

Cirkulärnr: 1996:148

Diariernr: 2714

Handläggare: Lars Björnson  
Ronnie Peterson

Sektion/Enhet: Ekonomiadministrativa sektionen

Datum: 1996 10 09

Mottagare: Kommundirektörer  
Personal  
Inköp  
Ekonomi/Finans  
Konsumentfrågor  
Turism  
Kultur  
Bibliotek  
Idrott/Fritid  
Grundskola  
Gymnasieskola  
Vuxenutbildning  
Musikskola  
Äldreomsorg  
Omsorgs- och handikappfrågor  
Individ- och familjeomsorg  
Räddningstjänst  
Fastigheter  
Bad- och simhallar  
Rektorsområden  
Gymnasieskolor  
Komvux  
Vårdhögskolor  
Kommunala bolag  
Landsting

Rubrik: Nya mervärdesskatteregler inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet från år 1997. Utvidgade avdragsbe- gränsningar vid inkomstbeskattningen för företagen vid överlåtelse av anläggningstillgångar i vissa fall

Bilagor: Förbudets yttrande över Ds 1996:24 Vissa företagsskat- tefrågor  
Anmälningssblankett informationsdagar avseende för- ändringarna i momssystemet

*Ekonomiadministrativa sektionen*  
*Lars Björnson*  
*Ronnie Peterson*

1996 10 09

## **Nya mervärdesskatteregler inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet från år 1997. Utvidgade avdragsbegränsningar vid inkomstbeskattningen för företagen vid överlåtelse av anläggningstillgångar i vissa fall**

### **Allmänt**

Regeringen har i proposition 1996/97:10 lämnat förslag på ändringar i mervärdesskattelagstiftningen för kultur-, utbildnings- och idrottsområdet. Ändringsförslagen är föranledda av Sveriges medlemskap i EU. Skatteutskottet kommer att ta ställning till propositionen i början på november. Det kan därför inte utslutas att vissa förändringar kan komma att ske. I korthet innebär förslaget att följande områden ska omfattas av skatteplikt:

Utbildningstjänster med *undantag av* grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning eller sådan utbildning som berättigar till studiestöd.

Upplåtelse respektive överlåtelse av sådana rättigheter till litterära eller konstnärliga verk som idag undantas från skatteplikt.

Upplåtelse respektive överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärers framförande av verk.

Inträde till konserter, cirkus, teater m.m.

Biblioteks-, arkiv och museiverksamhet som inte understöds av det allmänna.

Vissa tjänster avseende kinematografisk film.

Tillträde till idrottsliga evenemang och utövande av idrottslig verksamhet som tillhandahålls av annan än staten, kommun eller allmännyttig ideell förening.

### **Utbildningsområdet**

EG-reglerna bygger på principen att all kommersiell utbildning skall beskattas. I anledning därav har man omdefinierat begreppet i mervärdesskattelagen utbildningstjänster och uttryckligen angivit vilka utbildningstjänster som är skattefria. Ej uppräknade utbildningstjänster blir därmed skattepliktiga och med skattesatsen 25%.

De utbildningar som ska undantas från skatteplikt är den ordinarie grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildningen om den anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare.

Vidare blir utbildning som enligt studiestödslagen (1973:349) berättigar eleven till studiestöd undantagen från skatteplikt.

Skattefriheten omfattar även varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen. Med detta avses t.ex. skolmåltider och läromedel.

#### *Det allmänna skolväsendet*

Med det allmänna avses stat, kommun, landsting eller utbildningsanordnare som erkänts av dessa. Med erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser. Anordnare är den som gentemot eleven enligt lag, författning eller genom tillstånd av det allmänna står som huvudman för utbildningen.

Vid denna gränsdragning ska bedömningen göras utifrån de allmänna skolformerna i skollagen för grundskole- och gymnasieskoleutbildning (1985:1100), reglerna för sådan utbildning på högskola och universitet enligt högskolelagen (1992:1434), lagen om tillstånd att utfärda vissa examina (1993:792), utbildning som ges med stöd av lagen om statens skolor för vuxna (1996:339) samt försöksverksamhet med viss kvalificerad utbildning.

Undantaget kommer således att omfatta grundskolan och gymnasieskolan oavsett om de bedrivs i kommunal regi eller genom fristående skolor. Utbildningstjänster i särskolan, specialskolan, komvux, s.k. kompletterande skolor, statens skolor för vuxna m.fl. undantas också från skatteplikt.

### *Utbildning som berättigar till studiestöd*

Gemensamt för de utbildningar som berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen är utbildningar som är statliga, statsunderstödda, ställda under statlig tillsyn eller som fått regeringens tillstånd att utfärda examina eller i övrigt av regeringen erkänts som högskolemässiga.

Från beskattning kommer av detta skäl en mängd utbildningar av skiftande karaktär att undantas. Undantaget kommer att gälla bl.a. flertalet utbildningar som folkhögskolor anordnar såväl långa kurser som korta kurser.

Gymnasieskolan- och högskoleutbildningar berättigar ofta eleven att erhålla studiestöd, varför dessa utbildningar blir skattefria även på denna grund.

### *Avskaffande av direktkravet*

Nuvarande direktkrav innebär att om en utbildningsanordnare anlitar en underentreprenör för att svara för en viss del av utbildningen så har man ansett att underentreprenören utfört en skattepliktig konsulttjänst och inte en skattefri utbildningstjänst. Dvs underentreprenörens tjänst har inte ansetts direkt tillhandahållen eleven utan istället utbildningsanordnaren.

Detta har medfört gränsdragningsproblem vad gäller bl.a. den kommunala uppdragsutbildningen gentemot länsarbetsnämnderna. I de flesta fall torde man dock ha ansett att kommunen är utbildningsanordnare fastän länsarbetsnämnden valt ut vilka elever som ska genomgå utbildningen. Kommunen har alltså ansetts direkt ha tillhandahållit kursdeltagarna utbildningen eftersom den har ingått i det ordinarie kursutbudet, bedrivits i kommunens namn och i dess lokaler. Länsarbetsnämndens inflytande på kursinnehållet har därmed varit begränsat.

Detta direktkrav föreslås bli slopat. Det innebär att om utbildningsanordnare bedriver en skattefri utbildning så blir även underentreprenörens tjänst en skattefri utbildningstjänst.

### *Viss utbildning mot betalning*

Utbildning som ger rätt till ett visst antal högskolepoäng som anordnas mot betalning men utanför högskolans ram, t.ex. stiftelser, anses ej utgöra en skattefri utbildningstjänst. Detta eftersom en sådan tjänst inte ingår i de särskilt angivna allmänna utbildningsvägarna.

### *Yrkesutbildning utanför det allmänna skolväsendet*

Yrkesutbildning och omskolning som inte sker inom ramen för den ordinarie skolutbildningen eller berättigar eleven till studiestöd blir enligt förslaget en skattepliktig utbildningstjänst. De utbildningar som avses är utbildning för

personliga ändamål, uppdragsutbildning, utbildning utförd av enskilda lärare och körkortsutbildning.

Utbildning som säljs till företag eller myndigheter och där köparen utser vilka som ska genomgå denna brukar benämnas för uppdragsutbildning. Sådan utbildning tillhandahålls av kommersiella utbildningsföretag men även kommuner via komvux, högskolor, folkhögskolor m.fl. erbjuder denna typ av utbildning och i konkurrens. Av denna orsak har regeringen föreslagit att all uppdragsutbildning ska vara skattepliktig.

I detta sammanhang så räknas inte *interkommunala ersättningar* som betalning för en uppdragsutbildning. De ska alltså även fortsättningsvis vara skattefria.

Körkortsutbildning som bedrivs inom ramen för den ordinarie gymnasieutbildningen blir skattefri. Detsamma gäller för trafikskolan när gymnasieskolan köper in tjänsten från trafikskolan eftersom direktkravet föreslås bli borttaget. All övrig körkortsutbildning blir däremot skattepliktig. I den skattepliktiga körkortsutbildningen föreslås vidare att avdrag ska erhållas för ingående skatt på personbilar som används i verksamheten.

Halkutbildning på de kommunala halkbanorna kommer därmed att hänföras till skattepliktig utbildningstjänst.

#### *Idrott eller utbildning*

Regeringen gör här en balansakt i den högre skolan.

”I detta sammanhang vill regeringen klargöra att sådana aktiviteter som avser att bereda människor möjlighet att utöva idrott, i mervärdesskattehänseende i fortsättningen bör vara att anse som idrott och inte som utbildning. Denna bedömning måste göras oavsett vilken beteckning som ges åt aktiviteten.”

Som skattefri idrottsutbildning, som alltså inte ska ingå i begreppet personlig utbildning, nämns som exempel rid-, skid- och tennisskolor. Detsamma gäller golfträning på driving-range men däremot inte danskurser utan direkt koppling till tävlingsverksamhet.

Regeringen är medveten om att gränsdragningsproblem kommer att uppkomma och anger att till stora delar måste därför bedömningen överlämnas till rättstillämpningen.

#### *Studieförbund*

Den del av studieförbundens verksamhet som bedrivs med stöd av det allmänna ska ej anses utgöra utbildning utan istället hänföras till kulturgärning och bli skattefri enligt reglerna för kultur. Stödet för det synsättet anser regeringen finna i att denna verksamhet har djupa folkbildningstraditioner. Däremot ska uppdragsutbildning som bedrivs av studieförbunden anses utgöra skattepliktig utbildningstjänst.

*Kommunal skattefri kulturutbildningsverksamhet*

I likhet med studieförbundens cirkelverksamhet anses de kommunala kultur- och musikskolorna bidra till att främja den svenska kulturens särart. Därmed ska dessa utbildningar likaså anses skattefria enligt reglerna för kulturella aktiviteter.

**Kulturområdet***Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter samt konstnärs framförande av verk m.m.*

Skatteplikt föreslås för upplåtelse och överlåtelse av de upphovsrättigheter som för närvarande undantas från skatteplikt enligt 3 kap 11 § 1 mervärdesskattelagen samt för upplåtelse och överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk. Reducerad skattesats föreslås till 6 %.

De rättigheter som avses i 3 kap 11 § p 1 i mervärdesskattelagen är rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Undantaget för skatteplikt för dessa rättigheter föreslås alltså bli slopat.

Däremot kommer även fortsättningsvis konstnärers framförande av sådana verk att undantas från skatteplikt.

*Tillträde till teaterföreställning m.m.*

Nuvarande undantag från skatteplikt för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, balett- eller operaföreställningar eller andra jämförliga föreställningar föreslås bli avskaffad. Även här föreslås en reducerad skattesats med 6%.

Den föreslagna skatteplikten medför om någon spärregler inte införs att full avdragsrätt medges för ingående skatt. Nettoeffekten av detta skulle i många fall bli att den ingående skulle överstiga den utgående skatten.

Detta skulle indirekt innebära ett ökat stöd från samhällets sida till dessa verksamhetsgrenar. Detta har regeringen inte velat acceptera. Två sätt finns för att komma korrigerade de oönskade effekterna. De direkta bidragen från samhällets sida hade kunnat reducerats eller så kan avdragsrätten för ingående skatt beskäras. Regeringen har valt det sista alternativet och infört en särskild spärregel.

Spärregeln innebär att till den del intäkterna i verksamheten utgörs av bidrag eller stöd från det allmänna som inte utgör ersättning för omsatt tjänst så beskär avdragsrätten för ingående skatt i motsvarande mån. Konkret innebär detta att om de allmänna bidragen uppgår till 40% av intäkterna så medges avdrag för ingående skatt med 60% av skatten.

Med det allmänna avses staten, landsting och kommun. Med stöd avses framförallt kontanta bidrag men även annat ekonomiskt stöd i annan form som är urskiljbart. När det allmänna köper varor eller tjänster och det utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst så är detta inget bidrag.

Detta medför problem eftersom avdragsprocenten inte är känd under löpande år. En preliminär sannolik procentsats ska tillämpas under löpande år och sedan får en justering göras i samband med bokslutet.

Från förbundets sida har vi motsatt oss införandet av denna spärregel eftersom den komplicerar regelverket. I den mån man velat korrigera vore det enklare att reducera bidragen.

Det bör observeras att i likhet med vad som gäller nu så kommer det även fortsättningsvis att utgå full skatt eller 25% på inträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält samt för upplåtelse av åkattraktioner och liknande anläggningar av förströelsekaraktär som är typiska för nöjesparker och nöjesfält.

#### *Biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet*

Någon förändring från den nuvarande skattefriheten föreslås ej under förutsättning att verksamheterna bedrivs av det allmänna eller med stöd av det allmänna. I övriga fall avseende biblioteks- och museiverksamhet införs skatteplikt och skattesatsen föreslås bli 6%. Kommersiell arkivverksamhet beskattas redan idag och med skattesatsen 25%. Någon ändring föreslås inte för den verksamheten.

Med stöd av det allmänna avses stöd från staten, landsting och kommun. Stödet måste vara av viss omfattning för att skattefrihet ska uppkomma. Regeringen anser att ett riktmärke i detta sammanhang kan vara att om stödet uppgår till 10% eller mer av verksamhetens kontinuerliga intäkter så är stödet av tillräcklig omfattning. Med stöd från det allmänna avses alla typer av bidrag och stöd som minskar verksamhetens finansieringsbehov. Som exempel nämns kontanta bidrag eller fri lokal. Ett tillfälligt stöd som uppgår eller överstiger 10% nivån ska inte medföra att skattefrihet uppkommer.

#### *Framställning av kinematografisk film*

Undantaget från mervärdesskatteplikt avskaffas för framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film. Ändringen beror på dels att EG inte tillåter detta undantag och dels för att skatteplikt införts för biografföreställningar den 1 juli 1996.

### *Studieförbund*

Studieförbundens folkbildningsverksamhet föreslås bli skattefri om den tillhandahålls med stöd från det allmänna. Statligt stöd utgår i detta sammanhang ej för verksamheter med kommersiellt syfte. Med stöd från det allmänna måste även avses stöd från landsting och kommun. Den kommersiella verksamheten ska beskattas på sedvanligt sätt med 25% skatt.

För att komma runt EG-reglerna om att skatt ska utgå på utbildning så har regeringen tolkat att fortbildningsverksamheten är kultur och inte utbildning.

### *Kulturutbildningsverksamhet i kommunal regi*

De kommunala kultur- och musikskolornas verksamhet ska också hänföras till särskilt undantagen och därmed skattefri kultur. Med kulturskolor avses även de skolor som ägnar sig åt drama, teater, dans och film.

### **Idrottsområdet**

#### *Entré- och deltagaravgifter inom idrottslig verksamhet*

Regeringen föreslår att avgifter för tillträde till idrottsliga evenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet undantas från skatteplikt.

Vidare föreslås att omsättning av tjänster som har ett omedelbart samband med utövande av idrottslig verksamhet undantas.

Undantagen ovan gäller endast under förutsättning att verksamheten tillhandahålls av staten, landsting, kommun eller ideell förening. I övriga fall blir det skattepliktigt. Exempelvis om ett kommunalt bolag svarar för tillhandahållandet.

Det som undantas är dels entreavgifter och dels deltagaravgifter. Som exempel på sistnämnda nämns tillträde till simhallar (ej äventyrsbad och solarier), isbaneanläggningar, tennisbanor, golfbanor, motionsgymnastik, ridskola, avgifter för löp- och skidlopp.

De skattefria tjänsterna avser tillbehör och redskap som behövs vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten. Som exempel på skattefria tjänster nämns uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar.

Däremot ska försäljning av sport och idrottsartiklar som behövs för att utöva den idrottsliga aktiviteten beskattas på sedvanligt sätt med 25% skatt.

Skattesatsen föreslås bli 6% i de fall skatteplikt föreligger.



### *Upplåtelse av lokaler m.m. för sport och idrottsutövning*

Nuvarande undantag från skatteplikt vid uthyrning av fast egendom ändras så att undantaget inte längre kommer att omfatta korttidsförhyrning av lokaler och anläggningar för idrottsutövning. Skattesatsen föreslås bli 6%. Den korttidsuthyrning av dylika lokaler som görs av staten, landsting, kommun och ideella föreningar ska dock även fortsättningsvis vara skattefri enligt det generella undantaget för idrottslig verksamhet.

### **Ideella föreningar**

För ideella föreningar gäller att de är undantagna från skattskyldighet till mervärdesskatt när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom lagen om statlig inkomstskatt. Någon förändring i dessa regler har ej föreslagits.

Det innebär i praktiken att i de fall när verksamheten bedrivs av en ideell förening så kan verksamheten vara skattefri dels enligt de föreslagna reglerna ovan eller dels enligt det generella undantaget.

### **Ikraftträdanderegler**

Reglerna föreslås träda ikraft den 1 januari 1997. En övergångsregel införs som innebär att ersättning som erhållits före den 30 september 1996 och som avser tillhandahållanden 1997 är skattefria.

### **Skatteprocesserna inom äldreomsorgen**

Information om detta har lämnats i vårt cirkulär 1996:79. Det som hänt därefter är att Stockholms kommun inte fått avdrag för mervärdesskatten på sina sjukhem av skattemyndigheten i Ludvika. Beslutet har överklagats till regeringen. Förhoppningsvis kan ett regeringsbeslut komma i början på nästa år. vad gäller det överklagade förhandsbeskedet avseende av Kalmar kommuns ombyggda ålderdomshem som ligger för prövning hos Regeringsrätten så torde dom inte erhållas förrän tidigast hösten 1997 men sannolikt först under år 1998 eftersom skriftväxlingen fortfarande pågår.

### **Lägesrapport Ludvikamomsen**

Vi har haft visst informationsutbyte med punktskattesektionen i Ludvika. Man anser därifrån att det i stort sett fungerar bra med de administrativa rutinerna. Det är möjligt att man framgent vill göra inskränkningar i möjligheten att hålla vissa justeringar öppna som avser rättelser av gamla år. Vi har för avsikt att återkomma med närmare information längre fram.

Som redan informerats i cirkulär 1996:132 från finanssektionen har en s.k. slutlig reglering gjorts så att staten för 1996 tillskjuter ytterligare statsbidrag. eftersom det ursprungliga statsbidraget var för lågt beräknat. Vi får hoppas att det nu är slutreglerat i det här avseendet.

De förändringar ovan som medför att skatteplikt uppkommer medför också att momsavdraget flyttas från Ludvika till momsdeklarationen.

### **Det 6-procentiga bidraget inom de skattefria områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning**

Ifråga om det speciella 6-procentiga bidraget så framfördes från "Ludvika håll" viss kritik på det sätt som vi inom kommunsektorn eftersöker bidraget. Man menar att delar av kommunsektorn eftersöker på sådana tjänster som inte inryms eller täcks in av lagstiftningen. Ett typfall var ett kommunalförbund. Eftersom kommunalförbunden har fått rätt att återhämta momsen på samma generella grunder som kommunerna så kan inte huvudmännen dessutom gå in och söka det 6-procentigabidraget så som man gjorde före 1996.

Det är endast skattefria verksamheter avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning, som berättigar till 6-procentbidraget. Orsaken är att det finns dold moms i dessa verksamheter.

De förändringar som föreslås rörande utbildningstjänsternas skatterättsliga ställning kommer att medföra att området där 6-procentsbidraget är tillämpligt krymper. I de fall där utbildningen blir skattepliktig finns inget motiv att kompensera för dold moms eftersom entreprenören återfår sin ingående moms. I några fall kommer utbildning att omdefinieras till kultur. Exempelvis studieförbundens fortbildningskurser. Det innebär att vi inte längre kan söka 6-procentsbidraget eftersom kultur ligger utanför det bidragsberättigade området.

Vid vårt senaste möte med Ludvika så informerades vi om att man där gjort den tolkningen att ersättningar till familjehem skulle inkluderas i de ersättningar som räknas som upphandling av skattefria sociala omsorgstjänster. Denna tolkning var föranledd av en skriftlig förfrågan från en kommun. Det innebär att övriga kommuner ska kunna låta utbetalda ersättningar till familjehem ingå i den 6-procentiga ansökan till Ludvika. Detta får anses gälla från och med nästa ansökningstillfälle.

### **Utvidgade avdragsbegränsningar vid inkomstbeskattning för företagen i vissa fall**

I proposition 1996/97:18 har regeringen bl. a. föreslagit att regeln i 2 § 4 mom 9:e st Lag om statlig inkomstskatt angående inskränkningar i rätten till avdrag för förlustförsäljningar inom en intressegemenskap skärps.

Förslaget innebär att vid överlåtelse av anläggningstillgång mellan företag i intressegemenskap medges inte avdrag för förlust. I begreppet företag före-

slås ingå såväl utländskt bolag som inte är skattskyldigt i Sverige som kommun eller annat rättssubjekt som inte utgör företag i vedertagen mening. I nuvarande lydelse av regeln är förlustavyttringar till nyss nämnda subjekt avdragsgilla. Den föreslagna ändringen föreslås gälla i fråga om avyttringar efter utgången av december 1996.

Konkret innebär förslaget den förändringen för kommunsektorn att om ett kommunägt företag avyttrar anläggningstillgång med förlust till kommunen så blir förlusten inte avdragsgill.

I stort sett samtliga remissinstanser har varit negativa till regeländringen. Förbundet har likaså framfört kritiska synpunkter på förslaget. Vårt yttrande bilägges.

### **Informationsdagar rörande momsförändringarna ovan och Ludvikamomsen**

I anledning av momsförändringarna ovan avser vi att hålla 15 informationsdagar med start den 31 oktober. Det kommer även att finnas visst utrymme för att ta upp även andra frågor. Vi tänker då närmast på problem avseende Ludvikamomsen och de pågående skatteprocesserna. Kursanmälan bifogas detta cirkulär.

### **Kommunala skattedagar**

Vi kommer även att anordna kommunala skattedagar där vi går igenom alla nyheter på skatteområdet dag 1 och med uppföljning/fördjupning dag 2 kommer att hållas i sedvanlig ordning på följande orter och tider:

	<b>Dag 1</b>	<b>Dag 2</b>
Umeå	3/12	3/2
Jönköping	5/12	10/2
Malmö	6/12	11/2
Göteborg	9/12	5/2
Stockholm	11/12	7/2

För program fxa en beställning till 08-772 43 52 eller kontakta sektionens sekreterare Karina Hafdell på telefon 08-772 42 55. Programmet beräknas vara klart i månadsskiftet okt/nov.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET

Ekonomiadministrativa sektionen

Jan Svensson

Bilagor

Förbundets yttrande över Ds 1996:24 Vissa företagsskattefrågor

Anmälningssblankett informationsdagar avseende förändringarna i momssystemet