

Björn Forssén

Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg

Artikeln behandlar en systematisk fråga avseende mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i förhållande till mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), nämligen angående bemanningsföretag och i första hand deras momsmässiga status i förhållande till regeln om undantag från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Frågeställningen gäller förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet (beskattningsbar person) och bestämningen av skatteobjektet (social omsorg). Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML "offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig omsorg". I artikeln berörs bl.a. att Skatteverket (SKV) i sitt senaste ställningstagande på området, SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111, inte nämner att EU-domstolen i dom den 12 mars 2015 i mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) anför att undantaget i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som är den till 3:7 ML närmast motsvarande bestämmelsen i direktivet, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag. Det är således avgörande för beskattningsfrågan att korrekt bedöma vem som är skattesubjekt, innan ställning tas i frågan om skatteobjektet. SKV kunde ha beaktat det förhållandet redan i sitt ställningstagande 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111, men gjorde inte det. Att SKV inte heller i sitt senaste ställningstagande 2016-03-31 på området berör nämnda aspekt i EU-målet ger upphov till en risk för felaktig tillämpning av EU-rätten på momsområdet när det gäller bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg.

1 Inledning angående 3 kap. 7 § ML¹

Momsfriheten gäller för alla varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller omsorgstagaren som ett led i tillhandahållande av social omsorg, dvs. gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva omsorgstjänsten.² På samma sätt som inom vården gäller dock den generella skatteplikten enligt 3 kap. 1 § första st. ML för vad som tillhandahålls omsorgstagare mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning.³ Gränserna för skattefriheten avseende social omsorg enligt 3:7 ML bör enligt lagstiftaren överensstämma med vad som gäller för sjukvården.⁴ I likhet med vad som gäller angående sjukvård och tandvård bör enligt min mening sålunda undantag från skatteplikt för vårdande underentreprenör gälla även beträffande social omsorg.⁵

2 Bemanningsföretag och 3 kap. 7 § ML⁶

¹ Jfr avsnitt 3.4.1 i Momsreform i Sverige: Förslag till ändrade mervärdesskatteregler nationellt och på EU-nivå, av Björn Forssén, Melker Förlag. Laholm 2016 (nedan Forssén 2016 1). Jfr även avsnitt 3.4.1 i Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv, av Björn Forssén, Melker Förlag. Laholm 2016 (nedan Forssén 2016 2).

² Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även s. 200 och 201 i Momshandboken Enligt 2001 års regler, av Björn Forssén, Norstedts Juridik. Stockholm 2001 (nedan Forssén 2001).

³ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även 12 213 211 i Momsrullan Andra upplagan, av Björn Forssén, Melker Förlag. Laholm 2016 (nedan Forssén 2016 3) och Forssén 2001 s. 201.

⁴ Jfr prop. 1989/90:111 s. 109. Jfr även Forssén 2016 3, 12 213 211 och 12 213 212.

⁵ Jfr Forssén 2016 3, 12 213 211, 12 213 212 och 12 213 213.

⁶ Jfr Forssén 2016 1, avsnitt 3.4.2. Jfr även Forssén 2016 2, avsnitt 3.4.2.

Sistnämnda förändrar inte att bemanningsföretag på förevarande område bör omfattas av den generella momsplikten om sådant företag inte tar ansvar för tillhandhållande av tjänst bestående i social omsorg, utan enbart hyr ut personal till offentlig eller privat omsorgsverksamhet. Omfattningen av regler om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML ska tolkas restriktivt, då EU-domstolens praxis anger så ang. art. 131–137 i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för vissa transaktioner.⁷ Jämför också pkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet, som innebär att om momsen på varor och tjänster tas ut så allmänt som möjligt blir momssystemet enklast och mest neutralt.⁸ Jag anser att gränsdragningen mellan skattepliktig personaluthyrning (3 kap. 1 § första st.) och från skatteplikt undantagen omsättning av social omsorg (3 kap. 7 §) bör innebära att undantag inte får snedvrída konkurrensen i förhållande till momsskyldiga personaluthyrningsföretag och konsultföretag etc.⁹ Jag anför följande till stöd för min uppfattning om bemanningsföretag och momsen:

- I mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) anför EU-domstolen bl.a., att undantaget i art. 132.1 g, som är den till 3:7 ML närmast motsvarande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.¹⁰ Förklaringen är att det inte är de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. De anställda utesluts från det begreppet just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.¹¹
- De för nämnda mål relevanta omsättningarna av tjänster var således de som tillhandahölls av bemanningsföretaget, inte de tjänster som utfördes av det företags anställda. Vad bemanningsföretaget tillhandahöll var inte social omsorg, utan uthyrning av personal.¹² Beträffande vad som utgör "av social karaktär" i art. 132.1 g konstaterade EU-domstolen att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn, och därvidlag saknade det enligt domstolen betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.¹³
- Sålunda ansåg EU-domstolen att art. 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 begreppet "organ som [...] är erkända som organ av social karaktär" enligt direktivbestämmelsen.¹⁴

⁷ Se t.ex. EU-målen 235/85 (kommissionen mot Nederländerna), pkt 7; 348/87 (SUFA), pkt 10 och 13; C-186/89 (W. M. van Tiem), pkt 17; C-2/95 (SDC), pkt 20; C-358/97 (kommissionen mot Irland), pkt 52; C-150/99 (Stockholm Lindöpark); pkt 25; C-269/00 (Seeling), pkt 44; och C-275/01 (Sinclair Collins), pkt 23. Se även Forssén 2016 3, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 (nedan Forssén 2015).

⁸ Se även Forssén 2016 3, 12 210 010 och avsnitt 2.4.1.4 i Forssén 2015.

⁹ Jfr Forssén 2016 3, 12 213 212 och även 12 213 213.

¹⁰ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹¹ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹² Jfr pkt 25 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹³ Jfr pkt 28 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

¹⁴ Jfr pkt 29 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

Enligt min mening bör således ett bemanningsföretag omfattas av momsplikten för sin personaluthyrning. Om det ska omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av social omsorg, måste det tillhandahålla en sådan tjänst, vilket förutsätter att företaget i sig är organ som är erkänt som organ av social karaktär. Det är inte tillräckligt för momsfrihet att företagets anställda själva är legitimerade etc.

3 Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML¹⁵

Ett problem med tillämpningen av 3 kap. 7 § ML är att det lagrummet antyder att det skulle finnas två kategorier av social omsorg, där den ena skulle avse barnomsorg, äldreomsorg etc. och den andra ”annan jämförlig social omsorg”. Det är inte förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som inte gör någon sådan distinktion. Direktivbestämmelsen innehåller att fråga ska vara om tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor *med nära anknytning* till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, varvid det anges att den som gör sådan omsättning förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

SKV anförde tidigare i ett ställningstagande att det förelåg två kategorier av social omsorg, såsom nyss beskrivits.¹⁶ Emellertid har SKV i efterföljande ställningstaganden frångått den inställningen.¹⁷ Jag relaterar till det senaste av dessa ställningstaganden från SKV, där SKV gör en beskrivning av gällande rätt angående momsfri social omsorg baserad på nyss nämnda EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit).

Jag håller med SKV, när det gäller frågan om uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, men jag anser att SKV borde ha tagit upp också att EU-domstolen i det målet börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg beträffande den frågeställningen med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.¹⁸ SKV anför dock bl.a., i linje med min egen uppfattning, att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg ska den till sin natur vara av social karaktär och att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av momsplikt.

EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) innebär enligt min mening att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det rör sig i första hand om att klart uttrycka att det är den beskattningsbara personens omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos personen i fråga, samt om att införa i 3:7 ML direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemsstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär. SKV beaktar, som nämnts, inte i ställningstagandet 2016-03-31 att EU-domstolen i målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda.

¹⁵ Se Forssén 2016 1, avsnitt 3.4.3. Jfr även Forssén 2016 2, avsnitt 3.4.3.

¹⁶ Jfr SKV:s ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111.

¹⁷ Jfr SKV ställningstaganden: 2013-07-05, dnr 131 340930-13/111; 2015-12-10, dnr 131 656823-15/111; och 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

¹⁸ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

Jag hänvisar således till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) enligt ovan: Det första steget i prövningen av omfattningen av undantaget ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit) drar SKV i ställningstagandet av 2016-03-31 den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren.¹⁹ Det är inte den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen, det är bemanningsföretaget.

Vidare bör uttrycket "annan jämförlig social omsorg" utmönstras ur 3:7 ML, eftersom det moms fria området för social omsorg enligt ML blir alltför omfattande jämfört med mervärdesskattedirektivet.²⁰

Vidare får jag, beträffande social omsorg där art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet – liksom art. 132.1 b avseende sjukvård – kopplar den momsmässiga bedömningen av vad som avses därmed till bl.a. vad som offentligrättsliga organ gör,²¹ anföra att en utmönstring av uttrycket "annan jämförlig social omsorg" måste ske på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd.²² Av förarbetena till EU-lagen följer att beträffande de hälso- och socialpolitiska frågorna ligger kompetensen kvar hos Sveriges Riksdag också efter Sveriges EU-inträde 1995.²³ Medlemsstaterna utformar själva sin lagstiftning på de hälsopolitiska och socialpolitiska områdena.²⁴ I och med Lissabonfördraget, som består i FEU och Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) och införlivades i Sverige den 1 december 2009 genom SFS 2009:1110, har EU-rätten fått en ökad betydelse i hälsopolitiken, genom art. 168 FEUF, där pkt 1 första st. anger: "En hög hälsoskyddsnivå för människor ska säkerställas vid utformning och genomförande av all unionspolitik och alla unionsåtgärder." Det är emellertid medlemsstaterna som fortsatt har huvudansvaret för hälsoskyddet och i synnerhet för hälso- och sjukvårdssystemen.²⁵ EU-länderna ansvarar därför alltså själva för sin hälso- och sjukvård, varvid EU:s roll endast är att *komplettera* den nationella politiken, genom insatser med inriktning på att förbättra folkhälsan, förebygga ohälsa och sjukdomar hos människor och undanröja faror för den fysiska och mentala hälsan.²⁶

Även om således den nationella socialtjänstlagen har betydelse för bestämningen av innebörden i begreppet social omsorg i ML,²⁷ får inte en inhemsk praxis utvecklas som strider mot vad som förstås med begreppet utifrån en tolkning av art. 132.1 g och h i *mervärdesskattedirektivet*. En skattemässig koppling till offentligrättsliga definitioner riskerar att leda till tolkningar i strid mot EU-rätten på momsområdet.

¹⁹ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁰ Jfr även Forssén 2001 s. 200.

²¹ Jfr Forssén 2016 3, 12 213 211.

²² Jfr även Forssén 2016 3, 12 213 224.

²³ Jfr 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF, och art. 4.1 och 5.2 Fördraget om EU (FEU). Jfr även avsnitten 1.1.3 och 1.2.3 i Forssén 2015.

²⁴ Jfr prop. 1994/95:19 Del 1 s. 200 och 201.

²⁵ Jfr www.europarl.europa.eu.

²⁶ Jfr art. 168.1 andra st. första men. FEUF. Jfr även www.europa.eu.

²⁷ Jfr Forssén 2016 3, 12 213 211.

Enligt min mening är det i linje med att motverka icke EU-konforma tillämpningar av 3:7 ML att SKV i sitt ställningstagande om social omsorg bl.a. anför att för att en tjänst ska kunna utgöra social omsorg i förevarande mening ska den till sin natur vara av social karaktär.²⁸ Jag hänvisar därvidlag också till två ledamöter i skatterättsnämnden (SRN) som i förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 21 gav en *skiljaktig motivering* till SRN:s besked att undantag enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML inte skulle anses tillämpligt då en ekonomisk förening, i en verksamhet som saknar anknytning till offentligrättslig reglering, tillhandahåller enskilda personer samtalsterapi och själavård.²⁹ De båda ansåg att vid en tolkning av omfattningen av undantaget för social omsorg utifrån art. 13 A.1 g i sjätte direktivet – numera art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet – bör det avgörande vara ”tjänstens natur”, vilket de framhöll också följer redan av förarbetena till momsreformen 1991 (SFS 1990:576).³⁰ De ansåg att utformningen av 3:7 ML, där social omsorg också anges avse ”annan jämförlig social omsorg”, inte kan anses uppställa något krav på individuell behovsprövning för att momsfri social omsorg ska anses föreligga. Det uttrycket bör dock enligt min mening utmönstras ur 3:7 ML, och, som sagt, på sådant sätt att det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML ändock har en särskild EU-rättslig innebörd. Det anser jag bör ske genom att lagstiftaren – i linje med vad SKV är inne på i nämnda ställningstagande³¹ och som också framgick från början i förevarande sammanhang i förarbetena till momsreformen 1991 – framhåller i ett förslag till reviderad lydelse av 3:7 ML att det är ”tjänstens natur” som ska avgöra om en omsättning av från skatteplikt undantagen social omsorg föreligger.

Jag får också anknyta till att nämnda ledamöter i SRN, som anförde skiljaktig motivering, dessutom gjorde en hänsyftning till art. 13 B a i sjätte direktivet – numera art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet³² – och till att EU-domstolen i målet C-349/96 (CPP) uttalade att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner – dvs. i ML undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3:10 – till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet. De båda nämnda ledamöterna i SRN anförde därvidlag i sin skiljaktiga motivering att det inte finns något skäl att i det hänseendet skilja på behandlingen av tjänster i art. 13 A respektive art. 13 B i sjättedirektivet, dvs. mellan art. 132 resp. art. 135 i mervärdesskattedirektivet. De konkluderade att det därmed är ”tjänstens natur” som – i praktiken – är avgörande för bestämningen av social omsorg enligt 3:7 ML (och att förekomsten av individuell behovsprövning inte är relevant). Jag är av samma uppfattning, och anser att det – särskilt för en systematisk tolkning – vore en fördel om lagstiftaren, t.ex. i samband med den revidering av 3:7 ML som jag föreslår enligt ovan, också lägger in i 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10 att bestämningen av *social omsorg*, *värdepappershandel* och *försäkringstjänster* ska ske med hänsyn till att begreppen har en särskild EU-rättslig innebörd.

EU-rätten innebär att social omsorg i mervärdesskatterättslig mening inte ska begränsas genom att kopplas till nationella offentligrättsliga definitioner. Enligt min mening bör det framgå av en reviderad 3:7 ML, som ska tolkas utifrån art. 132.1 g och h i

²⁸ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

²⁹ HFD fastställde för övrigt SRN:s besked i RÅ 2003 ref. 21.

³⁰ Jfr SOU 1989 Del 1 s. 198. Jfr även Forssén 2016 3, 12 201 031 samt avsnitt 2.2, där det nämns att den 1 januari 1991 gjordes, genom SFS 1990:576, tjänsterna generellt skattepliktiga, i likhet med vad som redan gällde för varorna.

³¹ Jfr SKV:s ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

³² Jfr även Forssén 2016 3, 12 213 161.

mervärdesskattedirektivet, att *social omsorg* i mervärdesskatterättslig mening har en särskild EU-rättslig mening, vilket kan ske genom hänvisning i lagrummet till direktivbestämmelserna. Genom att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” utmönstras ur 3:7 och lagrummet i stället, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet, markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd. För att undvika oklarheter, vid en systematisk tolkning av 3:7, 3:9 tredje st. 1 och 3:10, bör enligt min uppfattning samma teknik användas – framför allt – även beträffande 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*), vilka ska tolkas utifrån art. 135.1 f respektive art. 135.1 a i mervärdesskattedirektivet,³³ dvs. också i dessa båda lagrum i ML bör hänvisning ske till respektive direktivbestämmelse för begreppsbestämmelserna.

I ett fall, HFD 2012 ref. 52, där undantaget för social omsorg i 3:7 ML inte ansågs tillämpligt på barntillsyn i barnets hem, gjorde Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) en EU-konform tolkning så att avsaknaden i 3:7 ML av direktivbestämmelsens krav på att tjänsterna måste tillhandahållas av ett erkänt organ av social karaktär inte ledde till ett annat tolkningsresultat. Det innebar ett förändrat rättsläge jämfört med RÅ 1998 ref. 40, där HFD kom till ett motsatt slut – dvs. undantag från skatteplikt ansågs föreligga enligt 3:7 ML för barntillsyn i hemmet. Emellertid tänjer uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3:7 ut det moms fria området för social omsorg enligt ML jämfört med mervärdesskattedirektivet.³⁴ Det motverkar att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt. Jag anser att legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 2 § första st. 2 RF därigenom medför att mervärdesbeskattning inte är möjlig med stöd av HFD 2012 ref. 52, om en beskattningsbar person motsätter sig mervärdesbeskattning för tillhandahållande av barntillsyn i hemmet.³⁵ Rättssäkerhet inklusive legalitet, som rättspolitiska mål för det svenska momssystemet,³⁶ innebär att det således finns ett behov också med hänsyn till art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet att införa i 3:7 ML kravet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en beskattningsbar person som utgör ett av medlemstaten (Sverige) erkänt organ av social karaktär, för att undantag ska gälla. Lösningen är, som nämnts, att uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” bör utmönstras ur 3:7 ML, och att lagrummet i stället hänvisar, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Därmed markeras att begreppet social omsorg i 3:7 ML har en särskild EU-rättslig innebörd, och en EU-konform tolkning är möjlig utan att den begränsas av legalitetsprincipen.

Jag har också berört i andra sammanhang risken för att det utvecklas en icke EU-konform begreppsbestämning angående regler om vård i ML. Det rörde sig om betydelsen av kopplingen i 8 kap. 9 § första st. 2 ML till *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna* – i 16:2 inkomstskattelagen (1999:1229) – för att bestämma i vilken mån *personalvård* omfattas av avdragsförbudet i 8:9 första st. 2 ML för ingående moms hänförlig till representation och liknande ändamål – varvid jag för övrigt gjorde en hänsyftning till social omsorg och RÅ 1998 ref. 40.³⁷

³³ Jfr även Forssén 2016 3, 12 213 153 resp. 12 213 161.

³⁴ Jfr även Forssén 2016 3, 12 213 214 och Forssén 2001 s. 200.

³⁵ Jfr även Forssén 2016 3, 12 201 022 och 12 213 214 och avsnitt 2.7 i Forssén 2015.

³⁶ Jfr avsnitt 2.2 i Forssén 2015 och även Forssén 2016 3, 12 213 213 och 12 213 214.

³⁷ Se Forssén 2001 s. 405 och 406 och avsnitt 2.1 i *Personalvård*, går utvecklingen mot en vidare avdragsrätt på momsområdet än på inkomstskatteområdet? Artikel i *Balans* 6-7 2000 s. 34-41, av Björn Forssén. Jfr för övrigt ang. uttrycket *de icke harmoniserade inkomstskattereglerna*: avsnitten 1.2.2.2-1.2.2.4 (s. 46-49) i *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, av Björn Forssén, Jure Förlag AB. Stockholm 2011. Jfr även Forssén 2016 3, 12 213 214.

4 Konklusioner³⁸

Förhållandet mellan bestämningen av skattesubjektet och bestämningen av skatteobjektet är inte EU-konformt, när det gäller begreppet social omsorg, eftersom uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” i 3 kap. 7 § ML gör att det momsfria området blir alltför omfattande jämfört med mervärdesskattedirektivet: Det kan föranleda tillämparen att – såsom SKV tidigare ansåg – anse att det föreligger två kategorier av social omsorg etc. Problemet beror på att lagstiftaren i förevarande fall inte har iakttagit att Sveriges EU-inträde 1995 innebär att två regelverk måste beaktas vid bestämningen av gällande rätt avseende materiella momsfrågor: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet. Genomgången av EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) visar att det finns behov av att ändra 3 kap. 7 § ML, så att lagrummet blir förenligt med art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

I förstone bör det klart uttryckas i 3:7 att det är den *beskattningsbara personens* omsättning som ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag, inte vad en omsättning har för karaktär om den bedöms utifrån de anställda i sig hos företagaren.

I målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar EU-domstolen sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Jag hänvisar till pkt 23 och 24 i EU-mål C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit): Det första steget i prövningen av omfattningen av undantaget ska ske utifrån vem som är den beskattningsbara personen vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag.

SKV beaktar inte i ställningstagandet 2016-03-31 (dnr 131 156230-16/111) att EU-domstolen i EU-målet C-594/13 (”go fair” Zeitarbeit) börjar sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg i enlighet med vad 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) drar SKV i ställningstagandet den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3:5 ML för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. SKV:s slutsats är felaktig, eftersom det inte är den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget. Frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget gör. Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § ML. Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning enligt huvudregeln om att omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. enligt 3 kap. 1 § första st. ML, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.

Vidare bör 3:7 också motsvara kravet i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet på att tjänsterna måste tillhandahållas av en *beskattningsbar person* som utgör *ett av medlemsstaten* (Sverige) *erkänt organ av social karaktär*. Lösningen därvidlag är enligt min mening följande: Uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” bör utmönstras ur 3:7 ML, och

³⁸ Se Forssén 2016 1, avsnitt 3.4.4. Jfr även Forssén 2016 2, avsnitt 3.4.4.

lagrummet bör ändras så att det, för bestämningen av social omsorg momsmässigt sett, hänvisar till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet.

Jag anför således aspekterna i avsnitten 2 och 3 och i förevarande avsnitt på bestämningen av social omsorg i 3 kap. 7 § ML i förhållande till art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet som ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler, eftersom art. 132.1 g och art. 132.1 h i mervärdesskattedirektivet skulle ha varit implementerade i 3 kap. 7 § ML redan när Sverige blev EU-medlem 1995.

Art. 132.1 g resp. art. 132.1 h motsvarades av art. 13 A.1 g resp. art. 13 A.1 h i sjätte direktivet, där det – i och för sig med bruk av något annorlunda uttryck – också angavs att det är den som gör tillhandahållandet (omsättningen) som förutsätts vara ett av medlemsstaten i fråga erkänt organ av social karaktär, för att undantag från skatteplikt ska gälla.

Genom att utmönstra uttrycket ”annan jämförlig social omsorg” ur 3:7 ML och i stället hänvisa i lagrummet till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet skulle det markeras att begreppet social omsorg i 3:7 har en särskild EU-rättslig innebörd. Jag föreslår av samma skäl också detsamma beträffande 3 kap. 4 § ML, vilket innebär att uttrycket ”sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag” däri ändras till ”sjukvård, tandvård eller social omsorg”, dvs. att uttrycket *tjänster av annat slag* utmönstras ur 3:4, och att lagrummet i stället hänvisar till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (art. 132.1 b-e och g och h). Det hindrar inte att det även för bestämningen av begreppet social omsorg i 3:7 ML också sker en hänvisning till art. 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Vidare bör, som nämnts, samma teknik som jag föreslår för 3:7 användas i vissa andra bestämmelser om undantag från skatteplikt i 3 kap. ML för att undvika oklarheter vid en systematisk tolkning. Framför allt bör även begreppsbestämningarna i 3:9 tredje st. 1 (*värdepappershandel*) respektive 3:10 (*försäkringstjänster*) ske med hänvisning till närmast motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 135.1 f respektive art. 135.1 a. Dessa åtgärder underlättar att nationellt upprätthålla EU-domstolens praxis av innebörd att undantag från momsplikten ska tolkas och tillämpas restriktivt.