

Refereegranskad artikel

Alfred Streng, ED, PD, postdoktoral forskare, Åbo Akademi

Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?

1 Inledning

Mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt som riktas mot konsumtionen av nästan alla varor och tjänster. Huvudregeln gällande mervärdesskatt är sålunda att all omsättning är mervärdesskattepliktig ifall det inte särskilt regleras att den undantas från skatteplikt. Till undantagen för mervärdesskatt hör bland annat hälso- och sjukvård och socialvård. Försäljning av varor och tjänster inom dessa områden omfattas av momsfrihet. Momsfriheten gällande hälso- och sjukvård bestäms i enlighet med mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet utgående från tjänsternas karaktär och utförare. Förutsättningen för momsfrihet är att det är fråga om en hälso- och sjukvårdstjänst som avses i lagen och att tjänsten utförs av yrkesutbildad personal inom området. Privata serviceproducenter får dock sälja socialvårdstjänster utan moms endast om socialmyndigheterna utövar tillsyn över verksamheten.

En fråga som har varit aktuell inom området vård och omsorg under den senaste tiden är frågan om huruvida uthyrning av personal inom social- och hälsovård ska utgöra mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte. Frågan har bland annat blivit mer aktuell i och med att Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige (HFD) konstaterat i en dom, HFD 2018 ref. 41, att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte utgör sådana sjukvårdstjänster som omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt.¹ I Finland har högsta förvaltningsdomstolen (HFD) också tagit ställning till frågan i bland annat målen HFD 2016:101 och HFD 2013:39.² Bakgrund till dessa ställningstaganden ligger i EU-rätten och rättspraxis.

I denna artikel diskuteras frågan följaktligen från en svensk, finsk och EU-rättslig synvinkel med neutralitetsprincipen i baktanke. Frågan är inte enbart intressant ur en skatterättslig synvinkel utan även ur en socialrättslig, då den kan ha inverkan på själva tillgången på vård och omsorg.

¹ Se svenska HFD 2018 ref. 41.

² Se finska HFD 2016:101 och HFD 2013:39.

2 Bakgrund i EU-rätten och praxis

Medlemsstaterna har suveränitet i förhållande till de indirekta skatterna. EU och medlemsstaterna beslutar gemensamt om skattelagstiftningen. EU:s makt att besluta om beskattningen är aktuell då det behövs för förverkligandet av den inre marknaden i EU. Med beaktande av *subsidiaritetsprincipen* så förenhetligar EU medlemsstaternas skattelagstiftning endast ifall medlemsstaternas åtgärder inte är tillräckliga för att förenhetliga lagstiftningen. Innebörden av den så kallade delade befogenheten framkommer i artikel 113 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) enligt vilken ”Rådet ska anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”.³

Man kan säga att EU-rättens inverkan på mervärdesskatten sker i flera led. Dels sker det vid implementeringen av en bestämmelse i mervärdesskattelagen eller i övrig lagstiftning, dels sker det vid tolkningen och tillämpningen av gällande rätt. Ifall det förekommer brister i implementeringen är en medlemsstat skyldig att ge effekt åt EU-rätten på nationell nivå, beroende på i vilken form den EU-rättsliga bestämmelsen är i. Om bestämmelsen i fråga ingår i ett direktiv, är medlemsstaten bunden gällande det resultat som kan uppnås med bestämmelsen. Om den finns i en EU-förordning, är bestämmelsen i fråga direkt tillämplig.⁴

En annan central princip i mervärdesskatterätten är *neutralitetsprincipen*. Kravet på neutralitet kan härledas från den allmänna målsättningen att skattesystemet inte får förvränga det ekonomiska beslutsfattandet på ett sätt som leder till en oändamålsenlig allokering av resurser eller effektivitetsförluster. Ett konsumtionsneutralt skattesystem påverkar inte konsumenternas val och ett produktions- eller konkurrensneutralt skattesystem påverkar inte företagets beslut om produktionsmetoder eller distributionskanaler. I ett neutralt skattesystem förekommer det inte heller kumulation av skatter eller dolda skatter. I teorin borde sålunda mervärdesskatten drabba all konsumtion av varor och tjänster på samma sätt. Med andra ord borde skattesatsen vara enhetlig enligt detta. Ifall en del av varorna och tjänsterna är skattefria och en del har lägre och andra högre skattesats, så förvrängs konkurrensituationen till denna del. I praktiken måste man dock göra undantag från den teoretiska modellen av sociala, samhällspolitiska eller administrativa orsaker. I målet C-

³ Se artikel 113 FEUF.

⁴ Se t.ex. Van Doesum, A. et al., *Fundamentals of EU VAT Law*. Wolters Kluwer 2016, s. 3–5 och W. Berger, *Commentary to the EU VAT Directive*. Lambert Academic Publishing 2017, s. 5–8.

74/11, Kommissionen vs Finland, har EU-domstolen konstaterat att neutralitetsprincipen ger också uttryck för likabehandlingsprincipen i mervärdesbeskattningen. Likabehandlingsprincipen förutsätter att likadana situationer inte ska behandlas på ett olikt sätt, ifall det inte objektivt sett är motiverat. Kravet på skattemässig likabehandling kan härledas från artikel 110 FEUF.⁵

Enligt artikel 2.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan kallat mervärdesskattedirektivet, är leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap föremål för mervärdesskatt och enligt artikel 2.1 c gäller det samma för tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver dock att medlemsstaterna ska undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

Artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet undantar sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, artikel 132.1 e tillhandahållande av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning och artikel 132.1 g tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälp- eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

Enligt artikel 134 i mervärdesskattedirektivet gäller undantaget från skatteplikt endast för tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor som är direkt nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras. Ifall syftet med transaktionerna i fråga är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som är tvungna att betala mervärdesskatt, så omfattas transaktionerna inte av undantaget.

Enligt rättspraxis från EU-domstolen, exempelvis C-434/05, Horizon College, C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello och C-141/00, Kügler, utgör ifrågasvarande undantag ett avsteg från den allmänna principen om mervärdesskattepliktighet och bör tolkas restriktivt. Tolkningen av undantagen bör emellertid vara i

⁵ Se även M. Haapaniemi, Terveystenhoitopalvelujen arvonlisäverotuksen neutraalisuudesta. Edilex 5/2019 och målet C-74/11, Kommissionen vs Finland, ECLI:EU:C:2013:266.

enlighet med *neutralitetsprincipen* och får inte innebära att undantagen förlorar sitt ändamål.⁶

I målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, var det fråga om huruvida undantagen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster till vårdbehövande personer och/eller bemanningsföretag som hyr ut sådan personal åt inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, också ska omfattas av definitionen på organ som är erkända som organ av social karaktär. I motiveringen till domen i C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 18–20, betonade domstolen att undantagen i artikel 132.1 g uttryckligen gäller för tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor enligt de villkor som nämns i stadgan, men att det i princip hör till medlemsstaternas skönmässiga bedömning att avgöra vilka organ som ska omfattas av definitionen på organ som är erkända som organ av social karaktär.⁷

Av befäst rättspraxis, exempelvis C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, punkt 53 och C-141/00, Kügler, punkterna 57–58 och C-174/11, Zimmermann, punkt 31 framkommer dock att de nationella myndigheterna måste ta i beaktande ett flertal faktorer då de ska avgöra vilka organ som ska erkännas tillhandahålla sociala välfärdstjänster i enlighet med artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, faktorer såsom eventuella särskilda stadganden, nationella, regionala eller administrativa skatterättsliga eller socialrättsliga åtgärder samt frågan huruvida sjukkassan eller andra socialskyddsinstanser möjligen ansvarar för största delen av kostnaderna för ifrågakvarande tjänster.⁸

I målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, var det fråga om att den tyska lagstiftningen inte erkände bemanningsföretag som ”go fair” Zeitarbeit, som förmedlade tillfällig arbetskraft till vårdinrättningar, såsom organ av social karaktär enligt artikel 132.1 g. Den federala finansdomstolen i Tyskland (Bundesfinanzhof) som begärde förhandsavgörande av EU-domstolen ville för det första veta huruvida en medlemsstats erkännande av inrättningar som organ av social karaktär, vilket enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet krävs för att kunna beviljas undantag enligt denna bestämmelse, även omfattar den legitimerade vårdpersonal som erbjuder sina tjänster direkt till vårdbehövande utan att kostnaderna täcks av social-

⁶ Se EU-domstolens avgöranden C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343, C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, ECLI:EU:C:2005:322 och C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473. Se även bl.a. B. Terra – J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives. IBFD Volume. 1, 2019, s. 925–929.

⁷ Se EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164.

⁸ Se EU-domstolens avgörande C 498/03, Kingscrest Associates och Montecello, ECLI:EU:C:2005:322, punkt 35. Se även bl.a. Terra – Kajus 2019, s. 925–929.

försäkringsorgan, och huruvida denna begränsning i den nationella lagstiftningen följaktligen strider mot unionsrätten.⁹

EU-domstolen framhöll i sin motivering, C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23–24, att enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 10 är anställda och andra personer undantagna från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.¹⁰

Följaktligen kan inte heller undantaget i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tillämpas direkt på personal i ett sådant bemanningsföretag som ”go fair” Zeitarbeit. De relevanta tjänsterna i målet C-594/13 var sålunda inte de tjänster som bemanningsföretagets anställda, inom ramen för deras avtal med vårdinrättningar, tillhandahöll de personer som var i behov av vård och omsorg, utan de tjänster som tillhandahölls av bemanningsföretaget, det vill säga *uthyrning av personal*.

För det andra ville den federala finansdomstolen i Tyskland (Bundesfinanzhof) veta om ett bemanningsföretag, på grund av dess uthyrning av kvalificerad vårdpersonal, skulle kunna åberopa artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet för att med stöd därav erkännas som ett organ av social karaktär.

Av rättspraxis, bland annat C 498/03, Kingscrest Associates och Montecello, punkt 35, framgår gällande begreppet organ, att det är tillräckligt omfattande för att även inbegripa privata enheter som drivs i vinstsyfte. Bemanningsföretag såsom ”go fair” Zeitarbeit kan således betraktas som organ i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

Men vad gäller begreppet ”av social karaktär” poängterade EU-domstolen däremot att uthyrning av personal inte *per se* utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. Således saknar det betydelse att personalen är vårdpersonal och att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.

EU-domstolen ansåg därmed i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet bör tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av

⁹ Se EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164.

¹⁰ Se *ibid.*, punkterna 23–24.

social karaktär, omfattas av begreppet ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i bestämmelsen.¹¹

I målet C-366/12, Klinikum Dortmund GmbH, var det fråga om undantag för mervärdesskatt för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktad verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ samt sjukvårdande behandling ska tillämpas när kemoterapeutiska läkemedel ges ut på sjukhusapotek och administreras inom ramen för öppenvård som tillhandahålls i sjukhusets lokaler men av läkare som handlar i egenskap av fristående vårdgivare. EU-domstolen konstaterade här att *neutralitetsprincipen* inte emellertid kan utvidga ett undantags räckvidd om detta inte tydligt framgår av själva ordalydelsen. Här handlar det inte om någon primärrättslig bestämmelse, utan om en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag. Leveransen av läkemedel ansågs här sålunda inte omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.¹²

I ett annat mål C-434/05, Horizon College, punkterna 38 och 46, som egentligen gällde en utbildningsanordnares uthyrning av personal till en annan utbildningsanordnare, har EU-domstolen konstaterat att tre kriterier måste vara uppfyllda för att en tjänst som har nära anknytning till den huvudsakliga tjänsten, också ska omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt¹³:

- 1) Både den huvudsakliga tjänsten och den tjänst som är nära anknuten bör tillhandahållas av en dylik organisation som artikel 132.1 i direktiv 2006/112/EG avser.
- 2) För att transaktionerna, som är undantagna från mervärdesskatteplikt, ska kunna utföras bör det vara absolut nödvändigt att tjänsten i fråga tillhandahålls.
- 3) Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.¹⁴

EU-domstolens dom i målet C-434/05, Horizon College visar framför allt vilka utgångspunkterna är då man ska avgöra huruvida uthyrning av vårdpersonal har nära anknytning till ett mervärdesskattefritt tillhandahållande av tjänster. Enligt domslutet

¹¹ Se EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164. Se även bl.a. Terra – Kajus 2019, s. 929–930.

¹² Se EU-domstolens avgörande C-366/12, Klinikum Dortmund GmbH, ECLI:EU:C:2014:143.

¹³ Se EU-domstolens avgörande C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343. Se också bl.a. Terra – Kajus 2019, s. 936–937.

¹⁴ Se EU-domstolens avgörande C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343, punkterna 38 och 46.

i målet är avsikten med dåvarande artikel 13 A.1 i direktiv 77/388/EEG, nuvarande artikel 13 i direktiv 2006/112/EG att undanta vissa allmännyttiga verksamheter från mervärdesskatt. Undantaget gäller emellertid inte alla allmännyttiga verksamheter utan endast de som räknas upp och specifikt beskrivs. Utgående från EU-domstolens rättspraxis utgör undantagen självständiga begrepp, vars syfte är att undvika olikheter vid tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna i medlemsstaterna. De uttryck som används vid beskrivningen av undantagen ska tolkas snävt, eftersom de utgör ett undantag från den allmänna principen att all omsättning är mervärdesskattepliktig. Tolkningen av rättsakten ska emellertid passa ihop med de målsättningar som man strävar till med undantagen samt vara i enlighet med *neutralitetsprincipen*. En snäv tolkning av undantagen får dock inte innebära att undantagen förlorar den målsättning som eftersträvas med dem.¹⁵

3 Målet i HFD 2018 ref. 41 i svenska Högsta förvaltningsdomstolen

3.1 Innehåll

I målet HFD 2018 ref. 41 var det fråga om att Medcura AB, ett bemanningsföretag som rekryterar och hyr ut vårdpersonal till privata och offentliga vårdgivare, ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden 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 betrakta som sjukvård.¹⁶

Skatterättsnämnden ansåg att uthyrningen inte ska omfattas av undantag från skatteplikt, dock kan vissa av de åtgärder som de uthyrda läkarna utför nog karaktäriseras som sådan sjukvård som kunde omfattas av sjukvårdsundantaget, men detta saknade betydelse då den tjänst som bolaget tillhandahåller utgör skattepliktig personaluthyrning.¹⁷ Skatteverket yrkade sedan att HFD skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

De svenska bestämmelserna om undantag från skatteplikt finns i 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200). Enligt 3 kap. 4 § 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 och enligt 3 kap. 5 § avses

¹⁵ Se också K. Määttä, Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari 2015, s. 344–345.

¹⁶ Se svenska HFD 2018 ref. 41.

¹⁷ Se svenska Skatterättsnämnden (2017-12-08).

med sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla bland annat sjukdomar och skador, under förutsättning antingen att åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård eller att åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Enligt den gamla mervärdesskattelagen (1968:430) 8 § undantogs sjukvård, tandvård och social omsorg från mervärdesskatt. Undantaget 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 tillhållits vårdtagaren direkt av uppdragstagaren.

I en utredning, SOU 1992:6, till den nya mervärdesskattelagen konstaterades bland annat att kommuner och landsting kompenseras för eventuell momskostnad, medan eventuell moms utgjorde en direkt kostnad för privata vårdgivare. Syftet med undantaget för bland annat sjukvård var enligt utredningen att avgränsa undantaget från mervärdesskatt så att det berör den egentliga sjukvården.¹⁸

Genom prop. 1991/92:122 föreslogs sedan nya anvisningar till 8 § i den då gällande mervärdesskattelagen. Enligt den nya punkt 12 skulle också tjänster gällande sjukvård, tandvård och social omsorg omfattas av undantaget från mervärdesskatt då de tillhandahölls någon på uppdrag av vårdgivaren eller den som bedrev omsorgen.¹⁹

I den nuvarande mervärdesskattelagen (1994:200) finns ingen sådan bestämmelse, men i prop. 1993/94:99 som låg till grund för lagen, ansågs emellertid 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.²⁰

Högsta förvaltningsdomstolen betonade dock att det är i första hand mervärdesskattedirektivet som ska vara vägledande vid tolkningen av bestämmelserna och det som först skulle bedömas var 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. Här hänvisade HFD till målen C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit och C-434/05, Horizon College, av vilka framgår att det vid uthyrning av personal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet. En tjänst som omfattar uthyrning av personal via ett bemanningsföretag kan inte i sig anses

¹⁸ Se SOU 1992:6, Ny mervärdesskattelag. Utredning om teknisk översyn av mervärdesskattelagen.

¹⁹ Se svensk proposition 1991/92:122, Om undantag från skatteplikt för vissa tjänster inom sjukvårdsområdet, m.m.

²⁰ Se svensk proposition 1993/94:99, Om ny mervärdesskattelag.

som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet, oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten.²¹

Den andra frågan som HFD då ställde sig var om uthyrning av personal kan utgöra en transaktion nära knuten till sjukvård enligt mervärdesskattedirektivet. Här tog HFD också avstamp i målet C-434/05, Horizon College, där det framkom att den i det målet ifrågavarande tjänsten, utlåning av lärare, kunde undantas från beskattning med stöd av undantagsbestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, under förutsättning att både säljaren och köparen av tjänsten var ett sådant utbildningsinstitut som avsågs i den bestämmelsen. HFD ansåg här att utgående från domen i C-434/05, Horizon College kunde även uthyrning av sjukvårdspersonal under vissa förutsättningar ses som en sådan till vården nära knuten transaktion som är undantagen från beskattning enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningen för det är dock att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i bestämmelsen.²²

I det svenska fallet som HFD skulle ta ställning till gällde därmed att Medcuras uthyrning av vårdpersonal inte utgjorde sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet ska undantas från skatteplikt. Det var fråga om ett bemanningsföretag som inte självt bedriver sjukvård och uthyrningen kan inte undantas på den grunden att den ska ses som en transaktion nära knuten till vården. Slutsatsen som HFD drog är att uthyrningen inte omfattades av direktivets undantag från skatteplikt.

Undantagsbestämmelserna i den svenska mervärdesskattelagen (1994:200) ML 3 kap. 4 och 5 §§ ska, såsom konstaterats, tolkas i enlighet med direktivets bestämmelser. HFD konstaterade att personaluthyrningstjänsten som sådan inte utgjorde sjukvård enligt definitionen i 5 § och skulle sålunda inte undantas från beskattning enligt 4 §. Det spelar då ingen roll ifall de åtgärder som de uthyrda läkarna vidtar i arbetet hos den som hyr i och för sig omfattas av definitionen av sjukvård i 5 §.²³

3.2 Skatteverkets ställningstagande

Med anledning av HFD:s avgörande utfärdade Skatteverket ett ställningstagande kring regleringen (Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, Dnr: 202 398355-18/111), där man utgår ifrån att uthyrning av vårdpersonal inte utgör en vårdtjänst

²¹ Se svenska HFD 2018 ref. 41.

²² Se *ibid.*

²³ Se *ibid.*

som är undantagen från mervärdesskatteplikt.²⁴ Skatteverket anser dock att uthyrning av vårdpersonal i vissa undantagsfall fortsättningsvis kan vara fri från mervärdesskatt, förutsatt att de tre kriterier som utvecklades i målet C-434/05, Horizon College, uppfylls, dvs.

- 1) Både tillhandahållaren av personal och köparen ska driva vårdmottagningar som huvudsakligen tillhandahåller sjukvård eller tandvård.
- 2) Tjänsten ska vara absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten.
- 3) Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Enligt Skatteverkets bedömning gäller framför allt, när man ska bedöma om en tjänst omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård eller tandvård, om säljarens tjänst som sådan omfattas av undantaget. Uthyrning av personal är inte en tjänst som *per se* utgör sjukvård eller tandvård. Detta gäller också ifall den uthyrda personalen ska utföra tjänster hos köparen som utgör vårdtjänster. Uthyrning av personal är det fråga om då köparen ansvarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna och säljaren ställer arbetskraft till förfogande. Huvudregeln är att uthyrning av personal till en köpare som bedriver sjukvård eller tandvård ska omfattas av skatteplikt. Den verksamhet som köparen bedriver ska inte påverka bedömningen av uthyrning av personal. Detta medför att det är fråga om uthyrning av personal oberoende av vilka arbetsuppgifter den uthyrda personalen utför hos köparen. Det är inte fråga om vårdtjänster då en säljare ställer sin personal till en köparens förfogande, utan om uthyrning av personal.

Tjänster som har nära anknytning till sjukvård eller tandvård kan däremot omfattas av undantag från skatteplikt. I sådana fall ska de tre kriterierna ovan uppfyllas, här gäller att det första kriteriet uppfylls ifall båda vårdgivarna själva huvudsakligen till mer än 75 procent tillhandahåller vårdtjänster gentemot patienter i förhållande till uthyrning av personal. För att det andra kriteriet ska anses uppfyllt krävs det att tjänsten i fråga ska vara absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten, dvs. vara direkt kopplad till vårdtjänsten. Därtill ska den vara väsentlig för att uppnå behandlingsmålen med sjukvården eller tandvården hos köparen. För att det tredje kriteriet ska uppfyllas krävs det dessutom att säljaren kan visa att syftet med tillhandahållandet är något annat än att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kom-

²⁴ Se Skatteverkets ställningstagande (2019), Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202398355-18/111.

mersiella företag som måste betala mervärdesskatt. De tre kriterierna måste samtliga uppfyllas för att Skatteverket ska betrakta en tjänst med nära anknytning till sjukvård eller tandvård som undantagen från skatteplikt trots att tjänsten i fråga i sig inte är en vårdtjänst.²⁵

Skatteverket har även år 2015, dnr 131 656823-15/11 och uppdaterat år 2016, dnr 131 156230-16/111 gett ett ställningstagande om uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, dvs. uthyrning av personal inom social omsorg.²⁶ Skatteverkets åsikt är här att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av mervärdesskatteplikt, eftersom uthyrning av personal ska bedömas självständigt i förhållande till uppdragsgivarens verksamhet. Sålunda gäller att fastän personalen som uthyrs ska utföra uppgifter av social karaktär hos uppdragsgivaren, så är det fråga om uthyrning av personal eftersom bemanningsföretag inte primärt tillhandahåller omsorgstjänster. Uthyrning av dylik personal kan emellertid under vissa förutsättningar undantas från mervärdesskatteplikt. Här är det till stor del samma kriterier som hänvisas till som vid uthyrning av vårdpersonal och som utvecklades i målet C-434/05, Horizon College, dvs.

- 1) Både säljare och köpare ska vara erkända aktörer av social karaktär.
- 2) Tjänsten ska vara absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten och personaluthyrningen mellan erkända aktörer av social karaktär bör vara av sådant slag eller hålla sådan kvalitet att köparen av tjänsten inte utan denna tjänst kan erbjuda omsorgstagaren en likvärdig lösning.
- 3) Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som bör betala mervärdesskatt.

3.3 Kritik mot Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets tolkning av domen HFD 2018 ref. 41 har fått kritik från många håll. Man har befarat att konsekvenserna av tolkningen kan komma att bli långtgående och drabba privata vårdbranschen hårt samt snedvrیدا konkurrensen mellan privata och offentliga vårdgivare. Detta då kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund i enlighet med 2 § Lag (2005:807) om ersättning för viss mervär-

²⁵ Se *ibid.*

²⁶ Se sv. Skatteverket (2016), Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt, dnr 131 156230-16/111.

desskatt kompenseras för de mervärdesskatteutgifter de har för inhyrning av vårdpersonal, medan däremot privata vårdgivare inte erhåller någon kompensation och inte heller har någon avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten som de erlägger för inhyrningen av personal.²⁷

Vårdföretagarna har tillsammans med Deloitte utarbetat ett lagförslag, där gällande bestämmelse i 3 kap. 5 § 1 stycket andra strecksatsen ML skulle kompletteras enligt följande:

Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,

- om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för sluten vård, eller

- om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas.²⁸

Avsikten med lagförslaget är att sådana åtgärder som kan anses som sjukvård skulle undantas från mervärdesskatteplikt oberoende av i vilket försäljningsled som åtgärderna vidtas. Här är tanken att också sådana aktörer som varken har en direkt relation till eller ett direkt vårdansvar skulle omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, inklusive bemanningstjänster gällande personer med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvårdsområdet, under förutsättning att dessa personer inhyrs med avsikten att utföra tjänster som omfattas av definitionen på sjukvård i ML.

Lagförslaget stöder sig på undantaget för sjukvård i mervärdesskattedirektivet och på EU-rättspraxis, bland annat EU-domstolens dom i målet C-76/99, Kommissionen mot Frankrike, där det framhölls att undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för vården som uppstår om själva vården eller därmed närbesläktade verksamheter vore mervärdesskattepliktiga, och på EU-medlemsstaternas befogenhet att i enlighet med artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet bestämma vilka medicinska och paramedicinska yrkesutövare

²⁷ Se bl.a. Sveriges Läkarförbund 22.2.2019; Dagens Industri 7.3.2019, Ledare; Vårdföretagarna 1.7.2019, Vårdmoms – konsekvensanalys och förslag som kan undanröja problemet.

²⁸ Vårdföretagarna och Deloitte, Moms på sjukvård – förslag till lagändring, 2019.

som kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, förutsatt att *neutralitetsprincipen* och *likabehandlingsprincipen* tas i beaktande.²⁹

Docent Pernilla Rendahl har också på uppdrag av Vårdföretagarna granskat EU-förenligheten av lagförslaget. Enligt Rendahl motsäger inte mervärdesskattedirektivet lagförslaget, men det krävs att tolkningen av lagförslaget är i enlighet med de kriterier som ställts upp, för det första gällande tolkningen av vad som utgör en sjukvårdande behandling och för det andra, av vad som ska beaktas vid en dylik tolkning.³⁰ Kriterierna är de följande:

- 1) en sjukvårdande behandling omfattar en medicinsk tjänst med terapeutiskt syfte
- 2) den medicinska tjänsten ska tillhandahållas av ett sådant subjekt som är villkorat av medlemsstaten
- 3) tillhandahållarens juridiska form påverkar inte bedömningen av om denne är ett subjekt som faller inom ramen för undantaget
- 4) medlemsstaterna har rätt att säkerställa att undantagen kan tillämpas på ett enkelt och riktigt sätt
- 5) medlemsstaterna har också rätt att specificera visst yrke att falla utanför de subjekt som omfattas av undantaget
- 6) likaså kan medlemsstaterna uppställa kvalitativa villkor för de yrkesgrupper som specificeras i nationell lagstiftning för att de ska omfattas av undantagna subjekt (exempelvis legitimation)
- 7) medlemsstaterna får vid dessa villkor inte skada ändamålen med direktivet eller gemenskapsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling och neutralitet
- 8) myndigheterna som tillämpar bestämmelserna har en skyldighet att kontrollera så att villkorandet av de undantagna subjekten faller inom ramen för EU-domstolens angivna bedömning av artikel 132.1 c.

Riksdagen riktade även ett tillkännagivande till regeringen om att skyndsamt göra en konsekvensanalys av Skatteverkets tolkning att konsultlösningar i vården är mervärdesskattepliktiga, SkU 25. I enlighet med tillkännagivandet ska regeringen vid behov

²⁹ Se *ibid.* och EU-domstolens avgörande C-76/99, Kommissionen mot Frankrike, ECLI:EU:C:2001:12.

³⁰ Se P. Rendahl, Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen, 2019.

återkomma med ett förslag till riksdagen som i så fall neutraliserar eventuella negativa konsekvenser för vårdgivare och patienter.³¹

Något som betonas i Skatteverkets ställningstagande är emellertid huruvida säljarens tjänst som sådan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Uthyrning av personal är inte en tjänst som i sig är sjukvård eller tandvård. Sjukvårdande åtgärder för att ”medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd som vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas”, utgör däremot tjänster som kan klassificeras som sjuk- eller tandvård. Det är dock inte dessa tjänster som Skatteverket i första hand vill komma åt med sitt ställningstagande, utan själva uthyrningen av personal. Med hänsyn till neutralitetsprincipen och likabehandlingsprincipen kan frågan då ställas om ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal ska behandlas olikt än uthyrning av personal till andra branscher, om syftet med tjänsten är att vinna intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt?

Enligt EU-domstolen, i bland annat målet C-219/13, K Oy, punkterna 24–25, strider det mot *neutralitetsprincipen* att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olikt i mervärdesbeskattningen. För att avgöra om varorna eller tjänsterna är likadana bör man framför allt ta i beaktande genomsnittskonsumentens synvinkel. Varorna eller tjänsterna är likadana om de har motsvarande egenskaper och uppfyller samma behov hos konsumenterna, exempelvis om varornas eller tjänsternas användningssätt är motsvarande och om eventuella skillnader mellan varorna eller tjänsterna på ett avgörande sätt påverkar konsumenternas beslut att välja någondera av dem.³²

Undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet för sjuk- och tandvård är förvisso skapat med tanke på allmänhetens bästa, för att garantera tillgången till sjuk- och tandvård så att den ökade kostnaden, som kan uppstå om vården eller med den närbesläktade verksamheter vore skattepliktiga, inte utgör ett hinder. Undantaget bör ändå tolkas i det sammanhang som framkommer i artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, dvs. att undantagen ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och förhindra *skatteundandragande, skatteflykt eller*

³¹ Se svenska Skatteutskottets betänkande 2018/19: SkU25 Beskattning av uthyrning av vårdpersonal.

³² Se EU-domstolens avgörande C-219/13, K Oy, ECLI:EU:C:2014:321, punkterna 24–25.

missbruk. Detta framgår även av EU-domstolens rättspraxis, exempelvis målen C-106/05, L.u.P., C-366/12, Klinikum Dortmund och C-141/00, Kügler.³³

4 Finsk rättspraxis

4.1 HFD 2013:39

Vad gäller tolkningen av bestämmelserna om momspliktigheten för uthyrning av yrkesutbildad personal inom hälso- och sjukvården har det skett en del förändringar i Finland under de senaste decennierna. År 2003 ansåg högsta förvaltningsdomstolen i målet HFD 7.2.2003, T 242 att uthyrningen av yrkesutbildad hälsovårdspersonal till den privata och den offentliga sektorn utgjorde mervärdesskattepliktig verksamhet, då företaget som hyrde ut personalen inte hade för avsikt att idka hälsovårdsverksamhet och inte heller hade det tillstånd som krävdes.³⁴

Även i målet HFD 2009:1043 betraktades försäljningen av olika serviceenheter inom hälso- och sjukvården till offentliga hälso- och sjukvårdsenheter som momspliktig uthyrning av arbetskraft. Här var det fråga om att specialistläkarbolagen A Ab och B Ab sålde olika serviceenheter inom hälso- och sjukvården till offentliga hälso- och sjukvårdsenheter. Innehållet av serviceenheter utgick från beställarens behov. Bolagen fakturerade beställaren för tjänsterna och beställaren fakturerade i sin tur patienten för den vård och behandling som getts. Vid behov betalade beställaren också läkarnas rese- och logikostnader samt dagtraktamenten till bolagen. Den offentliga hälso- och sjukvårdsenheten skötte sina uppgifter enligt lagar och andra bestämmelser, höll kontakt med utomstående och myndigheter och skaffade de tillstånd som behövdes. Enheten gav också bolagens läkare gratis tillgång till behövliga lokaler, patientuppgifter, stödpersonal och skötte tidsbeställningen. Beställaren hade rätt att ge läkarna anvisningar om utförandet av olika åtgärder. Bolagen ansvarade för sina läkares verksamhet och anställningsvillkor, exempelvis lönerna. Bolagens patientskadeförsäkring ersatte patienterna för patientskador enligt patientskadelagen (585/1986, upphävd genom L 22.8.2019/948 som gäller från och med 1.1.2021).

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det egentliga innehållet i serviceenheten var överlåtelse av en arbetsinsats av A Ab:s och B Ab:s personal till beställaren. Bolagen överlät inte tjänster direkt till patienterna utan till en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet. A Ab och B Ab hade inte heller upprätthållit någon enhet

³³ Se EU-domstolens avgöranden C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143 och C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473.

³⁴ Se finska HFD 7.2.2003, T 242.

som producerar hälsovårdstjänster, utan verksamheten utövades vid enheter inom den offentliga hälso- och sjukvården. Utgående från detta och då momsfrihet kan gälla endast för sådana hälso- och sjukvårdstjänster som kräver tillstånd och som vederbörligen godkänns, var det här inte fråga om sådan momsfri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster enligt mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet, utan om momspliktig uthyrning av arbetskraft. Det hade ingen betydelse för momsbeskattningen av de tjänster som såldes till den offentliga hälso- och sjukvårdsenheten att A Ab och B Ab hade tillstånd av länsstyrelsen att tillhandahålla privata hälso- och sjukvårdstjänster då tillståndet inte gällde uthyrning av arbetskraft. A Ab och B Ab var därför momspliktiga att betala för de hälso- och sjukvårdstjänster de sålde till enheter inom den offentliga hälso- och sjukvården.³⁵

I målet HFD 2013:39 ändrade högsta förvaltningsdomstolen till viss mån sin ståndpunkt jämfört med målet HFD 2009 T 1043.³⁶ Här tog domstolen ställning till huruvida överlåtelse av arbetskraft som utgörs av yrkesutbildade personer inom hälso- och socialvården till sin karaktär är momsfri hälso- och sjukvårdsservice. Det var här fråga om huruvida företaget A Ab skulle betala mervärdesskatt för försäljning av läkartjänster till B Ab. Tjänsterna skulle tillhandahållas i B Ab:s verksamhetsenhet i en kommunal hälsovårdscentral, då B Ab skulle sälja läkartjänsterna vidare till kommunen som en del av den helhet som B Ab producerade. De läkare som utförde hälso- och sjukvårdstjänsterna var legitimerade yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården.³⁷

Högsta förvaltningsdomstolen betraktade här läkartjänsterna som A Ab producerade och sålde till B Ab som befriade från mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (MomsL, 1501/1993) 34 § 1 mom., 35 § och 36 § 5 punkten och artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet samt EU- domstolens rättspraxis, bland annat C-434/05, Horizon College och C-141/00, Kügler. Fastän den part som överlåter hälso- och sjukvårdstjänster inte har ett tillstånd enligt lagen om privat hälso- och sjukvård, så anses överlåtelse av arbetskraft som utförs av yrkesutbildad personal inom hälsovården som momsfri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster, ifall tjänsten överläts till en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en privat hälso- och sjukvårdsenhet med verksamhet inom detta tillstånd. Förutsättningarna är sålunda att de som överlåter tjänsterna i fråga till en patient är en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en privat hälso- och sjukvårdsenhet som har ett tillstånd enligt lagen

³⁵ Se HFD 2009:1043 och Skatteförvaltningens anvisningar, Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr 561/40/2010.

³⁶ Se också M. Myrsky, Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus 2014, s. 387–389.

³⁷ Se finska HFD 2013:39.

om privat hälso- och sjukvård, att de personer till vilka arbetskraft överläts är yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården och att det är fråga om hälso- och sjukvårdstjänster.³⁸ Skatteförvaltningens anvisningar om momsbeskattning av hälso- och sjukvård följer sedan år 2014 tolkningen i målet HFD 2013:39.³⁹

I sådana fall där arbetskraft hos yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården överläts till att tillhandahålla andra tjänster än hälso- och sjukvårdstjänster, bör mervärdesskatt betalas på överlåtelsen av arbetskraften i fråga. Undantaget från mervärdesskatt gäller bara överlåtelse av den egna personalens eller deläggarens arbetskraft hos parten som överlåter yrkesutbildad personal inom hälso- och sjukvården. Om det gäller en tjänst som köpts av en annan näringsidkare och vidareförsäljning av tjänsten, är den undantagen från mervärdesskatt bara om tjänstens första säljare har fått tillstånd som självständig yrkesutövare inom hälsovården av Tillstånds- och tillsynsverket för social- och hälsovården (Valvira).⁴⁰

Enligt artikel 133 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att vissa villkor är uppfyllda, exempelvis anger artikel 133 d att undantagen inte får befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. I den finska mervärdesskattelagen har man inte ställt dessa villkor.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade vad gällde *neutralitetsprincipen* i målet HFD 2013:39 bland annat att det av EU-domstolens rättspraxis, exempelvis C-45/01, Dornier, punkt 49, framgår att uttrycket ”sjukvård” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det även omfattar all vård enligt artikel 132.1 c, eftersom målsättningen med dessa två bestämmelser är att uttömmande reglera systemet för undantag från mervärdesskatt inom området i fråga. För både artikel 132.1 b och c gäller att det är fråga om tjänster med vilka man strävar till att diagnosticera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar. I bägge fallen är de tjänster som läkarna utför befriade från skatt oberoende av var utförandet av tjänsterna sker. Detta är också i enlighet med neutralitetsprincipen. I fall som ger rum för olika tolkningar är det även ofta fråga om hur långt gränserna för ett visst begrepp

³⁸ Se *ibid.* och EU-domstolens avgöranden C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343 och C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473.

³⁹ Se Skatteförvaltningens anvisningar (2015), Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A196/200/2014 och Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018.

⁴⁰ Se också Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018.

som används i skattelagen kan sträcka sig, vilket å sin sida är avgörande för vilken skattebehandling verksamheten ska ha.⁴¹

4.2 HFD 2016:101

Socialvård som tillhandahålls av staten, kommuner och samkommuner, dvs. offentliga samfund, är skattefria. Avgifter som offentliga samfund tagit ut av sina klienter för socialvårdstjänster är sålunda momsfria. Skattefriheten gäller både den andel av tjänsten som det offentliga samfundet betalat och den andel som klienten betalat. Privata socialvårdstjänster är även momsfria, under vissa förutsättningar, särskilt gäller att privata serviceproducenter bör vara införda i registret över tillhandahållare av privat service, så att de socialvårdstjänster som de säljer ska kunna vara momsfria. Skattefriheten gäller enbart de tjänster för vilka producenterna av privat service är införda i registret.⁴²

I målet HFD 2016:101 var fråga om att vårdföretaget A Ab:s på många olika orter belägna service- och vårdhem för äldre hade av Valvira beviljats ett sådant tillstånd för sin verksamhet som avses i lagen om privat socialservice (922/2011). När A Ab efter ett upphandlingsförfarande fick hand om verksamheten i en ny motsvarande kommunal enhet, där klienterna enligt beslut av kommunen hade rätt till socialvård, saknade A Ab till en början tillstånd av Valvira för denna nya enhet. A Ab hade därför för avsikt att för den tid som handläggningen av tillståndsansökan tog i anspråk ingå ett tjänsteavtal (upphandlingsavtal) med kommunen om tjänster inom resurserat serviceboende.⁴³

Frågan som högsta förvaltningsdomstolen skulle ta ställning till gällde om vårdföretaget A Ab skulle betala mervärdesskatt för de belopp som A Ab debiterade kommunen för den tid som upphandlingsavtalet var i kraft. Utgångspunkten enligt MomsL 1 § 1 mom. 1 punkten är att mervärdesskatt ska betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland och enligt MomsL 2 § 1 mom. är det den som sålt varorna eller tjänsterna som är skattskyldig. I MomsL 18 § anges att med försäljning av tjänst avses utförande eller annan överlåtelse av en tjänst mot vederlag.⁴⁴

⁴¹ Se *ibid.* och EU-domstolens avgörande C-45/01, Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, punkt 49. Se även K. Määttä, Verolakien tulkinnasta. Edita 2014, s. 29–30.

⁴² Se också Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019.

⁴³ Se finska HFD 2016:101.

⁴⁴ Se *ibid.*

Bestämmelser om momsbeskattningen av socialvårdstjänster finns i MomsL 37 och 38 § och i de tillfogade bestämmelserna 38 a och 38 b § som trädde i kraft 1.1.2019 (L 1119/2018). I artikel 132 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om momsbeskattning av socialvårdstjänster.

Undantag till skattskyldigheten finns bland annat i MomsL 37 §, i vilken det anges att skatt inte betalas på försäljning av tjänster och varor i form av socialvård. Enligt MomsL 38 § 1 mom. avses med socialvård verksamhet som bedrivs av staten eller kommunen samt verksamhet som bedrivs av någon annan producent av socialvårdstjänster under övervakning av socialmyndigheterna, då verksamheten har till syfte att sörja för vården om barn och ungdomar samt vården av äldre personer, vården av och andra tjänster och stödåtgärder för personer med funktionsnedsättning, missbrukarvården och annan motsvarande verksamhet.⁴⁵ Vid tolkning av bestämmelsen, tolkar man här begreppet *rörelsemässig försäljning* i MomsL 1 § 1 mom. ur ett brett perspektiv, oberoende av om det är fråga om en ur ett socialt perspektiv viktig verksamhet och oberoende av i vilken kontext försäljningen sker. Även konkurrensneutralitet har här betydelse vid tolkning av mervärdesskattelagen, fastän man inte uttryckligen hänvisar till det.⁴⁶

Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet undantar från mervärdesskatt tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligt rättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

I fallet var det fråga om huruvida de tjänster som företaget A Ab sålde till kommunen skulle omfattas av undantaget från mervärdesskatt i MomsL 37 och 38 § och artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet under den tid som företaget inte hade till-

⁴⁵ Definitionen av socialvård uppdaterades 1.1.2019 genom att uttrycken ”person med funktionsnedsättning” och ”äldre person” infördes. Trots den terminologiska ändringen gäller skattefriheten fortfarande för sådana tjänster som i socialvårdslagstiftningen anges som tjänster riktade till utvecklingsstörda och äldre. Se även KVL 30.10.2002 N:80 och M. Kallio et al., Arvonlisäverotus. KPMG. Edita Publishing 2015, s. 263–264. Såsom socialvård ansågs i målet HFD 30.11.1995 t. 4976 inte emellertid försäljning av varor och tjänster som tillverkats i ungdomsarbetsverkstäder som verkade inom stadens ungdomssektor. Se även E. Rother, Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY 2003, s. 362–363 och Määttä 2015, s. 325–326. Motsvarande problem gäller även för försäljning av elevarbeten som tillverkats vid undervisningsinstanser som upprätthålls av offentligt rättsliga organ, se t.ex. HFD 1995 B550. Angående t.ex. intressebevakningstjänster så gäller enligt etablerad tolkning att staten inte behöver betala mervärdesskatt på de avgifter som staten uppstår för intressebevakningstjänster som staten tillhandahåller, men är det en privat producent som tillhandahåller tjänsterna i fråga så ska mervärdesskatt betalas på de arvoden som uppstår, se HFD 2013:67 och U. Kangas, Familje- och kvarlåtenskapens grunder. Talentum 2015, s. 261; Määttä 2014, s. 29–30 samt Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019.

⁴⁶ Se även Määttä 2015, s. 325–326.

stånd av Valvira för sin verksamhet i servicehuset eller vårdhemmet i fråga och då företagets personal verkade under den beställande kommunens arbetsledning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det obestridligt att personalen i fråga utövade verksamhet, vars ändamål var i enlighet med MomsL 38 §, men det som skulle bedömas var huruvida företagets verksamhet uppfyllde förutsättningarna för skattefrihet för verksamhet som bedrivs av annan producent av socialvårdstjänster. Förutsättningen för detta är att det sker under övervakning av socialmyndigheterna. I detta fall var det fråga om vård dygnet runt som kräver tillstånd av Valvira, som företaget också hade fått för sina andra enheter. Enligt artikel 132.1 g i mervärdes-skattedirektivet är förutsättningen för skattefrihet att organet som producerar tjänsterna är erkänt som organ av social karaktär i medlemsstaten. Också av rättspraxis, framför allt av C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, framgår att erkännandet i fråga hör till medlemsstaternas bestämmanderätt. Sålunda strider inte heller kravet i MomsL 38 § mot direktivets innehåll.⁴⁷

Företaget framhöll att det hade tillstånd för flertalet av sina andra enheter, samtidigt som det producerade tjänsterna som saken gällde. Men enligt den nationella socialvårdslagstiftningen gäller tillståndet endast för de enheter som nämns i ansökan om tillstånd. Företaget menade emellertid att det stred mot *neutralitetsprincipen* att betrakta tjänsterna i fråga som skattepliktiga under den tid som man ännu inte fått tillstånd av Valvira.

Det är dock inte möjligt att hänvisa till neutralitetsprincipen gällande en sådan lösning där någon verksamhet skulle anses som momsfri redan innan den objektivt sett uppfyller de förutsättningar som definieras i lagen. En sådan tolkning skulle där- emot strida mot kravet på neutralitet.

Enligt *neutralitetsprincipen* ska likadana eller liknande tjänster behandlas enhetligt i mervärdesbeskattningen. Tjänsterna i detta fall kunde också erbjudas utan myndigheternas tillstånd. Det faktum att vårdföretaget hade tillstånd av Valvira för sina andra enheter, berättigar inte till skattefrihet för ifrågavarande enhet. Om enheten utan tillstånd också hade fått undantag från mervärdeskatt, skulle det ha försatt andra producenter av liknande tjänster som inte heller har tillstånd i en icke-neutral ställning.

Högsta förvaltningsdomstolen förkastade vårdföretaget A Ab:s besvär redan på den grunden att man inte hade fått tillstånd av Valvira för verksamheten. Det hade ingen betydelse att företaget hänvisade till att situationen var tillfällig och att man skulle beviljas tillstånd i en nära framtid, eftersom skattebehandlingen baserar sig på

⁴⁷ Se ibid. och EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164. Se också Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019.

rådande förhållanden. Ifall en serviceproducent inom den privata hälso- och sjukvården har flera verksamhetscenter bör tillståndet omfatta alla enheter och alla enheter ska omnämnas i tillståndet. Då nya enheter grundas, bör serviceproducenten i fråga ansöka om ändring i det tidigare tillståndet. I tillståndet anges de tjänster som tillståndet gäller. Enbart de tjänster som fastställs i tillståndet är momsfria.⁴⁸

Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade även till målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, och till slutsatsen däri att företag som förmedlar tillfällig arbetskraft eller personal till vårdproducerande enheter som är erkända som organ av social karaktär, inte omfattas av begreppet organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det saknar då betydelse att personalen i fråga är yrkesutbildad inom social- och hälsovård.⁴⁹ Uthyrning av personal till organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär omfattas inte av undantaget i artikel 132.1 g. Företaget A Ab var således mervärdesskattepliktigt för de ifrågavarande tjänsterna.⁵⁰

Även Centralskattenämnden ansåg exempelvis i fallet 12.11.2014 CSN 53/2014 att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdstjänster är mervärdesskattepliktigt. I fallet var det frågan om ett företag som var registrerat som en privat producent av socialvårdstjänster i registret för producenter av privata tjänster. Företagets personal var yrkesutbildad inom hälsovården och utförde socialtjänster och vissa hälso- och sjukvårdstjänster. De tjänster som personalen utförde var i sig socialtjänster, men eftersom företagets registrering inte gällde uthyrning av yrkesutbildad personal inom hälsovården till att utföra socialvårdstjänster, ansågs inte försäljning av tjänsterna i fråga som försäljning av socialvårdstjänster. Slutsatsen motsvarar här EU-domstolens avgörande i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.⁵¹

⁴⁸ Se även L. Juanto – A. Punavaara – P. Saukko, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. painos. Alma Talent 2018, s. 116–118 och Myrsky 2014, s. 381–389 samt M. Kallio et al., Arvonlisäverotus. KPMG. 2017, s. 285–290.

⁴⁹ Se även målet HFD 2014:34, där domstolen ansåg att avgörande för skattefriheten var att den personal som utförde hälsovårdstjänsten vid tjänstens utförande hade legitimerad yrkesutbildning inom området. I målet var det fråga om ett aktiebolag som upprätthöll privat idrottsmassörbildning och som fick inkomster av de kostnadsbelagda massage-tjänster som massörstuderande utförde. Företaget hade inte själv fått tillstånd att utföra hälsovårdstjänster. Se även R. Nyrhinen et al., Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent 2019, s. 199–200.

⁵⁰ Se *ibid.*

⁵¹ Se CSN 12.11.2014, 53/2014 och EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164 samt L. Äärilä et al., Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum 2015, s. 133. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat mål HFD 2017:193, som gällde vidareförsäljning av sjuktransport-tjänster såsom del av sammanhängande tjänster, konstaterat att man varken i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen föreskrivit att hälso- och sjukvårdstjänster ska befrias från skatt endast när det är verksamhetsutövaren som säljer tjänsterna. Något sådant villkor kan heller inte härledas ur syftet med

Momsfriheten för socialvård gäller enbart sådana tjänster och varor som den som idkar vårdverksamheten tillhandahåller. En underleverantör som tillhandahåller varor och tjänster åt den som idkar vårdverksamheten är däremot mervärdesskattepliktig för sin verksamhet, ifall inte underleverantörens tjänster *per se* uppfyller villkoren för momsfrihet.⁵²

5 Sammanfattning

I mervärdesskattedirektivet och i den finska och svenska mervärdesskattelagen finns det vissa undantag från mervärdesskattepliktighet där man tillämpar en lägre skattesats eller total momsfrihet. Undantagen innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag.

Ett av undantagen är sociala orsaker. Syftet är här bland annat att undantagen från mervärdesskatteplikt ska sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård. Undantagen bör emellertid alltid tolkas restriktivt och i enlighet med neutralitetsprincipen och undantagens ändamål. Neutralitetsprincipen förutsätter att liknande och med varandra konkurrerande varor och tjänster behandlas skattemässigt lika om de uppfyller samma slags behov hos konsumenten. För att förverkliga målsättningen om neutralitet tolkas exempelvis begreppet *rörelsemässig* i finska MomsL 1 § 1 mom. och *omsättning av varor eller tjänster* i svenska 2 kap. 1 § ML ur ett brett perspektiv. Ifall de varor eller tjänster som är föremål för försäljning konkurrerar med liknande nyttigheter på marknaden, anses försäljningen i huvudsak vara rörelsemässig eller utgöra omsättning av varor eller tjänster.

I EU-rättspraxis har man godkänt en snävare tolkning än en konsumtionsneutral, enligt vilken konsumtionsneutralitet förverkligas på ett tillräckligt sätt då varor och

att tjänster som dessa är befriade från skatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att fastän det enligt MomsL 36 § 1 mom., som undantar sjuktransporter från mervärdesskatt, inte utgör ett villkor att för befrielse från skatt att utövaren av verksamheten har ett tillstånd som avses i lagen om privat hälso- och sjukvård, så kan sjuk-transportverksamhet inte lagligen utövas utan ett dylikt tillstånd. I artikel 132.1 p i mervärdesskattedirektivet föreskrivs emellertid att befrielsen från skatt förutsätter att transporter utförs av organ med vederbörligt tillstånd. Skillnaden i ordalydelsen mellan bestämmelserna i MomsL och direktivet ansågs dock inte ha betydelse för tillämpningen av lagen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg här att i artikel 132.1 p som undantar sjuktransporttjänster från mervärdesskatt var tjänsterna å ena sidan definierade utgående från tjänsternas innehåll och å andra sidan förutsätts det att verksamhetsutövaren är ett vederbörligt godkänt organ. Neutralitetsprincipen ansågs här förutsätta att bestämmelserna tolkades så att skatt inte ska betalas för vidareförsäljning av sjuktransporttjänster som är befriade från skatt, se finska HFD 2017:193 och även Äärilä et al. 2015, s. 184–185 och Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattnings av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018.

⁵² Se även Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till mervärdesskattelag 88/1993 rd; Määttä 2015, s. 338 och 342–343; HFD 10.12.1998, t. 2757 och HFD 10.3.1997, t. 554.

tjänster med liknande egenskaper beskattas lika. Förverkligandet av neutralitet kan försvåras av att det från konsumentens synvinkel inte alltid går att urskilja kriterierna för liknande varor och tjänster.

Neutralitetsprincipen är stark som tolkningsprincip inom mervärdesbeskattningen av social- och hälsovårdstjänster, men tolkningen kan inte vara i strid med ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen.

Angående tolkningen av undantaget för tillhandahållandet av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet och särskilt uthyrning av personal inom området för socialvårdstjänster så motsvarar tolkningarna i Finland och Sverige varandra, dvs. att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte utgör moms-fri försäljning av socialvårdstjänster, förutsatt att inte de kriterier som ställdes upp i målet C-434/05, Horizon College, uppfylls.

I fråga om tolkningen av undantaget för sjukvård i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet och närmare specifikt tillhandahållande av personal inom hälso- och sjukvård så skiljer sig tolkningen lite mellan Sverige och Finland. I Sverige är nu sedan domen i HFD 2018 ref. 41 och Skatteverkets ställningstagande tolkningen den att tillhandahållande av vårdpersonal inte utgör en vårdtjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt, ifall inte både tillhandahållaren av personal och köparen driver vårdmottagningar som huvudsakligen tillhandahåller sjukvård eller tandvård, uthyrning av vårdpersonal är absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten och det grundläggande syftet med tjänsten inte är att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

I Finland anses däremot tillhandahållande av yrkesutbildad vårdpersonal inom hälso- och sjukvården som mervärdesskattefri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster under förutsättning att den som köper tjänsten och hyr in vårdpersonalen utgör en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en enhet inom den privata hälso- och sjukvårdsområdet som idkar verksamhet med stöd av tillstånd i enlighet med lagen om privat hälso- och sjukvård (152/1990), den vårdpersonal som hyrs ut är yrkesutbildad inom hälso- och sjukvården och de tjänster som utförs är kvalificerade hälso- och sjukvårdstjänster.

Tolkningen i Finland motsvarar i stort den som rådde i Sverige innan HFD:s tolkning i målet HFD 2018 ref. 41, då alla sjukvårdstjänster, även tillhandahållande av vårdpersonal, var undantagna från mervärdesskatteplikt under förutsättning att tjänsterna utfördes på sjukhus eller liknande inrättningar eller tillhandahölls av legitimerad vårdpersonal.

I Finland gäller i sin tur att utlokalisering och användning av underleverantörer inom hälso- och sjukvårdsbranschen kan förverkligas i omfattande grad utan att man går miste om mervärdesskattefriheten för tjänsterna i fråga. Förutsättningen för detta är att det i leveranskedjan förekommer en av samhället godkänd tjänsteproducent som är under vederbörlig övervakning. Det behöver nödvändigtvis inte vara det koordinerande företag som säljer den så kallade slutprodukten som har denna egenskap.

EU-domstolen har emellertid i sin rättspraxis, bland annat i C-366/12, Klinikum Dortmund och C-44/11, Deutsche Bank, konstaterat att neutralitetsprincipen inte innebär att tillämpningsområdet för ett undantag utvidgas i avsaknad av en tydlig bestämmelse. Principen utgör inte någon *primärrättslig bestämmelse* som kan villkora giltigheten av ett undantag, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag.⁵³

⁵³ Se EU-domstolens avgöranden C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143 och C-44/11, Deutsche Bank, ECLI:EU:C:2012:484.