

Cirkulärnr: 1990:136
Diariernr: 1990:2412
Handläggare: Ronnie Peterson
Avdsek: KES Ekadm
Datum: 1990-11-06
Mottagare: Kommunstyrelsen
Ekonomikontoret
Socialförvaltningen
Fastighetskontoret
Tekniska verken
Kommunala bolag
Rubrik: Mervärdeskatten för kommunerna 1991
Bilagor: 1 Uttagsbeskattning av fastighetsarbeten i egen regi för vissa kommunala fastigheter
2 Intresseanmälan
3 Förhandsbeställning av momshandledning

Mervärdeskatten för kommunerna 1991

Grunderna för det nya momssystemet framgår av SFS 1990:576 och börjar tillämpas 1991-01-01.

Den som är skattskyldig till mervärdeskatt är i princip statens uppbördsmän och ansvarig för att skatten redovisas till staten. Som skattskyldig har man avdragsrätt för all moms på gjorda inköp i den skattskyldiga verksamheten.

Kommunerna har hittills varit skattskyldiga till moms inom företrädesvis de "tekniska verksamheterna". Från och med 1991 kommer kommuner och landsting att erhålla generell avdragsrätt för all moms på sina anskaffningar. Utgående moms blir det bara i kommunala verksamheter där vi omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Avgifter för sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och myndighetsutövning skall inte momsbeläggas. Kommuner och landsting kommer ändå att erhålla avdragsrätt för all ingående moms.

MOMSBESKATTNINGEN OCH KOMMUNERNA

KONKURRENSNEUTRALITET

Anledningen till att kommunerna erhåller generell avdragsrätt för ingående skatt utöver den verksamhet där man är skattskyldig till moms är konkurrensneutraliteten. Momssystemet skall för kommunerna vara neutralt utformat vad gäller ställningstagandet att driva verksamhet i egen regi eller göra entreprenadupphandling.

Om kommunerna inte skulle inlemmas helt i momssystemet skulle det bli "billigare" för kommunerna att i fortsättningen bedriva t ex investerings- och underhållsverksamhet i egen regi. 1991 utgår skatten med 25 procent av beskattningsvärdet på alla momspliktiga omsättningar eftersom dagens reduceringsregler bortfaller.

Kommunerna blir 1991 skattskyldiga för de skattepliktiga varor och tjänster som de omsätter externt. Beskattningsvärdet blir det vederlag eller pris kommunerna tar ut. Det innebär att om en kommun fastställer att en pensionärslunch skall kosta 30 kr så inkluderas momsen i detta pris.

Beskattningsvärdet korrigeras bara när det gäller relationen till de anställda. Där blir det av inkomstskatterättsliga skäl nödvändigt att redovisa moms på vad som är det skattemässiga värdet för t ex en fri lunch (se cirkulär 1990:131).

Hela skattereformen skall ur kommunalekonomiskt perspektiv vara neutral så till vida att kommunerna varken skall förlora eller tjäna på reformen.

Det innebär t ex för momsens vidkommande att delar av den ingående skatt som kommunerna återfår skall avräknas eller återbetalas till staten. Denna återbetalning är inte kopplad till momssystemet för då riskerar man undergräva huvudtanken, det vill säga att skapa konkurrensneutralitet. Den momsandel som staten via avräkningsskatten återkräver är kommunsektorns samlade momskostnad i det gamla systemet för icke skattskyldig verksamhet.

LAG OM SÄRSKILT BIDRAG TILL KOMMUNER (SFS 1990:578)

Ett särskilt statsbidrag skall utgå till kommunerna för moms som indirekt belastar kommunerna vid upphandling från näringsidkare som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt.

Kompensationen skall också avse fall då en kommun lämnar bidrag till en entreprenör för viss verksamhet och där bidraget även täcker momskostnader. Kompensationen kan bara komma ifråga för upphandling eller bidrag till utgifter avseende:

- sjukvård
- tandvård
- social omvårdnad
- utbildning.

Statsbidraget skall motsvara den momsandel som finns på inköpta inventarier, material och tjänster i t ex ett privat sjuk- eller vårdhem. Entreprenören har inte någon avdragsrätt för sådan moms. I dessa fall skulle det annars innebära att upphandling missgynnas på bekostnad av kommunal egen regi. I den egna regin återfår kommunen all ingående skatt.

Samma effekt uppkommer i de fall en kommun väljer mellan att utföra en viss verksamhet i egen regi, alternativt ge bidrag till motsvarande verksamhet i privat regi. Bidragsgivningen framstår då som oförmånlig, eftersom den måste täcka in även momskostnader hos mottagaren av bidragen.

Överläggningar pågår mellan civil-, finansdepartementet och Kommunförbundet om hur stort statsbidraget skall vara och hur det skall sökas. Information lämnas när bestämmelserna är klara.

KOMMUNALFÖRBUND

I en nyligen framlagd proposition 1990/91:37 har man föreslagit att även Kommunalförbundet skall inordnas i ovanstående kompensationsordning.

Enligt förslaget skall statsbidrag enligt lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner alltid utgå när en kommun lämnar bidrag eller annan ersättning till ett kommunalförbund, om den verksamhet förbundet bedriver inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Det bör påpekas att som allmän regel gäller att kommunalförbund som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster (konsulttjänster t ex) skall registrera sin verksamhet till mervärdesskatt enligt de allmänna grunderna. Härvid erhåller de generell avdragsrätt samt debiterar utgående skatt på sina räkningar till kommunerna. Det är endast sådana kommunalförbund som tillhandahåller skattebefriade tjänster, där den beskrivna kompensationsordningen blir tillämplig.

BESKATTNINGSPRINCIPEN

Från den 1 januari 1991 kommer i princip alla varor och tjänster enligt 7 § i mervärdeskattelagen (ML) att vara skattepliktiga och moms utgår om de tillhandahålls i yrkesmässig verksamhet. De undantag från moms som kommer att finnas är uppräknade i 8 § ML. För kommunsektorn gäller bland annat att sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning och myndighetsutövning inte blir mervärdeskattepliktiga omsättningar. (OBS! Rätt till momsavdrag föreligger ändå för kommunen.)

KOMMUNAL YRKESMÄSSIG VERKSAMHET (anv 2 § ML pkt 1 3 st)

För kommuner kommer att gälla att tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster mot vederlag medför att verksamheten anses som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej. Ingår däremot tillhandahållandet av varor och tjänster som ett led i en myndighetsutövning så skall moms inte utgå, eftersom myndighetsutövning inte är yrkesmässig verksamhet. Från denna regel undantas omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening. Denna verksamhet anses som yrkesmässig, även om åtgärderna ingår som ett led i en myndighetsutövning.

Med myndighetsutövning förstås enligt förarbetena beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter. Dessa kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentlighetsregler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.

Det är således bara från två grunder som kommunala tillhandahållanden inte skall momsbeläggas. Antingen omsätts varor och tjänster som inte är skattepliktiga (undantagen 8 § ML) eller så ingår omsättningen i myndighetsutövning. Alla övriga tillhandahållanden skall påföras utgående mervärdeskatt. Det är mycket viktigt att ha klart för sig dessa grunder. Vad som är myndighetsutövning, social omsorgsverksamhet och utbildning är i princip kommunerna bäst skickade att avgöra. Utfallet huruvida det skall vara moms eller inte i viss verksamhet inom t ex sociala området kan vara helt avhängigt på hur man organiserar sin verksamhet.

I propositionen har departementschefen avseende social omvårdnad uttalat följande: "Mot bakgrund av det nu anförda har kommittén funnit att skattefriheten i princip bör gälla själva omvårdnaden och vad som tillhandahålls som en del av denna. Jag delar denna uppfattning. Vad som tillhandahålls olika kategorier, t ex pensionärer eller ungdomar, mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning bör inte omfattas av skattefriheten."

Tillhandahållanden inom ålderdomshem är social omsorg i sin helhet medan kommunal service till pensionärer i form av matserveringar inom skolan eller servicehusen blir skattepliktiga omsättningar. Däremot är färdtjänst skattefritt tillhandahållande eftersom denna är baserad på en individuell behovsprövning. Utifrån det nya regelverket är det ytterst upp till kommunerna att själva utvärdera vad som innefattas i begreppen myndighetsutövning, sociala omsorgsverksamhet och utbildning.

Självklart är det skattepliktig omsättning om kommunerna t ex säljer skolböcker till eleverna. Vanlig försäljning av skattepliktig vara. Om däremot kommunerna tar ut en skolavgift (om detta är möjligt) är denna momsfri. Skolavgifterna kan i och för sig täcka kostnader för skolmateriel men blir i detta fall ingen fristående skattepliktig omsättning utan avser huvudsakligen ersättning för skattefri tjänst (utbildning).

KOMMUNBEGREPPET

Enligt mervärdeskattelagen räknas som kommun endast primär- och landstingskommun.

AVDRAGSRÄTT 17 § ML

Den som är skattskyldig till mervärdeskatt för yrkesmässig verksamhet får enligt 17 § ML vid redovisning av skatt göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiga verksamheten.

BEGRÄNSNING I AVDRAGSRÄTTEN 18 § ML

Viss begränsning i avdragsrätten föreligger enligt 18 § ML bland annat för stadigvarande bostad, anskaffning av personbil för annan verksamhet är sådana som avser yrkesmässig personbefordran (taxi, färdtjänst, trafikföretags personbilar m m) återförsäljning (bilhandel) eller uthyrning (leasingverksamhet) samt för representation för vilken avdrag inte medges vid inkomsttaxeringen (vin och sprit).

UTVIDGAD KOMMUNAL AVDRAGSRÄTT 18 § 18 a ML

Den stora förändringen för kommunerna ifråga om avdragsrätten är att enligt 18 a § ML så kommer en kommun, utöver vad som redan följer av 17 § ML, att få avdrag även för ingående skatt som hänför sig till verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt. Således kommer alla kommuner att erhålla en total avdragsrätt för ingående mervärdeskatt oavsett om det avser momspliktig verksamhet eller ej. Däremot måste inskränkningarna i avdragsrätten enligt 18 § ML efterlevas då dessa bestämmelser gäller även för kommunerna.

REGISTRERING, DEKLARATION OCH REDOVISNING

ALLMÄNT

Skattskyldig ska registreras hos skattemyndigheterna i det län där hans hemortskommun är belägen.

Omsättning under 200 000 kr redovisas normalt i inkomstdeklarationen.

Deklarationen lämnas för varje redovisningsperiod.
Redovisningsperioden är två månader med början januari-februari.

Överstiger den ingående skatten regelmässigt den utgående skatten med minst 1 000 kr varje månad kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperiod tills vidare ska vara en kalendermånad. Det innebär att kommuner och landsting blir enmånadsredovisare av moms.

KOMMUNERNA

Kommunerna ska i normalfallet avge en gemensam momsdeklaration för samtliga verksamheter vilket innebär en ändring i förhållande till vad som gällt tidigare. Efter ansökan kan skattemyndigheten medge en uppdelning av en kommuns skatteredovisning om detta skulle visa sig vara lämpligt för kommunen.

Inför 1991 bör således varje kommun ta kontakt med momsmyndigheten och begära enmånadsredovisning samt, om inte mycket speciella skäl föreligger, begära enbart en registrering. Det innebär att alla gamla registreringar upphör vid årsskiftet.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

IKRAFTTRÄDANDE

- De nya lagbestämmelserna gäller från den 1 januari 1991.
- De nya reglerna om statliga myndigheters kompensation för momsen träder i kraft den 1 juli 1991. Statliga myndigheter får avräkna momsen mot en särskild inkomsttitel för moms.
- Beslut som regeringen meddelat med stöd av olika bemyndiganden i ML gäller inte efter utgången av 1990. Exempelvis upphör KommunDats momsbefrielse.
- Sådana beslut som meddelats i fråga om yrkesmässighet för statlig verksamhet gäller till och med 30 juni 1990.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Nyttillkomna skattskyldiga på grund av basbreddningen ges inte möjlighet att göra avdrag för investeringar som gjorts före ikraftträdandet.

Genom att de flesta områden som berörs av den utvidgade skatteplikten utgörs av tjänster med låga kapitalkostnader ansågs det inte finnas anledning att av konkurrensneutralitetsskäl införa särskilda övergångsregler.

Principerna för övergången följer bestämmelserna i 4 § ML angående skattskyldighetens inträde. Där stadgas att skattskyldighet inträder vid

- leverans av vara
- tillhandahållande av tjänst
- uttag
- mottagandet av förskott eller à conto för beställd vara eller tjänst.

För förskott eller à contolikvider infördes nya regler i momslagen i början av 1990. De nya reglerna gäller likvider som mottagits den 12 januari 1990 eller senare. Reglerna innebär att skattskyldighet inträder endast om den beställda varan eller tjänsten är skattepliktig när vederlaget erhålls.

För alla leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster före 1991 gäller de gamla reglerna, oavsett att faktura utsänds och/eller betalningar sker efter 1990.

SÄRSKILDA ÖVERGÅNGSREGLER

Utöver nämnda övergångsbestämmelser har särskilda övergångsregler införts för att försvåra "skatteplanering". I utredningen nämner man som exempel att ett företag som i dag inte är skattskyldigt skulle kunna sälja sina tillgångar till ett finansbolag för att senare, när skattskyldighet föreligger, köpa tillbaka samma tillgångar och då få avdragsrätt för ingående skatt.

I övergångsbestämmelserna, pkt 4, stadgas därför att avdrag för ingående skatt som hänförs till förvärv eller hyra av varor inte medges om rätt till avdrag inte föreligger före ikraftträdandet, om den skattskyldige vid något tillfälle ägt varan under de senaste två åren före ikraftträdandet. Enligt utredningen stoppas på så sätt skatteplanering genom s k sale and leaseback eller återköp.

För att förhindra att kommuner före 1991 vidtar åtgärder som medför att dessa får en omotiverat stor avdragsrätt under 1991 eller senare, finns en särskild övergångsregel som enbart gäller kommunerna. Regeln innebär att rätt till avdrag inte föreligger för köp av varor som kommunen tagit i bruk eller i besittning före den 1 januari 1991. Samma avdragsspärr och förutsättningar gäller för kommuns hyra av varor. (Pkt 5 övergångsbestämmelserna).

I systemet med sk frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal finns bestämmelser om retroaktiv avdragsrätt. Dessa bestämmelser är oförändrade vilket innebär att fastighetsägare som inte kunnat utnyttja hela avdragsrätten före 1991 får möjlighet till detta. Om hyresgäster blir skattskyldiga 1991 kan fastighetsägare då få tillbaka moms som belöper på ny-, till- eller ombyggnadskostnader under åren 1988--1990.

DET KOMMUNALA LEASINGFÖRBUDET

Förbudet avser leasingavtal där kommunen tagit varan i bruk eller besittning före den 1 januari 1991. Det är viktigt att framhålla att det enbart avser verksamhet där kommunerna får avdragsrätt enligt 18 a § ML. Där kommunerna är skattskyldiga enligt de allmänna grunderna i mervärdeskattelagen och som 17 § ML stipulerar avdragsrätt för, där gäller inte leasingförbudet. Om man härddrar det så skall exempelvis en kommun som leasar storköksutrustning i ett servicehus, inte drabbas av leasingförbudet. Detta därför att kommunen blir skattskyldig för tillhandahållandet av mat till pensionärer och anställda enligt de allmänna grunderna. Då har kommunen avdragsrätt enligt 17 § ML, varvid det kommunala leasingförbudet automatiskt bortfaller.

Ifrågavarande leasingförbud är i högsta grad samhällsekonomiskt olyckligt. I många fall där kommuner tecknat leasingavtal före 1991 kommer det, trots merkostnader för att bryta kontrakten, att vara billigare att säga upp löpande leasingavtal 1991, med därtill hörande återlämning av utrustning, mot att fullfölja kontrakten över 1991. Om man sedan skall köpa helt ny utrustning eller leasa sådan är enbart en finansiell valsituation där momsen från årsskiftet är avdragsgill i bägge fallen.

MOMSPLIKT INOM FASTIGHETSOMRÅDET

Mervärdeskattelagens fastighetsbegrepp är oförändrat och definieras i 7 § ML. Omsättning, försäljning eller uthyrning av fastighet är således fortfarande momsfri.

UTHYRNING OCH FÖRSÄLJNING AV FASTIGHET ÄR MOMSFRITT

Enligt 8 § pkt 6, ML undantas från skatteplikt överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet om inte annat följer av anvisningarna. Undantaget omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme som sker som ett led i fastighetsupplåtelsen. Detsamma gäller tillhandahållande av nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. (Anvisning 8 § pkt 8 ML).

I specialmotiveringen, sid 196 propositionen 1989/90:111 är det särskilt angivet att för fastighetsupplåtelser gäller, "Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktionen, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastighet eller del därav till rättighetshavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan i enligt nuvarande ordning. ... Denna gränsdragning bör i princip bestå."

Sedan har man lagtekniskt gjort undantag från skattefriheten vid fastighetsupplåtelse.

Enligt anvisningarna i 8 § pkt 8 ML föreligger inte skattefrihet vid:

- a) Uthyrning av rörelselokal vid frivilligt inträde
- b) Jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete

c) Hotell och stuguthyrning, camping

d) Upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet

Upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats

Upplåtelse av förvaringsbox

Upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering av fastighet

Upplåtelse av byggnad eller mark för djur

Kommunförbundet tolkar ovanstående lagbestämmelse inom fastighetsområdet strikt. Departementschefen har också på sid 89 i propositionen 1989/90:111 påtalat att den i betänkandet föreslagna tekniken för gränstragningen mellan skattefri och skattepliktig upplåtelse av fastighet inte längre är relevant. Istället har departementschefen valt att särskilt ange de upplåtelseformer då skatteplikt föreligger.

Med stöd av detta förhållande anser Kommunförbundet att upplåtelse eller uthyrning, oavsett hyresförhållandets tidslängd, av olika slags publika kommunala anläggningar, såsom ishallar, konserthus, fotbollsarenor m m, inte är skattepliktig uthyrning. RSV håller för närvarande på med en egen uttolkning av ifrågavarande bestämmelser. Om man i en statlig prövning skulle fastslå att ifrågavarande kommunala lokaluthyrning skulle momsbeläggas kommer detta att slå hårt mot alla idéella och allmännyttiga föreningar. Dessa är nämligen under förutsättning att de är inkomstskattebefriade, inte med i momssystemet. Det innebär att en idrottsförening inte kan dra av den moms som föreningen har på sina inköp.

UTTAGSBESKATTNING KOMMUNALA BOSTÄDER

Allmänt gäller att en kommuns ianspråktagande av egna varor och tjänster för eget behov inte skall uttagsbeskattas.

För att inte kommunala bostäder skall särbehandlas har regeringen i propositionen 1990/91:37 särskilt angivet att uttagsbeskattning skall göras på fastighetsarbeten som en kommun utför på egna bostadsfastigheter (se utdrag ur propositionen bilaga 1).

Uttagsbeskattningen skall omfatta kommunala:

- Byggnads- eller anläggningsarbeten
- Reparationer
- Underhåll
- Ritning, projekt
- Lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel
 - om lönerna överstiger 150 000 kronor
 - OBS! Kamerala och administrativa tjänster avseende hyresförvaltningen uttagsbeskattas inte.
 - Uttagsbeskattning hos kommunerna gäller enbart för kommunala bostäder.

FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET VID UTHYRNING AV RÖRELSELOKAL

Uthyrning av lokal till stat och kommun kan bli föremål för frivillig skattskyldighet oavsett verksamhetens art.

Som ovan konstaterats omfattas med några undantag inte uthyrning av fastighet av moms-systemet. Momsen på utgifterna blir då en kostnad för fastighetsägaren och skapar i den mån det finns skattskyldiga hyresgäster en kumulativ effekt. För att komma till rätta med denna och därmed skapa samma betingelser för rörelseidkare som hyr respektive äger sina verksamhetslokaler finns reglerna om frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning. Med anledning av den nya avdragsrätten för stat och kommun likställs dessa nu med övriga skattskyldiga hyresgäster. Bestämmelserna återfinns i 2 § ML där bland annat framgår:

- Endast fastighetsägare kan bli skattskyldig
- Skall helt eller delvis avse byggnad eller anläggning enligt ML
- Skattskyldig hyresgäst eller uthyrning till stat och kommun oavsett verksamhetens art för stadigvarande bruk.

RETROAKTIV AVDRAGSRÄTT

Enligt RSVs anvisningar inträder skattskyldigheten först när den skattepliktiga uthyrningen påbörjats, dock allra tidigast från den dag ansökan kommit in till myndigheten. Av 2 § ML framgår även att dessa fall inte kan bli föremål för så kallat uppbyggnadsskede, det vill säga innan man kan hyra ut till skattskyldig hyresgäst. Detta skulle emellertid sammantaget innebära att den som uppför en kommersiell fastighet inte skulle få avdrag för ingående skatt som hänför sig till byggnationen. I anvisningarna till 17 § ML har därför stadgats om en treårig retroaktiv avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Retroaktiv avdragsrätt föreligger inte för driftskostnader.

REGISTRERING

Varje fastighet skall registreras för sig. Om flera fastigheter har gemensam förvaltning och redovisning är de en verksamhet och skall ha endast en momsregistrering. Dock skall en ansökningsblankett lämnas för varje taxeringsenhet.

KOMMUNALA TUMREGLER INFÖR 1991

INKÖP SKATTEPLIKTIGA VAROR

Enligt övergångsbestämmelserna har kommunerna inte avdragsrätt för leverans av varor som gjorts före den 1 januari 1991. Detta avser verksamhet där kommunerna får avdragsrätt enligt 18 a § ML.

Inför 1991 bör kommunerna minimera sina inköp. Gällande automatiska beställningspunkter i lagerrutinerna bör korrigeras. Utgående lagervärde bör vara minimalt.

Vid övergången 1991 uppstår ett praktiskt bekymmer. Det som finns kvar i förrådet vid övergången är belastat med moms. Kommande inköp blir i princip billigare. Kommunerna bör internt genom engångsnedskrivning rensa bort den "gamla" moms.

PÅGÅENDE BYGGNATION

För alla byggnationer där tillhandahållandet sker under 1991 har kommunerna avdragsrätt. Tillhandahållandet anses skett vid den tidigaste av tidpunkterna för slutbesiktningen eller ianspråktagandet (inflyttningen).

TAXESÄTTNING

Inför 1991 är det viss osäkerhet om vilka taxor som skall momsbeläggas.

Taxor där man har självkostnadsprincipen bör beslutas netto med tillägget att lagstadgad mervärdeskatt tillkommer.

Taxor, typ p-avgifter, badavgifter bör av praktiska skäl beslutas med beslutsmeningen att lagstadgad mervärdeskatt ingår i förekommande fall.

KOMMUNALA BOLAG OCH STIFTELSE

Av hävd brukar man inom kommunal förvaltning säga att man utger driftbidrag till helägda kommunala bolag. Inför 1991 måste kraven skärpas. I fortsättningen utför t ex turistbolaget en marknadsföringstjänst åt kommunen. Bolaget skall registreras för mervärdeskatt. Kommunens faktura från bolaget innehåller avdragsgill ingående skatt.

När det gäller stiftelser och bolag som inte omsätter skattepliktiga varor eller tjänster enligt undantagen i 8 § ML så måste kommunerna ta ställning till den nya momssituationen. Om exempelvis en kommun tillsammans med landsting har en museumsstiftelse så blir denna stiftelse inte skattskyldig till moms 1991. Om verksamheten fortsättningsvis bedrivs i stiftelseform blir det ur momssynpunkt dyrare än om verksamheten bedrivs av kommunen direkt. Detta är en effekt av det nya regelverket.

KOMMUNAL LOKALFÖRHYRNING 1991

Förändringarna inom momssystemet gör det nödvändigt för kommunerna att i fortsättningen hyra med moms, det vill säga fastighetsägaren bör registrera sin fastighetsuthyrning till mervärdeskatt.

Den kommunala strategin bör vara följande:

- Säga upp eller omförhandla hyreskontrakt
- I fortsättningen hyra med moms.

Basbreddningen ger

- Moms på
 - sophämtningen
 - VA-avgifter
 - el
 - värme
 - fastighetsförvaltning
 - reduceringsreglerna bort, all nyproduktion och underhållsarbeten blir belastade med 25 % moms.
- Ekonomisk effekt
 - fastighetsägaren får avdragsrätt för ingående skatt på lokalernas drift och underhållskostnader samt nybyggnad. Möjlighet till retroaktiv avdragsrätt för ny-, till och ombyggnad åren 1988, 1989 och 1990. Kommunens "nettohyra" beläggs med moms som blir avdragsgill i kommunens verksamhet. Om kommunens företrädare är en

skicklig förhandlare kan resultatet bli ekonomiskt betydande.

ALLMÄNNA RÅD 1991

Vissa delar av momsreformen är ännu inte helt klara. Det gäller t ex om moms skall uttas vid kommunal lokaluthyrning eller inte. Kommunförbundet har sin tolkning klar, se sid 8,12. Det finns andra punkter där oklarhet kommer att råda efter årsskiftet. Det är i dagsläget inte särskilt meningsfullt att förutsätta att allt skall vara klarlagt till årsskiftet. Kommunerna måste in i systemet efter de förutsättningar som gäller i dag och därför se till att den ingående avdragsgilla skatten behandlas på rätt sätt. I huvudsak är det fastslaget på vad och i vilken omfattning det skall vara utgående mervärdeskatt på kommunala taxor och avgifter. De fel som uppstår vid övergången får rättas till fortlöpande.

MOMSKOMMENTARER VISSA VERKSAMHETER

MOMS FÖR PARKERINGSVERKSAMHET

Parkeringsverksamhet kan delas upp på två olika typfall

- parkering på tomtmark
- parkering på gatumark.

Från Kommunförbundets sida görs åtskillnad mellan parkering på tomtmark respektive gatumark. Ifråga om gatumark anser förbundet att parkering och felparkeringsavgifter är lagbundna sanktionsavgifter som har trafikpolitiska utgångspunkter. Överträdelser mot parkeringsbestämmelser övervakas ytterst av polisen. Kommunförbundet anser att gatuparkeringsverksamhet ej omfattas av de nya momsreglerna rörande parkeringsverksamhet.

RSVs ståndpunkt ifråga om moms på parkering på gatumark lämnas senare. Ifråga om kontrollavgifter torde dessa närmast kunna jämföras som skadestånd, varvid moms ej skall anses ingå i vederlaget.

KOMMUNALA HYRESFASTIGHETER FÖR BOSTADSÄNDAMÅL

För kommunala sektorn kommer inskränkningarna i 18 § ML att gälla. Det innebär avdragsförbud för bland annat anskaffningen avseende stadigvarande bostäder. Man bör utgå från fastighetstaxeringslagens bestämmelser ifråga om hur fastigheterna är klassificerade för att fastställa vad som är stadigvarande bostad. Det innebär att till exempel servicehus för äldreboende är hyreshus med faktiskt avdragsförbud för boendedelen (servicedelen har kommunen däremot avdragsrätt för) medan till exempel ålderdomshem är vårdbyggnad varvid moms ej är avdragsgill.

Ifråga om kommunala hyresfastigheter för bostadsändamål gäller uttagsbeskattning av fastighetsskötsel och underhåll skall ske samt att leveranser av va, el och sophämtning skall momsbeläggas.

UTHYRNINGSVERKSAMHET (Kommunförbundets tolkning)

Kommunal lokaluthyrning som sport och idrottsanläggningar, samlingslokaler m m är uthyrning av fastigheter och inte mervärdeskattepliktiga upplåtelse. Skattefriheten gäller även om det i tillhandahållandet ingår viss utrustning samt att vaktmästare eller annan driftpersonal medverkar vid upplåtelsen. Om särskild ersättning för utrustning och/eller arbetskraft debiteras blir det i sin helhet skattepliktigt tillhandahållande.

Tillträde till av del av anläggning, exempelvis för tennis, squash, badminton, avgifter för bad, golf är mervärdeskattepliktiga tillhandahållanden.

UTBILDNING

Några gränsdragningsproblem torde inte föreligga av vad som är kommunala skattefria utbildningstjänster. Undantaget från skatteplikt omfattar även kommunernas tillhandahållande av varor och tjänster till den som åtnjuter utbildningen, även om man tar betalt, exempelvis för skolmaten. Skattefriheten förutsätter dock att tillhandahållandet är ett led i tillhandahållandet av själva utbildningen.

Vissa utbildningsaktiviteter, utanför skolförvaltningens ansvarsområde såsom till exempel simundervisning, ridskole-, koloniverksamhet är också skattefria verksamheter då det antingen avser utbildning eller social omsorg (barnomsorg).

SOCIAL OMSORG

Vad som kan innefattas i begreppet social omsorg går inte att precisera. Det måste i stor utsträckning falla på den som handhar verksamheten att göra gränsdragningarna mellan vad som är skattepliktiga respektive skattefria tillhandahållanden.

Tillhandahållanden på institutioner såsom ålderdomshem eller gemensamhetsboende för senildementa personer, barndaghem, förskolor eller tillhandahållanden genom hemtjänstens försorg är i sin helhet skattefria tillhandahållanden, även om det i viss utsträckning rör sig om tjänster som i och för sig är skattepliktiga. Undantaget från skatteplikt avseende social omsorg omfattar således också varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller åt omsorgsmottagaren som ett led i den sociala omsorgen, det vill säga gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva vårdtjänsten. Skattefriheten är således knuten till själva omvårdnaden och vad som tillhandahålls som ett led av denna.

Vad som tillhandahålls olika kategorier till exempel pensionärer eller ungdomar, utanför ramen för social omsorgsverksamhet, mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter eget fritt val utan någon individuell behovsprövning bör enligt propositionen (1989/90:111) inte omfattas av skattefriheten. Typfall här är pensionärsluncher utanför omsorgsverksamheten och serveringar på ungdomsgården som blir skattepliktiga tillhandahållanden. Om däremot till exempel kommunen åtar sig snöskottning åt pensionärer efter individuell behovsprövning blir det skattefritt tillhandahållande (social omsorg).

SOCIALHJÄLP

Om kommunen betalar socialhjälpstagarens räkningar har man ej avdragsrätt. Detta utgör utlägg för annans räkning.

TRYGGHETSLARM

Om kommuner som ett led i omsorgsverksamheten låter installera trygghetslarm är eventuella avgifter som kommunerna tar ut skattefria.

PERSONALSERVERING

Tillhandahållande av mat till personal är skattepliktig omsättning. Frågan om beskattningsvärdets storlek har kommenterats i cirkulär 1990:131.

KOMMUNALA BIDRAG TILL NÄRINGSIDKARE

Om kommunen erhåller motprestation för bidraget, skall moms utgå om det är ett skattepliktigt tillhandahållande.

MYNDIGHETSUTÖVNING

Myndighetsutövning är inte skattepliktiga tillhandahållanden enligt anvisningarna till 2 § ML pkt 1 3:e st. Myndighetsutövning hos en kommun är till exempel brandtillsyn, tillsyn enligt miljö- och hälsoskyddslagen, kopiering av kommunala handlingar samt olika slags tillståndsgivning såsom bygglov, lotteritillstånd m m.

EXPLOATERINGSavgifter

Avgifter grundade på avtal är skattepliktigt tillhandahållande (tvåpartsförhållande). I annat fall ej skattepliktigt tillhandahållande då beställare saknas.

SKATTEFRIA ÅRSKORT OCH RABATTKUPONGER SÅLDA 1990 SOM BLIR SKATTEPLIKTIGA TILLHANDAHÅLLANDEN 1991

Inom olika områden försäljs årskort och rabatthäften som ger innehavare rätt att under angiven eller utsträckt tid nyttja dessa. Är det försäljningsintäkter som idag inte är skattepliktiga tillhandahållanden men som 1991 blir det, uppstår svåra tillämpningsproblem. Några övergångsbestämmelser i detta avseende är inte utfärdade. Av praktiska skäl borde försäljningen under 1990 undantas från beskattning även om tillhandahållandet sker 1991. Enbart försäljningar typ månadskort i december 1990 avseende januari 1991 samt årskort per årsskiftet 1990/91 bör momsbeläggas då det avser tillhandahållanden som man vet blir mervärdeskattepliktiga 1991. Redovisningsskyldigheten bör fullgöras när första momsperioden inträder 1991.

UTBILDNING OCH KURSER

Kommunförbundet har de senaste två åren haft en omfattande momsutbildning direkt riktad mot landets kommuner. Huvuddelen av landets kommuner har anordnat egna utbildningar. Tillsammans med KommunData har rikstäckande kurser erbjudits landets kommuner. Vi har för avsikt att under 1991 bistå med stöd i praktiska frågor rörande moms. Vi återkommer angående formerna.

MOMSUTBILDNING SPECIFIK FÖR FASTIGHETSOMRÅDET

Kommunförbundet avser att under januari månad anordna 5 temadagar kring fastighetsbegreppet och skattereformen ur främst mervärdeskattesynpunkt. Även inkomstskatterättsliga, fastighetsskatterättsliga och eventuella förändringar kring fastighetstaxeringslagen kommer att beröras.

Viktiga ställningstaganden måste göras hos kommunerna hur man skall förhyra sina lokaler.

Hur påverkar det frivilliga inträdet hos en privat fastighetsägare kontra allmännyttan som fastighetsägare, utfallet för kommunen som hyresgäst?

Hur skall uttagsbeskattning av bostäder gå till?

Hur påverkas allmännyttan av de nya beskattningsreglerna?

Planerade temadagar är 15 januari Stockholm, 24 januari Göteborg, 25 januari Malmö, 28 januari Luleå och 31 januari Stockholm.

Intresseanmälan bifogas, bilaga 2.

MOMSHANDLENING

En momshandlening är under produktion, där syftet med boken bland annat är att erbjuda en lathund för att fastställa vad som är kommunala momspliktiga tillhandahållanden.

Boken beräknas vara leveransklar i mitten av december. Kostnad 140 kr exkl moms. Författare är Arne Pihl och Ronnie Peterson. Förhandsbeställningar kan göras på bifogad beställningsblankett, bilaga 3. Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av Ronnie Peterson, Jan Svensson och Arne Pihl.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET
Kommunalekonomi och samhällsplanering
Ekonomiadministration och datafrågor

Anders Haglund

Ronnie Peterson

LITTERATURFÖRTECKNING

Proposition Reformerad mervärdeskatt m m	1989/90:111
Skatteutskottets betänkande	1989/90:SkU31

Lagstiftning

SFS 1990:575 Tillfällig höjning av mervärdeskatten
SFS 1990:576 Mervärdeskattelagen
SFS 1990:577 Mervärdeskatteområdet, upphävande av vissa
författningar
SFS 1990:578 Särskilt bidrag till kommuner

Proposition om vägtrafikskatten m m 1990/91:37 behandlar uttagsbeskattning; kommunala bostadsfastigheter samt Kommunalförbund.

Bilaga 2

ANMÄLAN

Jag/vi kommer till konferensen om skatteregler inom fastighetsförvaltningen (kostnad 1 400:- exkl moms)

15 januari Stockholm
24 januari Göteborg
25 januari Malmö
28 januari Luleå
31 januari Stockholm

Namn:

Befattning:

.....

.....

Adress:

Postadress:

Sänds till: Svenska Kommunförbundet
Kurskansliet
Britt Kosunen
118 82 STOCKHOLM

Bilaga 3

BESTÄLLNING

Jag beställer härmed exemplar av boken "MOMSEN I KOMMUNERNA".

Namn:

Adress:

Postadress:

Sänds till: Svenska Kommunförbundet
Monica Garmland
118 82 STOCKHOLM