

Björn Forssén, juris doktor, advokat, Stockholm

Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten

I en tidigare artikel i JFT har jag behandlat frågan om hur finska mervärdesskattelagen (1501/1993), FML, respektive svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förhåller sig till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) vad gäller rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt. Jag framhöll att de så kallade sammanlutningarna och partrederierna behandlas som skattesubjekt enligt FML till skillnad från enkla bolag och partrederier som inte behandlas som skattesubjekt enligt ML. Jag föreslog att Finland och Sverige gemensamt borde framställa en propå hos EU om att klarlägga innehållet i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I denna artikel fortsätter jag med att jämföra FML och ML med mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens förhandsavgörande den 12 mars 2015 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, beträffande frågan om moms ska utgå på bemanningsföretags tjänster inom hälso- och sjukvården respektive socialvården.

1 Bakgrund och problemställning

Skatteverket i Sverige har gjort ett flertal ställningstaganden de senaste åren där frågan om det ska utgå moms på uthyrning av personal inom sjukvård och social omsorg. I förhållande till EU-domstolens dom den 12 mars 2015 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, var det ställningstagande som Skatteverket gjorde 2016-03-31 alltför omfattande beträffande undantaget från skatteplikt i ML 3 kap. 4 § första stycket, 5 och 7 §§ jämförda med artikel 132.1 b, c, g och h i mervärdesskattedirektivet.¹ Jag framhöll det i en artikel i början av 2017.² Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige prövade frågan och gav sin dom den 7 juni 2018, där HFD ansåg att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte är undantagen från skatteplikt

¹ Se Skatteverkets ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

² Se Björn Forssén, Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg. Svensk Skattetidning 1/2017 (nedan Forssén 2017).

enligt ML 3 kap. 4 § första stycket och 5 § första stycket jämförda med artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet.³

Med hänvisning till nämnda EU-mål och Högsta förvaltningsdomstolens dom den 7 juni 2018 ändrade Skatteverket inställning enligt två ställningstaganden 2018-10-25, där det ena innebär att bland annat ställningstagandet 2016-03-31 upphörde den 1 juli 2019.⁴ Skatteverkets båda ställningstaganden av 2018-10-25 gäller från och med den 1 juli 2019, och är enligt min mening förenliga med EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, genom att Skatteverket numera beaktar att bedömningen av undantaget från skatteplikt ska avse den beskattningsbara personen, bemanningsföretaget, inte personalen i sådant företag. Det räcker således inte med att bemanningsföretaget hyr ut exempelvis en anställd legitimerad sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla såsom för en sjukvårdstjänst. Det krävs för undantag att bemanningsföretaget tar ett vårdansvar.

Frågan som jag tar upp i denna artikel är om finska Skatteförvaltningen tillämpar undantagen från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård respektive socialvård enligt FML 34 och 35 § respektive 37 och 38 § i enlighet med EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, i förevarande mening när det gäller överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården respektive uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster. Bland praktiker finns en uppfattning i Sverige enligt vilken den tidigare generösare svenska tillämpningen av undantaget från skatteplikt avseende bemanning inom vård och omsorg skulle råda i dag i Finland. Jag bedömer frågeställningen med hänsyn till finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar i nämnda hänseenden.

2 Aktuell problemställning beträffande ML i förhållande till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit

Jag har beskrivit den aktuella problemställningen beträffande EU-konformiteten med svenska Skatteverkets tidigare uppfattning om omfattningen av undantaget

³ Se HFD 2018 ref. 41.

⁴ Se Skatteverkets ställningstagande 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111 samt Skatteverkets ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 202 398382-18/111. Sistnämnda ställningstagande ersatte den 1 juli 2019 Skatteverkets ställningstaganden 2013-07-05, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 131 340930-13/111, och nämnda 2016-03-31, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt, dnr 131 156230-16/111.

från skatteplikt enligt ML 3 kap. 4 § första stycket, 5 och 7 §§, när det gäller bemanningstjänster inom sjukvård och social omsorg, enligt följande:⁵

- EU-domstolen börjar i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, prövningen av omfattningen av undantaget för social omsorg med att utesluta de anställda i ett bemanningsföretag från begreppet beskattningsbar person i deras egenskap av anställda.⁶ Det första steget i prövningen av omfattningen av undantag i förevarande hänseenden ska således ske utifrån vem som är den beskattningsbara person vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag.
- Skatteverket beaktade inte i sitt ställningstagande 2016-03-31 att EU-domstolen i nämnda EU-mål började sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg i enlighet med vad som nyss angivits, dvs. med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, drog Skatteverket i ställningstagandet den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt ML 3 kap. 5 § för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. Skatteverkets slutsats var felaktig, eftersom det inte är exempelvis den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget.
- Frågan om skatteplikt eller undantag ska sålunda enligt EU-domstolens rättspraxis prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har. Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt ML 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 5 §. Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.

⁵ Se Forssén 2017, avsnitt 4.

⁶ Se EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23 och 24.

Genom förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 41 har svenska Högsta förvaltningsdomstolen gjort en bedömning som innebär att svensk rättspraxis är förenlig med EU-domstolens rättspraxis, när HFD med hänvisning till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, slog fast att *ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal är inte undantagen från skatteplikt*. Tolkningen utifrån mervärdesskattedirektivet innebar enligt HFD att det var den personaluthyrningstjänst som ett bolag tillhandahöll som skulle prövas mot undantagsbestämmelserna i ML 3 kap. 4 och 5 §§. I linje med EU-domstolens dom ansåg HFD att uthyrningstjänsten som sådan inte utgjorde sjukvård enligt definitionen i 5 §, och att den därmed inte skulle undantas från mervärdesskattning enligt 4 §. För den bedömningen saknade det enligt HFD betydelse om de åtgärder som de uthyrda läkarna, som förhandsbeskedet gällde, vidtog i arbetet hos den som hyrde in dem i och för sig omfattades av definitionen av sjukvård i ML 3 kap. 5 §.

Svensk rättspraxis är sålunda förenlig med EU-domstolens rättspraxis, eftersom HFD i nämnda förhandsbesked delar EU-domstolens uppfattning i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, enligt vilken frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har, inte utifrån den anställdes status i företaget. Den anställda är inte en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, vilket följer av artikel 10 i direktivet, som anger att anställda och liknande inte uppfyller självständighetskriteriet för beskattningsbar person. Genom sina båda nämnda ställningstaganden av 2018-10-25 kan svenska Skatteverket, som hänvisar till nämnda EU-mål och nämnda förhandsbesked från HFD, förväntas följa EU-domstolens rättspraxis i förevarande hänseenden från och med den 1 juli 2019. Frågan är vad som kan konstateras på temat EU-konformitet beträffande finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar, när det gäller undantagen från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård respektive socialvård enligt FML 34 och 35 § respektive 37 och 38 §.

3 Aktuell problemställning beträffande FML i förhållande till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit

3.1 Överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården

Finska Skatteförvaltningen har i sina detaljerade anvisningar, Momsbeskattning av hälso- och sjukvården,⁷ hänvisat till finska högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017:192 dels i avsnitt 2.2, Privat hälso- och sjukvårdsenhet, dels i avsnitt 3.3, Överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården, där även HFD:s avgörande HFD 2013:39 nämns. Följande gäller i korthet beträffande de båda avgörandena från HFD:

- I HFD 2017:192 sålde ett bolag synundersökningstjänster till företagskunder, som anlidade tjänsterna för synkontroll av företagets anställda som en del i företagshälsovården. HFD prövade undantaget från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster enligt FML 34 § 1 mom. och 35 § i förhållande till artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Frågan gällde huruvida bolaget skulle betala moms för vidareförsäljning av skattefria synundersökningstjänster till sina företagskunder. HFD ansåg att den momsmässiga neutralitetsprincipen förutsätter att bestämmelserna ska tolkas så att när en tjänst uppfyller villkoren för befrielse från skatt, är även vidareförsäljning av tjänsten befriad från skatt. Sålunda ansåg HFD att bolaget inte skulle betala moms för vidareförsäljningen av synundersökningstjänsterna till företagskunderna.⁸
- I HFD 2013:39 var det fråga om utläggning av en hälsocentrals läkartjänster. HFD prövade undantaget från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster enligt FML 34 § 1 mom., 35 § och 36 § 5 punkten i förhållande till artikel 132.1 b och c samt artiklarna 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet. Frågan gällde huruvida ett bolag skulle betala moms för försäljning till ett annat bolag avseende de läkartjänster som tillhandahålls i det bolagets verksamhetsenhet i en kommunal hälsovårdscentral. Bolaget som sålunda mottog läkartjänsterna skulle sälja dem vidare till kommunen som en del av den helhet av tjänster som bolaget producerade med kommunen som beställare. HFD betraktade de läkartjänster som det först nämnda bo-

⁷ Se Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av den 1 april 2019, dnr A97/200/2018.

⁸ Se HFD:s beslut 19.12.2017/6536; HFD:2017:192.

laget producerade och sålde till bolaget med verksamhetsenheten i den kommunala hälsovårdscentralen som sådana hälso- och sjukvårdstjänster som var befriade från skatt enligt FML och mervärdesskattedirektivet. Sålunda ansåg HFD att det först nämnda bolaget inte skulle betala moms för försäljningen av läkartjänsterna till det andra bolaget.⁹

De båda avgörandena från HFD ger enligt min mening inte belägg för någon uppfattning om att ett bemanningsföretag skulle kunna bedriva personaluthyrning – överlåtelse av arbetskraft – inom hälso- och sjukvården utan att vara skyldig att betala moms för tillhandahållande av sådana tjänster, även om företaget inte självt tillhandahåller en tjänst som omfattas av FML:s eller mervärdesskattedirektivets bestämmelser om undantag från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster, utan enbart tillhandahåller en anställd som är exempelvis legitimerad sjuksköterska eller läkare. Personaluthyrning, dvs. en bemanningstjänst, är inte momsfri per automatik bara för att det går att vidareöverlåta exempelvis läkartjänster momsfritt – jämför HFD 2017:192. Jag noterar också att det i HFD 2013:39 rör sig om att båda de inblandade bolagen *producerar* läkartjänster, vilket således inte är fallet om enbart personal ställs till exempelvis ett sjukhus förfogande.

Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar innebär inte någon avvikande mening i förhållande till de båda avgörandena från HFD, när det gäller frågan om momsfrihet för vidareöverlåtelse av exempelvis läkartjänster. Dock kan visst stöd för att Skatteförvaltningens uppfattning avviker från EU-domstolens praxis enligt målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, anses föreligga när Skatteförvaltningen i avsnitt 3.3 i nämnda detaljerade anvisningar anger att momsfriheten i förevarande hänseende enbart gäller *överlåtelse av den egna personalens eller delägarrens arbetskraft hos parten som överlåter yrkesutbildad personal inom hälso- och sjukvården*. Frågan är enligt min mening om Skatteförvaltningen därmed öppnar för att bedömningen av undantaget från skatteplikt kan avse personalens status i ett bemanningsföretag, i stället för om den beskattningsbara personen, dvs. bemanningsföretaget självt, tar ett vårdansvar. Jag får intrycket att Skatteförvaltningen skriver om en momsfrihet avseende överlåtelse av arbetskraft eller personal. I så fall räcker det i praktiken med att bemanningsföretaget hyr ut exempelvis en anställd legitimerad sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla såsom för en sjukvårdstjänst. Det vore inte förenligt med vare sig HFD:s eller EU-domstolens rättspraxis.

⁹ Se HFD:s beslut 7.3.2013/819; HFD:2013:39.

3.2 Uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster

I HFD 2016:101 tillhandahöll ett bolag personal till en kommun och dess enhet där klienterna enligt beslut av kommunen hade rätt till socialvård. HFD prövade undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänst enligt FML 37 och 38 § i förhållande till artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Frågan gällde huruvida bolagets uthyrning av arbetskraft omfattades av undantaget från skatteplikt. Bolaget hade för avsikt att för den tid som handläggningen av tillståndsansökan tog i anspråk ingå ett tjänsteavtal (upphandlingsavtal) med kommunen om tjänster inom resurserat serviceboende. Frågan var om bolaget skulle betala moms för de belopp som bolaget debiterade kommunen för den tid som upphandlingsavtalet var i kraft. En omständighet var att medan upphandlingsavtalet var i kraft skulle den personal som bolaget tillhandahöll vara underställd kommunens arbetsledning. HFD ansåg att ett förfarande där yrkesutbildad personal inom socialvården ställdes till kommunens förfogande i dess egenskap av beställare inte utgjorde verksamhet som skulle betraktas som socialvård enligt FML eller mervärdesskattedirektivet. HFD:s bedömning innebar sålunda att uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänster, varvid HFD hänvisade till bland annat EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.¹⁰

Skatteförvaltningen har i sina detaljerade anvisningar, Momsbeskattning av socialvårdstjänster,¹¹ uttryckt i avsnitt 9.2, Uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster, med hänvisning till HFD 2016:101, att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte är momsfri försäljning av socialvårdstjänster. Moms ska betalas på uthyrning av arbetskraft för tillhandahållande av socialvårdstjänster, vilket Skatteförvaltningen anger att har bekräftats av högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet HFD 2016:101 av den 28 juni 2016. Skatteförvaltningen refererar avgörandet och noterar därmed bland annat den omständigheten att den personal som bolaget i fråga tillhandahöll skulle vara underställd kommunens arbetsledning. Sålunda anser jag att såväl HFD:s rättspraxis som Skatteförvaltningens uppfattning är i linje med EU-domstolens uppfattning i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, dvs. att det är den beskattningsbara personen som ska tillhandahålla en tjänst som omfattas av undantag från skatteplikt – det räcker inte med att personalen som ställs till en beställares förfogande har en viss legitimation eller kvalifikation inom det aktuella verksamhetsområdet.

¹⁰ Se HFD:s beslut 28.6.2016/2827; HFD:2016:101.

¹¹ Se Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av den 2 april 2019, dnr VH/352/00.01.00/2019.

4 Jämförelse av finska Skatteförvaltningens respektive svenska Skatteverkets förhållningssätt till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit

Beträffande den i förevarande artikel berörda frågan om moms och personaluthyrning inom sjukvård och social omsorg gällde EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, uttrycket ”av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. I punkt 28 i domen konstaterade EU-domstolen vad gällde uttrycket ”av social karaktär” att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn, och att det i det avseendet saknar betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar. Enligt punkt 29 i domen ansåg EU-domstolen följaktligen att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska 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 social karaktär, omfattas av uttrycket ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i direktivbestämmelsen.

Det är dock inte den bedömningen från EU-domstolens sida som är problemet vid en jämförelse av finska Skatteförvaltningens och svenska Skatteverkets uppfattning om moms och personaluthyrning inom sjukvård och social omsorg efter EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, dvs. om det därmed föreligger en olikbehandling, så att Skatteförvaltningen till skillnad från Skatteverket öppnar för att bedömningen av undantaget från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård kan avse personalens status i ett bemanningsföretag, i stället för om den beskattningsbara personen (bemanningsföretaget) tar ett vårdansvar. Genom sina båda ställningstaganden av 2018-10-25 beträffande moms och sjukvård respektive social omsorg är enligt vad jag har redogjort för ovan svenska Skatteverkets uppfattning – från och med den 1 juli 2019 – förenlig med punkterna 23 och 24 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, såtillvida att Skatteverket beaktar EU-domstolens bedömning att undantaget i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag. Förklaringen är, som nämnts, att frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har, inte utifrån den anställdes status i företaget. Den anställda är inte en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen framhåller att sålunda utesluts i enlighet med artikel 10 i direktivet anställda och andra personer 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 arbetsgivar-

ansvar. Om finska Skatteförvaltningen anser att bedömningen av undantaget från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård kan avse personalens status i ett bemanningsföretag, är det således inte förenligt med EU-domstolens bedömning i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.

Om nämnda olikbehandling av momsfrågan för bemanningsföretag föreligger mellan finska Skatteförvaltningen respektive svenska Skatteverket, kan det enligt min uppfattning bero på att FML respektive ML är olika strukturellt sett beträffande bestämningen av momsfriheten för hälso- och sjukvård och socialvård respektive sjukvård och social omsorg.

Skatteverket följer i båda sina ställningstaganden av 2018-10-25 EU-domstolens bedömning enligt punkterna 23 och 24 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, så att Skatteverket numera anser att personaluthyrning är momspliktig inom båda de aktuella områdena, dvs. sjukvård och social omsorg, medan Skatteförvaltningen tycks göra så beträffande uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster, men inte avseende överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården. Den åtskillnaden från Skatteförvaltningens sida saknar i så fall stöd i EU-domstolens praxis, vilket följer av att domstolen enligt punkt 25 anser att de tjänster i C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, som tillhandahålls de personer som är i behov av vård och omsorg består i uthyrning av personal. Det innebär enligt min uppfattning att frågan om att bedöma företaget – den beskattningsbara personens – omsättning, och inte de anställdas status i företaget, beträffande huruvida undantag från skatteplikt föreligger är avgörande i förevarande hänseende, inte i första hand huruvida uttrycket ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet omfattar företaget verksamhet. Den frågan är irrelevant om det redan har konstaterats att det bara är fråga om att ställa en läkare eller legitimerad sköterska till en uppdragsgivares förfogande. En sådan tjänst utgör momspliktig personaluthyrning redan på grund av att bemanningsföretaget inte kan anses omsätta en tjänst som innebär tillhandahållande av vård eller omsorg.

Nyss nämnda resonemang i punkterna 23–25 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, förs av svenska HFD i HFD 2018 ref. 41, och Skatteverket förenar sig också med det under rubriken ”Praxis från EU-domstolen” i båda sina ställningstaganden av 2018-10-25, dvs. beträffande båda områdena – sjukvård och social omsorg.¹² Skatteverket beaktar således att Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 41, även om frågan där gällde sjukvård, tar fasta på att EU-domstolen anser enligt nyss nämnda punkter att skattesubjektsfrågan avgör om fråga är om personal-

¹² Se avsnitten 3.2 respektive 3.3 i Skatteverkets båda ställningstaganden 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal respektive Social omsorg.

uthyrning i stället för vård eller omsorg. Om det är fråga om att ett bemanningsföretag enbart ställer en läkare eller legitimerad sköterska till en uppdragsgivares förfogande, är det fråga om att företaget tillhandahåller momspliktig personaluthyrning. Den anställde är inte en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, och därmed kan inte bemanningsföretaget anses tillhandahålla vård eller omsorg. För frågeställningen i denna artikel är det sålunda avgörande att ta fasta på att EU-domstolens inställning enligt punkterna 23–25 innebär att det inte är relevant för frågan om bemanningstjänsten är momspliktig eller inte att börja prövningen med den objektsfråga som gäller vad det är som den anställde i bemanningsföretaget gör. Det är vad skattesubjektet, bemanningsföretaget, gör som avgör om det undantas från mervärdesbeskattning enligt undantagen från skatteplikt avseende sjukvård eller social omsorg. Ett sådant resonemang utifrån EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, gör inte finska högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2016:101, utan HFD hänvisar bara till det målet och konstaterar att uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänster i FML. Skatteförvaltningen följer i sina detaljerade anvisningar HFD 2016:101 och anger att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte är momsfri försäljning av socialvårdstjänster, men lämnar frågan om personaluthyrning inom hälso- och sjukvård därhän. Enligt min uppfattning följer Skatteförvaltningen därmed – till skillnad från Skatteverket med dess nya ställningstaganden – inte praxis från EU-domstolen fullt ut, genom att inte beakta att EU-domstolens bedömning av momsfrågan angående bemanningsföretag enligt punkterna 23–25 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, har bäring på båda de aktuella områdena – vård och omsorg.

Att Skatteförvaltningen till skillnad från Skatteverket inte tycks behandla förevarande fråga lika utifrån EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, kan bero på att i FML anges undantagen från skatteplikt i separata bestämmelser, så att undantaget avseende hälso- och sjukvård anges i 34 §, medan undantaget avseende socialvård anges i 37 §. Definitionerna av dessa begrepp återfinns i de därtill respektive anslutande bestämmelserna 35 och 36 § respektive 38, 38 a och 38 b §. I ML däremot anges undantagen från skatteplikt avseende sjukvård, tandvård och social omsorg i en gemensam bestämmelse, 3 kap. 4 §, med definitionerna av dessa begrepp i de därtill anslutande 5, 6 och 7 §§. I strukturellt hänseende ligger FML i förevarande hänseenden närmare mervärdesskattedirektivet, som också reglerar skatteobjektsfrågan inom vård respektive omsorg i separata bestämmelser, dvs. i artiklarna 132.1 b och c respektive artiklarna 132.1 g och h, men det kan också

innebära att finska högsta förvaltningsdomstolen och Skatteförvaltningen bortser från att praxis från EU-domstolen enligt punkterna 23–25 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, har bäring på båda områdena i fråga – dvs. på både vård och omsorg. Den strukturella skillnaden mellan FML och ML i förevarande hänseende kan således vara en förklaring till nämnda olikbehandling mellan Skatteförvaltningen respektive Skatteverket av momsfrågan för bemanningsföretag. Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar gavs nästan samtidigt, den 1 april respektive den 2 april 2019, och Skatteförvaltningen borde – om nu så är fallet – inte göra en annan bedömning beträffande överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården jämfört med uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster. Det strider enligt min mening mot den uppfattning som EU-domstolen får uppfattas uttrycka i punkterna 23–25 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, om en momsplikt för personaluthyrning inom vård eller omsorg.

5 Sammanfattning och avslutande synpunkter

5.1 Sammanfattning

Frågan som behandlats i denna artikel är om det föreligger en skillnad i förhållande till EU-rätten på momsområdet beträffande tillämpningen avseende finska mervärdesskattelagen FML respektive svenska mervärdesskattelagen ML från finska Skatteförvaltningens sida respektive svenska Skatteverkets sida, när det gäller personaluthyrning inom områdena vård och omsorg. Frågeställningen är föranledd av vad som kan anses följa i det hänseendet av Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar respektive Skatteverkets ställningstaganden med anledning av EU-domstolens praxis enligt EU-domstolens förhandsavgörande den 12 mars 2015 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.

Skatteverket anser numera enligt sina ställningstaganden 2018-10-25 att personaluthyrning är momspliktig inom båda de aktuella områdena, dvs. sjukvård och social omsorg, medan Skatteförvaltningen tycks göra så beträffande uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster enligt sina detaljerade anvisningar givna den 2 april 2019, men inte avseende överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården enligt sina detaljerade anvisningar givna den 1 april 2019. Om en sådan åtskillnad föreligger från Skatteförvaltningens sida, saknar den stöd i EU-domstolens praxis enligt nämnda mål. Enligt punkterna 23 och 24 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ska frågan om skatteplikt eller undantag prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har, inte utifrån den anställdes status i företaget. Det följer av att den anställda inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i

mervärdesskattedirektivet, eftersom anställda och liknande inte uppfyller självständighetskriteriet för beskattningsbar person i artikel 10 i direktivet. Sålunda anser EU-domstolen enligt punkt 25 att de tjänster i C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, som tillhandahålls de personer som är i behov av vård och omsorg består i uthyrning av personal.

Eftersom EU-domstolen således beaktar båda områdena – vård och omsorg – när domstolen anser att uthyrning av personal är momspliktig, är frågan om innebörden av uttrycket ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte relevant för förevarande problemställning. Det är fallet beträffande frågan om moms och bemanningsföretag, om det redan har konstaterats att det bara är fråga om att ställa en läkare eller legitimerad sköterska till en uppdragsgivares förfogande. Tjänsten i fråga utgör i sådant fall momspliktig personaluthyrning redan på grund av att själva bemanningsföretaget inte kan anses omsätta en tjänst som innebär tillhandahållande av vård eller omsorg.

Om en olikbehandling av momsfrågan för bemanningsföretag föreligger mellan finska Skatteförvaltningen respektive svenska Skatteverket, kan det bero på att FML respektive ML är olika strukturellt sett beträffande bestämningen av momsfriheten för hälso- och sjukvård och socialvård respektive sjukvård och social omsorg. I FML anges undantagen från skatteplikt – i och för sig helt i enlighet med mervärdesskattedirektivet och artklarna 132.1 b och c respektive 132.1 g och h däri – i separata bestämmelser, så att undantaget avseende hälso- och sjukvård anges i 34 §, medan undantaget avseende socialvård anges i 37 §. Definitionerna av begreppen återfinns i bestämmelserna 35 och 36 § respektive 38, 38 a och 38 b §. I ML anges i stället undantagen från skatteplikt avseende sjukvård, tandvård och social omsorg i en gemensam bestämmelse, 3 kap. 4 §, med definitionerna av dessa begrepp i de därtill anslutande 5, 6 och 7 §§. Denna strukturella skillnad mellan FML och ML kan vara en förklaring till olikbehandlingen mellan Skatteförvaltningen och Skatteverket av momsfrågan för bemanningsföretag, om en sådan nu förekommer såtillvida att Skatteförvaltningen skulle kunna uppfattas anse att momsfriheten för hälso- och sjukvård i FML omfattar överlåtelse av arbetskraft inom det området. Enligt min mening strider det i så fall, som nämnts, mot den uppfattning som EU-domstolen uttrycker i punkterna 23–25 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, om en momsplikt för personaluthyrning inom vård eller omsorg.

5.2 Avslutande synpunkter

Frågan om personaluthyrning inom vård och omsorg ska beläggas med moms är något som har diskuterats länge i Sverige. Min erfarenhet är att större aktörer inom bemanningsbranschen på dessa områden har haft tämligen bestämda uppfattningar om att sådan personaluthyrning skulle vara momsfri. Det har dock varit intressant att kunna konstatera att sådana aktörer har godtagit motsatta bedömningar i andra EU-länder, trots att de har förfäktat ståndpunkten att just i Sverige skulle det vara momsfritt med personaluthyrning inom vård eller omsorg.

När Skatteverket nu verkar ha godtagit, genom sina ställningstaganden av 2018-10-25, att en analys av frågeställningen måste ske med avseende på skatteobjektsfrågan och inte på en tendentiös uppfattning baserad enbart på skatteobjektsfrågan, såsom i föregångaren 2016-03-31, verkar det förekomma en uppfattning bland praktiker i Sverige om att Skatteverkets generösare tillämpning från tiden före den 1 juli 2019 av undantaget från skatteplikt avseende bemanning inom vård och omsorg alltjämt skulle råda i Finland. Då avses bemanning inom sjukvård, dvs. sådana tjänster där jag har konstaterat i denna artikel att det kan förekomma en olikbehandling av momsfrågan för bemanningsföretag mellan finska Skatteförvaltningen respektive svenska Skatteverket. Därför förordar jag, i likhet med i min nämnda tidigare artikel i JFT, ett samarbete mellan Finland och Sverige, där eventuellt en propå bör framställas till EU om att ändra mervärdesskattedirektivet och förtydliga bestämmelserna i förevarande hänseende.¹³

Jag har tidigare framhållit att det är avgörande för analyser av momsfrågor att beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan, och inte lämna förstnämnda därhän för att gå direkt på, i och för sig intressanta aspekter, på sistnämnda. När det gäller mina avhandlingar beträffande EU-konformiteten med svenska ML var det en ledstjärna,¹⁴ och jag nämnde min komparation med finska FML i tidigare berörda artikel i JFT. Jag anser över huvud taget att akademiker som skriver om mervärdesskatt bör fokusera mer på att framhålla att svårare frågor i ämnet kräver att både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan analyseras. Det

¹³ Jfr Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61–70, 70.

¹⁴ Se min sammanläggningsavhandling bestående i licentiatavhandlingen Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011. Se också min doktorsavhandling Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 2013. Båda böckerna återfinns i fulltext i databasen DiVA <www.diva-portal.org>.

har varit ett alltför stort fokus på objektsfrågan från svenska författare i ämnet mervärdesskatt. En förbättring i detta avseende hade sannolikt lett till att svenska Skatteverket hade tagit fasta på vad jag anförde i min artikel (Forssén 2017), i stället för att vänta på att HFD genom HFD 2018 ref. 41 måste påpeka att EU-domstolen i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit poängterar just att skatteobjektsfrågan var avgörande för bedömningen av momsfrågan om personaluthyrning, inte objektsfrågan. Praxis från EU-domstolen av den innebörden fanns faktiskt genom det målet redan när Skatteverket gjorde sitt ställningstagande av 2016-03-31.