

Finansdepartementet
Utbildningsdepartementet
Skatteutskottet
Utbildningsutskottet

Kopia: Myndigheten för yrkeshögskolan

Stockholm 2021-06-30

Momskostnad motarbetar yrkeshögskolan

Sammanfattning

Till följd av en förändrad tillämpning av momsreglerna beläggs allt fler konsulter som agerar i sin roll som lärare inom yrkeshögskolan med 25 procent moms. Tillämpningen motarbetar yrkeshögskolans funktionssätt och försvårar kompetensförsörjningen.

Svenskt Näringsliv föreslår därför att privata anordnare av yrkeshögskoleutbildning ges rätt till en schablonersättning från Myndigheten för yrkeshögskolan med åtminstone sex till åtta procent av tilldelade statsbidrag som kompensation för ökade momskostnader. Därtill bör en frivillig alternativregel införas som medger ersättning med 20 procent av kostnader som avser konsulter och fem procent av statsbidragen. Alternativregeln bör utformas så att det säkerställs att det endast är kostnader för konsulter som tillhandahåller en utbildningstjänst gentemot studenterna som omfattas av den alternativa kompensationsregeln.

En schablonersättning skulle mildra flera av de problem som i dag uppstår till följd av momsregelverket, men utgör i grunden en otillfredsställande lösning. På längre sikt behövs därför en materiell översyn i syfte att undanröja konkurrensnedvridningar, kumulativ beskattning och negativt styrande effekter. En hållbar lösning på lång sikt kräver sannolikt förändringar på EU-nivå. Regeringen behöver därför aktivt driva frågan på EU-nivå om en mer ändamålsenlig momsreglering av välfärdsområdet.

Bakgrund och problembeskrivning

Samtidigt som vart femte rekryteringsförsök misslyckas ökar arbetslösheten i Sverige kraftigt. Denna ohållbara situation behöver omgående åtgärdas för att Sverige ska kunna undvika en långvarig ekonomisk kris med bestående hög arbetslöshet efter pandemin. De regler som i dag hindrar en god matchning på arbetsmarknaden måste därför identifieras och åtgärdas.

År 2009 inrättades yrkeshögskolan i sin nuvarande form och är mycket uppskattad av näringslivet, facken, politikerna och de studerande. Det är en bra rekryteringskanal med hög andel examinerade som snabbt får anställning.¹ Yrkeshögskolan förser näringslivet med relevant kompetens, skraddarsydda lösningar för nischade branscher och avancerade specialistutbildningar som efterfrågas av företagen. För en allt mer konkurrensutsatt arbetsmarknad har denna eftergymnasiala utbildningsform stor betydelse.

¹ RIR 2021:13 Yrkeshögskolan – ambitioner, styrning och uppföljning.

För att kvaliteten på utbildningarna inom yrkeshögskolan ska vara hög krävs yrkeskunniga lärare som är verksamma i det aktuella arbetslivet. Utan denna resurstillgång skulle yrkeshögskolan som koncept snabbt urholkas då det är det nära samarbetet med näringslivet som medför den matchningssuccé som utbildningen är i dag. Dessa konsulter anlitas ofta direkt från näringslivet för att tillförsäkra att de kan förmedla den kunskap som är relevant och efterfrågad av näringslivet. Vanligtvis deltar dessa konsulter i utformandet av utbildningen och delmoment för att säkerställa kvalitet och relevans. Denna modell möjliggör att efterfrågan på kompetens även inom smala yrken kan tillgodoses på ett kostnadseffektivt sätt, med stark förankring i arbetslivet.

Dessa konsulter har tidigare ansetts tillhandahålla en utbildningstjänst som är undantagen från moms. De senaste åren har dock Skatteverket i ökad utsträckning ändrat sin tillämpning och tolkning av utbildningsbegreppet och anser i stället att det rör sig om momspliktig uthyrning av personal, på motsvarande sätt som skett inom vård- och omsorgssektorn. Skatteverket har fått gehör för sitt synsätt i domstolsavgöranden, samtidigt som fler mål är pågående.

Denna nya tillämpning påverkar yrkeshögskolan som utbildningsform på ett negativt sätt då de privata anordnarna inom yrkeshögskolan, vilka tillhandahåller cirka tre fjärdedelar av samtliga yrkeshögskoleplatser, saknar möjlighet att göra momsavdrag. Utöver en osäkerhet kring gällande rätt ökar kostnaden för att anlita personer från näringslivet med 25 procent, vilket leder till att utbildningsanordnare i många fall saknar ekonomiska förutsättningar för att anlita dessa konsulter. Konsekvenserna kan sammanfattas enligt följande.

- Kvaliteten hotas. För att behålla yrkeshögskolans goda resultat krävs fortsatt nära samarbete mellan utbildningsanordnare och näringsliv, med hög kvalitet och aktualitet i kunskaperna som lärs ut.
- Konkurrensen mellan offentliga och privata aktörer snedvrids. Offentliga utbildningsanordnare får, till skillnad från privata aktörer, kompensation för sina momskostnader.
- Minskad yrkeskunskap i utbildningen. I stället för att ta in konsulter från arbetslivet med relevant och aktuell kompetens har anordnare börjat använda sig av lärare med sämre koppling till branschen och yrket.
- Förlorad innovationskraft och mindre spets. När kontakten med branscherna minskar riskerar förmågan att snabbt fånga upp och möta nya behov inom arbetslivet att försvinna.
- Svårigheter att få ekonomin att gå ihop för utbildningsanordnarna. Utbildningar riskerar att utebli om finansieringen inte täcker kostnaderna för att anordna dem.
- Den ökade kostnaden riskerar leda till att drygt 2 500 av yrkeshögskolans årsplatser kan försvinna, med ökad kompetensbrist i näringslivet som följd.

Tydliga kopplingar till vårdmomsproblematiken

Problemen till följd av bedömningen om en tjänst är en skattepliktig bemanningstjänst eller en annan, undantagen, tjänst är inte unik för yrkeshögskolan. Som en konsekvens av motsvarande momsproblematik kring bemanning inom vård och omsorg tillsatte därför regeringen en utredning i slutet av februari 2020.² Utredningen hade till uppgift att undersöka förutsättningarna för en förändrad lagstiftning i syfte att neutralisera konsekvenserna av en förändrad skatteplikt för att uppnå en flexibilitet för bemanningen inom hälso- och sjukvården.

² Dir 2020:20 Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg.

Betänkandet presenterades i juni 2021 och förslaget kan mycket kortfattat sammanfattas enligt följande.³ Vid en kommuns⁴ ansökan om ersättning enligt 5 § LEMK⁵ får ersättning, om det framgår att viss del av kostnaden avser kostnad för inhyrd personal för sjukvård, tandvård eller social omsorg, lämnas med 20 procent av kostnaden för denna del och med fem procent av kostnaden för resterande del. Detta ska jämföras med huvudregeln som medför ersättning med sex procent av den sammanlagda kostnaden.

Det finns visserligen skillnader mellan denna vård- och omsorgsfråga och problemen inom yrkeshögskolan. Som exempel kan nämnas att yrkeshögskolans problem inte primärt uppstår till följd av ett behov av flexibel bemanning utan som en följd av utbildningsformens grundläggande struktur, vilken förutsätter tillgång till personer med stark koppling till näringslivet. Ur ett momsperspektiv är det dock samma underliggande fråga som orsakar problem och det är därför logiskt att beakta vad utredningen kom fram till.

Gällande rätt

Yrkeshögskoleutbildning

Yrkeshögskoleutbildningarna regleras främst genom lag (2009:128) om yrkeshögskolan (YHL) samt förordning (2009:130) om yrkeshögskolan (YHF). I 1 § YHL anges fyra syften med lagen:

- att säkerställa eftergymnasial yrkesutbildning som svarar mot arbetslivets behov,
- att statens stöd för dessa utbildningar fördelas effektivt,
- att säkerställa att utbildningarna håller hög kvalitet, och
- att inom smala yrkesområden tillgodose behov av eftergymnasiala yrkesutbildningar som avses leda till förvärvsarbete eller en ny nivå inom befintligt yrke.

Av YHL framgår bl.a. att utbildning inom ramen för yrkeshögskolan ska präglas av stark arbetslivsanknytning, ge praktiska kunskaper, ha sin grund i kunskap som genererats i produktionen av varor och tjänster och bedrivs i samverkan mellan arbetsliv och utbildningsanordnare. En utbildning kan endast ingå i yrkeshögskolan om den svarar mot ett behov av arbetskraft i arbetslivet som inte tillgodoses genom en utbildning enligt bl.a. högskolelagen (1 kap. 3 § YHF). På så sätt fungerar yrkeshögskolan som ett komplement till högskolan och ger på samma villkor rätt till bl.a. studiemedel.

En privat anordnare av yrkeshögskoleutbildningar kan få statsbidrag för utbildningen (8 § YHL och 5 kap. YHF) som ersättning. Det är Myndigheten för yrkeshögskolan som beslutar om tilldelningen av statsbidrag och ska vid beräkningen beakta de faktiska kostnaderna för utbildningen och hur det samlade ekonomiska ansvaret för en utbildning delas mellan staten, arbetslivet och andra finansörer (5 kap. 6 § YHF). När myndigheten beslutar om statsbidrag beaktas antalet studerandeplatser per omgång och ett schablonbelopp per årsplats. Schablonbeloppet varierar något beroende på olika kriterier och tillägg med beaktande av utbildningens karaktär. Schablonbeloppet kan även kompletteras med tillägg för vissa kostnadsdrivande faktorer utbildningen kännetecknas av, t.ex. utbildningsspecifik utrustning, anpassade lokaler eller investeringstung utbildning.⁶

³ SOU 2021:40 Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg.

⁴ Med kommun avses här även region, kommunalförbund samt samordningsförbund som avses i 4 § lag (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

⁵ Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

⁶ Frågor till ansökan om yrkeshögskoleutbildning, <https://minasidor.myh.se/hjalp-och-information/guider/fragor-till-ansokan/> hämtad 2021-05-05.

Moms

Allmänt

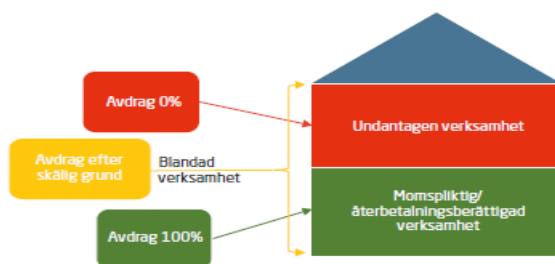
Lagstiftning avseende moms ska vara förenlig med skattens principer, syften och ändamål. Skatten ska vara generell, enkel och rationell med få undantag och särregleringar. Den ska vara neutral, samhälls- och företagsekonomiskt effektiv, trygga sysselsättning och produktion, samt inte medföra dold kumulativ skatt.⁷

För att moms ska tas ut på en transaktion krävs förenklat att det är en skattepliktig omsättning som görs av en beskattningsbar person inom landet. En aktör som uppfyller samtliga dessa krav ska lägga moms på sina försäljningar och har samtidigt rätt att dra av momsen på sina inköp. Av dessa olika krav är det i förevarande fall kravet på skatteplikt som skapar gränsdragningsproblem. Som huvudregel är samtliga transaktioner skattepliktiga men det finns vissa undantag, bl.a. för utbildning. Om en aktör bedriver momsundantagen verksamhet behandlas denne som konsument i momshänseende och saknar rätt att dra av momsen på sina kostnader.

Enligt 3 kap. 8 § mervärdesskattelag (1994:200) (ML) undantas grundskole-, gymnasieskole-, och högskoleutbildning från moms om utbildningen anordnas av det allmänna eller av en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare. Detsamma gäller för utbildning som berättigar till studiemedel. Därutöver omfattar undantaget även varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Trots att det står klart att även underentreprenörer som tillhandahåller utbildningstjänster omfattas av undantaget råder stor osäkerhet kring gränsdragningen vid bedömningen om det är en utbildningstjänst eller en bemanningstjänst som tillhandahålls. Då en bemanningstjänst inte omfattas av undantaget från moms får bedömningen stora konsekvenser. Denna osäkerhet framgår inte minst av det stora antal rättsfall som har meddelats de senaste åren, senast den 26 april 2021.⁸

Bedömningen får inte minst konsekvenser för den som köper in tjänsten (t.ex. en privat aktör som anordnar yrkeshögskoleutbildning). Eftersom möjligheten att göra momsavdrag är kopplad till den bedrivna verksamheten innebär det att om en privat anordnare köper in en tjänst som anses vara bemanning i stället för utbildning blir kostnaden 25 procent högre då den privata anordnaren inte har möjlighet att dra av momsen. Vad som utgör utbildning blir i sammanhanget därför ofta direkt avgörande för om tjänsten blir av eller inte.



Bilden till vänster illustrerar hur momsavdrag på inköp är beroende av den bedrivna verksamheten. Momsavdrag får inte göras på inköp till undantagen verksamhet, men får göras om inköpen hänförs till momspliktig verksamhet. För inköp som hänförs till både undantagen och momspliktig verksamhet görs avdrag efter "skällig grund".

⁷ Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? Professor Pernilla Rendahl, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2015.

⁸ HFD mål nr 6002-20. Problematiken har även visat sig inom andra områden, så som t.ex. vård. Se urval av rättsfall avseende bemanningsfrågan: HFD 2011 not. 30, HFD 2018 ref. 41, HFD 2020 ref. 5, HFD 2020 ref. 35 och EU-domstolens avgöranden C-594/13, "go fair", C-445/05, Haderer och C-434/05, Horizon College.

Utbildningsbegreppet

Skatteverket anser att det krävs att den som tillhandahåller en utbildningstjänst gör det under eget ansvar för att det ska kunna vara utbildning i momshänseende.⁹ Om utbildningen tillhandahålls av en underentreprenör (t.ex. en inhyrd konsult) måste den enligt Skatteverket utgöra en självständig del i förhållande till huvudmannen för att momsundantaget ska kunna tillämpas. Följande tre punkter anger Skatteverket som förutsättningar för att så ska vara fallet:

- underentreprenören får i uppdrag att ta hand om hela den självständiga delen av ett ämne,
- underentreprenören åtar sig att handha samtliga delar som behövs för att utbildningen i ett specifikt delämne ska kunna genomföras, och
- underentreprenören tar hand om upplägg och planering av ämnet.

Därtill kan en tjänst undantas från moms om det är fråga om ett led i utbildning. Detta undantag syftar till att garantera att tillgången till utbildningen inte hindras av den ökade kostnaden för utbildningen som skulle uppstå om själva utbildningen, eller närbesläktade tjänster eller varor, var momspliktiga.¹⁰ Då detta enligt Skatteverket bl.a. förutsätter att tjänsten tillhandahålls av någon som också tillhandahåller utbildningstjänster som är undantagna från moms har konsulter direkt från näringslivet i regel inte möjlighet att omfattas av undantaget avseende ett led i utbildningen.

Vad gäller bedömningen om det rör sig om momspliktig uthyrning av personal anser Skatteverket att det är tjänstens karaktär som är avgörande.¹¹ Om köparen exempelvis har egen personal och samma regler och rutiner gäller för underentreprenören som den egna personalen eller om arbetet som underentreprenören ska utföra förutsätter användning av köparens utrustning, talar det för att det rör sig om bemanning enligt Skatteverket.

Bland de aktörer som bedriver verksamhet inom vård, skola och omsorg finns en utbredd uppfattning att Skatteverket under de senare åren i allt högre utsträckning anser att det är fråga om momspliktig uthyrning av personal.¹²

Något om EU-rättens inverkan

Momsreglerna är i stort harmoniserade inom EU och vid tolkning och tillämpning av de svenska bestämmelserna i ML behöver EU:s momsdirektiv beaktas. Graden av harmonisering skiljer sig dock åt beroende på vilken momsregel som är aktuell. I vissa avseenden har medlemsstaterna ett långtgående handlingsutrymme, medan de i andra avseenden inte har samma skönsrättsliga utrymme vid den nationella implementeringen och tillämpningen.

Vad gäller undantaget från moms för utbildningstjänster regleras detta i momsdirektivets art. 132.1.i och j. Enligt art. 132.1.i ska medlemsstaterna bl.a. undanta transaktioner som avser undervisning av barn och ungdomar, universitetsutbildning och yrkesutbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentlighetsorgan med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

⁹ Skatteverkets ställningstagande Undantaget från skatteplikt för utbildning, mervärdesskatt, 2018-01-22, dnr: 202 32190-18/111.

¹⁰ Se framför allt C-287/00, Kommissionen mot Tyskland p. 47.

¹¹ Skatteverkets ställningstagande Uthyrning av personal, mervärdesskatt, 2019-12-17, dnr: 202 509913-19/111.

¹² Se exempelvis förhandsbesked SRN 2011-09-16, dnr 47-10/I där Skatteverket ansåg att det rörde sig om utbildning, som kan anses bekräfta denna uppfattning.

Medlemsstaterna har således ett visst skönsmässigt utrymme att definiera vilka organ utöver offentligrättsliga som ska omfattas av undantaget. Därtill finns en möjlighet i direktivets art. 133 att göra undantaget i art. 132.1.i beroende av att organen i fråga uppfyller vissa krav avseende vinstförbud, frivilligarbete, offentlig priskontroll samt konkurrenssnedvridning. Sverige har inte utnyttjat möjligheten att införa sådana villkor.

Dessa möjligheter för Sverige att vidga eller krympa undantagets omfattning är dock begränsade, bl.a. då själva utbildningsbegreppet utgör ett självständigt begrepp inom unionsrätten som ska tillämpas på samma sätt i alla medlemsstater. Därtill är nämnda möjlighet i art. 133 inte tillämplig på offentligrättsliga organ utan avser endast de organ som av medlemsstaten är erkända som organ med liknande syfte.

Olika kompensationsystem

Kompensation för öppet debiterad moms

I en verksamhet som är undantagen från moms blir det fördelaktigare att utföra tjänster i egen regi i stället för att köpa in motsvarande tjänster (t.ex. städning) eftersom en sådan inköpt tjänst belastas med moms som inte kan dras av i verksamheten. För kommuner, regioner och myndigheter har därför kompensationsystem införts när dessa aktörer saknar avdragsrätt i syfte att skapa neutralitet för det allmänna i valet mellan upphandling och egen regi.¹³ Kompensationen sker utanför momssystemet och även om det finns en tydlig koppling då ersättningen motsvarar de momskostnader som t.ex. myndigheten har, är det rent juridiskt inte någon avdragsrätt som skapas.

Kompensation för dold moms

Motsvarande problem uppstår även om det är tjänsten som ska köpas in som är undantagen moms. En extern utförare ska då inte lägga moms på sin försäljning, men eftersom denne saknar rätt att dra av momsen på sina kostnader (ingående moms) kommer den ingående momsen att behöva bakas in i priset. På så sätt finns en dold moms i det pris som externa aktörer kan utföra den undantagna tjänsten för. Ett incitament finns därför att utföra motsvarande tjänst i egen regi för att undvika den dolda momsbelastning som annars uppstår. I syfte att mildra denna snedvridning finns det en särskild ersättning för de ökade kostnader som uppstår för kommuner och regioner¹⁴ till följd av dold moms vid upphandling av bl.a. sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Som huvudregel lämnas kompensation med sex procent av kostnaden vid upphandling eller bidragsgivning. Alternativt kan ersättning ges med 18 procent för den del som avser lokalkostnader och med fem procent för resterande del (18/5-regeln).

Det är viktigt att notera att dessa kompensationsystem inte ger privata aktörer någon rätt till ersättning. Kompensationen tillfaller det allmänna i syfte att det allmännas val mellan egen regi och upphandling inte ska snedvridas.

¹³ Se lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, förordning (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund samt förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

¹⁴ Samt kommunalförbund samt samordningsförbund som avses i 4 § lag (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

Momskompensation i andra regelverk

Däremot finns det bestämmelser som innebär att s.k. friskolor får ersättning med sex procent av skolpengen i syfte att schablonmässigt ersättas för sina momskostnader.¹⁵ Därtill bör uppmärksammas att Chalmers tekniska högskola och Högskolan i Jönköping, vilka har enskild huvudman, erhåller ersättning för sina momskostnader av Kammarkollegiet för att dessa ska behandlas på ett konkurrensneutralt sätt i jämförelse med de statliga universiteten och högskolorna.¹⁶ Något skäl till varför det är just dessa två högskolor och inte några av de övriga högskolorna med enskild huvudman som erhåller motsvarande kompensation har Svenskt Näringsliv inte kunnat identifiera. Den konkurrensnedvridning som avses undanröjas kvarstår för övriga universitet och högskolor med enskild huvudman.

Vidare har Folkbildningsrådets styrelse beslutat om ett nytt system för att jämna ut ekonomiska ojämlikheter för rörelseägda folkhögskolor som beror på liknande momsproblematik.¹⁷

Sammanfattningsvis finns det en rad olika system på plats för att motverka de skadliga effekter som följer av momsundantagen, samtliga dessa system ligger juridiskt utanför momssystemet. För en överblick av dessa system, se bilaga. Motsvarande system finns också i flera olika EU-länder, men med olika utformning och omfattning. I Sverige finns det dock inget sådant kompensationssystem för yrkeshögskoleutbildningar.

Momskompensation till privata anordnare inom yrkeshögskolan bör införas

I och med den förändrade tillämpningen av momsreglerna avseende utbildningstjänster/bemanning kan det konstateras att de två olika regelverk som utbildningsanordnarna måste förhålla sig till (ML och YHL) motarbetar varandra. För att kunna uppfylla de grundläggande syften och ändamål bakom yrkeshögskoleutbildningen uppstår en extra kostnad för privata anordnare i form av moms som dessutom är oförenlig med momsens grundläggande syften och ändamål. Även i de fall där det rör sig om en undantagen utbildningstjänst och inte bemanning, skapar gällande rätt en onödig osäkerhet som försvårar för anordnarna att erhålla bästa möjliga kompetens till de olika kurserna. Utöver de privata anordnarna av yrkeshögskoleutbildning påverkas inte minst studenter och näringsliv negativt.

Till följd av ökade momskostnader försämras samarbetet mellan utbildningsanordnare och näringsliv, samtidigt som utbildningarnas kvalitet hotas. Om lärare anställs på bekostnad av att färre konsulter hyrs in direkt från näringslivet innebär det att aktualiteten av den förmedlade kunskapen försvagas och möjligheten för studenterna att ta del av det senaste inom aktuell bransch försämras. En direkt följd blir att matchningen på arbetsmarknaden påverkas negativt. Inom vårdsektorn har den tillkommande momsen medfört fler anställningar istället för inhyrd personal för privata utförare. En motsvarande effekt inom yrkeshögskolan är sannolik.

Beräkningar baserade på enkäter inom Svenskt Näringslivs medlemmar visar – givet en momsbeläggning av samtliga konsulter – att privata anordnare inom yrkeshögskolan har momskostnader som uppgår till knappt åtta procent av de tilldelade yrkeshögskolemedlen. Enkätsvaren visar vidare att konsekvenserna av den förändrade tolkningen procentuellt slår hårdare mot mindre anordnare. Även om denna undersökning inte är tillräckligt omfattande för att ge ett statistiskt säkerställt underlag, antyder den att tillkommande moms på konsulter innebär betydande kostnader.

¹⁵ Se skollag (2010:800) samt skolförordning (2011:185).

¹⁶ Se ap. 14 i Regleringsbrev för budgetåret 2021 avseende anslagen 2:63 och 2:65 inom utgiftsområde 16 Utbildning och universitetsforskning, Utbildningsdepartementet 2020-12-17.

¹⁷ Folkbildningsrådet, Nu införs momskompensation för rörelseägda folkhögskolor, 2020-12-14.

Myndigheten för yrkeshögskolan har under våren 2021 genomfört en undersökning bland utbildningsanordnare för att kartlägga de ekonomiska effekterna av momsbeläggning på konsulterna. Undersökningen bekräftar den problembild som getts ovan.¹⁸ Myndigheten konstaterar att den förändrade tillämpningen innebär att det blir dyrare att använda sig av utbildare som samtidigt är yrkesverksamma – vilket var en av de bärande idéerna när utbildningsformen skapades.

Myndigheten framhåller att det *inte* ligger inom ramen för dess uppdrag att beräkna hur stor kostnaden skulle bli om en momskompensation infördes. Däremot beräknar myndigheten att den årliga merkostnaden för undervisning i yrkeshögskolan skulle landa på 77–193 miljoner kronor¹⁹ om inhyrda konsulter momsbelades fullt ut. Myndigheten bedömer att antalet utbildningsplatser riskerar minska med drygt 2 500 årsplatser om inte schablonnivåerna för YH-utbildningar höjs generellt.

På lång sikt är den mest effektiva lösningen att föra in välfärdsområdet i momssystemet för att säkerställa att moms inte är en kostnadskomponent som välfärdsaktörer behöver beakta. Därtill behöver en reducerad eller nollskattesats möjliggöras för skattefinansierade välfärdstjänster. En sådan fullständig lösning behöver dock noggrant utredas och förutsätter sannolikt förändringar i EU:s momsdirektiv. Med beaktande av problemen med kompetensförsörjning som näringslivet erfar, är det uppenbart att en annan lösning skyndsamt behöver antas för att undanröja dessa problem även på kort sikt.

Det förefaller då naturligt att beakta hur liknande problem hanteras inom andra välfärdsområden och om motsvarande hantering är möjlig och lämplig även för yrkeshögskolan.

Som redogjorts för ovan finns olika varianter på sådana system i Sverige. Med beaktande av de olika systemens syften, lämplighet och eventuella frågetecken kring förenlighet med EU-rätten, förefaller ett kompensationsystem med utgångspunkt i det som återfinns i skollagen och skolförordningen som naturligast att efterlikna för yrkeshögskolan.

En fördel med ett sådant system är att ersättningen då garanteras tillfalla de privata utbildningsanordnarna som belastas med ej avdragsgill moms. En nackdel är dock att ett schablonmässigt system inte är fullt ut rättvist i det enskilda fallet eftersom det inte kompenserar för faktiska kostnader. Om schablonersättningen skiljer sig allt för mycket från de faktiska kostnaderna finns det en risk att andra konkurrensnedvridningar uppstår till följd av över- eller underkompensation.

Ett sätt att minska risken för att skillnaderna mellan de faktiska momskostnaderna och schablonersättningen blir för stora är att införa alternativa nivåer. En nackdel med ett sådant system är att det blir något mer administrativt betungande. Görs däremot ett system med alternativa nivåer frivilligt, uppstår dock goda förutsättningar för att bättre uppnå syftet med systemet. Ett sådant system med alternativa ersättningsnivåer föreslås också i den nyligen publicerade vårdmomsutredningen.

¹⁸ Myndigheten för yrkeshögskolan, Inhyrd, undervisande personal – hur påverkar momsreglerna privata utbildningsanordnare? Dnr: MYH 2021/2265.

¹⁹ Det stora spannet beror främst på huruvida kostnaden för konsulterna beräknas uppgå till 700 kronor/timme eller 1500 kronor/timme. Se vidare Myndigheten för yrkeshögskolan, Inhyrd, undervisande personal – hur påverkar momsreglerna privata utbildningsanordnare? Dnr: MYH 2021/2265 s. 18.

Förslag till förändring

Svenskt Näringsliv anser mot bakgrund av vad som anförts ovan, att privata anordnare av yrkeshögskoleutbildning bör ges rätt till en schablonersättning för ökade momskostnader. En sådan bestämmelse bör införas i YHL samtidigt som Myndigheten för yrkeshögskolan ges motsvarande rätt till ersättning från staten för att täcka denna kostnad. Med beaktande av de övriga schablonersättningssystem för moms som finns inom välfärdsområdet samt de tillkommande kostnaderna för de privata utbildningsanordnarna, är en rimlig nivå åtminstone sex till åtta procent av tilldelade statsbidrag trots att en sådan nivå inte fullt ut kan förväntas täcka de ökade kostnaderna.

Därtill bör en alternativregel införas som medger ersättning med 20 procent av kostnader avseende inhyrda konsulter samt fem procent av resterande del. Vid tillämpningen av alternativregeln bör det ankomma på den privata utbildningsanordnaren att göra sannolikt att denne kommer ha motsvarande kostnader för konsulter som denne ansöker om schablonmässig ersättning för enligt alternativregeln. Närmare föreskrifter om hur detta ska kunna gå till bör lämpligen Myndigheten för yrkeshögskolan förmedla.

Alternativregeln bör utformas så att det säkerställs att det endast är kostnader för konsulter som är centrala för själva utbildningsmomentet gentemot studenterna som omfattas av den alternativa kompensationsregeln. Exempelvis bör kostnader för konsulter som utför andra tjänster, exempelvis städning eller interna IT-tjänster, inte omfattas av alternativregeln. Regeln kan därför lämpligen utformas så att de åtgärder som den inhyrda konsulten utför ska vara sådana tjänster som i sig kan undantas från skatteplikt enligt momslagen i uppdragsgivarens verksamhet.²⁰

En schablonersättning på sex procent av de tilldelade statsbidragen skulle medföra en ökad kostnad för staten med knappt 80 miljoner kronor, statistiskt räknat. Jämfört med att exempelvis skära ned antalet utbildningsplatser skulle en schablonersättning på sikt medföra en betydande samhällsvinst. Detta gäller särskilt med beaktande av den höga andel som både tar examen och som kort därefter har en anställning. Vidare medför förslaget om alternativa ersättningsnivåer en ökad administrativ börda för privata anordnare av yrkeshögskoleutbildning, Myndigheten för yrkeshögskolan och Skatteverket då kostnadsandelen för konsulter måste göras sannolik för varje ansökan. Det bör dock noteras att en privat utbildningsanordnare som bedömer att det är allt för betungande alternativt saknar tillräckligt detaljerad information vid ansökningstillfället i stället kan tillämpa huvudregeln om sex procent momscompensation. Därmed kan inte förslaget anses oproportionerligt betungande.

Långsiktig lösning kan kräva förändringar på EU-nivå

En schablonersättning skulle på kort sikt mildra flera av de problem som i dag uppstår till följd av momsregelverket, men utgör i grunden en otillfredsställande lösning. På längre sikt anser Svenskt Näringsliv att momsreglerna avseende välfärdsområdet är i stort behov av en materiell översyn i syfte att undanröja konkurrenssnedvridningar, kumulativ beskattning och negativt styrande effekter.

En hållbar lösning på lång sikt kräver sannolikt förändringar på EU-nivå. Regeringen behöver därför aktivt driva frågan på EU-nivå om en mer ändamålsenlig momsreglering av välfärdsområdet. I sammanhanget kan nämnas det förslag till förändrade regler om momsskattesatser som EU-kommissionen har tagit fram och som nu behandlas av Rådet. Det är av yttersta vikt att arbetet med förslaget leder till regler som beaktar den tekniska utvecklingen som skett under de senaste decennierna och de stora behov av investeringar som finns inom, inte minst, välfärdsområdet.

²⁰ Jämför förslaget i SOU 2020:2/SOU 2020:20 Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg.

Dagens regler, som medför en inlåst momskostnad för företag inom välfärdssektorn behöver reformeras så att välfärdssystemen ges möjlighet att uppnå de förväntningar och krav som ställs på det.²¹

SVENSKT NÄRINGS LIV

Anna Sandberg Nilsson
Skatteexpert, mervärdesskatt

Hanna Cederqvist
Policyexpert, kompetensförsörjning

²¹ Se Svenskt Näringslivs förslag inom EU Refit (Better regulation), referens S24337200, VAT: Reform the exemptions for the welfare sector (education, health and social care).

Bilaga Urval av rättskällor avseende momscompensation

Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

2 § Kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt

1. som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen (1994:200), eller
2. för vilken de inte har rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen

5 § Kommuner har rätt till ersättning för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 §. Rätt till ersättning har kommunen också när den lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Storleken av ersättningar som avses i denna paragraf beräknas enligt schablon.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om schablonberäkningen.

Förordning (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

1 § Ersättning enligt 5 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund lämnas

1. med sex procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med arton procent för denna del och fem procent för resterande del, samt
2. med arton procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 4 § samma lag.

Ersättning med arton procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av staten, kommun, region, kommunalförbund eller samordningsförbund

Skollag (2010:800)

8 kap. Förskolan

21 § Hemkommunen ska lämna bidrag till huvudmannen för varje barn vid förskoleenheten.

Bidraget består av ett grundbelopp enligt 22 § och i vissa fall ett tilläggsbelopp enligt 23 §.

22 § Grundbeloppet ska avse ersättning för

1. omsorg och pedagogisk verksamhet,
2. pedagogiskt material och utrustning,
3. måltider,
4. administration,
5. mervärdesskatt, och
6. lokalkostnader.

Motsvarande bestämmelser återfinns i 9 kap. Förskoleklassen, 10 kap. Grundskolan, 11 kap. Grundsärskolan, 14 kap. Fritidshemmet, 16 kap. Utbildning på nationella program i gymnasieskolan, 19 kap. Utbildning på program i gymnasiesärskolan, 22 kap. Distansundervisning i vissa skolformer samt 25 kap. Annan pedagogisk verksamhet.

Skolförordning (2011:185)

14 kap. Bidrag till enskilda huvudmän

4 § I 9 kap. 20 §, 10 kap. 38 § och 11 kap. 37 § skollagen (2010:800) anges vilka kostnadsslag som ska ingå i det grundbelopp som lämnas i bidrag till en enskild huvudman för förskoleklass, grundskola eller grundsärskola. Vid tillämpning av dessa bestämmelser ska ersättning för

1. undervisning avse kostnader för skolans rektor och andra anställda med ledningsuppgifter, undervisande personal, stödåtgärder till elever, arbetslivsorientering, kompetensutveckling av personalen och liknande kostnader,

2. lärverktyg avse kostnader för läroböcker, litteratur, datorer, maskiner som används i undervisningen, skolbibliotek, studiebesök och liknande kostnader,

3. elevhälsa avse kostnader för sådan elevhälsa som avser medicinska, psykologiska eller psykosociala insatser,

4. måltider avse kostnader för livsmedel, personal, transporter och därmed sammanhängande administration och liknande kostnader,

5. administration avse administrativa kostnader som ska beräknas till tre procent av grundbeloppet,

6. mervärdesskatt avse ett schablonbelopp som uppgår till sex procent av det totala bidragsbeloppet (grundbelopp och i förekommande fall tilläggsbelopp), och

7. lokalkostnader avse kostnader för hyra, driftkostnader, inventarier som inte är läromedel, kapitalkostnader i form av ränta på lån och liknande, dock inte kostnader för amortering.

5 § I 8 kap. 22 §, 14 kap. 16 § och 25 kap. 12 § skollagen (2010:800) anges vilka kostnadsslag som ska ingå i det grundbelopp som lämnas i bidrag till en enskild huvudman för förskola, fritidshem eller pedagogisk omsorg som erbjuds i stället för förskola eller fritidshem. Vid tillämpning av dessa bestämmelser ska ersättning för

1. omsorg och pedagogisk verksamhet avse kostnader för förskolechef eller andra anställda med ledningsuppgifter, personal i den pedagogiska verksamheten och omsorgen, stödåtgärder till barn eller elever, kompetensutveckling av personalen och liknande kostnader,

2. pedagogiskt material och utrustning avse kostnader för lek- och lärprodukter, maskiner som används i verksamheten, studiebesök och liknande kostnader, och

3. administration avse administrativa kostnader som ska beräknas till tre procent av grundbeloppet för förskolor och fritidshem och en procent av grundbeloppet för pedagogisk omsorg.

För övriga kostnadsslag ska 4 § 4 och 6-7 tillämpas på motsvarande sätt

Gymnasieförordning (2010:2039)

13 kap. Bidrag till huvudmän för fristående gymnasieskolor och gymnasiesärskolor

3 § I 16 kap. 53 §, 17 kap. 32 §, 19 kap. 46 § och 22 kap. 19 § skollagen (2010:800) anges vilka kostnadsslag som ska ingå i det grundbelopp som lämnas i bidrag till en enskild huvudman för gymnasieskola eller gymnasiesärskola. Vid tillämpning av dessa bestämmelser ska ersättning för

1. undervisning avse kostnader för skolans rektor och andra anställda med ledningsuppgifter, undervisande personal, stödåtgärder till elever, arbetslivsorientering, kompetensutveckling av personalen och liknande kostnader,

2. lärverktyg avse kostnader för läroböcker, litteratur, datorer, maskiner som används i undervisningen, skolbibliotek, studiebesök och liknande kostnader,

3. elevhälsa avse kostnader för sådan elevhälsa som avser medicinska, psykologiska eller psykosociala insatser,

4. måltider avse kostnader för livsmedel, personal, transporter och därmed sammanhängande administration och liknande kostnader,

5. administration avse administrativa kostnader som ska beräknas till tre procent av grundbeloppet,

6. mervärdesskatt avse ett schablonbelopp som uppgår till sex procent av det totala bidragsbeloppet

(grundbelopp och i förekommande fall tilläggsbelopp), och

7. lokalkostnader avse kostnader för hyra, drift, inventarier som inte är lärverktyg och kapital i form av ränta på lån och liknande, dock inte kostnader för amortering.

I det fall utbildningen är en särskild variant eller avvikelse i form av riksrekryterande utbildning och det inte är fråga om en sådan utbildning som avses i 22 kap. 13 § skollagen, ska dock bidragets grundbelopp i stället bestämmas enligt 2 kap. 6 §.

Regeringsbeslut II:46 2020-12-17 Regleringsbrev för budgetåret 2021 avseende anslagen 2:63 och 2:65 inom utgiftsområde 16 Utbildning och universitetsforskning

ap.14 Mervärdesskattkostnader för Chalmers tekniska högskola AB och Stiftelsen Högskolan i Jönköping

Kammarkollegiet ska till Chalmers tekniska högskola AB och Stiftelsen Högskolan i Jönköping utbetala medel på anslagsposten efter rekvisition.

I enlighet med långsiktiga ramavtal med staten av den 1 juli 1994 ska Chalmers tekniska högskola AB och Stiftelsen Högskolan i Jönköping belastas med mervärdesskatt på ett konkurrensneutralt sätt i jämförelse med de statliga universiteten och högskolorna.

Chalmers tekniska högskola AB och Stiftelsen Högskolan i Jönköping har rätt att rekvirera ersättningen för den ingående mervärdesskatten från Kammarkollegiet. Vid rekvisition av medel från Kammarkollegiet ska en rekvisitionsblankett liknande den som används när statliga myndigheter rekvirerar ingående mervärdesskatt från Skatteverket användas. Av årsredovisningen ska framgå hur mycket som rekvirerats från Kammarkollegiet.