1</sup> avseende frågan om ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4–5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML. HFD hänvisar till EU:s momsdirektiv<sup>2</sup> och till EU-domstolens praxis<sup>3</sup> och menar att en uthyrningstjänst aldrig kan betraktas som en sådan tjänst som avses med undantagen<sup>4</sup> oavsett vem som är säljare eller köpare av tjänsten. HFD anser vidare att ett bemanningsföretags tjänster inte heller kan ses som tjänster som är nära knutna till sjukvård då bemanningsföretaget inte självt bedriver sjukvård.

Till följd av HFD:s dom publicerade Skatteverket ett flertal ställningstaganden vari verket, i ljuset av HFD:s dom, redogör för sin bedömning av eventuell skatteplikt vid uthyrning av sjukvårdspersonal.<sup>5</sup>

1 HFD 2018 ref. 41.

2 Rådets direktiv 2006/112/EG (direktivet).

3 C-141/00, Kügler, C-91/12, PFC Clinic, C-434/05, Horizon College samt C-594/13, "go fair" Zeitarbeit.

4 Artikel 132.1 b och 132.1 c i direktivet, jfr 3 kap. 4–5 §§ ML.

5 Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111, Uthyrning av s.k. operationsfunktion inom vården, mervärdesskatt, dnr 202 220750-19/111, Vårdberedskap vid evenemang, mervärdesskatt, dnr 202 177840-19/111, Uthyrning av personal, mervärdesskatt, dnr 202 509913-19/111 och Vilka aktörer som har möjlighet att tillhandahålla från skatteplikt undantagen sjukvård, mervärdesskatt, dnr 202441611-19/111.

Vår avsikt med denna artikel är att resonera kring olika frågor som har betydelse vid bedömningen av om tjänster ska omfattas av sjukvårdsundantaget eller inte. Vi berör bland annat frågan huruvida aktörer inom sjukvårdsområdet ska anses bedriva skattepliktig personaluthyrning eller skattefri sjukvård när dessa aktörer agerar inom ramen för ett lagstadgat ansvar.<sup>6</sup> Vidare försöker vi utröna vad som avses med ett bemanningsföretag, vad det innebär att stå under någons kontroll och ledning samt om undantagets tillämpning förutsätter en direktrelation med patienten. Vi berör även frågan i vilken utsträckning paralleller till andra branscher, där samma lagstadgade ansvar inte föreligger, bör göras.

Vi kommer i den här artikeln således att diskutera det som vi uppfattar är kärnan i bedömningen, nämligen vad som är en sjukvårdstjänst och vad som är en personaluthyrningstjänst. Vi kommer endast diskutera sjukvårdstjänster som utförs av personer som innehar en legitimation. Vi kommer kort diskutera Skatteverkets ställningstaganden samt hur HFD:s senare avgöranden påverkar bedömningen kring vad som utgör en sjukvårdstjänst alternativt en personaluthyrningstjänst. Vi kommer inte gå närmare in på de kriterier som uppställs för att en tjänst ska anses ha nära anknytning till sjukvård.

## 2 BAKGRUND TILL HFD:S DOM DEN 7 JUNI 2018

Den situation som HFD prövade avsåg ett bemanningsföretag som hyrde ut vårdpersonal till privata och offentliga vårdgivare. Uthyrningen omfattade allt från enstaka vikarier till bemanning av hela avdelningar, enheter eller operationsteam. Bemanningsföretaget ansökte om förhandsbesked för att nå klarhet i frågan om uthyrning av läkare till en larmcentral var undantagen från skatteplikt. Bemanningsföretagets inställning var att uthyrningen borde omfattas av undantaget för sjukvårdstjänster då de tjänster som den uthyrda personalen utförde var att bedöma som sjukvård.

HFD konstaterar inledningsvis att förarbetena till ML är formulerade så att undantaget från skatteplikt för sjukvård är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls, så länge tjänsten avser sådana åtgärder som anges i bestämmelsen.<sup>7</sup> Det förhållandet att

6 Hälso- och sjukvårdslagen (2017:30), patientsäkerhetslagen (2010:659), patientlagen (1967:837), patientsäkerhetsförordningen (2010:1369), lagen (2017:372) om stöd vid klagomål mot hälso- och sjukvården, patientdatalagen (2008:355) m.fl.

7 Jfr prop. 1993/94:99, s. 151.

tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges ska således, enligt tillämpliga förarbeten, inte innebära att tjänsten är skattepliktig. HFD menar dock att ledning i första hand ska inhämtas från direktivet och EU-domstolens praxis.<sup>8</sup>

Med hänvisning till EU-domstolens praxis konstaterar HFD att det vid uthyrning av personal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna. Enligt HFD framgår det av praxis att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan betraktas som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten.

HFD väljer därefter att utreda huruvida uthyrning av personal kan utgöra transaktioner nära knutna till sjukvård enligt direktivet. Även vid denna bedömning hänvisar HFD till EU-domstolens praxis<sup>9</sup> och konstaterar att uthyrning av sjukvårdspersonal under vissa förutsättningar kan ses som en sådan till vården nära knuten transaktion som är undantagen från beskattning. För att uthyrningen ska vara undantagen från skatteplikt krävs dock enligt HFD att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i artikel 132.1 b i direktivet.

Mot den bakgrunden konstaterar HFD att bemanningsföretagets uthyrning av vårdpersonal inte utgör sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som enligt direktivet ska undantas från skatteplikt. Då bemanningsföretaget inte självt bedriver sjukvård kan uthyrningen inte heller undantas på den grunden att den ska ses som en transaktion nära knuten till vården.

### Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverket publicerade den 25 oktober 2018 ett ställningstagande med anledning av HFD:s dom.<sup>10</sup> Av ställningstagandet framgår att Skatteverket anser att uthyrning av personal föreligger när någon tillhandahåller arbetskraft till en köpare under förutsättning att tillhandahållaren gör detta i egenskap av beskattningsbar person. Skatteverket anser att uthyrning av personal inte är en sådan tjänst som i sig utgör sjukvård även om den uthyrda personalen utför sjukvårdstjänster hos köparen. Enligt Skatteverket

8 Målet C-434/05, Horizon College, avsåg utlåning av lärare och om denna utlåning omfattades av undantaget för undervisningstjänster. Målet C-594/13, "go fair" Zeitarbeit, avsåg ett bemanningsföretags uthyrning av personal till vårdinrättningar för social omsorg.

9 C-434/05, Horizon College.

10 Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111.

är det frågan om uthyrning av personal när köparen ansvarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder, definierar arbetsuppgifterna och säljaren ställer arbetskraft till förfogande.

För att det ska ses som en vårdtjänst måste säljaren, enligt Skatteverket, tillhandahålla vården för egen räkning och under eget ansvar. Det innebär enligt Skatteverket att säljaren måste driva den vårdmottagning som utför vårdtjänsten och som därmed också har en direktrelation med patienten. Skatteverket har i ställningstagandet använt sig av och definierat uttrycket ”vårdmottagning” som sådana mottagningar som tillhandahåller vårdtjänster och dit en patient kan vända sig för att få vård eller dit en patient remitteras.

Under 2019 publicerade Skatteverket ytterligare ställningstaganden för att förtydliga sin syn på tillämpningen av undantaget för sjukvårdstjänster och vilka tjänster som faller utanför undantagets tillämpningsområde och istället ska ses som skattepliktig personaluthyrning.<sup>11</sup> Enligt verket ska till exempel uthyrning av en operationsfunktion ses som ett enda sammansatt tillhandahållande som endast kan omfattas av undantaget från moms om tjänsten kan ses som sjukvård. Enligt Skatteverket är en uthyrning av en operationsfunktion dock inte att anse som sjukvård då det som tillhandahålls, enligt verkets uppfattning, avser förberedande av lokal där man kan utföra en operation, utrustning som behövs för operationen, andra tjänster och viss personal.<sup>12</sup>

Skatteverket har även uttalat sig kring vilka aktörer som har möjlighet att tillhandahålla sjukvård som omfattas av undantaget från moms<sup>13</sup> samt publicerat ett övergripande ställningstagande kring bedömningen av vad som ska anses utgöra uthyrning av personal.<sup>14</sup> I det senare ställningstagandet ger verket uttryck för att begreppet personaluthyrning inte är styrt av säljarens företagsform. Enligt Skatteverket är det fråga om uthyrning av personal när säljaren ställer arbetskraft till köparens förfogande och köpa-

11 Uthyrning av s.k. operationsfunktion inom vården, mervärdesskatt, dnr 202 220750-19/111, Vårdberedskap vid evenemang, mervärdesskatt, dnr 202 177840-19/111, Vilka aktörer som har möjlighet att tillhandahålla från skatteplikt undantagen sjukvård, mervärdesskatt, dnr 202 441611-19/111 samt Uthyrning av personal, mervärdesskatt, dnr 202 509913-19/111.

12 Uthyrning av s.k. operationsfunktion inom vården, mervärdesskatt, dnr 202 220750-19/111.

13 Vilka aktörer som har möjlighet att tillhandahålla från skatteplikt undantagen sjukvård, mervärdesskatt, dnr 202 441611-19/111.

14 Uthyrning av personal, mervärdesskatt, dnr 202 509913-19/111.

ren ansvarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna.

### HFD:s avgöranden från den 5 februari 2020

I början av 2020 prövade HFD ytterligare fyra överklagade förhandsbesked. Det första avgörandet avsåg ett bolags tillhandahållande av ambulande sjuksköterskor till olika äldreboenden.<sup>15</sup> Det andra avgörandet avsåg ett bolag som genom sina egna anställda legitimerade läkare skulle tillhandahålla tjänster till en privat vårdgivare, som i sin tur åtagit sig att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster till patienter via en digital plattform.<sup>16</sup> Det tredje avgörandet avsåg ett bolag som genom anställda legitimerade sjuksköterskor tillhandahöll tjänster till andra bolag, som i sin tur var verksamma inom äldreomsorg eller hemtjänst.<sup>17</sup> Det fjärde avgörandet avsåg ett konsultbolags tillhandahållande av specialistläkare till en privat vårdgivare som drev ett sjukhus på uppdrag av regionen.<sup>18</sup>

I samtliga avgöranden hänvisar HFD till EU-domstolens praxis avseende undantagen för utbildning och social omsorg<sup>19</sup> och konstaterar att det vid uthyrning av sjukvårdspersonal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna. HFD framhåller fortsatt att det av praxis framgår att en uthyrningstjänst i sig aldrig kan betraktas som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten. Vidare anger domstolen att det faktum att personalen som hyrs ut är legitimerad, samt inom ramen för legitimationen själv beslutar hur vården ska utföras, inte medför att tjänsten i sig utgör undantagen sjukvård. Enligt HFD har den legitimerade personalen, i de situationer som prövades, inte det övergripande ansvaret för arbetsuppgifterna, vilket enligt domstolen är avgörande för prövningen. Domstolen konstaterar även att syftet med avtalen mellan köparen och underleverantören är att en resurs ska tillhandahållas.<sup>20</sup>

Sökanden i såväl HFD 2018 ref. 41 som i dessa fyra avgöranden hade yrkat på att domstolen skulle inhämta förhandsavgörande från EU-dom-

15 HFD 2020 not. 3 I.

16 HFD 2020 not. 3 II.

17 HFD 2020 not. 3 III.

18 HFD 2020 ref. 5.

19 C-434/05, Horizon College och C-594/13, "go fair" Zeitarbeit.

20 Se bland annat HFD 2020 not. 3 I.

stolen, bland annat med hänvisning till att de EU-domar som tidigare hänvisats till avsåg andra undantag i direktivet<sup>21</sup> än undantagen på sjukvårdsområdet. HFD valde dock att konsekvent avslå begäran om att inhämta förhandsavgöranden från EU-domstolen med motiveringen att det fanns tillräcklig ledning i EU-domstolens tidigare praxis.

### 3 UNDANTAGET FRÅN SKATTEPLIKT FÖR SJUKVÅRD

Grunden för denna artikel är de undantag från skatteplikt som avser sjukvårdstjänster.<sup>22</sup> Vi vill därför kort beröra den reglering som definierar undantagen och dess primära syfte. Enligt ML framgår att tjänster som utgör sjukvård tillsammans med tjänster av annat slag som omsätts som ett led i sjukvården är undantagna från skatteplikt.<sup>23</sup> Av ML framgår vidare att åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar och kroppsfel är undantagna från skatteplikt under förutsättning att åtgärderna utförs på ett sjukhus eller om åtgärderna utförs av någon med särskild legitimation. Av direktivets artikel 132.1 b framgår att sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa är undantagna om de utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus. Av artikel 132.1 c framgår i sin tur att sjukvårdande behandlingar som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare är undantagna från skatteplikt. Av direktivets ordalydelse framgår därmed att artikel 132.1 b uppställer krav på att tjänsten ska utföras vid en institutionell inrättning medan artikel 132.1 c medger undantag från skatteplikt även för sjukvårdande behandling som utförs utanför sådana inrättningar av medicinska eller paramedicinska utövare, såsom dessa definieras av medlemsstaten ifråga.

Av EU-domstolens praxis framgår att undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt i enlighet med den allmänna principen att omsättning av varor eller tjänster är skattepliktig.<sup>24</sup> Enligt EU-domstolen ska undantag från skatteplikt dock inte tolkas så restriktivt att syftet med undantagen

21 EU-domarna avsåg undantagen i artikel 132.1 g och 134 a i direktivet samt artikel 13 A.1 och 13 A.2 i dåvarande sjätte direktivet (direktiv 77/388/EG). De senare artiklarna motsvarar artikel 132.1 i och 132.1 j i direktivet.

22 Artikel 132.1 b–c i direktivet samt 3 kap. 4–5 §§ ML.

23 Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. (3 kap. 4 § ML).

24 Jfr t.ex. C-434/05, Horizon College, p. 16, och C-76/99, kommissionen mot Frankrike, p. 21.

förlorar sin effekt.<sup>25</sup> Syftet med undantagen från skatteplikt inom sjukvårdsområdet är att säkerhetsställa tillgången till sjukvård genom att begränsa samhällets vårdkostnader och enligt förarbetena till ML framgår att undantagen bör formuleras så att de är tillämpliga oberoende av i vilket led eller av vem sjukvården faktiskt tillhandahålls, så länge tjänsten avser åtgärder som har till syfte att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar och kroppsfel.<sup>26</sup>

#### 4 NÅGRA REFLEKTIONER KRING HFD:S AVGÖRANDE OCH SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE

##### **Inledande kommentarer**

HFD väljer i sina avgöranden att helt basera sin bedömning på direktivet och EU-domar.<sup>27</sup> HFD väljer således att inte ta hänsyn till de uttalanden som finns i förarbetena till varken nya<sup>28</sup> eller gamla ML.<sup>29</sup> HFD väljer vidare att inte tillmäta någon betydelse till de avgöranden som tydligt anger att det inte krävs en direkt avtalsrelation med patienten för att tjänsten ska omfattas av undantaget från moms.<sup>30</sup> Det bör också uppmärksammas

25 Se bland annat C-434/05, Horizon College, p. 16, C-76/99, kommissionen mot Frankrike, p. 23, och C-45/01, Dornier, p. 48.

26 Prop. 1993/94:99, s. 151.

27 Den praxis som HFD hänvisar till avser direktivets undantag från skatteplikt för social omsorg (artikel 132.1 g) och utbildning (artikel 132.1 i) och inte undantaget från skatteplikt för sjukvårdstjänster som regleras i artikel 132.1 b och c.

28 Av prop. 1993/94:99 s. 151 framgår att undantaget är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls av så länge tjänsten avser sådana åtgärder som anges i bestämmelsen.

29 I prop. 1991/92:122 s. 8 finns ett uttryckligt uttalande 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.

30 Se bland annat C-700/17, Peters och C-106/05, L.u.P. HFD har i ett senare avgörande från den 2 juli 2020, mål nr 6562-19, närmare utvecklat varför det förstnämnda målet enligt HFD:s mening inte ger någon ledning för att bedöma om en tjänst utgör en sjukvårdstjänst eller om den istället ska ses som uthyrning av personal. HFD anger här att genom begäran om förhandsavgörande ville den nationella domstolen få klarhet i om en tillämpning av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i direktivet förutsätter att det finns ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och den behandlade personen. EU-domstolen fann att så inte är fallet. Målet gällde således endast om de sjukvårdstjänster i form av bl.a. analystjänster som läkaren tillhandahöll föll utanför artikel 132.1 c av det skälet att de inte gavs inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan läkaren och patienten. Enligt HFD:s mening ger målet däremot ingen ledning för att bedöma om en tjänst överhuvudtaget utgör en sjukvårdstjänst eller om den istället ska ses som uthyrning av personal.

att HFD:s första avgörande avsåg en situation där ett *bemanningsföretag* hyrde ut personal och huruvida ett bemanningsföretags personaluthyrningstjänst kunde ses som undantagen sjukvård eller inte.<sup>31</sup> Övriga avgöranden avsåg situationer där *vårdbolag* åtar sig att tillhandahålla olika former av sjukvårdstjänster med hjälp av egen anställd (legitimerad) personal.<sup>32</sup> Med tanke på domstolens slutsatser anser inte HFD att syftet med en personaluthyrningstjänst via ett bemanningsföretag och en sjukvårdstjänst utförd av legitimerad sjukvårdspersonal från ett vårdbolag skiljer sig åt, eller åtminstone saknar det enligt HFD betydelse givet att vissa övriga förutsättningar är likartade.

Frågan om hur sjukvårdsundantagets tillämpningsområde ska definieras beror på ett flertal olika omständigheter. Nedan följer våra reflektioner kring några centrala frågor i sammanhanget.

### **Bemanningsföretag kontra vårdbolag**

För att avgöra tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt för sjukvård kan det enligt vår mening vara av intresse att utreda vad som förstås med ett bemanningsföretag respektive ett vårdbolag.

I detta avseende kan ledning sökas i EU:s bemanningsdirektiv<sup>33</sup> och den svenska motsvarigheten, lagen (2012:854) om uthyrning av arbetstagare. Av dessa regleringar framgår att ett bemanningsföretag är ett företag som ingår anställningsavtal med arbetstagare i syfte att hyra ut dessa till kundföretag för tillfälligt arbete hos kundföretaget under dennes kontroll och ledning.<sup>34</sup> Regleringen kring bemanningsföretag kom till för att skydda personer som arbetar på ett kundföretag och för att ge uthyrda arbetstagare samma grundläggande rättigheter som kundföretagets egna anställda.<sup>35</sup>

Ett vårdbolag har normalt sett inte till syfte att hyra ut personal. Vårdbolagets syfte är istället att tillhandahålla sjukvårdstjänster genom att anställd personal utför sjukvårdstjänster inom ramen för den egna legitimationen. Ett vårdbolag lyder under medicinerätlig lagstiftning och har därigenom ett medicinerätligt ansvar och agerar i egenskap av vårdgiva-

31 HFD 2018 ref. 41.

32 HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 5.

33 Rådets direktiv 2008/104/EG.

34 Se bland annat bemanningsdirektivet artikel 3 punkt 1 b.

35 Prop. 2011/12:178.

re.<sup>36</sup> Begreppet vårdgivare är ett medicinrätligt begrepp som följer av den organisatoriska strukturen.<sup>37</sup> Enligt tillämplig reglering är den som bedriver hälso- och sjukvård en vårdgivare. Det kan noteras att definitionen av begreppet hälso- och sjukvård överensstämmer med den definition som används i ML. Vårdgivaren ansvarar för patientsäkerhet och är skyldig att anmäla sin verksamhet till IVO.<sup>38</sup> Ett vårdbolag som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet har därmed som organisatorisk enhet, till skillnad från bemanningsföretag, en skyldighet att följa såväl hälso- och sjukvårdslagen som patientsäkerhetslagen. Vidare utövar IVO tillsyn över den hälso- och sjukvård som vårdbolaget och dennes anställda utför oavsett om det sker på en egen mottagning eller hos ett kundföretag. Ett vårdbolag har enligt gällande medicinrättslig lagstiftning en skyldighet att hålla egen patientförsäkring.

Ett vårdbolag har således som organisatorisk enhet ett uttryckligt medicinskt ansvar för den tjänst som bolaget har i uppdrag att utföra, medan ett bemanningsföretag inte har någon lagstadgad skyldighet att följa den medicinrättsliga regleringen. Ett bemanningsföretag har istället att förhålla sig till lagen om uthyrning av arbetstagare.

Ett bemanningsföretags verksamhetsändamål, som är att tillhandahålla arbetskraft, skiljer sig således tydligt från ett vårdbolags, som är att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster. Det är också av denna anledning som ett bemanningsföretag och ett vårdbolag har olika SNI-koder.<sup>39</sup>

Sammantaget finns det vissa grundläggande skillnader mellan bemanningsföretag och vårdbolag.

### Tjänstens karaktär

Oaktat frågan om ett vårdbolag kan och ska jämföras med ett bemanningsföretag bör frågan om ett bolag tillhandahåller en personaluthyrningstjänst eller en sjukvårdstjänst utgå från tjänstens karaktär och inte

36 Hälso- och sjukvårdslagen (2017:30), patientsäkerhetslagen (2010:659), patientlagen (1967:837), patientsäkerhetsförordningen (2010:1369), lagen (2017:372) om stöd vid klagomål mot hälso- och sjukvården, patientdatalagen (2008:355) m.fl.

37 Om hälso- och sjukvård bedrivs i aktieföretagsform är det aktieföretaget som formellt är vårdgivare och inte eventuell legitimerad personal.

38 Inspektionen för vård och omsorg (IVO) utövar tillsyn av vårdgivare och det finns vidare ett krav att vårdgivaren har en patientförsäkring.

39 SNI är en standard för svensk näringsgrensindelning och beskriver den verksamhet som ska bedrivas.

i strikt mening från subjektet. Vid en sådan bedömning tas normalt utgångspunkt i vad kunden efterfrågar och vad säljaren åtar sig att leverera.

En kund som kontaktar ett vårdbolag efterfrågar normalt att ta del av de sjukvårdstjänster som vårdbolaget tillhandahåller genom läkare eller annan med motsvarande legitimation. Normalt efterfrågar kunden specifik vårdkompetens och vårdbolaget åtar sig att leverera specifika sjukvårdstjänster av viss kvalitet. Vårdbolaget åtar sig ett uttryckligt ansvar för de sjukvårdstjänster som levereras genom ett eget medicnrättsligt ansvar och genom läkarens eller sjuksköterskans ansvar enligt dennes legitimation.

Det kunden efterfrågar när de kontaktar ett bemanningsföretag är en personell resurs, någon eller några som kan inordnas i kundens organisation och arbeta under kundens kontroll och ledning. När en kund kontaktar ett bemanningsföretag är det således den personella resursen som efterfrågas och inte specifika tjänster av något slag.

Låt oss illustrera med två exempel.

- Ex. 1 Ett företag som bedriver bärplockningsverksamhet ser en tillfällig ökning i efterfrågan av bolagets tjänster under augusti månad. Företaget har dock ingen möjlighet att anställa personal endast för denna tillfälliga arbetstopp. Företaget kontaktar därför ett bemanningsföretag som åtar sig att hyra ut tre medarbetare till företaget. För företaget saknar det betydelse vilka tre personer som bemanningsföretaget hyr ut då kundens efterfrågan uteslutande styrs utifrån behovet av ytterligare personella resurser. När den inhyrda personalen kommer till företaget informeras de om hur de ska arbeta, vilka tider de ska arbeta, när de kan ta raster m.m. Företaget ger också personerna all den utrustning som krävs för att de ska kunna utföra sitt arbete. Det enda kunden efterfrågar från bemanningsföretaget är således den personella resursen.
- Ex. 2 Ett företag som driver en vårdcentral har behov av en specialistläkare två dagar i veckan för att behandla vårdcentralens patienter. Företaget kontaktar ett vårdbolag och ingår avtal om att deras läkare ska tillhandahålla sjukvårdstjänster på vårdcentralen två dagar i veckan. Vårdbolaget är registrerat som vårdgivare och har därmed eget ansvar för den vård som läkaren utför samt en lagstadgad skyldighet att anmäla eventuella brister i vården till IVO. Vårdbolaget har också en skyldighet att hålla patientförsäkring vilken omfattar den vård som läkaren utför på vårdcentralens patienter. Den läkare som utför tjänsterna har vidare eget ansvar under gällande legitimation att utföra tjänsterna på visst sätt. Företaget efterfrågar således specifika sjukvårdstjänster, vilka vårdbolaget åtar sig att leverera. Vårdbolaget ikläder sig därmed

uttryckligt ansvar för att leverera specifika tjänster, och inte enbart att ställa en resurs till företagets förfogande.

Som en allmän kommentar kan det visserligen föras ett resonemang om att konsulttjänster och motsvarande tjänster alltid innebär att en resurs ställs till beställarens förfogande. Så snart den resurs som efterfrågas ombeds respektive åtar sig att leverera specifika tjänster för vilka denne tar uttryckligt ansvar, är det dock, enligt vår mening, sällan fråga om en personaluthyrningstjänst.

### **Kundföretagets kontroll och ledning**

Utgångspunkten i HFD:s avgöranden<sup>40</sup> är att ett företag omsätter personaluthyrningstjänster oaktat om personalen som hyrs ut utför sjukvårdstjänster. För att det ska vara fråga om personaluthyrningstjänster ska den person som utför tjänsten stå under kundföretagets kontroll och ledning. Enligt EU-domstolen bedöms en person vara under kundföretagets kontroll och ledning när kundföretaget exempelvis bestämmer personens arbetsuppgifter, när personen är bunden av kundföretagets instruktioner eller när kundföretaget har tillsynsansvar för den inhyrda personalen.<sup>41</sup>

Enligt Skatteverket är det fråga om uthyrning av personal när köparen ansvarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna och säljaren ställer arbetskraft till förfogande. Skatteverket menar att det å andra sidan är en vårdtjänst när säljaren tillhandahåller vården för egen räkning och under eget ansvar. För att kunna tillhandahålla vården för egen räkning och under eget ansvar ska säljaren enligt verket ha en egen organisatorisk struktur och inte vara inordnad i köparens organisation. Säljaren ska vidare i egen verksamhet tillhandahålla sjukvård eller tandvård direkt till patienten, det vill säga säljaren ska driva den vårdmottagning som tillhandahåller vården gentemot patienten.<sup>42</sup>

HFD:s slutsatser tar i stort utgångspunkt i EU-domstolens avgöranden i C-434/05, Horizon College och C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit. Som vi tolkar dessa avgöranden stod läraren respektive sjuksköterskorna under faktisk kontroll och ledning av respektive kund. I Horizon College bestämde det mottagande utbildningsinstitutet lärarens arbetsuppgifter mot

<sup>40</sup> HFD 2020 not. 3 och HFD 2020 ref. 5.

<sup>41</sup> Se bl.a. C-434/05, Horizon College och C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.

<sup>42</sup> Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111.

bakgrund av dennes erfarenhet och tecknade nödvändiga försäkringar. I "go fair" Zeitarbeit var sjuksköterskorna bundna av vårdinrättningarnas instruktioner och vårdinrättningarna hade också tillsynsansvar för den inhyrda personalen.<sup>43</sup>

Den tidsmässiga regleringen av när den inhyrda personalen ska utföra sina tjänster kan tala för om personalen är under kundföretagets kontroll och ledning eller inte. Om den personal som utför tjänsterna står under kundens kontroll och ledning, och säljaren således inte åtagit sig att utföra specifika tjänster, är det normalt att arbetstid och grundläggande rättigheter om pauser, eventuellt krav på nattarbete, semester, lön m.m. regleras i parternas avtal. Arbetstidsreglering och andra typer av rättigheter kopplade till ett ordinärt anställningsförhållande kan därför vara parametrar i bedömningen av om personerna som utför uppdraget står under kundens ledning.

Det faktum att tjänsten utförs i kundföretagets lokaler kan i vissa fall, dock inte ensamt, peka på att det är fråga om en personaluthyrningstjänst. Det finns dock många yrkesgrupper som utför sina tjänster på plats hos beställaren utan att det i sig förändrar karaktären på tjänsten (jfr exempelvis elektriker och andra yrkesutövare som på uppdrag av andra entreprenörer tillhandahåller tjänster som till sin karaktär kräver att de fysiskt utförs på plats hos kund). Enligt vår mening synes det därför krävas något mer för att en tjänst ska anses utgöra personaluthyrning.

Sammantaget synes det saknas tydlig och utförlig ledning i frågan om när någon ska anses stå under kundföretagets kontroll och ledning. Genom att analysera parternas avtal och det ansvar uppdragsgivaren åtar sig bör det dock normalt kunna bedömas om fråga är om personaluthyrning eller inte. Så snart uppdragsavtalet reglerar specifikt tjänsteinnehåll respektive stipulerar ansvar för specifika tjänster är det tveksamt om tjänsten civilrättsligt, och därmed även skatterättsligt, kan utgöra personaluthyrning.

### **Direktrelation med patienten**

Skatteverket uppger i sitt ställningstagande att det aldrig kan vara frågan om en sjukvårdstjänst om det inte finns en direktrelation mellan den som tillhandahåller sjukvården och patienten.<sup>44</sup>

<sup>43</sup> Se bl.a. p. 11 i C-594/13.

<sup>44</sup> Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111.

Av EU-domstolens praxis framgår att åtgärder som kvalificerar som sjukvård inte behöver tillhandahållas i direktrelation till patienten för att omfattas av undantagen. Enligt domstolen kan exempelvis medicinska analyser med syfte att observera och undersöka patienter i preventivt syfte utgöra sjukvård eller sjukvårdande behandling och därmed vara undantaget från skatteplikt utan att det finns ett direkt avtalsförhållande med patienten.<sup>45</sup> Domstolen konstaterade att med hänsyn till undantagens ändamål, vilket är att minska kostnaderna för hälsa, så utgör de medicinska analyserna sjukvård även om det inte finns en direktrelation med patienten. Domstolen påpekade att denna tolkning överensstämde med principen om skatteneutralitet, vilken utgör ett hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i momshänseende.

EU-domstolen har vidare meddelat dom den 18 september 2019 i mål C-700/17, Peters. Målet avsåg frågan om det föreligger ett krav på en direktrelation med patienten för att en tjänst ska kunna omfattas av undantagen för sjukvård och om undantaget i artikel 132.1 c i direktivet kräver att det finns ett förtroendeförhållande mellan t.ex. en läkare och den behandlade personen.

Avgörandet avsåg en specialistläkare som erbjöd sjukvårdstjänster på uppdrag av ett laboratorieföretag, som i sin tur tillhandahöll laboratorietjänster till bl.a. sjukhus och läkare som drev egen praktik. EU-domstolen konstaterar inledningsvis att begreppen ”sjukvård” och ”sjukvårdande behandling”, båda avser tjänster som syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.<sup>46</sup> När det sedan kommer till att särskilja undantaget i artikel 132.1 b från artikel 132.1 c framhåller domstolen att platsen där tjänsten tillhandahålls, dvs. vid sjukhus eller liknande, eller ifråga om tjänster som tillhandahålls utanför den ramen såsom t.ex. i vårdgivarens eller patientens hem, är av större betydelse än tjänstens art. Att en tjänst faller utanför undantaget i artikel 132.1 b utesluter enligt EU-domstolen inte att den fortfarande kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 c.<sup>47</sup>

När det gäller frågan om artikel 132.1 c innehåller krav på att det ska föreligga ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten konstaterar EU-domstolen följande. Det faktum att domstolen tidigare hänvi-

45 C-106/05, L.u.P. GmbH.

46 Jfr C-334/14, De Fruytier.

47 C-700/17, Peters, p. 20–21.

sat till att ett förtroendeförhållande ofta föreligger mellan patient och vårdgivare, innebär inte att det ska tolkas som ett krav för att bestämmelsen ska kunna tillämpas. Något sådant krav kan inte utläsas av bestämmelsens ordalydelse och framstår, enligt EU-domstolen, inte heller som motiverat sett till att syftet med bestämmelsen är att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård.<sup>48</sup>

Domstolen har även konstaterat att tjänster som avtalsmässigt tillhandahålls annan än patienten, t.ex. när patientens arbetsgivare eller försäkringsbolag har den avtalsmässiga relationen, också kan utgöra sjukvård som är undantagen från moms.<sup>49</sup> Det framstår därför som att de svenska förarbetsuttalandena följer samma linje som EU-domstolens praxis.

## 5 VÅRA KOMMENTARER

Vi har i och med HFD:s avgöranden ny svensk praxis på sjukvårdsområdet som innebär att ett bemanningsföretags tjänster aldrig kan ses som något annat än en personaluthyrningstjänst, samt att en vårdgivares åtagande om att i egenskap av underleverantör tillhandahålla sjukvårdstjänster i princip alltid ska betraktas som en personaluthyrningstjänst, oaktat att vårdföretaget enligt avtal och verksamhetsföremål har som uppgift att tillhandahålla sjukvård.

Vi har ovan bland annat reflekterat över vad som utgör ett bemanningsföretag och vilka tjänster som kan klassificeras som personaluthyrningstjänster och i vad mån det ska ha betydelse för bedömningen av eventuell skatteplikt. Vi lyfter frågorna då det nya synsättet medför en högst restriktiv tolkning av undantaget från skatteplikt för sjukvård samt då en sådan tolkning synes stå i direkt strid med lagstiftarens ursprungliga vilja och – enligt vår mening – de möjligheter direktivet ger medlemsstaterna att själva definiera vilka subjekt som ska anses kunna tillhandahålla sjukvård.<sup>50</sup>

Som en generell utgångspunkt är det motiverat att fundera över om personer som agerar inom ramen för en legitimation, där individen själv agerar under eget lagstadgat ansvar, verkligen kan anses stå under någon annans kontroll och ledning på ett sådant sätt som gör att tjänsten utgör en personaluthyrningstjänst och inte sjukvård.

HFD:s slutsatser baseras på direktivet och EU-praxis som inte rör sjuk-

<sup>48</sup> C-700/17, Peters, p. 33–42.

<sup>49</sup> C-106/05, L.u.P. GmbH, p. 37–38.

<sup>50</sup> Jfr artikel 132.1 c i direktivet.

vård utan social omsorg och utbildning. Undantaget för utbildning regleras i art. 132.1 i och 132.1 j i direktivet. Enligt bestämmelserna undantags utbildningstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften samt undervisning som ges privat av lärare. Det innebär att medlemsstaterna inte har samma utrymme att definiera de subjekt, och därmed indirekt de tjänster som ska omfattas av undantaget för utbildning, som för motsvarande undantag för sjukvård. Ifråga om utbildning krävs det att tillhandahållaren har ”liknande syften”, vilket i det här sammanhanget ska jämföras med formuleringen i art. 132.1 c som hänvisar till yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

Vår uppfattning är att försiktighet bör iaktas när betydelse tillmäts praxis från andra branscher än den aktuella och slutsatsen leder till att undantagets syfte, i detta fall att begränsa kostnaderna för sjukvården, går förlorat.<sup>51</sup> Det faktum att EU-domstolen har konstaterat att personaluthyrningstjänster inte per definition utgör utbildning står enligt vår uppfattning inte i strid med en tolkning av art. 132.1 c som inkluderar tjänster, som till följd av HFD:s avgöranden nu anses utgöra personaluthyrningstjänster, i undantaget från skatteplikt. Det följer av att aktörer som ska tillämpa undantaget för utbildning ska vara erkända som organ med ”liknande syften” medan direktivet ger ett vidare utrymme för medlemsstaterna att definiera vilka aktörer som utgör medicinska och paramedicinska yrkesutövare.

Vi hade gärna sett att HFD hade resonerat mer utförligt kring det faktum att tillgänglig praxis inte berör tjänster där den uthyrda personalen agerar under eget ansvar och legitimation. HFD uttalar nu i princip en presumtion för att en underleverantörs tillhandahållande av vårdpersonal som riktar sig mot köparens patienter utgör personaluthyrning oberoende av om fråga är om ett bemanningsföretag eller ett vårdbolag. Den presumtionen beaktar dock, enligt vår uppfattning, inte EU-domstolens avgöranden i C-700/17, Peters och C-106/05, L.u.P., där domstolen fann att tillhandahållandet inte utgjorde en skattepliktig personaluthyrningstjänst trots att fråga var om underleverantörer av vårdtjänster som inte drev den

<sup>51</sup> EU-domstolens praxis avser undantagen för utbildning och social omsorg.

vårdmottagning som tillhandahöll vården gentemot patienten, eller tillhandahöll vården direkt till patienten.<sup>52</sup>

Även om personer som agerar under legitimation kan tillhandahålla personaluthyrningstjänster föreligger enligt vår uppfattning uppenbara skillnader mellan bemanningsföretag och vårdbolag. Det följer främst av dess olika verksamhetsändamål, den tjänst som kunderna till dessa respektive bolag efterfrågar, den tjänst som bolagen åtar sig att leverera, samt de olika ansvarsroller som gäller för respektive tjänst, vilket också avspeglas i de olika försäkringar bolagen tecknar m.m. Ett bolag som åtar sig att leverera specifika tjänster, i detta fall ett vårdbolag som tillhandahåller sjukvårdstjänster, och som tar uttryckligt civilrättsligt och medicinerättsligt ansvar för dessa tjänster, bör enligt vår uppfattning inte anses tillhandahålla en personaluthyrningstjänst.

Den allmängiltiga definitionen av en personaluthyrningstjänst synes vara att den person som levererar tjänsten ska arbeta under kundföretagets kontroll och ledning. Det innebär enligt vår mening att det enda säljaren ska tillhandahålla, och åtar sig att tillhandahålla, när fråga är om en personaluthyrningstjänst, är en resurs, dvs. att en eller flera personer ställs till kundföretagets förfogande. Enligt vår mening bör ett vårdbolags personal som utgångspunkt inte anses inordnad i kundföretagets organisation och således inte stå under kundföretagets kontroll och ledning. Det följer av att det normalt är vårdbolaget som styr exempelvis löneuttag, semestervillkor, arbetstider, vidareutbildning och stödfunktioner i övrigt. Dessa omständigheter kan inte bortses från utifrån de kriterier som Skatteverket uppställer i sina ställningstaganden, dvs. exempelvis att vårdbolaget måste bedriva den aktuella vårdmottagningen och ha en direktrelation med patienten.

Baserat på tillämpliga förarbeten och EU-domstolens praxis borde, enligt vår uppfattning, ett bolags stöd i vårdkedjan kunna omfattas av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML och därmed undantas från skatteplikt så länge det inte är fråga om ett åtagande att hyra ut personal där personalen helt inordnas i kundföretagets organisation och där kundföretaget står för all kontroll och ledning. Det gäller givetvis förutsatt att de åtgärder som utförs i sig kvalificerar som hälso- och sjukvårdstjänster. Vi kan dock dessvärre konstatera att HFD gör en annan bedömning.

<sup>52</sup> Se dock HFD:s tidigare nämnda avgörande från den 2 juli 2020 i mål nr 6562-19 i vilket HFD närmare utvecklar varför Petersdomen enligt HFD:s mening inte ger någon ledning för att bedöma om en tjänst utgör en sjukvårdstjänst eller uthyrning av personal.

Vi kan vidare konstatera att HFD både i det första avgörandet från 2018 samt i de senare avgörandena från 2020 valt att inte ställa frågan om de aktuella tjänsterna kan omfattas av undantaget för sjukvård till EU-domstolen. Enligt vår mening hade det mot bakgrund av att den praxis från EU-domstolen som finns på sjukvårdsområdet talar för att även underskylters sjukvårdstjänster kan omfattas av undantaget, varit motiverat att ställa frågan till EU-domstolen för att få domstolens syn på de aktuella situationerna, dvs. tillhandahållande av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster och där säljaren är ett vårdbolag som både civilrättsligt och medicinerättsligt har ett ansvar för de tjänster som utförs. Om inte annat borde en sådan betydande justering av svensk praxis som så ingripande påverkar de vårdkedjor som byggts upp i Sverige motiverat HFD att vända sig till EU-domstolen för vägledning.

#### Avslutande notering

Frågan kring tillämpligheten av undantaget från moms för uthyrning av sjukvårdspersonal och de konsekvenser HFD:s avgöranden har fått på en hel bransch är fortsatt en aktuell fråga. Då den nya praxisen innebär en ökad kostnad för vårdsektorn samt en snedvridning av konkurrensen mellan de aktörer som omfattas av det särskilda ersättningssystemet för kommuner och regioner m.fl.<sup>53</sup> och de privata vårdgivare som inte omfattas, har regeringen den 27 februari 2020 tillsatt en utredning i syfte att utreda dessa konsekvenser och möjligheten till antingen en lagändring för att minska momspåverkan alternativt en utökning av ersättningssystemet så att detta även omfattar privata vårdgivare. Utredningen ska enligt regeringen vara klar 1 april 2021.<sup>54</sup>

*Joachim Agrell är skattejurist. Ida Claesson och Emil Frennberg är skattejurister verksamma vid Deloitte i Stockholm.*

53 Lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund. Lagen ger kommuner, regioner m.fl. rätt till kompensation för den moms som uppkommer inom ramen för den momsfria sjukvårdsverksamheten och som de därför inte har avdrags- eller återbetalningsrätt för enligt ML. Lagen ger även rätt till en schablonersättning för s.k. dold moms när momsfria tjänster köps in från någon som inte haft rätt till avdrag eller återbetalning. Privata vårdgivare har inte samma möjlighet och momsen blir därmed en slutlig kostnad för dessa aktörer.

54 Kommittédirektiv 2020:20, <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/kommittedirektiv/2020/02/dir.-202020/>.