

Cirkulärnr: 1991:93
Diariernr: 1991:1425
Handläggare: Ronnie Peterson
Jan Svensson
Avdsek: KES Ekadm
Datum: 1991-06-24
Mottagare: Kommunstyrelsen
Ekonomikontoret
Socialförvaltningen
Skolförvaltningen
Fastighetskontoret
Personalkontoret
Fritidsförvaltningen
Tekniska verken
Kommunala bolag
Rubrik: Riksskatteverkets rekommendationer för uthyrning
av fastighet, social omsorg, utbildning m m

Riksskatteverkets rekommendationer för uthyrning av fastighet, social omsorg, utbildning m m

Riksskatteverket (RSV) utfärdade den 24 maj 1991 tre rekommendationer som har stor betydelse för den kommunala/landstingskommunala verksamheten.

Rekommendationerna behandlar tre huvudområden som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § mervärdesskattelagen (ML). Dessa områden är

- sjukvård, tandvård och social omsorg, RSV IM 1991:1
- utbildning, RSV IM 1991:2
- upplåtelse av rättighet till fastighet eller del därav, RSV IM 1991:3.

Rekommendationerna kan i sin helhet rekvireras från skattemyndigheten. Den huvudsakliga innebörden kommenteras nedan.

SJUKVÅRD, TANDVÅRD, SOCIAL OMSORG

För att sjukvård ska vara undantagen från skatteplikt krävs antingen att den tillhandahålls vid vissa institutioner, eller att den berättigar till sjukvårdsersättning eller tillhandahålls av personer med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrket.

Undantaget gäller alla varor och tjänster som vårdgivaren direkt tillhandahåller vårdtagaren. Vårdgivare är den institution, organisation eller företag som tillhandahåller vården och har hela vårdansvaret. Anställd kan inte vara vårdgivare oavsett tjänstställning.

Eftersom skattefriheten endast omfattar varor och tjänster som direkt tillhandahålls vårdtagaren av vårdgivaren är t ex landstingets inköp av vårdplatser vid ett privat sjukhus eller anlåtande av tjänster från ett läkarbolag skattepliktiga. Enda undantaget från regeln om direkt tillhandahållande utgör laboratoriets analys av prover som ett led i sjukvård. Dessa omfattas även av skattefriheten.

Hälsohemmens verksamhet liksom annan friskvård har inte hänförts till skattefri sjukvård.

Företagshälsovården intar här en särställning eftersom man bedriver såväl skattepliktig hälsovård som skattefri sjukvård. Med den inriktning verksamheten har i dag torde en övervägande del vara skattepliktig. Fördelningen har betydelse för rätten att dra av ingående skatt för den företagshälsovård som inte drivs i kommunal regi. RSV avser att senare utfärda rekommendationer inom detta område.

Rumsuthyrning vid patienthotell som drivs av vårdgivaren liksom tillhandahållande av kost i samband med sådan rumsuthyrning hänförs till skattefri sjukvård. Även sjuktransporter med särskilt inrättade fordon är skattefria. Till fordon räknas dock inte sjö- eller flygambulanser varför sjuktransporter med sådana fordon ska momsbeläggas.

Skattefriheten för tandvård omfattar alla sådana tjänster som berättigar till tandvårdsersättning eller i övrigt ligger inom behörigheten att utöva tandvårdsyrket.

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i vården. Hit räknas även dentaltekniska produkter från dentaltekniker till tandläkare eller till patient.

Skattefriheten för social omsorg har i huvudsak knutits till kommunens skyldigheter enligt socialtjänstlagen (SoL). RSV konstaterar att kommunen svarar för socialtjänsten inom sitt område (2 §). Inom varje kommun ska finnas en socialnämnd, som bl a svarar för omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det (4-5 §§). Den verksamhet som inom socialtjänsten drivs av en kommun blir i normalfallet skattefri, dvs kommunen ska inte debitera vårdtagaren moms på de varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i den sociala omvårdnaden. De områden som omfattas är

- social omvårdnad i "hem för vård eller boende" (HVB). Med HVB "avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende". Servicehus för äldre människor räknas inte som HVB
- annan social service efter individuell behovsprövning
- barnomsorg i förskola eller fritidsverksamhet
- äldreomsorg
- särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda
- annan jämförlig social omsorg.

Motsvarande privata alternativ liksom vård i familjehem omfattas också av skattefriheten.

RSV anger följande i sina rekommendationer.

"Vård vid ett ålderdomshem, liksom vid andra institutionella vårdformer som t ex gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte ses som social omsorg. Dessa båda boendeformer skiljer sig bl a när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t ex service från hemtjänsten eller färdtjänst.

Skattefriheten omfattar individuellt behovsprövad service, t ex städning, mathandling, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller.

Vad som tillhandahålls olika kategorier utan individuell behovsprövning bör inte omfattas av skattefriheten. Det innebär att service i form av matserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar inte är skattefri. Detsamma gäller andra varor och tjänster som säljs med pensionärs- eller ungdomsrabatt.

Skattepliktiga varor och tjänster som tillhandahålls omsorgstagare efter fritt val bör inte heller omfattas av skattefriheten, t ex försäljning från kiosk och cafeteria, hårvård eller fotvård vid vårdhem.

Skattefriheten bör endast omfatta vad som tillhandahålls omsorgstagarna, inte vad som tillhandahålls andra. Servering i personalmatsalar eller försäljning av terapialster bör därför anses utgöra skattepliktiga tillhandahållanden."

Rekommendationen behandlar bara grändragningen mellan skattefri omsorg och skattepliktiga tjänster. Viss vägledning kan dock sökas för att bedöma kommunens avdragsrätt för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnad samt löpande driftskostnader på byggnader som används inom socialtjänsten. Som bekant innehåller ML ett generellt avdragsförbud för moms som belöper på stadigvarande bostad. Till bostad torde skattemyndigheten hänföra lägenhet på servicehus där vårdtagaren bor med eget hyreskontrakt och tar del av servicehusets tjänster efter fritt val. Hyreskontrakten saknar dock bytesrätt och kommunen anvisar boende efter individuell behovsprövning. Kommunförbundet är därför av den principiella uppfattningen att även momsen på dessa bostäder ska vara avdragsgill eftersom kommunen fullgör skyldigheter man har inom ramen för SoL. Frågan kommer därför att tas upp i överläggningar med RSV.

Skattefriheten för social omsorg avser enbart vad som tillhandahålls av omsorgsgivaren. Om däremot en kommun köper vårdplats vid ett privat vårdhem och överlåter vårdansvaret på detta hem anses hemmet som vårdgivare. Uppburen ersättning är därmed momsfri.

UTBILDNING

Skattefriheten för utbildning omfattar alla varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter utbildningen. Kurslitteratur, instrument och kost och logi vid internat blir därmed momsfritt. För att kunna bedöma skattefriheten måste man avgöra vem som är huvudman samt om det som tillhandahålls är utbildning eller konsulttjänst/information. Sistnämnda är skattepliktigt tjänst enligt ML.

"Med huvudman förstår man den skola, den organisation eller det företag i vars regi utbildningen ges."

Detta innebär att även företag, föreningar etc kan vara huvudmän för utbildning som riktar sig till anställda eller medlemmar. Om underentreprenör anlitas av huvudmannen för att genomföra viss utbildning blir denna inte skattefri eftersom skattefriheten endast åvilar huvudmannen. Här kommer många grändragningsproblem att uppkomma som kanske inte får sin lösning förrän rättspraxis på området finns. Normalt spelar det inte så stor roll för kommunen eftersom man har avdragsrätt för moms på utbildningskostnader.

Om det företag som beställt utbildning åt sin personal av t ex Komvux bedöms som huvudman måste Komvux debitera moms. Men pga den utvidgade momsbasen är de flesta företag med i momssystemet och har därigenom avdragsrätt för momsen på personalutbildningskostnader. Huvudmannaskapet får dock betydelse då man har banker, försäkringsbolag, ideella föreningar m fl som beställare eftersom dessa verkar inom skattefria områden och således saknar avdragsrätt för momsen.

En standardutbildning indikerar att den som tillhandahåller utbildningen är huvudman. Om utbildningen däremot är skräddarsydd för beställarens personal indikerar detta att beställaren är huvudman. Övriga faktorer som kan tillmätas betydelse är vem som bestämmer tid och plats för utbildningen, disposition, i vilken utsträckning utomstående får delta, vem som utfärdar betyg etc.

För att en tjänst ska klassas som utbildning och inte information måste följande kriterier vara uppfyllda samtidigt

- tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne.

Genom uppställande av detta kriterium drar man gränsen mot t ex informationsdagar och föreläsningsserier som normalt faller utanför det skattefria området

- tjänsten ska vara en integrerad del av ett studieprogram. Alla delar i en flerstegskurs bedöms som utbildning om de ingår i ett studieprogram och har ett inbördes samband.

Även vidareutbildning för att vidmakthålla viss kompetens hänförs hit t ex intensivkurser i språk, körlektioner etc. Något krav att kursen ska omfatta viss minsta tid uppställs således inte

- eleverna ska delta aktivt.

Skattefriheten omfattar inte bara det allmänna skolväsendet utan gäller även annan läraryggt utbildning där elevens egen aktivitet förutsätts som t ex matlagningsskurser, ridskolor, skidskolor, simskolor, körskolor etc.

I teoretiska ämnen bör det räcka med att det finns krav på inläsning eller att man har grupparbeten m m för att kravet på elevens aktiva deltagande ska anses uppfyllt.

Även korrespondenskurser räknas till skattefri utbildning.

UPPLÅTELSE AV RÄTTIGHET TILL FASTIGHET ELLER DEL AV FASTIGHET

Skattefriheten för upplåtelse av fastighet knyts i RSVs rekommendationer fastare till det civilrättsliga fastighetsbegreppet då det gäller att avgöra vilken form av rättighet det är fråga om. Arrenden och hyra enligt 11 och 12 kap jordabalken hänförs till sådan skattefri upplåtelse som anges i 8 § 6 ML såvida inte annat följer av punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML. I sistnämnda anvisningspunkt räknar man upp vilka upplåtelser som är skattepliktiga t ex upplåtelse av jordbruksarrende, rumsuthyrning i hotellrörelse, campingstugor i campingverksamhet, parkeringsplats i parkeringsrörelse m m.

Genom det utvidgade tjänstebegreppet i ML räcker det dock inte att göra endast denna prövning utan man måste också bedöma vad transaktionen huvudsakligen avser då t ex speciella inventarier ingår i fastighetsupplåtelsen (sammansatt transaktion). Det är i sistnämnda hänseende som RSV och Kommunförbundet tidigare haft skilda uppfattningar (se bl a Cirkulär 1990:136).

Om en transaktion omfattar upplåtelse av lokal och uthyrning av inventarier eller tillhandahållande av annan tjänst bör hela transaktionen bedömas som skattefri om inte fastighetsupplåtelsen utgör ett underordnat led. I så fall bör hela transaktionen momsbeläggas.

Upplåtelse av fastighet anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet då t ex hyreslagen är tillämplig.

De tjänster som eventuellt ingår i hyran för t ex vaktmästare, nätutrustning etc blir då skattefria enligt huvudsaklighetsprincipen. RSV uttalar att detta gäller för upplåtelse av

- idrottshall

- banor för tennis, badminton, squash etc såväl inom- som utomhus. Sättet att beräkna hyran torde sakna betydelse eftersom hyreslagens regler torde vara tillämpliga. Vid matcharrangemang är det inte ovanligt att hyra kan utgå med viss procent av publikintäkterna

- sammanträdesrum, aulor, klassrum och gymnastiksal

- teatrar, konferenslokaler, festvåningar, konserthus. Om tillhandahållandet ingår i hotellrörelse utgår moms

- torg- och marknadsplatser

- mark för båtplats vid t ex vinterförvaring. I övrigt är båtplats i vattnet samt sjösättning m m skattepliktiga tjänster

- trottoarer, gatumark, tomtmark m m. Undantaget omfattar inte parkeringsplatser

- rätt att nyttja fastighet för golf. Undantaget omfattar green- feeavgift men ej utslag på driving-range där tillhandahållande av bollar m m utgör ett alltför stort inslag av tjänst. Bangolf (minigolf) anses också utgöra ett skattepliktigt tillhandahållande.

När fastigheten utgör ett underordnat led i ett annat tillhandahållande är tjänsten skattepliktig. Så är fallet då upplåtelsen inte omfattar någon klart avgränsad del av lokalen. Avgiften har mer karaktären av entré. Detta gäller t ex badavgifter, avgift för särskilt utrustad styrketräningslokal, allmänhetens åkning. Om däremot en förening hyr hela simhallen eller en bestämd del (2 banor) torde denna upplåtelse vara skattefri. Vidare torde lokalupplåtelsen utgöra ett underordnat led vid t ex uthyrning av kök med storköksutrustning, klassrum med PC-utrustning för ADB-kurs och liknande. Om särskilt vederlag tas ut för lokalen är detta skattefritt. Speltider i bowlinghallar har likaså hänförts till skattepliktig tjänst.

Kommunförbundet gör den bedömningen att så gott som all lokalupplåtelse inom fritidssektorn som baserar sig på hyresavtal (bokningar) och avser hela eller bestämd del av fastigheten utgör skattefri uthyrning enligt ML. Det torde endast i undantagsfall bli aktuellt att lägga moms på hyran. En prövning får då ske från fall till fall med ledning av RSVs rekommendation.

Ovanstående tolkningar utgör RSVs nuvarande ställningstagande, och kan komma att ändras beroende på hur rättspraxis utvecklas. Prövningstillstånd har begärts hos regeringsrätten för uthyrning av tennisbanor. Genom att rättsläget ännu inte är helt klarlagt bör kommunen i sina hyresavtal reservera sig att moms kan tillkomma efter myndighetsbeslut.

RSVs nuvarande ståndpunkt gäller retroaktivt från den 1 januari 1991. Det betyder att de kommuner som tagit ut moms på lokaluthyrning som omfattas av skattefriheten blir skyldig att återbetala den till hyresgästerna. Momsen ska givetvis även återfås av staten.

Detta gör man lämpligen på så sätt att så snart totalbeloppets storlek har fastställts och kreditnotor utfärdats minskar man den utgående skatten för den aktuella redovisningsperiod med samma belopp. Påpekas bör dock att formellt ska respektive redovisningsperiods utgående moms minskas. De krediterade beloppen skuldförs i avvaktan på att utbetalning till hyresgästen sker.

FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET VID UTHYRNING AV FASTIGHET TILL KOMMUNEN

Huvudregeln är att fastighetsägare kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av rörelselokal till skattskyldig som bedriver en skattepliktig verksamhet i lokalen. Kravet på att verksamheten ska vara skattepliktig gäller dock inte kommun. Däremot ska lokalen användas i den kommunala verksamheten. Användning kan enligt RSV tolkas extensivt. Detta innebär att även lokaler som en kommun återuthyr till någon annan som bedriver verksamheten kan omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna används då i en kommunal uthyrningsverksamhet. Även allmännyttiga ideella föreningar kan begära frivillig skattskyldighet för uthyrning till kommunen.

Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av Ronnie Peterson, Jan Svensson och Arne Pihl.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET
Kommunalekonomi och samhällsplanering
Ekonomiadministrativa sektionen

Anders Haglund

Jan Svensson