

2022.03.18

Utökad frivillig skattskyldighet

Effekter för kommuner

Anna Sandberg Nilsson Ulrika Hansson
Svenskt Näringsliv Fastighetsägarna Sverige

Svalner Skatt & Transaktion
Smålandsgatan 16
SE-111 46 Stockholm, Sweden
www.svalner.se

2022.03.18

Uppdragets omfattning

Uppdraget

Svalner Skatt & Transaktion KB ("Svalner") har fått i uppdrag att kartlägga hur det vanliga momssystemet och det särskilda ersättningssystemet för kommuner samverkar i olika situationer vid uthyrning av lokaler vid momsbefriad kommunal verksamhet. Detta ska sedan jämföras med vad för effekter som uppstår om kravet på momspliktig hyresgäst vid frivillig skattskyldighet tas bort.

I arbetet med att kartlägga det ovanstående ska det särskilt beaktas hur en sådan förändring kan tolkas i förhållande till avdragsförbudet för stadigvarande bostad samt om det har betydelse att den verksamhet som bedrivs i fastigheten har föregåtts av upphandling.

Utgångspunkter

Till stöd för utredningen har olika exempel tagits fram. Dessa exempel avser hyresförhållanden vilka återspeglar situationer som är vanligt förekommande för kommuner vid hyra av lokaler samt upphandling av verksamheter inom vård, skola och social omsorg.

Exemplen har delats upp i två kategorier: **a)** verksamheten som bedrivs i lokalen är undantagen från skatteplikt, och **b)** verksamheten som bedrivs i lokalen är undantagen från skatteplikt och innehåller ett bostadselement. Detta för att tydligt illustrera betydelsen och vilka skillnader som uppstår i hantering när avdragsförbudet för stadigvarande bostad är tillämpligt.

Bakgrund

- Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige [hemställde 2018](#) till regeringen om förändring av reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler. I hemställan framfördes bl.a. att det nuvarande villkoret om att hyresgästen måste bedriva momspliktig verksamhet i lokalen skulle tas bort.
- Regeringen återkom i slutet av 2020 med en skriftlig hearing till 108 remissinstanser varav kommunsektorn var en stor grupp. I hearingen ställdes frågan om kravet på momspliktig hyresgäst skulle tas bort och vilka för- och/eller nackdelar som remissinstanserna fann om en ändring gjordes av lagstiftningen.
- Majoriteten av remissinstanserna var positiva till en ändring men kommunsektorn efterlyste en djupare konsekvensanalys för kommunerna.
- Ett skäl som anfördes var att kommunerna omfattades av två system, dvs. det ordinarie momssystemet och ett särskilt ersättningssystem för icke-avdragsgill eller dold moms.
- I avsaknad av en djupare konsekvensanalys ansågs det inte kunna uteslutas att en förändring av föreskrivet slag skulle kunna få en negativ påverkan på samverkan mellan dessa system.
- Syftet med regelverken är bl.a. att förhindra en konkurrenssnedvridning av verksamheter som bedrivs i egna respektive förhyrda lokaler.
- Moms ska inte heller vara en avgörande faktor i en kommuns val mellan att upphandla välfärdstjänster eller att bedriva verksamheten i egen regi.



Innehåll

1. Gällande rätt	5
2. Exempel	8
Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet	<u>9-10</u>
Kommun bedriver verksamhet i annans fastighet	<u>11-12</u>
Kommun upphandlar tjänster av privat utförare	<u>13-14</u>
Kommun hyr lokal och upphandlar tjänster av privat utförare	<u>15-16</u>
Kommun lämnar bidrag till ideell verksamhet	<u>17</u>
3. Konsekvenser av förslaget	18
Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet	<u>19</u>
Kommun bedriver verksamhet i annans fastighet	<u>20</u>
Kommun upphandlar tjänster av privat utförare	<u>21</u>
Kommun hyr lokal och upphandlar tjänster av privat utförare	<u>22</u>
Kommun lämnar bidrag till ideell verksamhet	<u>23</u>
4. Sammanfattning	24
Sammanfattning	<u>25-26</u>
Avslutande kommentar	<u>27</u>



1. Gällande rätt

1. Gällande rätt

Skattskyldighet

- Utgångspunkten är att transaktioner på fastighetsområdet är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelag (1994:200) ("ML").
- Undantaget gäller inte om uthyrningen omfattas av **frivillig skattskyldighet**.
- För att tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet är det nödvändigt att följande förutsättningar är uppfyllda:
 - Det avser en uthyrning av byggnad eller sådan byggnad som utgör fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför helt eller delvis skattskyldighet, 3 kap. 3 § andra stycket ML.
 - Fastighetsägaren har senast sex månader efter den första dagen i uthyrningsperioden debiterat moms på fakturan till hyresgästen, 9 kap. 1 § ML.
- Till de allmänna reglerna om frivillig skattskyldighet finns det också vissa avsteg vilka redogörs för nedan:
 - Uthyrning till staten, regioner och kommuner kan omfattas av frivillig skattskyldighet även om det sker till verksamhet som inte medför skattskyldighet.
 - Uthyrning till kommuner kan inte omfattas av frivillig skattskyldighet om fastigheten vidareuthyrts av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet och bedrivs av annan än staten, regioner och kommuner.
 - *Som exempel kan nämnas om en kommun vidareuthyr fastigheten till ett kommunalt eller ett privat bolag som bedriver ett vård- och omsorgsboende för äldre som behöver särskilt stöd.*
 - Uthyrning som avser stadigvarande bostad kan aldrig omfattas av skatteplikt.
- Från skatteplikt undantas även vissa **tjänster av allmänintresse** i syfte att säkerställa en mer fördelaktig behandling i ett momshänseende och minska kostnaderna för tjänsterna och därmed göra dem mer tillgängliga för enskilda. Som exempel kan följande områden nämnas:
 - Tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna, 3 kap. 4 § första stycket ML.
 - *Som exempel kan nämnas vårdcentraler, vård- och omsorgsboenden för äldre, service- eller gruppboendestäder för människor med funktionshinder och förskolor.*
 - Tjänster som utgör grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning om utbildningen anordnas av det allmänna eller av en erkänd utbildningsanordnare, 3 kap. 8 § ML.
 - *Som exempel kan nämnas grund- och gymnasieskolor, högskolor, universitet, yrkeshögskolor m.m., oavsett om det bedrivs i kommunal eller privat regi.*

1. Gällande rätt

Avdrag och kompensation

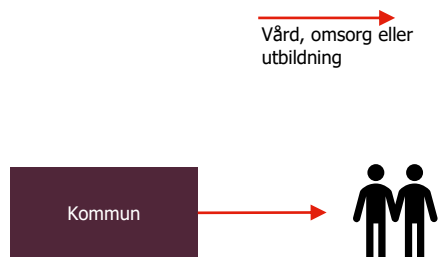
- Huvudregeln är att den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet har rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten, 8 kap. 3 § ML.
- Till det följer ett antal begränsningar. En av dessa är avdragsförbudet för stadigvarande bostad som innebär att en skattskyldig inte kan göra avdrag för ingående moms som avser stadigvarande bostäder vilket i korthet motiverats av att kostnaderna ofta är av privat natur, 8 kap. 9 § första stycket 1 ML.
- I lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund ("LEMK") föreskrivs att en kommun har rätt till ersättning för moms som inte kan dras av enligt ML, 2 § LEMK.
- Ersättning enligt 2 § LEMK ska dock inte utbetalas för ingående moms som är hänförlig till verksamhet som omfattas av ett avdragsförbud utom i de fall det avser några särskilt uppräknade boendeformer som regleras i socialtjänstlagen (2001:453) eller i lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, 4 § LEMK.
 - Med det avses boendeformer för vilka kommunen har ett lagstadgat ansvar att inrätta för dess invånare och avser bland annat:
 - Vård- och omsorgsboenden för äldre såsom ålderdomshem, servicehus, gruppboenden och sjukboende för långtidssjukvård. Det gäller även särskilda boenden för äldre som inte har omsorgsbehov vilket kräver heldygnsvård.
 - Familjehem, hem för vård eller boende (HVB-hem) samt stödboende för barn och unga i åldern 16-20 år.
 - Servicebostäder och gruppboendestäder för människor med funktionshinder.
- Ersättning kan även utbetalas för ökade kostnader till följd av bestämmelserna i ML vid upphandling av verksamheter inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt hyra av lokal för särskilda boenden. En kommun har även rätt till ersättning om kommunen lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden, 5 § första stycket LEMK.
- Storleken av ersättningen för ökade kostnader beräknas enligt en schablon, 5 § andra stycket LEMK.
- I förordning (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund ("FEMK") föreskrivs ersättningen för ökade kostnader ska beräknas på följande sätt (1 § FEMK):
 - Med 6 % av kostnader vid upphandling och bidragsgivning.
 - Med 18 % om det framgår att viss del avser lokalkostnad och med 5 % för resterande del.
 - Med 18 % om det avser hyra av lokal för särskilda boenden som uppräknas i 4 § LEMK.
- En kommun har dock inte rätt till ersättning med 18 % om den lokal som den upphandlade verksamheten bedrivs i har upplåtits av en annan kommun, staten, regioner, kommunalförbund eller samordningsförbund. Detta beror på att dessa aktörer har rätt till ersättning enligt 2 § LEMK för icke-avdragsgill moms och har på så vis inte varit tvungna att beakta det som en kostnad i prissättningen av hyran till den upphandlade verksamheten. Ersättning lämnas i sådana fall enligt huvudregeln med 6 %, 1 § andra stycket FEMK.

2. Exempel

Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet

Exempel 1a

- Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet
- Kommun tillhandahåller vård, omsorg eller utbildning till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- Kommunen tillhandahåller undantagen vård, omsorg eller utbildning.
- Kommunen kan inte göra avdrag för ingående moms till följd av huvudregeln.
- Kommunen har rätt till ersättning för ingående moms som är hänförligt till den undantagna verksamheten enligt 2 § LEMK.

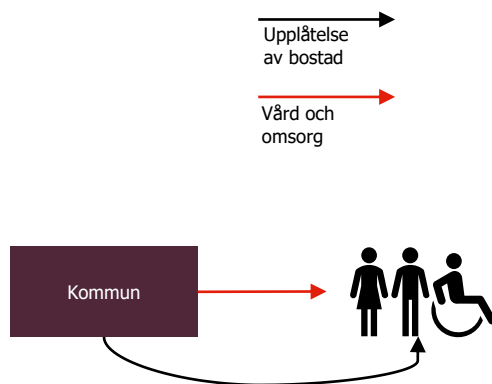
Kommentar

- Kommunen har ingen momskostnad eftersom kommunen har rätt till ersättning enligt LEMK för eventuell moms som betalats för bedriva och/eller starta verksamheten.

Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet

Exempel 1b

- Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet
- Kommun tillhandahåller vård och omsorg samt särskilt boende till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- Kommunen tillhandahåller dels undantagen vård och omsorg, dels undantagen uthyrning av bostäder.
- Kommunen kan inte göra avdrag för ingående moms till följd av huvudregeln.
- Kommunen har rätt till ersättning för ingående moms som är hänförligt till vård- och omsorgsverksamheten enligt 2 § LEMK.
- Kommunen har även rätt till ersättning för ingående moms som är hänförligt till uthyrningen av bostäder om det avser särskilda boenden enligt 4 § LEMK.

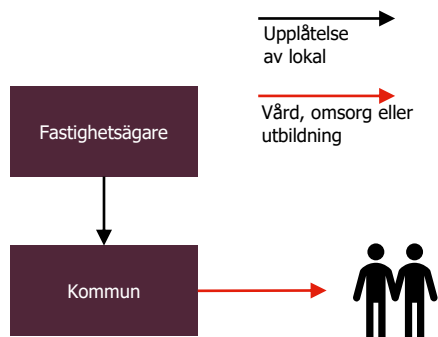
Kommentar

- Kommunen har ingen momskostnad under förutsättning att bostäderna utgör särskilda boenden som uppräknas i 4 § LEMK.

Kommun bedriver verksamhet i annans fastighet

Exempel 2a

- Kommun hyr lokal av en fastighetsägare (privat eller kommunalt bolag)
- Kommun tillhandahåller vård, omsorg eller utbildning till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- Fastighetsägaren kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet trots att verksamheten är momsfri eftersom hyresgästen är en kommun.
- Fastighetsägaren kan välja att debitera moms på hyresfakturan och har då rätt till avdrag för ingående moms på kostnader som är hänförliga till uthyrningen.
- Kommunen bedriver undantagen verksamhet och kan inte göra avdrag för ingående moms enligt huvudregeln.
- Kommunen har rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms som uppstått i den undantagna verksamheten enligt 2 § LEMK.

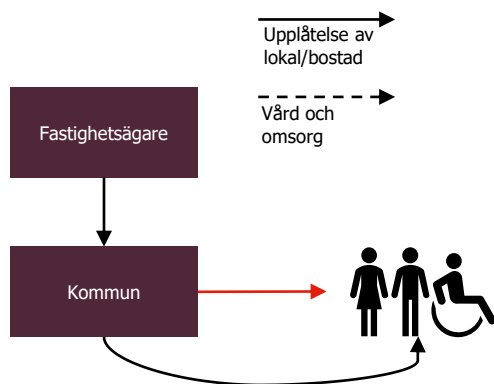
Kommentar

- Kommunen har ingen momskostnad eftersom kommunen har rätt till ersättning för debiterat moms av fastighetsägaren på hyresfakturan.

Kommun bedriver verksamhet i annans fastighet

Exempel 2b

- Kommun hyr lokal som innehåller verksamhets- och bostadsytor av en fastighetsägare (privat eller kommunalt bolag)
- Kommun tillhandahåller vård och omsorg samt särskilt boende till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- Fastighetsägaren kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet i den utsträckning det fastställs att uthyrningen avser vård och omsorg. Normalt sker fördelning efter yta vilket innebär att fastighetsägaren kan debitera moms för de ytor som avser vård- och/eller omsorgsutrymmen.
- Fastighetsägaren har rätt till avdrag för ingående moms som är hänförligt till uthyrningen av verksamhetsytorna för vård- och omsorgsverksamheten enligt huvudregeln. Fastighetsägaren har inte rätt till avdrag för ingående moms som är hänförligt till uthyrningen av bostäder.
- Kommunen bedriver undantagen verksamhet och kan inte göra avdrag för ingående moms enligt huvudregeln.
- Kommunen har rätt till ersättning för ingående moms som är hänförligt till vård- och omsorgsverksamheten enligt 2 § LEMK. Kommunen har även rätt till ersättning för ingående moms som är hänförligt till hyra av lokal om det avser särskilda boenden enligt 4 § LEMK.
- Kommunen har rätt till ersättning för ökade kostnader i samband med hyra av lokal om det avser särskilda boenden till följd av att fastighetsägaren inte kan debitera moms enligt 5 § ML. Ersättning för ökade kostnader lämnas med 18 % vid hyra av lokaler för särskilda boenden.

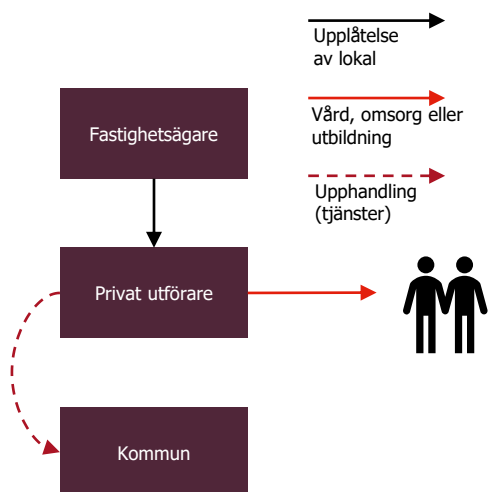
Kommentar

- Kommunen har ingen momskostnad för vård- och omsorgsverksamheten eftersom kommunen har rätt till ersättning för debiterad moms av fastighetsägaren på hyresfakturan. Kommunen har även rätt till ersättning för utökade kostnader för dold moms som fastighetsägaren beaktat i prissättningen av hyreskostnaden för bostadsdelen enligt ovan.

Kommun upphandlar tjänster av privat utförare

Exempel 3a

- Privat utförare hyr lokal av en fastighetsägare (privat eller kommunalt bolag)
- Kommun upphandlar tjänster från en privat utförare
- Privat utförare tillhandahåller vård, omsorg eller utbildning till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- Fastighetsägaren kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet eftersom hyresgästen (privata utföraren) bedriver undantagen verksamhet.
- Fastighetsägaren har inte rätt till avdrag för ingående moms.
- Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av vård-, omsorgs- och utbildningstjänster från den privata utföraren enligt 5 § LEMK.
- Ersättningen beräknas enligt schablon. Eftersom det framgår att viss del avser lokalkostnad beräknas ersättningen för denna del med 18 % och för resterande del med 5 %, 1 § FEMK.

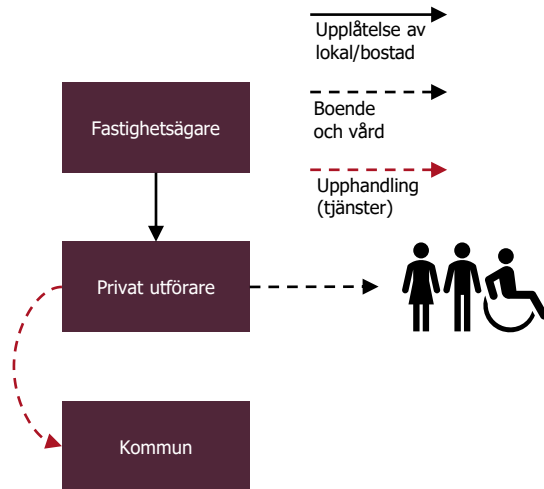
Kommentar

- Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader eftersom fastighetsägaren inte kan göra avdrag för ingående moms och blir tvungen att beakta det som en kostnad vid prissättningen.
- En förutsättning för att kommunen ska kunna lämna ersättning med 18 % är att kommunen kan styrka att viss del avser lokalkostnader.

Kommun upphandlar tjänster av privat utförare

Exempel 3b

- Privat utförare hyr lokal som innehåller verksamhets- och bostadsytor av en fastighetsägare (privat eller kommunalt bolag)
- Kommun upphandlar tjänster från en privat utförare
- Privat utförare tillhandahåller vård och omsorg samt boende till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- Fastighetsägaren kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet eftersom hyresgästen (privata utföraren) bedriver undantagen verksamhet.
- Fastighetsägaren har inte rätt till avdrag för ingående moms.
- Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av vård- och omsorgstjänster från den privata utföraren. Kommunen har även rätt till ersättning för utökade kostnader för hyra av bostäder om det avser särskilda boenden enligt 5 § LEMK, t.ex. service- eller gruppboendestäder för äldre och/eller människor med funktionshinder.
- Ersättningen beräknas enligt schablon. Eftersom det framgår att viss del avser lokalkostnad beräknas ersättningen för denna del med 18 % och för resterande del med 5 %, 1 § FEMK.

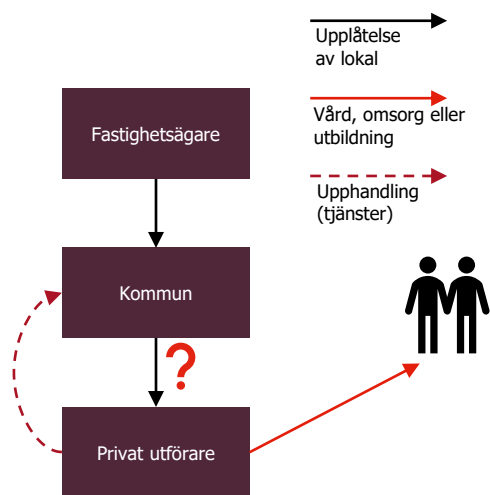
Kommentar

- Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader eftersom fastighetsägaren inte kan göra avdrag för ingående moms och blir tvungen att beakta det som en kostnad vid prissättningen.
- En förutsättning för att kommunen ska kunna lämna ersättning med 18 % är att kommunen kan styrka att viss del avser lokalkostnader.

Kommun hyr lokal och upphandlar tjänster av privat utförare

Exempel 4a

- Kommun hyr lokal av en fastighetsägare (privat eller kommunalt bolag)
- Kommun upphandlar tjänster från en privat utförare och låter den privata utföraren bedriva sin verksamhet i den förhyrda lokalen.
- Privat utförare tillhandahåller vård, omsorg eller utbildning till privatpersoner



Tillämpning av dagens regelverk

- I exemplet har kommunen dels ingått ett hyresavtal med fastighetsägaren, dels ingått ett tjänsteavtal med den privata utföraren. Det är möjligt tolka detta som att det innebär att fastighetsägaren kan välja att debitera moms på hyresfakturan eftersom hyresgästen är en kommun.
- En fråga som uppstår är vilken betydelse det har att kommunen låter den privata utföraren använda lokalen kostnadsfritt.
- Sannolikt kan det likställas med att kommunen vidareuthyr lokalen till den privata utföraren. Det innebär att fastighetsägaren inte kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.
- Kommuner har i sådana fall rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av vård-, omsorgs- och utbildningstjänster enligt 5 § LEMK.
- Ersättning för utökade kostnader lämnas enligt huvudregeln med 6 %. Om kommunen kan visa att viss del avser lokalkostnader lämnas ersättning med 18 % för denna del och med 5 % för resterande del enligt 1 § FEMK.

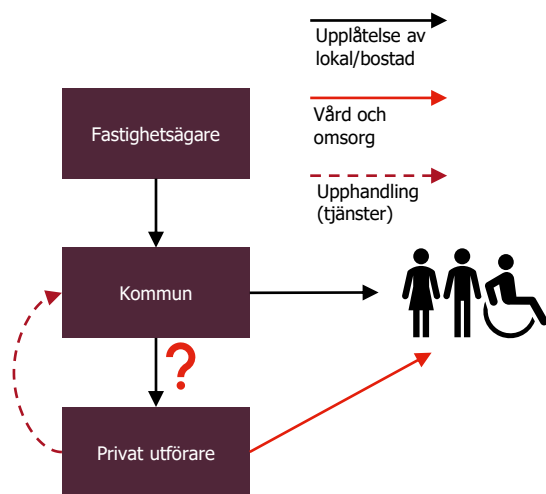
Kommentar:

- Det kan diskuteras om kommunens åtgärd att låta en privat utförare kostnadsfritt använda en lokal är desamma som att hyra ut en lokal. Bedömningen är i detta fall avgörande för om en fastighetsägare kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.
- Exemplet har inte prövats i högre instans och det finns en osäkerhet i hur regelverket ska tolkas.

Kommun hyr lokal och upphandlar tjänster av privat utförare

Exempel 4b

- Kommun hyr lokal som innehåller verksamhets- och bostadsytor av en fastighetsägare (privat eller kommunalt bolag)
- Kommun upphandlar tjänster från en privat utförare och låter den privata utföraren bedriva sin verksamhet i den förhyrda lokalen.
- Privat utförare tillhandahåller vård och omsorg till privatpersoner. Kommunen har ingått ett separat hyreskontrakt om hyra i andra hand med de boende.



Tillämpning av dagens regelverk

- I exemplet har kommunen ingått tre avtal: 1) hyresavtal med fastighetsägaren om lokalupplåtelse, 2) tjänsteavtal med privat utförare om vård- och omsorgstjänster och 3) hyreskontrakt med privatpersoner avseende bostäder.
- Det är möjligt att tolka detta som att fastighetsägaren kan välja att debitera moms på hyresfakturan för uthyrningen av lokalutrymmen som används för vård- och omsorgsverksamhet, dvs. verksamhetsytorna, eftersom hyresgästen är en kommun.
- En fråga som uppstår är vilken betydelse det har att kommunen låter den privata utföraren använda lokalen kostnadsfritt.
- Sannolikt kan det likställas med att kommunen vidareuthyr lokalen till den privata utföraren. Det innebär att fastighetsägaren inte kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.
- Kommunen har i sådan fall rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av vård- och omsorgstjänster. Kommunen har även rätt till ersättning för utökade kostnader för hyra av bostäder om avser särskilda boenden enligt 5 § LEMK, t.ex. service- och gruppboendestäder för äldre och/eller människor med funktionshinder.
- Ersättning för utökade kostnader lämnas enligt huvudregeln med 6 %. Om kommunen kan visa att viss del avser lokalkostnader lämnas ersättning med 18 % för denna del och med 5 % för resterande del enligt 1 § FEMK.

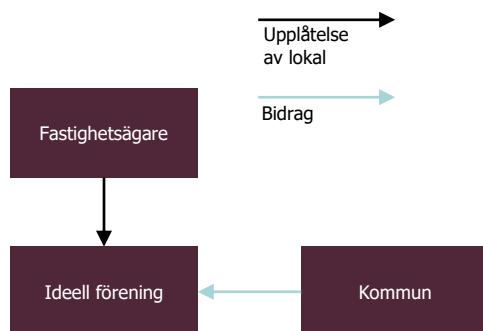
Kommentar:

- Det kan diskuteras om kommunens åtgärd att låta en privat utförare kostnadsfritt använda en lokal är desamma som att hyra ut en lokal. Bedömningen är i detta fall avgörande för om en fastighetsägare kan tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet.
- Exemplet har inte prövats i högre instanser och det finns en osäkerhet i hur regelverket ska tolkas.

Kommun lämnar bidrag till ideell verksamhet

Exempel 5

- Ideell förening som inte bedriver momspliktig verksamhet hyr lokal av en fastighetsägare (privat eller kommunalt)
- Kommun lämnar bidrag för att bl.a. täcka kostnader för hyra



Tillämpning av dagens regelverk

- Fastighetsägaren kan inte tillämpa reglerna om frivillig skattskyldighet eftersom hyresgästen (ideella föreningen) inte bedriver momspliktig verksamhet.
- Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader i samband med bidragsgivning om den ideella föreningen betraktas som näringsidkare och bedriver verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt för hyra av lokal av särskilda boenden enligt 5 § LEMK.
- Rätt till ersättning uppgår då till 6 % för kostnaden vid bidragsgivningen eller om det framgår att det avser lokalkostnad med 18 % för denna del och 5 % för resterande del.

Kommentar

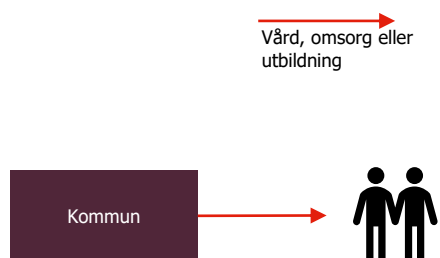
- Kommunen har inte rätt till ersättning om den ideella föreningen bedriver verksamhet inom andra områden än vad som redogjorts för ovan.
 - *Som exempel kan nämnas ideella föreningar som är verksamma inom idrotts- och kulturområdet.*

3. Konsekvenser av förslaget

Kommun bedriver verksamhet i egen fastighet

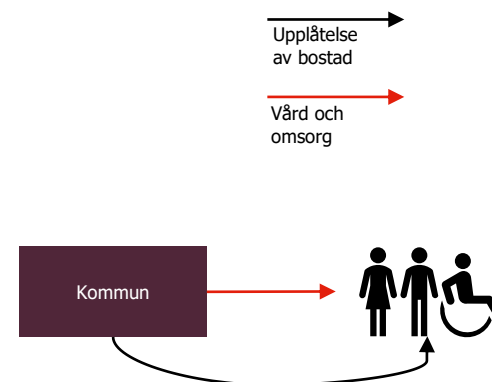
Exempel 1a

- Förslaget kommer inte att påverka kommunens position i förhållande till vad som gäller idag.
- Kommunen kommer fortsatt inte ha någon momskostnad eftersom kommunen har rätt till ersättning enligt 2 § LEMK för sådan moms som inte kan göras avdrag för enligt de allmänna reglerna i ML.



Exempel 1b

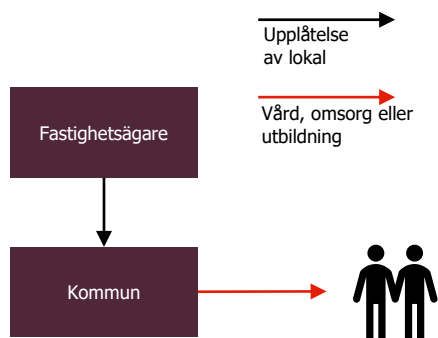
- Förslaget kommer inte att påverka kommunens position i förhållande till vad som gäller idag.
- Kommunen kommer fortsatt inte ha någon momskostnad under förutsättning att uthyrningen av bostäder avser sådana särskilda boendeformer som uppräknas i 4 § LEMK.



Kommun bedriver verksamhet i annans fastighet

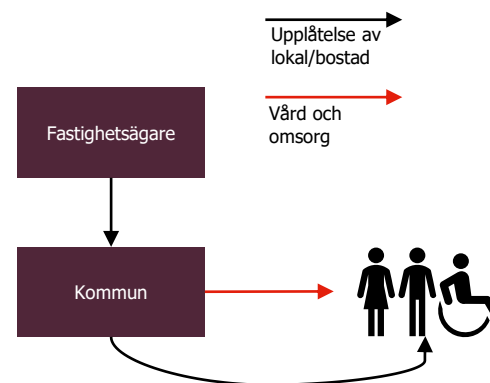
Exempel 2a

- Förslaget kommer inte att påverka kommunens position i förhållande till vad som gäller idag.
- Fastighetsägaren kommer fortsatt att kunna debitera moms på hyresfakturan.
- Kommunen kommer fortsatt inte ha någon momskostnad eftersom kommunen har rätt till ersättning enligt 2 § LEMK för sådan moms som inte kan göras avdrag för enligt de allmänna reglerna i ML.



Exempel 2b

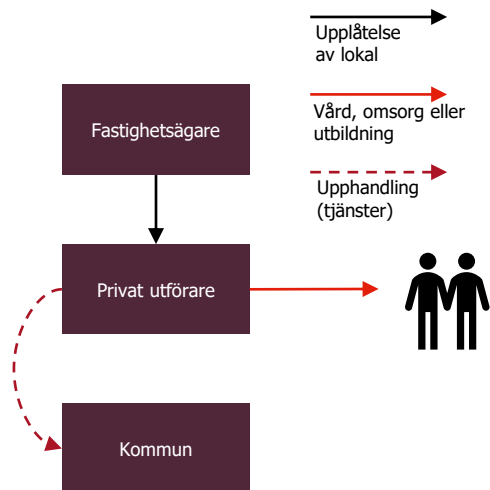
- Förslaget kommer inte att påverka kommunens position i förhållande till vad som gäller idag.
- Fastighetsägaren kommer fortsatt att kunna debitera moms på verksamhetsytorna för vård- och omsorgsverksamheten.
- Kommunen kommer fortsatt att ha rätt till ersättning för icke-avdragsgill ingående moms samt till ersättning med 18 % av kostnaden för bostadsdelen om det avser särskilda boendeformer.



Kommun upphandlar tjänster av privat utförare

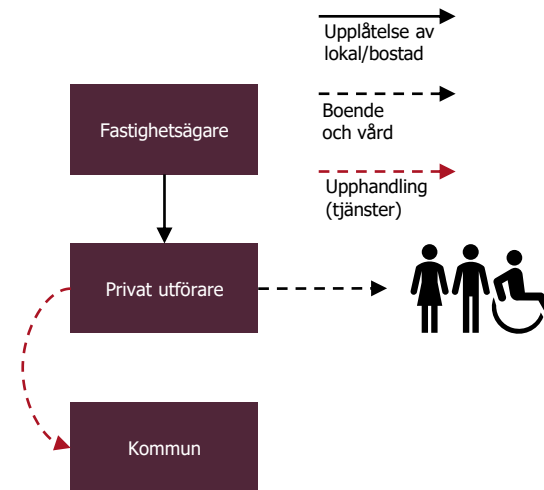
Exempel 3a

- Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kan debitera moms på lokalupplåtelsen.
- Den privata utföraren kommer inte att kunna göra avdrag för ingående moms eftersom verksamhet är undantagen från skatteplikt.
- Det förändrar dock inte kommunens position. Kommunen kommer fortsatt att ha rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av vård, omsorgs- och utbildningstjänster.
- Ersättning kan lämnas med 18 % för lokalkostnader och med 5 % för resterande del om det kan styrkas genom t.ex. hyresfakturer från fastighetsägaren.



Exempel 3b

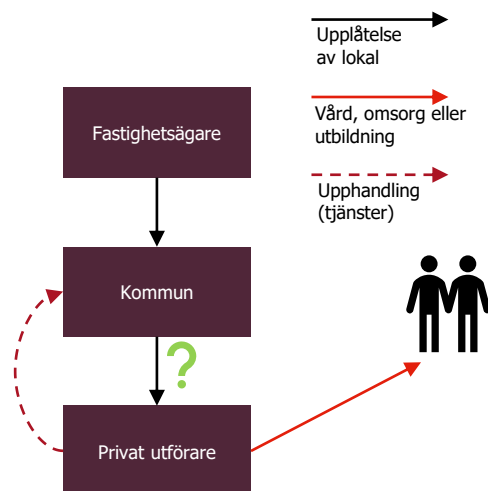
- Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kan debitera moms på uthyrningen av verksamhetsytorna för vård- och omsorgsverksamheten.
- Den privata utföraren kommer inte att kunna göra avdrag för ingående moms eftersom verksamheten är undantagen från skatteplikt.
- Det förändrar dock inte kommunens position. Kommunen kommer fortsatt att ha rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av vård- och omsorgstjänster samt hyra av lokal för särskilda boendeformer, t.ex. service- och gruppboendestäder för äldre.
- Ersättning kan lämnas med 18 % för lokalkostnader och med 5 % för resterande del om det kan styrkas genom t.ex. hyresfakturer från fastighetsägaren.



Kommun hyr lokal och upphandlar tjänster av privat utförare

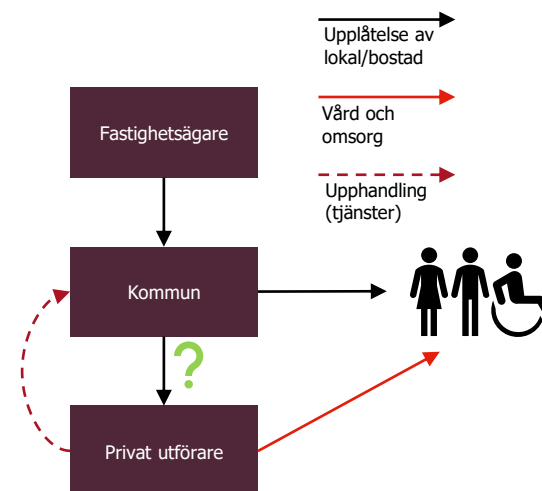
Exempel 4a

- Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kan debitera moms på lokalupplåtelsen.
- Omständigheten att kommunen låter den privata utföraren kostnadsfritt använda lokalen är av mindre betydelse.
- Kommunen har antingen rätt till avdrag för ingående moms enligt de allmänna reglerna i ML eller rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms på hyresfakturan enligt LEMK.
- Kommunen har även rätt till ersättning för utökade kostnader vid upphandling av aktuella tjänster med 6 %.



Exempel 4b

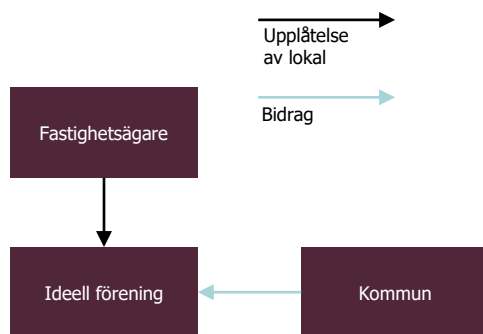
- Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kan debitera moms på uthyrningen av verksamhetsytorna för vård- och omsorgsverksamheten.
- Omständigheten att kommunen låter den privata utföraren kostnadsfritt använda lokalen är av mindre betydelse.
- Kommunen har antingen rätt till avdrag för ingående moms enligt de allmänna reglerna i ML eller rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms på hyresfakturan enligt LEMK.
- Kommunen har även rätt till ersättning för utökade kostnader med 18 % för hyra av bostadsdelen om det avser särskilda boendeformer samt 5 % av kostnaden för upphandlade tjänster.



Kommun lämnar bidrag till ideell förening

Exempel 5

- Fastighetsägaren kommer att till skillnad från tidigare att kunna debitera moms med reservation för att det inte utgör uthyrning av bostäder.
- Den ideella föreningen kommer inte att ha rätt till avdrag för ingående moms eftersom verksamheten är undantagen från skatteplikt.
- Förslaget kommer inte att påverka kommunens position utan kommunen kommer fortsatt att ha rätt till ersättning för ökade kostnader under förutsättning att bidraget lämnas för verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning eller för hyra av lokal för särskilda boenden.



- Kommunen kommer fortsatt inte att kunna få ersättning för bidrag till ideella föreningar som bedriver verksamhet inom andra områden än vad uppräknats i vänstra kolumnen. Förslaget riskerar således indirekt att påverka kommunens position vilket kan exemplifieras enligt följande:
 - En ideell förening verksam inom idrotts- och kulturområdet hyr lokal och fastighetsägaren fakturerar med moms i enlighet med förslaget.
 - En kommun lämnar bidrag för att täcka hyreskostnaderna för den ideella föreningen utan rätt till ersättning eftersom idrott och kultur inte finns uppräknat bland de verksamheter som berättigar till ersättning för dold moms.

Kommentar:

- Vid en första anblick kan det verka som att den ideella föreningen får ökade kostnader eftersom moms läggs på hyran som tidigare var momsfri. För att täcka denna ökning blir kommunen på så vis tvungen att lämna ett större bidrag.
- En lösning på eventuellt ökad kostnad för bidragsgivning avseende lokal kan vara att ändra 5 § LEMK och ge kommunen rätt till ersättning vid all bidragsgivning för lokalhyra.
- Vad som däremot bör noteras är att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kommer att ha avdragsrätt för ingående moms hänförligt till lokalupplåtelsen. Fastighetsägaren kommer på så vis inte att behöva kostnadsföra moms vilket sannolikt har betydelse för prissättningen av hyran till den ideella föreningen.
- Det bör dock noteras att pris är en förhandlingsfråga och att det finns andra aspekter ofta med större betydelse än moms för det slutliga priset.

4. Sammanfattning

Sammanfattning

Exempel	Omständigheter	Dagens regelverk	Förslag
Exempel 1a	Kommun bedriver vård, omsorgs- eller utbildningsverksamhet i egen fastighet.	Kommunen har rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms enligt 2 § LEMK.	Förslaget innebär ingen förändring.
Exempel 1b	Kommun bedriver vård- och omsorgsverksamhet i egen fastighet och tillhandahåller i anslutning till det särskilda boenden.	Kommunen har rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms enligt 2 jämte 4 §§ LEMK.	Förslaget innebär ingen förändring.
Exempel 2a	Kommun bedriver vård-, omsorgs- eller utbildningsverksamhet i annans fastighet.	Kommunen har rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms enligt 2 § LEMK	Förslaget innebär ingen förändring.
Exempel 2b	Kommun bedriver vård- och omsorgsverksamhet i annans fastighet och tillhandahåller vård- och omsorg samt särskilda boenden.	Kommunen har rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms enligt 2 jämte 4 §§ LEMK.	Förslaget innebär ingen förändring.
Exempel 3a	Kommun upphandlar vård-, omsorgs- eller utbildningstjänster från en privat utförare som bedriver verksamheten i en lokal som upplåts av tredje part (fastighetsägaren).	Kommunen har rätt till ersättning för ökade kostnader enligt schablon, 5 § LEMK. Om kommunen kan styrka att viss del avser lokalkostnader lämnas ersättning med 18% av kostnaderna för denna del och med 5% av kostnader för resterande del, 1 § FEMK.	Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från idag kan debitera moms på hyresfakturan till den privata utföraren. Det förändrar dock inte kommunens position som fortsatt har rätt till ersättning enligt vad som beskrivits i vänster kolumn.
Exempel 3b	Kommun upphandlar vård- och omsorgstjänster samt särskilda boenden av en privat utförare som bedriver verksamheten i en lokal som upplåts av tredje part (fastighetsägaren).	Kommunen har rätt till ersättning för ökade kostnader enligt schablon, 5 § LEMK. Om kommunen kan styrka att viss del avser lokalkostnader för särskilda boenden lämnas ersättning med 18% av kostnaderna för denna del och med 5% av kostnader för resterande del, 1 § FEMK.	Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från idag kan debitera moms på hyresfakturan till den privata utföraren. Det förändrar dock inte kommunens position som fortsatt har rätt till ersättning enligt vad som beskrivits i vänster kolumn.

Sammanfattning (forts.)

Exempel	Omständigheter	Dagens regelverk	Förslag
Exempel 4a	Kommun hyr lokal och upphandlar vård-, omsorgs- eller utbildningstjänster av en privat utförare som kostnadsfritt får bedriva verksamheten i den förhyrda lokalen.	Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader enligt schablon, 5 § LEMK. Om kommunen kan styrka att viss del avser lokalkostnader lämnas ersättning med 18% av kostnaderna för denna del och med 5% av kostnader för resterande del, 1 § FEMK. OBS! Exemplet har inte prövats i högre instans och det finns en osäkerhet i hur regelverket ska tolkas.	Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kan debitera moms på hyresfakturan till kommunen. Kommunen kommer antingen ha rätt till avdrag enligt de allmänna reglerna i ML eller rätt till ersättning för icke-avdragsgill moms enligt LEMK. Kommunen kommer även att ha rätt till ersättning för upphandling av vård-, omsorgs- och utbildningstjänster med 6 %.
Exempel 4b	Kommun hyr lokal som innehåller verksamhets- och bostadsytor och upphandlar vård- och omsorgstjänster av en privat utförare. Kommun hyr ut särskilda boenden direkt till privatpersoner.	Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader enligt schablon, 5 § LEMK. Om kommunen kan styrka att viss del avser lokalkostnader för särskilda boenden lämnas ersättning med 18% av kostnaderna för denna del och med 5% av kostnader för resterande del, 1 § FEMK. OBS! Exemplet har inte prövats i högre instans och det finns en osäkerhet i hur regelverket ska tolkas.	Förslaget innebär att fastighetsägaren till skillnad från tidigare kan debitera moms på hyresfakturan till kommunen. Kommunen kommer antingen ha rätt till avdrag enligt de allmänna reglerna i ML eller ersättning enligt LEMK för moms på hyresfakturan avseende verksamhetsytorna för vård- och omsorgsverksamheten. Kommunen kommer även att ha rätt till ersättning för utökade kostnader med 18% för hyra av bostadsdelen om det avser särskilda boendeformer samt 5% av kostnaden för upphandling av vård- och omsorgstjänster.
Exempel 5	Kommun lämnar bidrag till en ideell förening för att bl.a. täcka föreningens kostnader för hyra av lokal.	Kommunen har rätt till ersättning för utökade kostnader om den ideella föreningen kan betraktas som näringsidkare och bedriver verksamhet inom ett av de områden som uppräknas i 5 § LEMK. Ersättning lämnas med 6% av bidraget eller om det framgår att det avser lokalkostnad med 18% för denna del och 5% för resterande, 1 § FEMK.	Fastighetsägaren kommer att till skillnad från tidigare att kunna debitera moms med reservation för att det inte utgör uthyrning av bostäder. Det förändrar inte kommunens rätt till ersättning enligt vad som beskrivits i vänster kolumn, men det är möjligt att kommunens bidrag behöver öka eftersom det ingår moms i hyreskostnaden för den ideella föreningen. En åtgärd kan vara det förslag som framgår på sid. 23.

Avslutande kommentar

- Förslaget innebär en utökning av dagens regler vad avser frivillig skattskyldighet.
- Förslagets räckvidd begränsas dock av att uthyrning av stadigvarande bostäder endast i begränsad omfattning kan bli föremål för skatteplikt och får därför störst betydelse i situationer där uthyrning sker av verksamhetslokaler till undantagen verksamhet.
- Ett tänkbart alternativ kan vara att låta den frivilliga skattskyldigheten omfatta även sådana särskilda boenden som finns uppräknade i 4 § LEMK, vilket bl.a. avser:
 - Vård- och omsorgsboenden för äldre såsom ålderdomshem, servicehus, gruppboenden och sjukboende för långtidssjukvård.
 - Familjehem, hem för vård eller boende (HVB-hem) samt stödboende för barn och unga i åldern 16-20 år.
 - Servicebostäder och gruppboendestäder för människor med funktionshinder.
- En fastighetsägare skulle då kunna debitera moms oberoende av om hyresgästen bedriver momspliktig verksamhet eller inte *samt* om uthyrningen avser bostäder som utgör särskilda boenden.
- En sådan utökning av förslaget förutsätter dock att en motsvarande begränsning sker av bestämmelsen avseende avdragsförbudet för stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML, till att inte omfatta uthyrning av bostäder som avser sådana bostäder som utgör särskilda boenden.
- En fastighetsägare skulle då kunna göra avdrag för all ingående moms vilket skulle ha störst betydelse vid nyproduktion av till exempel vård- och omsorgsboenden.
- En kommun skulle inte belastas med någon ytterligare momskostnad eftersom kommuner har rätt till ersättning enligt 2 § LEMK för moms på hyresfakturan som inte är avdragsgill enligt de allmänna reglerna i ML.



Kontakta oss

Ulrika Grefberg

Titel: Partner

Mobil: +46 76 899 69 10

E-post: ulrika.grefberg@svalner.se

Emil Virhammar

Titel: Partner

Mobil: +46 70 220 89 02

E-post: emil.virhammar@svalner.se

Christoffer Edvardsson

Titel: Consultant

Mobil: +46 76 892 30 02

E-post: christoffer.edvardsson@svalner.se

wts global