

Kommittédirektiv 2020:20

Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg

Beslut vid regeringssammanträde den 27 februari 2020

Sammanfattning

En särskild utredare ska undersöka förutsättningarna för förändrad lagstiftning i fråga om mervärdesskatt vid inhyrd vårdpersonal och inhyrd personal för social omsorg. Huvudmotivet är att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt, för att på så sätt uppnå flexibilitet för bemanningen inom hälso- och sjukvården, tandvården och den sociala omsorgen. Utredaren ska bl.a.

- undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård och tandvård (fortsättningsvis vårdpersonal) och uthyrning av personal för social omsorg undantas från mervärdesskatt,
- om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedöms möjlig, undersöka förutsättningarna för att på annat sätt neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt vid uthyrning av personal till hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg, och
- om det finns förutsättningar för det, lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2021.

Mervärdesskattelagens regler om sjukvård, tandvård och social omsorg

Sjukvård och tandvård undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Sjukvårdstjänster är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt under förutsättning att sjukvården ges vid en inrättning som drivs av det allmänna, vid en privat inrättning för sluten vård eller annars av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Undantaget omfattar även varor och tjänster som den som tillhandhåller vården omsätter som ett led i denna. Mervärdesskattelagens regler bygger på bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Enligt den svenska rättstillämpningen har även uthyrd personal inom sjukvården ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt.

Social omsorg undantas också från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen. Med social omsorg avses offentlig och privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Tjänster inom social omsorg är undantagna från skatteplikt under förutsättning att tjänsten som tillhandahålls är av social karaktär och att säljaren är ett offentligrättsligt organ eller en erkänd aktör av social karaktär. Undantaget omfattar också varor eller tjänster som den som tillhandhåller omsorgen omsätter som ett led i denna. Även detta undantag bygger på bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Enligt den svenska rättstillämpningen har även uthyrd personal för social omsorg tidigare ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt.

Ändrad rättstillämpning och förslag på lagändring

Dom från Högsta förvaltningsdomstolen

Den 7 juni 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) en dom (HFD 2018 ref. 41) där ett bemanningsföretags uthyrning av läkare och medicinskt ledningsansvarig läkare ansågs vara mervärdesskattepliktig. Enligt HFD utgjorde inte företagets uthyrning av vårdpersonal sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som ska undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Eftersom företaget inte självt bedriver sjukvård kunde uthyrningen inte heller undantas på den grunden att den skulle ses som en transaktion nära knuten till vården. Det saknade enligt HFD betydelse om de åtgärder läkarna utförde hos den som hyr in dem kunde anses som sjukvård. HFD tolkade mervärdesskattelagen med hänsyn till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och praxis

från EU-domstolen. EU-domstolen hade bl.a. i en dom från 2015 ansett att uthyrning av vårdpersonal till social omsorg var mervärdesskattepliktig och alltså inte omfattades av undantaget för social omsorg.

Ställningstaganden från Skatteverket med anledning av domen ...

Skatteverket publicerade den 25 oktober 2018 två ställningstaganden med anledning av HFD-domen i fråga om undantagen för sjukvård och för social omsorg. I ställningstagandet om sjukvård anges att uthyrning av vårdpersonal inte är en sådan tjänst som i sig utgör sjukvård eller tandvård. Det gäller även om den uthyrda personalen ska utföra vårdtjänster hos köparen. Eftersom uthyrning av vårdpersonal inte är en tjänst som i sig utgör sjukvård eller tandvård omfattas den som huvudregel inte av undantaget från skatteplikt. Därmed är sådan uthyrning mervärdesskattepliktig. Undantaget kan dock vara tillämpligt när uthyrning av vårdpersonal har nära anknytning till sjukvård eller tandvård. Motsvarande bedömning när det gäller uthyrning av personal anges i ställningstagandet om social omsorg. Skatteverket började tillämpa båda dessa ställningstaganden den 1 juli 2019.

... följdes av flera beslut av Skatterättsnämnden ...

Efter HFD:s dom i juni 2018 meddelade Skatterättsnämnden ett flertal beslut i ärenden om förhandsbesked föranledda av Skatteverkets ställningstagande om uthyrning av vårdpersonal. Avgörandena avsåg bland annat uthyrning av sjuksköterskor till andra vårdgivare, ett läkarbolags tillhandahållande av tjänster till andra vårdgivare samt ett läkarbolags tillhandahållande av tjänster till aktörer som driver digitala sjukvårdspattformar. Skatterättsnämnden vidhöll i dessa ärenden Skatteverkets tolkning och bedömde att de aktuella tjänsterna utgjorde mervärdesskattepliktig uthyrning av personal.

... vilka överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen

Sedan besluten överklagats meddelade HFD den 5 februari 2020 fyra domar (Mål nr 3447-19, 3477-19, 3478-19 och 4431-19) i vilka domstolen tolkade mervärdesskattelagens bestämmelser utifrån reglerna i mervärdesskatte-direktivet och praxis från EU-domstolen. Domstolen konstaterade bland annat att när en underleverantörs personal utför medicinska åtgärder på uppdrag av köparen och ingår i köparens organisation, talar det för att det är fråga om personaluthyrning. För att avgöra om så är fallet ska beaktas vem

som har det övergripande ansvaret för vilka arbetsuppgifter som ska utföras, vilka patienter som ska få del av åtgärderna och under vilka tider dessa ska tillhandahållas. Att det är underleverantörens personal som beslutar hur vården ska utföras, och bär ett ansvar enligt lag för hur arbetsuppgifterna utförs, innebär enligt domstolen inte att personalen – eller underleverantören – ska anses ha det övergripande ansvaret. Domstolen bedömde i samtliga fyra målen att syftet med avtalet mellan köparen och dennes underleverantör var att underleverantören skulle tillhandahålla de tjänster som krävs för att vårdgivaren ska kunna uppfylla sina skyldigheter att tillhandahålla viss vård enligt avtal med sina uppdragsgivare och vårdtagare. Därmed utgjorde tillhandahållandet i fråga mervärdesskattepliktig uthyrning av personal och inte sjukvård.

Förslag från Vårdföretagarna

Vårdföretagarna, som är en arbetsgivar- och branschorganisation för privata vård- och omsorgsgivare, har i skrivelser till Finansdepartementet (Fi2019/02610/S2 och Fi2019/01106/K) bl.a. fört fram att det i den privatdrivna sjukvården är vanligt med lösningar där större och mindre vårdaktörer samverkar, samt nyttjar konsulttjänster från legitimerad vårdpersonal, verksamma som egenföretagare. Vårdföretagarna anför att det gör verksamheten resurseffektiv och ofta är en förutsättning för att överhuvudtaget kunna erbjuda sjukvård. Detta gäller i synnerhet utanför de större städerna där läkarbristen är stor. Enligt Vårdföretagarna hade det inte varit möjligt att bemanna vårdcentralerna på många mindre orter i landet utan läkare verksamma på konsultbasis. I ett förslag till lagändring som Vårdföretagarna har lämnat in till Finansdepartementet föreslås att 3 kap. 5 § första stycket andra strecksatsen mervärdesskattelagen kompletteras på följande sätt.

”[...] om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, *oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas*”

Syftet med förslaget är enligt Vårdföretagarna att all sjukvård som utförs av legitimerad sjukvårdspersonal ska undantas från mervärdesskatt oavsett i vilket led i vårdkedjan sjukvården tillhandahålls.

EU-domstolen meddelade den 18 september 2019 en dom som gäller tolkningen av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattedirektivet (C-700/17, Peters). Vårdföretagarna har därefter anført att domen bekräftar de

utgångspunkter som deras framtagna lagförslag vilar på och visar att en lagändring är förenlig med direktivet.

Uppdraget att undersöka om mervärdesskattelagen kan ändras

Praxis från Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen om mervärdesskatt för inhyrd personal har inneburit kostnadsökningar för privata utförare inom hälso- och sjukvården, tandvården och den sociala omsorgen som hyr in vårdpersonal. För många utförare inom hälso- och sjukvården, inte minst små aktörer på landsbygden, krävs flexibilitet vad gäller bemanning.

Utredaren ska därför

- undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård och tandvård undantas från mervärdesskatt och i det sammanhanget beakta såväl Vårdföretagarnas förslag till lagändring som senare praxis från EU-domstolen i fråga om undantaget för sjukvård,
- undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för social omsorg undantas från mervärdesskatt, och
- om det finns förutsättningar för det, lämna nödvändiga författningsförslag.

Om det inte finns förutsättningar att ändra mervärdesskattelagen?

Om en ändring av mervärdesskattelagen inte bedöms möjlig, behöver det undersökas om det finns något annat sätt att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt vid uthyrning av personal till hälso- och sjukvård, tandvård och social omsorg. Ett exempel på åtgärder som i så fall bör undersökas är ändringar inom ramen för systemet med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner.

Huvuddragen i systemet med kompensation

Sverige har ett system med kompensation för mervärdesskatt för kommuner och regioner. Systemet regleras i lagen (2005:807) om viss ersättning för mervärdesskatt till kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, förkortad LEMK. Det innebär i korthet att kommuner och regioner får full kompensation för ingående mervärdesskatt på kostnader som uppkommer i undantagna verksamheter som kommunen och

regionen bedriver. I de fall kommuner och regioner upphandlar undantagna tjänster avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning från privata utförare (där dolda kostnader för mervärdesskatt är inbakade i priset) får kommunen eller regionen en schablonmässig kompensation. Schablonen är normalt 6 procent av kostnaden vid upphandling, enligt förordningen (2005:811) om ersättning för mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund (fortsättningsvis kallad ersättningsförordningen). Schablonen utgår från mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden inom verksamheterna utbildning, socialtjänst, hälso- och sjukvård och tandvård. Syftet med kompensationssystemet är att utjämna de konkurrenssnedvridande effekter som t.ex. undantaget för sjukvård och utbildning leder till vid kommunernas och regionernas val mellan att utföra tjänster i egen regi och upphandla tjänster från privata utförare.

I de fall den upphandlade verksamheten bedrivs i den privata utförarens egna eller förhyrda lokaler kan högre kostnader uppstå på den del som avser lokal. I dessa fall täcker inte alltid ersättningen om 6 procent den privata utförarens kostnader för ingående mervärdesskatt. I syfte att förbättra konkurrensneutraliteten mellan kommunal verksamhet och verksamhet som bedrivs i privat regi infördes 1998 två nya schablonnivåer som ett alternativ till ersättning med 6 procent. Om det framgår att viss del avser lokalkostnad lämnas ersättning med 18 procent för denna del och 5 procent för resterande del (1 § ersättningsförordningen).

Kostnader för mervärdesskatt vid inhyrd personal

I de fall vårdpersonal hyrs ut till ett sjukhus eller vårdcentral som bedrivs i egen regi av regionen kompenseras regionen för den faktiska kostnaden för mervärdesskatt genom LEMK. Någon ökad kostnad för mervärdesskatt uppkommer därmed inte för regionen i sådana fall.

Om personal däremot hyrs ut till ett sjukhus eller vårdcentral i privat regi (från vilket regionen upphandlar vårdtjänster) har sjukhuset eller vårdcentralen inte rätt till någon kompensation för mervärdesskatt. Detsamma gäller om sjukvårdsverksamheten bedrivs av regionägda bolag. Mervärdesskatten blir i stället en kostnad för den privata utföraren, sjukhuset eller vårdcentralen. I dessa fall får regionen en schablonkompensation på 6 procent av priset på den vårdtjänst som tillhandahålls regionen och som är tänkt att täcka de dolda mervärdesskattekostnaderna som är inbakade i priset

för den tjänsten. Eftersom det är en schablon medför den emellertid inte att det blir en faktisk kompensation för just inhyrd vårdpersonal och kan därför i praktiken innebära en ökad kostnad för inhyrd personal som inte hade uppstått om verksamheten bedrivits i regionens egen regi. Mervärdesskattekostnaderna hos enskilda privata utförarna kan vara högre eller lägre än nivån på schablonersättningen.

Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt

En statlig utredning från 2015 gjorde en översyn av schablonersättningen för den s.k. dolda mervärdesskatten. Utredningen undersökte om det vore möjligt att lämna ersättning med faktisk kostnad istället för schablon för ersättning som avser privata utförare. Utredningen bedömde dock att en ersättning för faktiska kostnader bl.a. skulle medföra en ökad administrativ börda för kommuner, landsting, privata utförare och Skatteverket. Utredaren ansåg att schablonkompensationen på 6 procent är högt beräknad, vilket innebär att verksamhet med inhyrd personal i enskild regi skulle kunna vara gynnad i relation till verksamhet som bedrivs i regionens egen regi. Den genomsnittliga andelen ingående mervärdesskatt inom verksamheterna sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning bedömdes uppgå till 4,7 procent av de totala kostnaderna. I utredningen föreslogs att nivån på schablonkompensationen skulle sänkas till 5 procent. När det gällde nivån på den schablonersättning som ges för andelen lokalkostnad föreslogs en sänkning från 18 procent till 16 procent för den andel som avser lokalkostnad och från 5 procent till 3 procent för resterande del. Utredningens betänkande har remitterats (SOU 2015:93).

Uppdraget att på annat sätt försöka neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt

Utredaren ska

- överväga om schablonersättningen bör differentieras för kommuner respektive regioner och i så fall beräkna dessa nivåer genom att undersöka mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden för kommunsektorn totalt samt för kommunerna och regionerna,
- undersöka förutsättningarna för att införa alternativa schablonnivåer vid hög andel kostnader för inhyrd personal, exempelvis skulle en högre ersättningsnivå kunna ges för den del som avser kostnader för inhyrd

personal för vård och social omsorg medan en lägre ersättningsnivå ges för övrig del,

- om en sådan lösning föreslås, även föreslå nivåer utifrån beräkningar av mervärdesskattekostnadens andel av den totala kostnaden, vilka beaktar de externa utförarnas såväl som kommuners och regioners mervärdesskattekostnader.

Utredaren ska vidare undersöka om det, till exempel på grund av ändrade förhållanden, finns anledning att göra en annan bedömning än den som den tidigare utredningen gjorde när det gäller frågan om ersättning för de privata utförarnas faktiska kostnader för ingående skatt i stället för den schablonberäkning som tillämpas i dag.

Utredaren ska utreda om förändringarna är förenliga med EU-rätten, inklusive reglerna om statligt stöd.

I sitt arbete ska utredaren beakta den analys som gjordes i betänkandet Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (SOU 2015:93) samt de remissvar som regeringen fick in avseende samma betänkande.

Utredaren ska, om det finns förutsättningar för det, lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska analysera och redovisa effekterna av de olika förslagen ur såväl de privata utförarnas, kommunernas, regionernas som Skatteverkets perspektiv.

Utredaren ska i sina resonemang och bedömningar analysera och redovisa konsekvenser för de berörda i enlighet med de krav på konsekvensbeskrivningar som specificeras i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, samt riktlinjerna i kommittéförordningen (1998:1474). Detta innebär att samhällsekonomiska samt offentligfinansiella effekter ska beskrivas och beräknas. Om förslagen leder till kostnadsökningar eller intäktsminskningar ska förslag på finansiering föreslås.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska i sitt arbete hämta in synpunkter från Sveriges Kommuner och Regioner och Vårdföretagarna.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2021.

(Finansdepartementet)