

Cirkulärnr: 1998:57  
Diariernr: 1998/1007  
Nyckelord: Omsorgsboende  
Handläggare: Ronnie Peterson  
Jan Svensson  
Sektion/Enhet: Civilrättssektionen  
Datum: 1998-04-29  
Mottagare: Kommunstyrelsen  
Ekonomi/Finans  
Personal  
Äldreomsorg  
Omsorgs- och handikappfrågor  
Individ- och familjeomsorg  
Bostadsförsörjning  
Fastigheter  
Revision  
Kommunala fastighetsbolag  
Landsting  
Rubrik: Momsförändringar i "Ludvikasystemet" rörande äldreboendet m.m.  
Bilagor: Kursanmälan; Kommunala moms dagar

Nyckelord: Omsorgsboende

*Civilrättssektionen*  
*Ronnie Peterson*  
*Jan Svensson*

1998-04-29

Kommunstyrelsen  
Ekonomi/Finans  
Personal  
Äldreomsorg  
Omsorgs-och handikappfrågor  
Individ- och familjeomsorg  
Bostadsförsörjning  
Fastigheter  
Revision  
Kommunala fastighetsbolag  
Landsting

## **Momsförändringar i "Ludvikasystemet" rörande äldreboendet m.m.**

I propositionen 1997/98:153 Vissa kommunala frågor föreslås ändringar i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting och mervärdesskattelagen (1994:200). Ändringarna är föranledda av den kritik som vi riktat mot hur skattemyndigheterna gör gränsdragningen av vad som ska räknas som stadigvarande bostad inom äldreomsorgen.

Enligt regeringens förslag ska ersättning/återbetalning erhållas för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till de boendeformer som anges i socialtjänstlagen (1980:620) och lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade. Detta innebär att kommunsektorn blir av med alla de gränsdragningsproblemen som finns ifråga om vad som ska hänföras till stadigvarande bostad respektive omsorgslokal. Regeländringen innebär även en utvidgning i förhållande till den tolkning av bostadsbegreppet som gjordes vid skattereformen 1991. Även servicehus är definitionsmässigt sådan boendeform som grundar rätt till återbetalning av den ingående momsen enligt förslaget.

### **Historik**

De bakomliggande omständigheterna till de föreslagna ändringarna är att omkring en tredjedel av landets kommuner är indragna i olika skatteprocesser

rörande äldreboendets mervärdesskatterättsliga status. Det som görs gällande från skattemyndigheternas sida är att i princip alla lokalytor inom äldreomsorgen ska anses hänförliga till kategorin stadigvarande bostad. Denna tolkningsprincip accepteras inte av förbundet. Till bilden hör också att det fram till maj 1993 förelåg en gemensam tolkning, accepterad av RSV och Kommunförbundet, av vad som räknades som bostäder inom äldreomsorgen. I samband med ett avdömt förhandsbesked rörande vissa tolkningsfrågor, avseende servicehusens momsstatus, förändrades rättsläget. Skattemyndigheternas direkta intresse för äldreboendet avser bara tidsperioden 1 maj 1993 fram till 31 december 1994. Det är bara inom denna period som eventuella skatterevisioner kan utföras avseende kontroll av momsen inom äldreomsorgen.

I samband med vårt EU-inträde gjordes det kommunala momsregelverket om. Den kommunala momsen hanteras numera huvudsakligen via ett kollektivt kommunkontosystem, det s.k. "Ludvikasystemet". Detta system är enbart konstruerat för att neutralisera mervärdesskattens kostnader i den kommunala bokföringen. Syftet är att den faktiska momsen vid kommunal upphandlingar inte ska kunna påverka valet av vem som ska utföra en varuleverans eller en tjänst.

Avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad gäller även i "Ludvikasystemet". Det föreligger betydande problem med att kunna tillämpa regelverket på ett för kommunsektorn uniformt sätt. Det är fråga om svåra gränsdragningsproblem rörande vad som ska hänföras till bostad respektive vårdlokal. Dessutom saknas rättsliga avgörande som kan appliceras inom hela äldreomsorgen. De fall som varit uppe till slutlig prövning är bara rättesnören för liknande fall. Merparten av våra tvister rör helt andra gränsdragningsfrågor. En ytterligare skatteteknisk komplikation är att det som ur mervärdesskattesynpunkt hänförs till bostad ska bli föremål för en teknisk uttagsbeskattning rörande fastighetsskötsel m.m.

Regeringen tillsatte en arbetsgrupp sommaren 1997 med uppdrag att analysera behovet av lagändringar. I promemorian Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (Ds 1997:74) lämnades olika förslag till förändringar. Efter en omfattande kommunal remissbehandling föreslås nu att en generell avdragsrätt avseende vissa boendeformer införs.

## **De föreslagna regeländringarna**

De förändringar regeringen föreslår är att kommuner och landsting redan från den 1 juli 1998 erhåller rätt till ersättning från kommunkontosystemet för ingående mervärdesskatt som avser sådana boendeformer som regleras i 20 och 21 §§ socialtjänstlagen samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Oavsett om en kommun äger eller hyr in ifrågavarande lokaler så ska det ge rätt till ersättning för momskostnader i kommunkontosystemet. Vid direkt ägande sker detta genom att en kommun får rätt att återsöka den ingående

momsen som belöper på dessa lokaler. Vid förhyrning kommer istället detta att ske via ett s.k. indirekt förfarande. Den "dolda" moms som en fastighetsägare har för sin upplåtelse till en kommun utgör en kostnadsdel i hyran. En ny ersättningsnivå införs som ger kommunen rätt att erhålla 18-% ersättning från "Ludvikasystemet" som kompensation för att hyran är belastad med dold moms som inte är avdragsgill för fastighetsägaren.

Till förslaget är också en regeländring i mervärdesskattelagen knuten. Uttagsbeskattning enligt 3 kap. 29 § ML slopas för de boendeformer som medger rätt till ersättning i kommunkontosystemet.

Själva regelverket är idag inte fullständigt utformat. Anledningen till detta är den konstruktion som lagen om mervärdesskattekonton har. Lagmässigt är den uppbyggd på så sätt att den reglerar att en kommun har rätt att erhålla ersättning för all den mervärdesskatt som inte kan dras av i det ordinära skattesystemet. Dock gäller vissa särskilt angivna undantag för momsavdrag, varav stadigvarande bostad är det viktigaste. Utöver direkta momskostnader, som en kommun har på gjorda anskaffningar i sin verksamhet, kan även ersättning erhållas vid köp eller bidragsgivning av mervärdesskattefria tjänster såsom; sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. I dessa fall erhåller man en ersättning på 6 % på betald tjänst eller utgivet bidrag. Det är fråga om ett s.k. indirekt avdrag av den dolda moms som finns nedlagd på ifrågavarande tillhandahållanden. Ifråga om ersättningsbeloppets storlek - 6 % - så regleras inte detta i kommunkontolagen utan i en särskild förordning. Tanken är den att regeringen i ett särskilt beslut ska utfärda en ändring i denna förordning. För att upprätthålla kravet på konkurrensneutralitet införs en ny ersättningsnivå som ska vara 18 %. Ersättningen ska beräknas på den hyra som utgår till en fastighetsägare som upplåter lokaler/bostäder som används inom den kommunala omsorgen. Den exakta utformningen av denna förordning är således inte känd idag. Däremot kan vi utifrån intentionerna av lagändringen dra slutsatser som troligen står i överensstämmelse med den slutliga utformningen i förordningen.

Nedan kommenteras vilka boendeformer som avses, hur den 18-%iga ersättningen ska implementeras samt vilka övergångsregler som gäller.

### **Gränsdragning mellan begreppet stadigvarande bostad och vård/omsorg**

Avdragsförbudet för stadigvarande bostad i ML gäller enligt reglerna i kommunkontosystemet även för kommunerna. För att komma förbi svårigheten att avgöra vad som faktiskt ska räknas till bostad respektive vård så har man enligt förslaget gjort en särreglering i kommunkontolagen. Denna särreglering har bara direkt effekt i kommunkontolagen och har ingen rättsverkan på annan lagstiftning. Regleringen är av det slaget att man i den lagtext som inskränker avdragsrätten i kommunkontosystemet gör ett "positivt" tillägg i SFS 1995:1518, 6 § enligt nedan.

*"Bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket i mervärdesskattelagen skall dock inte tillämpas i fråga om sådana boendeformer som anges i 20 § andra stycket och 21 §*

*tredje stycket socialtjänstlagen (1980:620) samt 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade."*

### **Vilka boendeformer omfattas?**

Det som krävs för att en boendeform av ovanstående slag ska anses föreligga är att en kommun fattar några formella beslut. Inrättandet av en särskild boendeform sker genom att fullmäktige beslutar om de allmänna planerna och budgeten där dessa boendeformer finns angivna. Tillhandahållandet sker genom beslut i socialnämnd eller motsvarande. Även de enskilda boendeformer som länsstyrelsen ger tillstånd till enligt 69 § SoL eller 23 § LSS och som kommunen hyr eller lämnar bidrag till omfattas.

### **Viss utvidgning av vad som hänföres till särskild boendeform**

Med den nya definitionen blir det fråga om en utvidgning i förhållande hur regelverket tillämpades vid skattereformen 1991 i så måtto att **servicehusen** i sin helhet inordnas såsom varande en omsorgslokal. Utvidgningen till att avdragsrätten även omfattar de särskilda **boendeformerna** som anges i LSS är även det en förändring i förhållande till dagens regelverk.

### **Kommunalt ägda omsorgslokaler**

De särskilda boendeformer, som uppfyller villkoren att bli klassificerade enligt den nya undantagsregeln, räknas således i kommunkontosystemet inte som stadigvarande bostäder. Avdragsrätt kommer att föreligga för all drift- och investeringsmoms vid kommunalt direktägande.

Reglerna träder i kraft redan den 1 juli i år.

### **Slopad uttagsbeskattning avseende kommunala omsorgslokaler**

Vid skattereformen 1991 blev fastighetsskötsel en skattepliktig tjänst. Av konkurrensneutralitetsskäl infördes en uttagsbeskattning för vissa arbeten, bl.a. fastighetsskötsel, när fastighetsägaren själv eller med egen personal utför arbeten för skötsel av fastigheter som ingår i skattefri verksamhet. För kommuner gäller uttagsbeskattningen bara stadigvarande bostad (3 kap. 29 § ML).

Uttagsbeskattningen är i praktiken en form av neutralitetskorrigering. En fastighetsägare betalar i praktiken mervärdesskatt till staten på arbetskostnaden för skötsel av en fastighet. Denna är inte avdragsgill utan belastar fastighetsägaren som en kostnad. Avsikten med uttagsbeskattningen är att det ska bli kostnadsneutralt oavsett om tjänsterna utförs i egen regi (med uttagsbeskattning) eller upphandlas externt (varvid debiterad mervärdesskatt inte kan dras av).

För att de bakomliggande motiven för uttagsbeskattningen ska uppfyllas måste en lagreglering göras så att de omsorgslokaler som enligt kommunkontosystemet inte hänföres till stadigvarande bostad även undantas från uttagsbeskattningsreglerna enligt 3 kap. 29 § ML. Detta är gjort i form av ett speciellt undantag där man säger att en kommun inte ska tillämpa uttagsbeskattningsreglerna avseende stadigvarande bostad om det

är fråga om sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

Om kommunen köper in fastighetsförvaltningen från utomstående blir momsens avdragsgill i "Ludvikasystemet".

Även här gäller ikraftträdandetidpunkten 1 juli 1998.

### **Kommunal förhyrning av omsorgslokaler**

Kravet på konkurrensneutralitet skulle kunna uppfyllas genom att externa fastighetsägare medges möjlighet att kunna bli frivilligt skattskyldiga för sin uthyrning till kommun. Denna lösning har man av olika skäl inte kunnat föreslå. I stället får man acceptera att varje enskild fastighetsägare har dolda momskostnader som ingår i hyresbeloppet. För att eliminera denna kostnadsnackdel som momsens utgör i hyressättningen tillskapas utöver dagens 6-%iga ersättning en ny ersättning som ska utgå med 18 % på erlagda hyresbelopp.

I kommunkontolagens 7 § regleras rätten till att erhålla särskild ersättning vid upphandling av tjänster inom vissa angivna områden eller när man lämnar bidrag till näringsidkare inom motsvarande områden. De verksamheter som avses är sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Ett tillägg görs som möjliggör att ersättning även kan utgå *vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 6 §* (hänvisningen till 6 § avser den nya lydelsen av kommunkontolagen).

Det nya regelverket får en kort uppstart vilket ställer till vissa bekymmer, i vart fall initialt, rörande kommunal förhyrning. Rent tolkningsmässigt skulle man kunna hävda att den 18-%iga ersättningen utgår bara på den förhyrning som har kommunen som förstahandshyresgäst. Hur hyresförhållandena är utformade skulle enligt arbetsgruppens utredningsförslag, som föregick propositionen, inte påverka rätten till den 18-%iga ersättningen. I många kommuner hyr kommunerna bara de lokaler som har direkt kommunal anknytning medan de enskilda vårdtagarna har förstahandskontrakt på det egna boendet. Här är det kommunförbundets och även inrikesdepartementets uppfattning att det är fastighetsägarens totala hyresintäkt på hela omsorgslokalen som ska utgöra det kommunala underlaget för den 18-%iga ersättningen. Således måste i förekommande fall även de enskildas hyreskontrakt inkluderas i det underlag som varje enskild kommun har rätt att söka enligt de nya bestämmelserna. Ett annorlunda tolkningssätt skulle dessutom medföra att det inom det interkommunala kommunkontosystemet skulle uppstå icke konkurrensneutrala effekter i förhållande till om en kommun äger en omsorgslokal.

Över tiden får man ta ställning till hur regelverket faktiskt ska uttolkas i det här avseendet. En tänkbar lösning skulle kunna vara att man går över till s.k. blockförhyrning där kommunen blir förstahandshyresgäst på hela omsorgslokalen och i sin tur upplåter lägenheterna till vårdtagarna med andrahandskontrakt. Vilka juridiska och ekonomiska effekter som en sådan

lösning för med sig måste först analyseras innan den kan vinna gehör från förbundets sida.

Ikraftträdandetidpunkt är även här den 1 juli 1998. Vi förutsätter att de som har frågetecken kring hur reglerna för den 18-%iga ersättningen på förhyrning ska tillämpas, hör av sig till Kommunförbundet. Detta för att vi ska kunna utforma en enhetlig praxis i tillämpningen av de nya reglerna.

Förfarandebestämmelser kring hur den nya ersättningen ska eftersökas, blanketter m.m. ansvarar det Särskilda Skattekontoret i Ludvika för. Först när riksdagen fattat beslut i frågan och regeringen fastställt den nya förordningen kan skattemyndigheten gå ut med sin information och de nya blanketter som besluten medför.

### **Kommunal förhyrning där moms ingår i hyran**

Om en fastighetsägare har medgett frivillig skattskyldighet på fastighetsupplåtelsen till en kommun så gäller det generella kommunkontosystemet vilket innebär att kommunen eftersöker hyresmomsen enligt den normala rutin som gäller när momsens är öppet debiterad.

Hyr en fastighetsägaren till en kommun ut både lokaler, där han är frivilligt registrerad för skattskyldighet, och lokaler, där sådan frivillig skattskyldighet inte föreligger uppstår en blandform ifråga om hur momsens ska hanteras. Det hyreskontrakt som innefattar en öppen debiterad moms följer den normala rutinen för återsökning av ingående moms i kommunkontosystemet. Den del av hyreskontraktet som avser förhyrning utan moms berättigar till den 18-%iga ersättningen om det är en förhyrning av omsorgslokal enligt den nya lagen.

### **Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser**

De nya reglerna ska som framgått ovan börja tillämpas från den 1 juli 1998. Kommunförbundet har med stöd av landets kommuner velat ha en retroaktiv lagändring som tog hänsyn till gjorda investeringar. Istället för en retroaktiv lagstiftning har vi fått en ikraftträdandetidpunkt som ligger ett halvt år före den förmodade tidpunkten för ikraftträdandet enligt utredningens förslag.

Generellt gäller att avdragsrätten följer tidpunkten då leverans har skett. Detta innebär att varor som är levererade före den 1 juli och avser sådan verksamhet, där dagens avdragsförbud gäller, inte blir avdragsgilla även om fakturan erhålls efter ifrågavarande datum. Samma regler får anses gälla för tjänster som i sin helhet är faktiskt utförda före den 1 juli 1998.

Tjänster som inte är klara före den 1 juli kommer även om viss del är utförda före nämnda datum att medföra rätt till avdrag. Avdragsrätten uppstår inte successivt utan när tjänsten är utförd i sin helhet.

Pågående byggnationer där tillhandahållandet sker efter den 1 juli medför rätt till momsavdrag. Tillhandahållandet får anses skett vid den tidigaste av tidpunkterna för slutbesiktning eller ianspråktagandet (inflyttningen).

**Särskilda informationsdagar**

Även om grunderna är helt klara så uppstår fortlöpande nya tolkningsproblem. För att sprida ytterligare information kommer vi att anordna nio informationsdagar runt om i Sverige med start den 26 maj och avslutning den 10 juni. Platser och dagar framgår av bifogad kursanmälan.

Utöver de nya reglerna rörande omsorgslokaler kommer vi att beröra det aktuella processläget i de pågående skattetvisterna. Vi kommer att ta upp äldreboendet, bostadsanpassningsåtgärder och andra momsfrågor som är av kommunalt intresse. Förmånsdatorerna är en annan programpunkt som kommer att beröras.

Frågor rörande äldreboendet och momsens hantering besvaras av Ronnie Peterson (08-772 42 47) eller Jan Svensson (08-772 42 29) på Civilrättssektionen.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET

Civilrättssektionen

Ronnie Peterson