

Momsaktualiteter; Lagstiftning/ändring i kommunkontosystemet 1 januari 2017 för HVB-hem och stödboenden samt ändring av rättspraxis avseende begreppet stadigvarande bostad efter HFD-domar

Remisser avseende kommunkontosystemet;

Refero har lämnat remissvar över utredningen avseende schablonersättningsnivåerna i kommunkontosystemet men också över det framtagna förslaget att tillåta avdragsrätt för moms eller rätt till ersättning med 18 % på hyreskostnader för HVB-hem och stödboenden i kommunkontosystemet fr.o.m. 1 januari 2017.

Remissvaren över schablonersättningsutredningen är överlag negativa inte minst från SKL, men även från motparten Svenskt Näringsliv.

Vad gäller HVB-hem och stödboenden, så är frågan, som ännu är olöst huruvida man kommer att ändra lagförslaget till att också innefatta retroaktiv tillämpning.

Praxisändring stadigvarande bostad i momshänseende;

HFD har i två olika mål bedömt om delar av lokaluthyrning inte ska anses utgöra uthyrning av stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening. Om rekvisitet stadigvarande bostad är tillämpligt kan inte uthyrning omfattas av frivillig skattskyldighet.

Ena fallet avsåg förutsättningarna till frivillig skattskyldighet i förhållande till andra utrymmen än boendeytorna i ett gruppboende. Det var frågan om uthyrning av kök med matplats, allrum, TV-rum och entréer, som användes av boende samt personal på ett vård- och omsorgsboende. HFD konstaterade att frivillig skattskyldighet kan medges för



uthyrning av en hel fastighet eller viss del av en fastighet när det inom den aktuella ytan åtminstone bedrivs viss verksamhet som är mervärdesskattepliktig. Entréerna, i likhet med trapphus och korridorer, är normalt sett inte är uthyrningsbara. Dessa utrymmen är ett slags biutrymmen till bostäder eller lokaler där verksamhet bedrivs. Frivillig skattskyldighet kan inte medges för sådana utrymmen separat. Vad gäller storkök med matplats, allrum och TV-rum anser HFD att dessa utrymmen inte kan ses som biutrymmen. De boende har tillgång till motsvarande utrymmen i sina egna lägenheter. Ytorna kan inte hänföras vara ett komplement till bostäderna. Dessutom bedrevs omsorgen till stor del i de gemensamma ytorna och inte i lägenheterna. Vid en helhetsbedömning ansågs HFD därför att de gemensamma utrymmena disponerades inom omsorgsverksamheten och inte kunde inte hänföras till att vara stadigvarande bostad, varför frivillig skattskyldighet för dessa ytor medgavs.

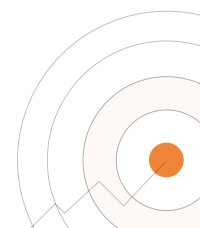
Det andra fallet avsåg en fastighet som hyrdes av en kommun för att dels erbjuda missbrukare en tillfällig bostad och dels erbjuda öppenvård för personer som vill delta i aktiviteter i drogfri miljö. Rättsfrågan var om uthyrningen avsåg stadigvarande bostad eller inte. HFD återkopplade till tidigare rättsfall och ansåg, att såväl utformning som användning av fastigheten har betydelse vid prövningen av om det är en stadigvarande bostad eller inte. Domstolen konstaterade att är fråga om stadigvarande bostad om utformningen eller användningen liknar den som gäller för bostäder i det allmänna bostadsbeståndet.

I det här fallet ansåg HFD att de aktuella bostadsrummen inte kunde anses vara utformade på ett sätt som överensstämmer med bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Rummen hade hygienutrymmen, men saknade kök. Disponeringen av rummen kunde inte heller anses fylla funktionen av ett boende på den allmänna bostadsmarknaden. De boende hade endast tillgång till rummen en natt i taget och varken någon nyckel eller någon garanti om att få behålla rummet nästkommande natt erhöles. Dessutom var tillgängligheten samt inrednings- och besöksmöjligheterna begränsade. Rummens utformning samt deras användning skiljde sig från vad som är normalt för bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Frivillig skattskyldighet för uthyrningen medgavs därför.

Frågor i anslutning till ovanstående information kan ställas i första hand till Ronnie Peterson tfn 0705924266, ronnie.peterson@refero.se

Bilagt ; Referos två remissvar

SKV:s kommentar till ena domen



REMISSYTTRANDE

2016-05-02

Finansdepartementet
Avdelning för offentlig förvaltning
Kommunenheten
103 33 Stockholm

Remissyttrande över betänkandet SOU 2015:93 "Ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt"

Refero AB har sedan 2005 haft konsultuppdrag hos ca 90 kommuner avseende mervärdesskatt. Vi har blivit uppmanade av våra kunder att avge ett remissvar.

Kommunkontosystemet tillskapades vid skattereformen 1990/1991. Refero AB har anlitat de sakkunniga som gjorde de ursprungliga utredningarna som fastställde de särskilda ersättningarna om 6 respektive 18/5 procent. Deras analys av ersättningsnivåerna, med de förändrade förutsättningar, som gäller idag, ställs i relation till detta betänkande, enligt nedan.

Sex procents ersättning

Sänkningar av mervärdesskatten har genomförts i förhållande till när den rådande ersättningsnivån fastställdes. Momsskattesatsen har sänkts för resor, livsmedel, tidskrifter och restaurangtjänster. Detta indikerar att nuvarande schablon genomsnittligt är för hög om hänsyn bara tas till statistiska förvärv av varor och tjänster. Under perioden, då den ursprungliga schablonen framräknades till i dag, har momsbelastade tjänsteandelar för att kunna producera de kommunala kärnverksamheterna ökat. Detta innebär att den sänkta momsens för vissa varor och tjänster har ersatts med tillkommande momskostnader för köpta tjänster.

Schablonen skiljer sig också mellan olika kommunala verksamhetsområden, där skolverksamheten har nästan dubbelt så hög dold moms som äldreomsorgsverksamheten. Tidigare utredning samt den nu framlagda har dock valt att föreslå en likformig procentsats oavsett verksamhet.

När det gäller lärverktyg, har utredningen utgått från att elektronisk media beskattas med 6 procent, men rätt beskattningssats är 25 procent. Utvecklingen inom



undervisningsområdet tenderar att andelen elektronisk media ökar. Lärverktyg står för ca 7-9 procent av den totala kostnaden inom skolan. Korrigering i detta avseende bör göras med nya beräkningar över lärverktygs betydelse för schablonersättningens storlek.

EU-domstolen har i ett antal domar inskränkt möjligheten till moms fria tjänsteköp av vikarier inom utbildning och social omsorg från bl.a. bemanningsföretag. Skatteverket har i två olika ställningstaganden klargjort hur regelverket ska fungera. Vid inhyrning från bemanningsföretag eller vid samverkan mellan kommuner eller mellan kommun och privat företag, avseende exempelvis hemspråksundervisning, kommer framöver att bli momspliktiga förvärv. Detta innebär att momsandelen inom områdena utbildning och social omsorg över sikt kommer att öka. Närliggande bedömning/tolkning i momshänseende är trolig även för sjukvårdstjänster. SKL:s expert inom utredningen har också i ett särskilt yttrande påtalat detta scenario.

På grund av ovan påpekande går det inte att vederlägga en sänkning av den sex procentiga ersättningen. Dessutom går arbetsmarknaden alltmer mot en ökad andel tjänsteköp mellan kommuner och bemanningsföretag.

Arton procents ersättning

Lokaler har en momsandel om 20 procent. Att den tidigare utredningen kom fram till 18 procent berodde på att markinvesteringen bedömdes stå för 10 procent av den totala investeringen. ($20 \cdot 0,9 = 18$). Marken åläggs ingen mervärdesskatt.

Den beräkning som gjorts i betänkandet innebär att momsandelen beräknas som avskrivningens del av summan avskrivning och ränta. Detta är helt förkastligt eftersom investeringen genererar 100 procent avskrivning. Utredningen påstår implicit att endast 2/3 av investeringen är momsbelagd.

Momsandelen måste utgå från investeringsutgiften, som uppgår till hela avskrivningsunderlaget. Således bör den tidigare beräkningen om arton respektive fem procent ligga kvar.

Beträffande ersättningen till fristående skolor

Kopplat till kommunkontosystemet har man i Skollagen infört bestämmelser om att fristående skolor skall ersättas med sex procent i mervärdesskattekomensation. Skulle en förändring göras, måste justeringen även ske i Skollagen. En procents minskning innebär för Sveriges fristående skolor totalt en försämrad ersättning om ca 400-500 miljoner kronor per år.



Vad efterlyser vi?

Vid våra konsultuppdrag hos kommunerna har vi identifierat några problemområden som behöver lösas ut;

Boenden enligt 9 § p. 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade hänförs inte till stadigvarande bostad i kommunkontosystemet. Kommunala korttidsboenden enligt 9 § p. 7 som avser avlastningsboende för de personkategorier som avses i 9 § p. 8 och 9, är däremot inte angivna i kommunkontolagen. Detta är ett rent förbiseende som bör lagregleras omgående.

Rådande praxis i tillämpningen av att få göra en uppdelning av sex procents ersättning i lokaldel resp. övrig del med arton resp. fem procent har blivit alltför kringskuren. Detta genom att Skatteverket har absoluta krav på underlag som inte faktiskt möjligt att erhålla från privata näringsidkare. Förenklingsmetod bör komma ifråga.

Kommunala EU-tjänsteförvärv inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning är inte reglerade i kommunkontolagen. Även sådana EU-förvärv behöver inordnas i kommunkontolagen.

Sammanfattningsvis

Vi anser mot bakgrund av ovan lämnade synpunkter, att starka skäl talar för att tillsätta en ny utredning, som på ett grundligt sätt undersöker den momsandel kommunerna har inom olika verksamheter. Utredningen främsta mål bör vara att fastställa och förbättra kommunkontosystemets ändamål att upprätthålla konkurrensneutralitet mellan offentlig och privat näringsverksamhet. Gällande schablonersättning om 6 respektive 18/5 procent bör under tiden bibehållas oförändrad.

Korttidsboenden inom LSS enligt 9 § p. 7 bör omgående bli föremål för lagstiftning.

Joakim Severinus
Refero revision AB



REMISSYTTRANDE

2016-08-03

Finansdepartementet
Avdelning för offentlig förvaltning
Kommunenheten
103 33 Stockholm

Ändrad rätt till ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner, enligt promemorian dnr Fi2016/01859/K

Refero har sedan 2005 haft konsultuppdrag hos ca 90 kommuner avseende mervärdesskatt. Vi har blivit uppmanade av ett antal av våra kunder, som enligt remisslistan inbjudits att avge ett remissvar, att utforma ett remissvar grundat på Referos erfarenheter av "kommunkontosystemet".

Promemorians förslag

I den remitterande promemorian föreslås att kommunkontolagen ändras så att rätten till ersättning även omfattar de fall då kommuner i egen regi bedriver boendeformerna hem för vård eller boende respektive stödboende. Bakgrunden till dessa tillägg i 4 § lag(2005:807) LEMK är en dom, som HFD meddelade i oktober 2015 i Mål nr 5725-14. Domslutet innebar att den tillämpade praxisen att HVB-hem inkluderades i rätten till kommunalt momsavdrag i kommunkontosystemet utsläcktes. Med anledning av domen så hemställde SKL om att kommunkontolagen skulle förtydligas i form av att även HVB-hem skulle inkluderas i 4 § LEMK.

Den föreslagna lagutvidgningen i 4 § LEMK inkluderar utöver HVB-hem även den nya boendeformen stödboende, vilket är bra eftersom detta kommer att bli ett dynamiskt instrument att utveckla olika typer av särskilda boenden. Det ger således kommunerna möjlighet att utveckla stödboenden som är mer integrerade än vad dagens stödboenden är.



I Referos remissvar över SOU 2015:93 påpekade vi att vi identifierat ett annat problemområde för stödboende, avseende kommunala korttidsboenden inom LSS-verksamheten, som behövde lösas ut;

Boenden enligt 9 § p. 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade medför rätt till momsavdrag på investerings- och driftkostnader i kommunkontosystemet. Kommunala korttidsboenden enligt 9 § p. 7 som avser avlastningsboende för de personkategorier som avses i 9 § p. 8 och 9, är däremot inte angivna i kommunkotolagen och medför inte rätt till momsavdrag.

Detta är ett rent förbiseende, som bör lagregleras omgående på samma sätt som man nu reglerar att stödboenden ska inkluderas i 4 § LEMK.

Promemorians övergångsbestämmelser

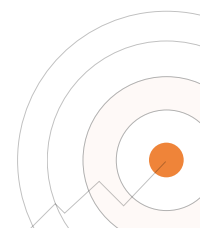
Ingen redogörelse över hur marknaden avseende HVB-hem faktiskt har fungerat, fram till den praxisändrade HFD-domen i oktober 2015 har gjorts i promemorian. Fram till dess var det sedvanligt att SKV godkände att fastighetsägare erhöll frivillig skattskyldighet för uthyrning av HVB-hem till kommuner. Vilka implikationer dessa registreringar medför vid den föreslagna lagändringen är inte belysta i promemorian. Inte heller är någon bedömning av hur redan ingångna och löpande hyresavtal, som bygger på att kommuner har utnyttjat rätten att återsöka 18 % på hyreskostnaderna, finns redovisad.

Förslaget om att de nya bestämmelserna ska börja tillämpas först vid kommande årsskiftet 2017 är inte förenligt med hur man tidigare bedömt och hanterat regelverket kring HVB-hem. För att eliminera, att det uppstår oönskade merkostnader till följd av att kommuner tolkat regelverket olika bör lagändringen kompletteras med en bestämmelse om retroaktiv tillämpning för äldre år.

Tillämpningen av regelverket att dela upp den särskilda ersättningen på 6 % i en lokaldel med rätt till 18 % respektive omsorgsdel med rätt till 5 %

Rådande praxis i tillämpningen av att få göra en uppdelning av sex procents ersättning i lokaldel resp. övrig del med arton resp. fem procent har blivit alltför kringkursen. Detta genom att Skatteverket har absoluta krav på underlag, som inte är faktiskt möjliga att erhålla från privata näringsidkare. En förenklingsmetod bör tas fram.

I SKV:s remissvar till SOU 2015:93 framförde verket uppfattningen att regeln borde mönstras ut i kommunkontosystemet. Detta beroende på att SKV ansåg att regelverket var svårtolkat. En sådan drastisk åtgärd är inte förenligt med att kommunkontosystemet ska upprätthålla konkurrensneutralitet även för privata utförare.



För att således inte misskreditera privata vårdutförare, att erbjuda kommuner sina tjänster, är det angeläget att regelverket med rätt till uppdelningen i lokaldelar närmare beredas så att ändamålet att upprätthålla konkurrensneutralitet mellan offentlig och privat näringsverksamhet vidmakthålls.

Sammanfattningsvis

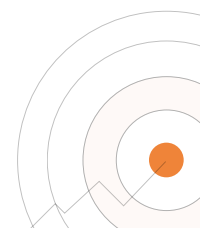
Vi anser mot bakgrund av ovan lämnade synpunkter, att den föreslagna regelförändringen bör införas med tillägg av att också korttidsboenden enligt LSS 9 § p.7 inkluderas samt att regelutformningen genomförs med retroaktiv verkan. Därtill behövs en genomlysning av hur den särskilda ersättningens uppdelning i 18 resp. 5 procent ska ske för att uppfylla kravet på att upprätthålla konkurrensneutralitet mellan offentlig och privat näringsverksamhet.

Lars Fyhr
Refero revision AB





- Rättslig vägledning



- HFD, mål nr 1113-15 – frivillig skattskyldighet för uthyrning av vård- och omsorgslokaler

Områden: Mervärdesskatt

Datum: 2016-07-25

Dnr: 131 332108-16/111

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2016-06-28, mål nr 1113-15.

Sammanfattning

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har ansett att uthyrningen av de gemensamma utrymmena kök med matplats, allrum och tv-rum inte avser stadigvarande bostad utan utrymmen där kommunen bedriver omsorgsverksamhet. Frivillig skattskyldighet ska därför medges för dessa ytor. De boendes egna lägenheter innehåller alla de faciliteter som är normalt för en lägenhet i det allmänna bostadsbeståndet, dvs. köksdel, vardagsrum, sovrum och hygienutrymmen. De gemensamma utrymmena är därför inte i detta avseende ett komplement till lägenheterna. Vidare krävs det omfattande omsorgsinsatser av personalen i de gemensamma utrymmena.

Utrymmen som utgör entréer liksom t.ex. trapphus och korridorer är utrymmen som är gemensamma för alla lägenheter och lokaler i en fastighet i det allmänna bostadsbeståndet. Dessa ytor är nödvändiga biutrymmen till bostäder eller till lokaler där verksamhet bedrivs. Frivillig skattskyldighet kan därför inte medges för sådana utrymmen separat.

Med anledning av HFD:s uttalande kommer Skatteverket att se över ställningstagandet 2010-11-25, dnr 131 682627-10/111, Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt och gemensamma ytor vid uthyrning av gruppboende.

Referat

Ett bolag ska hyra ut en byggnad till en kommun. Kommunen kommer i sin tur att tillhandahålla boende med särskild service för personer med särskilda behov i form av ett s.k. gruppboende.

Vid uthyrning av en byggnad till en kommun som ska använda den för vård- och omsorgsverksamhet kan frivillig skattskyldighet medges. Frivillig skattskyldighet kan dock inte omfatta ytor som avser stadigvarande bostad.



Det är klart att den yta där de boendes lägenheter finns avser stadigvarande bostad för vilken frivillig skattskyldighet inte kan medges.

Frågan i målet är om kök med matplats, allrum, tv-rum och entréer, som används av såväl de boende som av vård-/omsorgspersonal, utgör stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening.

HFD konstaterar inledningsvis att det inte är möjligt att medge frivillig skattskyldighet endast för en procentuell andel av en och samma yta. Vidare uttalar HFD att utrymmen som utgör entréer liksom t.ex. trapphus och korridorer är sådana utrymmen som är gemensamma för alla lägenheter och lokaler i en fastighet i det allmänna bostadsbeståndet. Utrymmen av detta slag är normalt sett inte uthyrningsbara. De är istället nödvändiga biutrymmen till bostäder eller till lokaler där verksamhet bedrivs. Frivillig skattskyldighet kan därför inte medges för sådana utrymmen separat.

När det däremot gäller kök med matplats, allrum och tv-rum är dessa ytor inte nödvändiga biutrymmen utan lokaler som i och för sig skulle kunna hyras ut för annan verksamhet. Det som då ska prövas är om ytorna ska ses som gemensamma ytor för både omsorgsverksamheten och för stadigvarande bostad eller om de ska anses tillhöra endast omsorgsdelen respektive endast avse stadigvarande bostad.

De boendes egna lägenheter innehåller köksdel, vardagsrum, sovrum och hygienutrymmen. Skälet till att de boende vistas i de gemensamma utrymmena som har motsvarande faciliteter är således inte att den utrustning som finns där saknas i deras egna lägenheter. De gemensamma ytorna är därför inte i detta avseende ett komplement till lägenheterna.

Vidare finns personal alltid på plats i de gemensamma utrymmena och det krävs omfattande insatser av personalen när de boende befinner sig där. Till skillnad mot bedömningen av stadigvarande bostad i RÅ 1993 ref. 30 har omsorgsnivån betydelse i detta fall. Det är här inte fråga om omsorg i stor omfattning i de boendes egna lägenheter, utan i utrymmen som finns i en annan klart avgränsad del av byggnaden.

HFD anser därför att kök med matplats, allrum och tv-rum inte avser stadigvarande bostad utan utrymmen där kommunen bedriver omsorgsverksamhet. Frivillig skattskyldighet ska därför medges för dessa ytor.

Skatteverkets kommentar

Frågan i målet gällde om de gemensamma ytorna kök med matplats, allrum, tv-rum och entréer, ska anses vara stadigvarande bostad. Dessa ytor används både av vårdpersonal och av de boende. HFD anser i aktuellt fall att de gemensamma ytorna inte är ett komplement till lägenheterna. Dessa ytor anses inte som stadigvarande bostad utan är istället hänförlig till omsorgsverksamheten.



Med anledning av HFD:s uttalande kommer Skatteverket att se över ställningstagandet 2010-11-25, dnr 131 682627-10/111, Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt och gemensamma ytor vid uthyrning av gruppbestäder.

Vidare konstaterar HFD att ytor såsom entréer, trapphus och korridorer normalt inte är uthyrningsbara. De är istället nödvändiga biutrymmen till bostäder eller till lokaler där verksamhet bedrivs (underordnade). Denna bedömning överensstämmer med Skatteverkets uppfattning i ställningstagandet från 2010-11-25.



- Referenser

3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML

3 kap. 3 § andra stycket ML

9 kap. ML

