

Cirkulärnr: 1993:110  
Diariernr: 1993:1333  
Handläggare: Ronnie Peterson  
Avdsek: KEP Ekadm  
Datum: 1993-06-22  
Mottagare: Gemensam kommunadministration  
Inköp  
Ekonomi  
Revision  
Informationsfrågor  
Konsumentfrågor  
Turism  
Kultur  
Bibliotek  
Idrott - Fritid  
Äldre/handikappomsorg  
Individ-/Familjeomsorg  
Sjukvård/tandvård  
Bostadsförsörjning  
Fastigheter  
Industri/Näringsliv  
Gator/vägar  
Kollektivtrafik  
Parker  
Kommunala bolag  
Rubrik: Momsförändringar som träder i kraft 1 juli 1993  
samt momsen på gruppbo­städer och bostadsanpassningar  
Bilagor: "Intresseanmälan - moms­dagar"

Momsförändringar som träder i kraft 1 juli 1993 samt momsen på gruppbo­städer och bostadsanpassningar

Riksdagen har tagit beslut om ändrad momsbeskattning. Detta på grundval av propositionen 1992/93:190 om mervärdeskatt på väg- och broavgifter m m, samt överenskommelsen i finansutskottet mellan regeringen och ny demokrati om turistmomsen 1992/93:FiU30. Förändringarna är dels att ytterligare ett antal varor och tjänster undantas från skatteplikt, dels att väg- och broavgifter blir skattepliktiga. Ifråga om den s k "turistmomsen" innefattar förändringen att ytterligare en skattesats introduceras, nämligen 12 % för resor och övernattningar.

#### 1 NYA UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKT INFÖRS I 8 § ML MERVÄRDESKATT

##### A Medicinskt betingad sjukvård

Fotvård som är föranledd av fotåkomma eller ges på grund av t ex nedsatta kropps­funktioner, jämställs med sjukvård. Fotvård som innefattar något moment av skönhetsvård eller som tillhandahålls för att öka det allmänna välbefinnandet är dock fortfarande skattepliktig.

##### B Utökad skattefrihet inom sport- och idrottsområdet

Enligt en ny införd pkt 22 i 8 § ML blir tillhandahållande av lokal eller annan anläggning eller del därav för sport- eller idrottsutövning samt upplåtelse i samband därmed av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport eller idrottsutövning skattefri. Detta nya undantag har tillkommit för att jämställa s k driving-range, bangolf och bowling med upplåtelse av banor för tennis, badminton, squash och golf som enl hittillsvarande tolkningar varit skattefri fastighetsuthyrning.

Effekterna av lagändringen blir mer vittgående än vad som framkommit under lagstiftnings- och utskottsbehandlingen. Simhallar och lokaler för styrketräning och body-building, måste också hänföras till sport- och idrottsanläggning.

Det blir därför problem att bedöma om intäkterna ska beskattas eller ej för sådana anläggningar, som har vissa faciliteter, som är mer av nöjeskaraktär, såsom t ex vattenrutschbanor. Om entréavgiften inkluderar fritt nyttjande, bör enligt vår bedömning det anses vara ett skattefritt tillhandahållande utan att vederlaget behöver delas upp.

Om däremot, särskilt vederlag tas ut för att nyttja vattenrutschbanan eller andra liknande anordningar, vilka inte kan anses vara använda för sport- eller idrottsaktivitet, blir detta vederlag momspliktigt. Riksskatteverket (RSV) kommer att omarbete sin rekommendation RSV Im 1991:3 gällande bl a dessa gränsdragningar.

Från 1 juli ska det således inte längre vara moms på bl a badavgifter. Om kommunen i sin ursprungliga taxesättning beslutat, att det i avgiften i förekommande fall ingår moms, så behöver inga ändringar beslutas utan kommunen kan behålla hela vederlaget. Förutsatt att kommunen har en taxa som ligger under den s k självkostnaden. Är taxan fastställd på annat sätt torde formellt ett nytt beslut behöva tas för att undvika eventuella tvister.

### C Skepp och luftfartyg

Skepp för yrkesmässig sjöfart och yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg för yrkesmässig gods- eller personbefordran samt tjänst avseende sådant fartyg/luftfartyg blir åter undantagna från skatteplikt, liksom delar, tillbehör och utrustning till dessa. Före skattereformen fanns detta undantag.

### Ikraftträdande

Några särskilda ikraftträdandebestämmelser för de nya skattefria områdena är inte utfärdade utan skattefriheten börjar löpa 1 juli. Någon återföringsskyldighet av ingående skatt för tidigare momsregistrerade föreligger inte. För kommuner gäller den allmänna avdragsrätten enligt 18 a § i ML.

## 2 MOMS VID FASTIGHETSFÖRSÄLJNINGAR DÄR S K FRIVILLIG SKATTSKYLDIGHET FÖRELIGGER

### Intyg vid frivillig skattskyldighet

När fastighet, som använts i uthyrningsverksamhet, för vilken frivillig skattskyldighet medgivits, överlätes kan säljaren utfärda intyg om hur mycket moms som han är tvungen att återbetala till staten. Detta intyg om återförd moms får säljare utfärda först när han har betalat ifrågavarande belopp till staten. Skatteutskottet gjorde ett tillägg i lagförslaget, i så måtto att man stipulerar, att den nya ordningen begränsas framåt i tiden, dvs ska gälla för fastighetsupplåtelser fr o m 1 juli 1993.

## 3 NYA OMRÅDEN FÖR SKATTEPLIKTIGA FASTIGHETSUPPLÅTELSE

Väg- och broavgifter blir skattepliktiga (utökning av de särskilda undantagen i pkt 7 i anv till 8 § ML)

Skatteplikten utvidgas till att omfatta också upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Upplåtelse av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land jämföras med export, vilket innebär att sådana upplåtelser blir momsfria. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger däremot fullt ut. Särskilda ikraftträdandebestämmelser medför att avdrag för ingående mervärdesskatt medges för skatt som hänförs till förvärv eller införsel som gjorts fr o m den 1 oktober 1992.

## 4 TURISTMOMSEN SÄNKES TILL 12 % FRÅN 1 JULI 1993

Den nya turistmomsen omfattar bara hotell- och rumsuthyrning, camping, personbefordran samt skidliftar. Momsbeskattningen av restaurangtjänster är som tidigare 21 %. Övriga turistrika aktiviteter, fränsett kultur, som inte är skattepliktiga tillhandahållanden, beskattas med full moms.

RSV har nyligen i rekommendationen RSV Im 1993:2, avseende moms på livsmedel, hotell- och restaurangtjänster samt personbefordran, gjort vissa gränsdragningar. Bl a har man skilt mellan servering, entréavgifter och hotelltjänster. Detta medför att det bara blir de sk hotelltjänsterna som blir lågbeskattade. Frukosten i samband med övernattning blir därigenom en särskild tillhandahållen tjänst som blir beskattad med 21 %.

Sänkt turistmoms till 12 % gäller:

- rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet
- upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet
- personbefordran, utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse
- transport i skidliftar

Enligt RSV Im 1993:2 innefattas med rumsuthyrning i hotellrörelse inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t ex uppackningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulett och andra spel. Hotell- tjänster omfattar, förutom själva rumsuthyrningen, även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt.

De lägre skattesatserna ska inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på försäljning i hotellets kiosker. Om det är fråga om livsmedel som säljs så gäller skattesatsen 21 %.

Tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter vilka ingår som ett naturligt led i upplåtelse av campingplats eller motsvarande verksamhet omfattas av den lägre skattesatsen, även om särskilda avgifter tas ut härför.

Till personbefordran hänförs resor i kollektivtrafik, taxiresor samt turist- och charterresor, sightseeing-turer och liknande, oavsett vilket transportmedel som användes. Exempel där transporten är av underordnad betydelse är hissar till utsiktstorn och liknande. Här anses inte ersättningen vara avsedd för en resa i vanlig bemärkelse utan anses vara en entréavgift.

Ikraftträdande

Några särskilda ikraftträdandebestämmelser för momssänkningen är inte utfärdade utan reduktionen träder ikraft 1 juli 1993. Förskott erlagda före detta datum blir således beskattade med den "gamla" momsen.

## 5 LATHUND FÖR MERVÄRDESKATTESATSER SOM GÄLLER FRÅN 1 JULI 1993

|                                 | Påläggsprocent | Skattesats inkl moms | Allmän skattesats:    |
|---------------------------------|----------------|----------------------|-----------------------|
| 25 %                            | 20,00 %        |                      |                       |
| Livsmedel o restaurangtjänster: |                | 21 %                 | 17,36 % Turistmomsen: |
| 12 %                            | 10,71 %        |                      |                       |

## 6 MERVÄRDESKATT PÅ GRUPPBOSTÄDER M M

I cirkulär 1993:79 är frågeställningen berörd. Enligt hittillsvarande tolkning har kommunerna antingen direkt som ägare av fastighet eller indirekt som förstahandshyresgäst kunnat återfå momsen på investeringar och driftkostnader på gruppbo- städer. I början av maj blev det känt att regeringsrätten genom en dom i ett överklagat förhandsbesked ändrat

denna praxis. Gruppbestäder jämföras med stadigvarande bostäder. Effekten av detta är att kommunerna i fortsättningen inte längre kan återfå moms. Detta kommer att betyda att pågående och kommande utbyggnader av äldreomsorgen i ett slag blivit 25 % dyrare.

Överläggningar, om hur den nya praxisen ska tillämpas för kommunsektorn har förts mellan oss och företrädare för RSV. Den vägledning som nu finns ifråga om gränsdragningen bostad eller vårdinstitution är den som RSV har utarbetat.

RSV har informerat skattemyndigheterna om verkets tolkning av förhandsbeskedet. Denna information återges ordagrant:

"Frågan om servicehus och gruppbestäder skall anses vara stadigvarande bostäder (med avdragsförbud) eller avse social omsorg (med full avdragsrätt för kommuner) har avgjorts av RR den 29 april 1993. RR gjorde samma bedömning som SRN, vilken ansåg att det var frågan om stadigvarande bostad, varvid kommunen vägrades avdrag för den ingående moms avseende bostäderna.

De bostäder som omfattas av domen uppläts med hyresrätt, de var utrustade med kök eller pentry och egen toalett med dusch samt uteplats eller balkong. SRN uttalade att den omständigheten att lägenheterna bl a var särskilt handikappanpassade och fördelades med särskilt beaktande av tillsyns- och vårdbehovet inte skiljde dem, såvitt avsåg de boendes brukande, i något avgörande hänseende från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Inte heller det förhållandet att anläggningen av tillsynsskäl hölls låst påverkade bedömningen.

De boendes brukande har alltså varit det väsentliga. När SKM skall bedöma andra gruppbestäder måste man se till brukandet. Omständigheter som kan tyda på att det är ett boende kan då vara bostadens standard, hyreskontrakt, mantalskrivning m m. Om inte annat visas bör dock presumptionen vara att gruppbestäder och servicelägenheter är avsedda för stadigvarande boende.

Vad gäller avdragsförbudet, bör avgörandet tolkas så att förbudet gäller de utrymmen som normalt hör till en bostad, som t ex cykelrum, tvättstuga och lägenhetsförråd. De utrymmen som direkt är avsedda för vård- eller omsorgsverksamheten (t ex personalutrymmen) bör däremot inte omfattas av avdragsförbudet.

RRs tolkning får anses vara gällande fr o m 1991-01-01 när den nya lagstiftningen trädde i kraft. Eftersom rättsläget varit oklart och RSV i sina rekommendationer haft en delvis annan inställning, bör inte SKM ex officio göra rättelser i de fall avdrag erhållits "felaktigt". RRs tolkning bör emellertid gälla från det att domen meddelades.

Om någon fastighetsägare frivilligt registrerats för uthyrning av ex byggnad med gruppbestäder till kommun, bör registreringen kvarstå. Lagen ger inte utrymme för utträde om inte försäljning sker eller "skattefri" hyresgäst flyttar in. Kommunen har efter domen dock inte avdragsrätt för den moms som debiteras på hyran".

Ett särskilt problem är således de fall där kommun blockförhyr gruppbestäder och sedan i sin tur hyr ut dessa till enskilda. Enligt RSV:s mening måste den frivilliga registreringen kvarstå, eftersom det inte finns några formella möjligheter att avregistrera fastighetsägarna. Effekten blir således att fastighetsägaren har kvar sin avdragsrätt för all ingående skatt men är tvungen att redovisa utgående skatt på hyran. Denna moms är hos en kommun bara avdragsgill till den del som inte avser bostäder.

I de fall där kommuner redan blockförhyr med moms på hyran, rekommenderar vi att man tills vidare kvarstår i momssystemet trots att kommunernas avdragsrätt är avskuren för det som sedan återuthyrs till enskilda vårdtagare. Kommunförbundet kommer att verka för att fastighetsägarna ska kunna gå ur momssystemet, utan tvingande återföringskyldighet av moms som annars kan komma ifråga om grundförutsättningarna ändras. Om t ex en kommun säger upp hyresavtalet och låter fastighetsägaren teckna avtal direkt med de enskilda vårdtagarna så är fastighetsägaren enligt regelverket tvungen att återbetala all avdragen moms för de registreringar som ligger i intervallet 0-3 år och med 50 %

återföringskyldighet för intervallet 3-6 år. Efter 6-års gränsen kan förändringar göras i hyresavtalen utan återbetalningsskyldighet.

Av olika skäl anser vi att förutsättningar till en lagändring finns, som bör göra det möjligt för en fastighetsägare att gå ur moms-systemet, eftersom kommuner inte längre har avdragsrätt för det som hänföres till bostadsdelen. Bl a har riksdagen tagit beslut om att all förhyrning av sport- och idrottsanläggningar ska vara skattefria (se ovan). Detta innebär att det finns fall där fastighetsägare har begärt frivillig skattskyldighet för uthyrning av t ex bowlinghall, eftersom hyresgästen fram till den 30 juni i år var skattskyldig till moms. Av uppenbart förbiseende har lagstiftaren inte kommit med några särskilda övergångsregler. Enligt vår uppfattning måste denna fråga lösas, genom riktad lagstiftning, som även bör innefatta våra grupp-bostäder.

Frågan kommer att bevakas av kommunförbundet. Efter sommaren torde ett mer definitivt svar kunna lämnas.

## BOSTADSANPASSNINGSBIDRAG

Frågan om kommuner har rätt att göra momsavdrag på de bidrag som lämnas till anpassning och återställning av bostäder enligt lagen om bostadsanpassningsbidrag (SFS 1992:1574) har diskuterats med RSV. Hittills har RSV hävdat att eftersom bidraget lämnas till enskilda personer så har kommuner inte avdragsrätt. RSV anser att kommunerna handlar på uppdrag av den enskilde. Detta oavsett omfattningen av beviljat stöd. I den proposition (1992/93:58), där den nya ordningen att kommunerna ensamma är betalningsansvariga för beviljade anslag, gjorde departementschefen ett särskilt uttalande om lyftanordningar. Han förutsatte att kommunerna av ekonomiska skäl, genom särskilt förbehåll, skulle kräva återlämning av dyrbarare tekniska saker, som lyftanordningar m m. Boverket anmodades att utfärda anvisningar angående återanvändning. Boverket har i en handbok BAB (avsnitt 6.4.4.3) angett hur detta formellt bör utformas. Det görs i princip som ett slags äganderättsförbehåll. Boverket förutsätter att inventariet ägs av kommunen och vårdtagaren har dispositionsrätt.

Enligt vår uppfattning måste de fall där kommunerna gör förbehåll, i enlighet med ovanstående, avdragsrätt föreligga.

## 8 KOMMUNERNAS FRAMTIDA MOMSSTATUS (momsutredningen)

Momsutredningen kommer under juli att avge ett delbetänkande som berör kommunernas momsstatus. I samband med skattereformen erhöll kommunerna i princip en generell avdragsrätt för alla momskostnader. Den kommunalekonomiska totaleffekten av hela skattereformen skulle neutraliseras. Detta gjordes via den sk avräknings-skatten.

Nu har vi åter kommit till vägs ände. Drygt två år efter den kommunala momsrevolutionen är det kanske åter dags att ändra väl intrimmade och fungerande rutiner. Enligt det kommande förslaget ska kommunernas generella avdragsrätt upphöra 1995. Orsakerna är flera, men huvudskälen är den pågående EG-harmonieringen och konkurrensneutraliteten. Utöver den slojade avdragsrätten är det enligt enmansutredaren nödvändigt att införa en speciell konkurrensutjämningsavgift. Denna ska omfatta lön- och socialavgiftsdelen på skattepliktiga tjänster som kommunerna utför i egen regi. Syftet med avgiften är att den ska motverka att kommunerna börjar utföra momskattepliktiga tjänster i egen regi. Exempel på sådana tjänster är bl a bokföring, databehandling, revision, transporter, städning, servicetjänster, fastighetsskötsel, underhåll och uppförande av fastigheter, markanläggningar, gatu- och parkanläggningar m m. Effekterna av ett sådant totalt förändrat system är inte analyserande.

Om förslaget skulle vinna förankring i riksdagen kan man utgå från att det efter en provotid i den praktiska verkligheten måste justeras. Detta framförallt för att man enligt Kommunförbundets mening ej kommer tillrätta med konkurrensneutraliteten mellan att utföra skattepliktiga tjänster i egen regi i förhållande till att upphandla på entreprenad. Därtill kommer förändringen att leda till betydande administrativa merkostnader.

## 9 INFORMATIONSDAGAR

Kommunförbundet kommer att anordna ett antal moms dagar i början av september enligt bifogad intresseanmälan. Det har som framgått av avsnittet om momsutredningen kommit signaler om ett helt förändrat kommunalt momsregelverk. Vilka förutsättningar finns det att ett sådant förslag genomförs? Om förslaget genomförs vilka anpassningar måste vi då göra?

Andra mer närliggande problemställningar är definitionen bostad eller vårdinstitution, bostadsanpassningsbidrag och alla andra löpande momstolkningar. Dessa kommer att behandlas under våra informationsdagar.

Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av skatteexperterna Lars Björnson, Ronnie Peterson och Jan Svensson, tfn 08-772 41 00.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET  
Kommunalekonomi och personalpolitik  
Ekonomiadministrativa sektionen

Jan Svensson

Ronnie Peterson