



**KAMMARRÄTTEN
I SUNDSVALL**

DOM

2011-05-10

Meddelad i Sundsvall

Mål nr 1525-09

KLAGANDE

XX kommun

Ombud: Ola Weinberg
Lokalrevisioner AB
Solnavägen 100
169 51 Solna

MOTPART

Skatteverket
771 83 Ludvika

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrätten i Dalarnas läns dom den 20 maj 2009 i mål nr 3411-07,
se bilaga A

SAKEN

Ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om
mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, LMK
Ersättningsperioden december 2003

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 71977

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 714 851 21 Sundsvall	Södra Tjörngatan 2	060-18 66 00 E-post: kammarrattenisundsvall@dom.se www.kammarrattenisundsvall.se	060-18 66 52	måndag – fredag 09:00-16:00

YRKANDEN M.M.

XX kommuns talan

XX kommun (kommunen) fullföljer sin talan och anför bl.a. följande.

I en utredning (Ds 2009:58) konstateras att andra tillhandahållanden än de som nu framgår av 3 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, kan utgöra ett led i en fastighetsupplåtelse. Länsrättens definition av lokalkostnad är inte förenlig med den av EU-domstolen utvecklade huvudsaklighetsprincipen. I de fall städning och inventarier ingår i lokalkostnaden och inte debiteras separat utgör dessa moment endast ett nödvändigt led i uthyrarens tillhandahållande till hyresgästen.

Kommunen har i kammarrätten ingett ytterligare fakturor. Det kan mycket väl vara så att inventarier och städning ingår i hyresvärdens åtagande gentemot hyresgästen enligt hyresavtalet. Det är något som det står parterna fritt att avtala om. För egen lokal får kommunen tillbaka ingående skatt även på inventarier och städning. Därmed faller Skatteverkets resonemang. I de fall där inventarier och städning inte preciserats separat anses de ingå i hyran, d.v.s. det tas inte separat betalt för dessa kostnadselement. Lagstiftaren borde ha framfört det av Skatteverket valda synsättet i förarbetena om det varit avsikten att närmare reglera vad som utgör lokalkostnad. Det är inte i någon affärsmässig relation möjligt att begära av sin leverantör att denna presterar underlag i form av samtliga kostnadskomponenter. Hela systemet med ersättning från mervärdesskattekontona bygger på schabloner.

Skatteverkets inställning

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås anför följande till stöd för sin inställning.

Systemet bygger på schabloniserade beräkningar vad avser procentsatser för kompensationen. Däremot framgår inte att kostnadsandelarna kan vara schabloniserade utan att dessa ska vara specificerade.

I samband med att ändringarna i LMK trädde i kraft den 1 januari 2003 fick Skatteverket möjlighet till kontroll, dels av de formella kriterierna (tidigare begränsad) för rätt till ersättning, dels de materiella förutsättningarna. Skatteverket har rätt att kontrollera att de ansökta beloppen avser sådan ersättning för mervärdesskatt som berättigar till ersättning från kommunkontosystemet och att de ansökta beloppen är korrekta.

Eftersom kommunen inte inkommit med samtliga underlag försvinner Skatteverkets möjlighet till kontroll av att de ansökta beloppen avser sådan ersättning för mervärdesskatt som berättigar till ersättning och att ansökt belopp är korrekt. Möjligheten till kontroll av underlaget är också obefintlig då ingen precisering av ingående kostnadselement sker. Då kommunen använder sig av olika begrepp såsom lokalkostnad, fastighetskostnad, vårdkostnad eller liknande för att erhålla den differentierade ersättningen är det omöjligt för Skatteverket att utröna vad som innefattas i begreppet. Det kan ingå komponenter såsom inventarier och städning som inte berättigar till ersättning. Kommunen har inkommit med tio fakturor från fyra vårdgivare där en lokalkostnad finns angiven, dels med en procentsats på fakturan, dels med ett fast belopp. Något underlag som visar vad som innefattas i den debiterade lokalkostnadens procentandel eller det fasta beloppet för vård/omsorg finns inte. En precisering av begreppet lokalkostnader och övriga kostnader ska göras för att ytterligare ersättning ska kunna erhållas. Tillhandahållande av inventarier och städning är

exempel på sådant som normal inte ska ingå i lokalkostnaden. Något underlag i form av bidragsbeslut och/eller blanketter har inte inkommit.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Bakgrund

För kommuner och landsting finns sedan år 1996 ett särskilt system för ersättning för viss mervärdesskatt. Syftet med systemet är att ur mervärdesskattesynpunkt åstadkomma konkurrensneutralitet mellan verksamhet som drivs i kommunal regi och sådan som upphandlas från externa näringsidkare. De privata entreprenörerna debiterar mervärdesskatt till kommunen, som får ersättning för ingående mervärdesskatt via systemet.

Lagstiftning

LMK upphävdes den 1 januari 2006 men ska fortfarande tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2006.

Skatteverkets beslut om ersättning för mervärdesskatt avseende åren till och med 2002 kunde enligt LMK överklagas till regeringen.

Skatteverkets beslut avseende tiden från och med den 1 januari 2003 överklagas till förvaltningsdomstol.

Enligt 7 § LMK har kommuner och landsting efter ansökan rätt till ersättning från kontona 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 6 §. Rätt till ersättning föreligger också när kommunen och landstinget lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden. Enligt andra stycket utgår ersättning enligt första stycket även till bl.a.

kommunalförbund. Av tredje stycket framgår att storleken av ersättningarna beräknas enligt schablon.

Enligt 2 § förordning (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, FMK, lämnas ersättning enligt 7 § LMK med sex procent 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 med arton procent vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i 6 § samma lag. Ersättning med arton procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller regionförbund.

Vidare framgår av 14 § LMK att Skatteverket får förelägga kommunen att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning.

Om uppgifter i en ansökan om ersättning behöver kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får Skatteverket enligt 15 § LMK komma överens med kommunen om att en sådan avstämning skall göras vid besök hos kommunen.

Av 16 § LMK framgår att Skatteverket får besluta om revision hos kommunen för att kontrollera att uppgift som kommunen lämnat till ledning för ersättningsbeslut är riktig. Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas.

Frågorna i målet

Kommunen har tidigare för år 2003 beviljats ersättning med sex procent för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommit vid upphandling av och bidragsgivning till verksamhet inom bl.a. sjukvård och utbildning. Nu har kommunen begärt

omprövning av dessa beslut för att få ersättning med arton procent av lokalkostnaderna samt fem procent för resterande del istället för med sex procent.

En fråga i målet är vad som avses med lokalkostnad i 2 § FMK, dvs. vilka kostnader som ska utgöra grund för ersättning med arton procent.

En annan fråga i målet är vilket beslutsunderlag som kan krävas för att kommunen ska få den sökta ersättningen enligt LMK.

Begreppet lokalkostnad

Begreppet lokalkostnad definieras inte i LMK, FMK eller i förarbetena. Kommunens inställning är att om städning och inventarier ingår i den fakturerade lokalkostnaden och inte debiterats separat så är de ett nödvändigt led i uthyrarens tillhandahållande av lokalen. I enlighet med EG-domstolens praxis borde därför dessa tjänster enligt kommunen anses utgöra ett led i fastighetsupplåtelsen och därmed ingå i underlaget för nu ansökt ersättning. Skatteverket menar att kostnader för inventarier och städning inte ska anses ingå i begreppet lokalkostnad i FMK utan att man istället ska söka vägledning i 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Eftersom sökt ersättning avser kompensation för s.k. dold mervärdesskatt ligger det närmast till hands att hämta ledning från ML:s bestämmelser. 3 kap. 2 § ML reglerar vissa undantag från skatteplikt på fastighetsområdet. Av paragrafens andra stycke framgår att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Undantaget från skatteplikt omfattar alltså inte t.ex. städning, inventarier och

utrustning. Enligt kammarrättens mening saknas stöd för att anta annat än att avsikten är att sådana kostnader som inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML inte heller ska ingå i den ersättning som utgår från ett mervärdesskattekonto.

För denna tolkning talar även syftet med att införa en rätt till 18 procents ersättning enligt LMK för lokalkostnad. Den sex-procentiga ersättningen är en schablonberäkning av hur stor del av driftsutgifterna som utgör mervärdesskatt. Ersättningen täcker emellertid inte större investeringar, såsom när entreprenören bygger lokaler eller hyr relativt nybyggda lokaler, varför det infördes en högre ersättningsnivå för lokaldelen (se Ds 1997:74 s. 60 f).

Någon bestämmelse motsvarande 3 kap. 2 § ML finns inte i mervärdesskattedirektivet. Om en vara eller tjänst ska anses ingå som ett led i ett annat tillhandahållande avgörs istället enligt de principer som fastslagits i EG-domstolens praxis. Ingår ett tillhandahållande som ett led i ett annat huvudsakligt tillhandahållande ska den underordnade tjänsten beskattas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Av EG-domstolens praxis framgår att en tjänst ska anses som underordnad en annan huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den tjänsten i sig utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten. Det har ingen avgörande betydelse att det har fakturerats ett enhetspris. Om kunderna avser att köpa två olika tjänster bör man dela upp enhetspriset (se C-349/96 Card Protection Plan, REG 1999 s. I-973, punkt 30-31). Det kan inte anses framgå i nu aktuellt mål att de privata vårdgivarna inte efterfrågar tjänster avseende tillhandahållande av städning och inventarier i sig eller att dessa endast skulle vara ett medel att på bästa sätt åtnjuta lokalerna.

Mot denna bakgrund instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning att tillhandahållande av städning och inventarier inte kan anses ingå i

begreppet lokalkostnad i LMK. Kammarrätten anser vidare att denna bedömning inte bör påverkas av de bestämmelser om lokalkostnader som kommit att införas i 4 kap. förordningen (1996:1206) om fristående skolor och viss enskild verksamhet, då det inte finns någon direkt koppling därifrån till FMK:s bestämmelser.

Beslutsunderlag

För att kommunen ska kunna få ett underlag till sin bidragsansökan förutsattes vid införandet av den särskilda ersättningsnivån för lokalkostnad att entreprenören lämnar uppgifter till kommunen om hur ersättningen fördelas mellan tjänster och lokalkostnader. Om entreprenören inte lämnar någon uppgift till kommunen om hur ersättningen fördelats mellan tjänster och lokalkostnader skulle den sexprocentiga ersättningen tillämpas rakt igenom (se Ds 1997:74 s. 61). Vidare konstaterades att det i ett system med olika ersättningsnivåer måste finnas möjligheter till kontroll så att de olika ansökningarna kan granskas. En kontroll bör enligt förarbetena till LMK avse, förutom de formella kriterierna för rätt till ersättning, även de materiella förutsättningarna för rätt till ersättning. Kontrollmöjligheter infördes alltså för att Skatteverket ska kunna kontrollera dels att ansökan avser sådana kostnader som berättigar till ersättningar från kommunkontosystemet, dels att beloppen i sig är korrekta (prop. 2001/02:112 s. 22).

Särskilt boende

När det gäller ersättning från mervärdesskattekontot vid kostnader för särskilt boende har det förutsatts att en faktura där mervärdesskatten framgår ingår i underlaget för att ersättningen ska betalas ut (prop. 1997/98:153 s. 22). Mot denna bakgrund fann regeringen i beslut den 24 september 2009 att det i ärenden om ersättning enligt den högre nivå som gäller för lokalkostnader måste krävas sådan utredning från kommunen

att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler (se Fi2006/3611-3614 och Fi2006/6781).

Blanketter och bidragsbeslut

Såvitt framgår har kommunen grundat sin ansökan om ersättning med 18 procent av lokalkostnadsdelen på den del av kommunens bidrag till fristående skolor som avser lokalkostnad. Skatteverkets inställning är istället att det är de fristående skolornas faktiska lokalkostnad som ska utgöra utgångspunkt för beslut om ersättning enligt LMK. Lagstiftningen (se 7 § LMK och 2 § FMK) är inte helt tydlig i denna del. Även vissa förarbetsuttalanden skulle kunna tala för att det är den delen av kommunens bidrag till fristående skolor som är den lokalkostnad som ska utgöra grunden för ersättning (se t.ex. SOU 1999:133 s. 106-107, SOU 2001:50 s. 34 f och prop. 2001/02:112 s. 17). Kommunens bidrag till fristående skolor beräknas emellertid enligt schablon och motsvarar alltså nödvändigtvis inte skolornas faktiska lokalkostnader. Mot denna bakgrund har regeringen i nyss nämnda beslut bl.a. funnit att en redovisning av lokalkostnadernas andel av bidraget till friskolor inte visar hur stor andel som faktiskt avser lokalkostnader och därför inte är tillräckligt beslutsunderlag. Även i fråga om de aktuella blanketterna – där procentsatsen är en schablon och endast ungefärligen ska avspegla lokalandelen – fann regeringen att kommunens underlag var otillräckligt. Regeringen anförde även att det inte heller är möjligt att i avsaknad av tillförlitlig utredning uppskatta ett skäligt belopp för den högre ersättningsnivån.

Denna kammarrätt har i domar den 3 juli 2008 (se t.ex. mål nr 992–995-07) funnit att lokalkostnad uppskattad enligt schablon på det sätt som var aktuellt (bl.a. bidragsbeslut och blanketter) inte uppfyller lagstiftningens krav.

Det kan även noteras att Skatteverket i ställningstagande den 10 februari 2011 (dnr 131 74236-11/1111) uppgett att man anser att det är de faktiska lokalkostnaderna i den enskilda friskolans verksamhet som ska ligga till grund för beräkningen av ersättningen enligt LMK.

Mot bakgrund av den praxis som sålunda utvecklats stannar kammarrätten för att det inte föreligger tillräckliga skäl att frånga kammarrättens tidigare bedömning i denna del. Kommunen kan därför inte beviljas ytterligare ersättning med stöd av blanketterna eller endast bidragsbeslut.

Fakturor

Ersättningssystemet i LMK med 18 procents ersättning för lokalkostnader bygger på att kommunen får in specifikationsunderlag från sina entreprenörer. Om kommunen inte får sådant underlag från sina entreprenörer, har lagstiftaren förutsatt att kommunen får nöja sig med en sexprocentig ersättning för allt sammantaget. Systemet bygger också på att Skatteverket ska kunna kontrollera att ansökt ersättning är korrekt, såväl materiellt som formellt. En sådan kontroll ska kunna göras både när brister i ansökan ger anledning till det, som i andra fall.

Det finns inte stöd i LMK för att ställa samma krav på en faktura eller annat ansökningsunderlag som det som gäller enligt ML. Den ersättningsgrundade kostnaden kan dock inte vara en uppskattning eller schablon, utan den måste vara kommunens faktiska kostnad. Såsom tidigare nämnts har regeringen i tidigare beslut uttalat att det måste krävas sådan utredning från kommunen att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler.

Mot denna bakgrund, och eftersom begreppet lokalkostnad rimligen inte kan ges olika innebörd för olika ansökningar, finner kammarrätten att

Skatteverket måste kunna kräva en specifikation av kostnads-komponenterna i ett fakturerat belopp.

Kommunen har kommit in med fakturor från olika uppdragstagare. Av fakturorna framgår att kommunens uppdragstagare lagt olika innebörd i begreppet lokalkostnad. De olika uttryckssätten i fakturorna för att beskriva begreppet lokalkostnad kan i vissa fall inte ens i vanligt språkbruk anses ha samma innebörd. Skatteverket har också invänt att det är omöjligt att utröna vad som innefattas i begreppet. Det finns därför skäl att anta att det i fakturerade belopp för lokaler kan ingå kostnader för sådant som inte omfattas av begreppet lokalkostnad i FMK:s mening. Det måste därför krävas ytterligare utredning som visar vad som ingår i yrkat belopp. Om kommunen inte skulle vara tvungen att ge in preciserade uppgifter har Skatteverket inte möjlighet att kontrollera ansökt belopp. Eftersom kommunen inte inkommit med sådan utredning kan ytterligare ersättning med stöd av fakturorna inte utgå. Mot denna bakgrund ska överklagandet avslås även i denna del.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Gunnar Pettersén
kammarrättsråd
ordförande

Didrik Branting
kammarrättsråd

Åsa Ärlebrant
kammarrättsråd
referent

Camilla Wernkvist
föredragande



**LÄNSRÄTTEN
I DALARNAS LÄN**
Helen Andersson
Föredragande

DOM
2009-05-20
Meddelad i
Falun

Mål nr
3411-07
Rotel 4

KLAGANDE

XX kommun

Ombud: Ola Weinberg
c/o Lokalrevisioner AB
Solnavägen 100
169 51 Solna

MOTPART

Skatteverket
771 83 Ludvika

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 16 november 2007, diariernr 160773-06/774

SAKEN

Ersättning för mervärdesskatt enligt lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, LMK

BAKGRUND OCH YRKANDE

Skatteverket beslutade att inte medge någon ytterligare ersättning för mervärdesskatt med 174 652 kr, år 2003. Beslutet motiverades enligt följande. XX kommun har i ansökan, som kom in till Skatteverket den 22 december 2006, begärt omprövning från att ha ersatts med 6 procent för ökade kostnader vid upphandling och bidrag till att få ersättning med 18 procent som avser lokalhyra samt 5 procent för resterande. Skatteverket begärde att kommunen skulle komma in med komplettering hur rätten till högre ersättning framgick av kommunens fakturor/bidragsbeslut. Kommunen kom in med kompletterande underlag där det framgick att rätt till högre ersättning förelåg med 177 582 kr. Skatteverket beslutade att ytterligare ersättning skulle utgå med 177 582 kr. För resterande belopp om 174 652 kr har det inte av kommunens underlag framgått att rätt till högre ersättning förelåg.

Dok.Id 59122

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 45 791 21 Falun	Kullen 4	023-484 00 E-post: lansrattenidalarna@dom.se	023-484 80	måndag – fredag 08:00-12:00 13:00-16:00

XX Kommun överklagar beslutet. I första hand vidhåller kommunen tidigare framställt yrkande om ersättning. I andra hand yrkar kommunen att återbetalning sker med 18 procent av det belopp som Skatteverket anser utgör de egentliga eller faktiska lokalkostnaderna. Till stöd för talan anför kommunen i huvudsak följande. Den aktuella beräkningen av lokalernas kostnad utgör i det närmaste den faktiska kostnaden. Beräkningarna har gjorts på lokalnivå och är så precisa som det är möjligt. Kortfattat beräknas/utbetalas ersättningarna till friskolorna enligt följande modell. Varje skola får en summa per elev från kommunen. I denna summa ligger en kostnad för lokalerna. De privata skolorna får som huvudalternativ alltid samma summa som de kommunala skolorna, dvs. de privata skolorna får ersättning med genomsnittet för de kommunala skolornas lokalkostnader för en viss utbildning. Detta är anledningen till att lokalkostnaderna för friskolor anses vara desamma som för kommunala skolor. Kommunen har inte någon laglig möjlighet att kräva att få de exakta uppgifterna från friskolorna. Om dessa uppgifter ska kunna erhållas blir det på frivillighets väg och detta anser kommunen inte vara möjligt eftersom friskolorna inte har något intresse av att lämna ut uppgifterna. Kommunen är dock övertygad om att de exakta siffrorna, totalt sett för kommunen, i stort sett är desamma som de inlämnade. Med hänvisning till ovan är det ganska uppenbart att några exakta beräkningar, utan friskolornas frivilliga utlämnande av privata ekonomiska uppgifter, över lokalkostnaden per elev och privatskola inte låter sig göras. Det är ytterst märkligt att Skatteverket kan påstå att någon utredning över kostnaderna inte har lämnats. Kommunen skickar ut en blankett till vårdgivare/friskolor där entreprenören på frivillig basis ombeds att göra en så exakt beräkning som möjligt av kostnaderna för lokaler. På blanketterna anges vilka delsummor (hyra, underhåll, städning osv.) som ska ingå i beräkningen. Lokalandelen beräknas av vårdgivare/friskolor med en exakthet på upp till en hundra delar procent. Några vårdgivare/friskolor anger utan uppmaning själva lokalandelen på sina till kommunen ingivna fakturor. Även här anges lokalandelen med en exakthet

på upp till en hundra delar procent. I mervärdesskattelagen (ML) anges exempelvis att avdragsrätten för ingående skatt ska vara ”styrkt”, vilket får anses vara ett normalkrav på bevisningens styrka. Av lagen framgår vidare att avdragsrätten ska styrkas med en faktura. Detta är en viktig regel som innebär att om faktura saknas finns inte möjlighet att utverka ens skäligt avdrag. Jämför man beviskravet i ML med det i den nu aktuella förordningen om ersättning från kommunkontosystemet finner man två viktiga skillnader. Enligt förordningen ska det ”framgå” att viss del avser lokalkostnader. Lagstiftningen anger inte heller på vilket sätt det ska framgå att viss del avser lokalkostnader. ”Framgå” bör enligt kommunens mening tillmätas ett lägre värde på en bevisskala än ”styrkt”. Kommunen får anses ha visat att viss del av dess bidragsbeslut avser lokalkostnader. Kommunen har sedan med inlämnade fakturor, blanketter m.m. visat att kostnaderna inte är schabloniserade utan framräknade på ett godtagbart sätt som uppfyller beviskravet ”framgå”. Det går inte att besluta att neka återbetalning av all ingående skatt när det framgår att viss del faktiskt utgör lokalkostnader. Skatteverket kan i detta fall endast neka återbetalning med det man anser utgör kostnader som inte avser lokaler, dvs. mellanskillnaden av vad som har yrkats och vad som utgör den faktiska kostnaden.

DOMSKÄL

Fråga i målet är om det med stöd av den av kommunen åberopade utredningen finns förutsättningar för att bevilja ytterligare ersättning från mervärdesskattekonto avseende lokalkostnader.

Aktuella bestämmelser

Enligt 7 § LMK har kommunen efter ansökan rätt till ersättning från kontona 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 boenformer som avses i 6 § LMK. Rätt till ersättning föreligger också när

kommunen lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Av 2 § förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK framgår att ersättning enligt 7 § LMK lämnas med sex procent 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.

Förarbetena till LMK

Av förarbetena (prop. 1997/98:153) framgår att nu aktuella bestämmelser om möjlighet till högre ersättningsnivå såvitt avser mervärdesskatt hänförlig till lokaldel, tillkom i samband med att rätten till ersättning sträcktes ut till att även omfatta ingående mervärdesskatt avseende sådana boendeformer som reglerades i 20 och 21 §§ i den tidigare socialtjänstlagen (1980:620), SoL, samt i 9 § 8 och 9 lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. Såvitt gäller kommunens avdragsrätt uttalade regeringen följande (anförd prop. s. 12). Det avgörande för rätten till återbetalning är enligt förslaget om mervärdesskatten avser ett sådant boende som anges i SoL eller LSS. Kommunen bör vid behov kunna styrka detta genom att uppvisa ett beslut att inrätta en sådan särskild boendeform som anges i någon av lagarna eller ett beslut om att tillhandahålla en sådan boendeform. I författningskommentarerna uttalade regeringen vidare att kommunen bör vid behov utöver en faktura där mervärdesskatten framgår kunna visa att mervärdesskatten avser en sådan boendeform som anges i lagrummet (anförd prop. s. 22). Frågan om konkurrensneutralitet i fallet då kommuner hyr s.k. omsorgsbostäder bör lösas genom att en särskild ersättning för hyreskostnader vid hyra av omsorgsbostäder införs i kommunkontosystemet. Nivån på ersättningen avses regleras genom en ändring i förordningen (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK (anförd prop. s. 15).

Frågan om de olika ersättningsnivåerna berörs även i den departementspromemoria som låg till grund för regeringens förslag (Ds 1997:74 – Ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting). I sammanfattningen av aktuell promemoria, som återfinns i anförd prop. bilaga 1 s. 25, uttalas bl.a. följande. Beträffande frågan om konkurrensneutralitet och 6-procentsbidraget kan en lösning övervägas där kommunen i det fall den handlar upp vård eller omsorgsverksamhet från en entreprenör som tillhandahåller verksamheten i egen eller förhyrd lokal ges möjlighet att ansöka om särskild ersättning från kommunkontosystemet. På lokaldelen skulle kommunen kunna söka särskild ersättning med 18 procent på kostnaden och på vård/omsorgsdelen ersättning med 5 procent av kostnaden. I det fall entreprenören inte delar upp sin kostnad/ersättning skulle kommunen kunna få ersättning med 6 procent enligt nuvarande regelverk. Detta förslag innebär att konkurrensneutraliteten mellan privata entreprenörer och kommunal verksamhet inom de skattefria områdena förbättras. En nackdel är att det kommer att finnas tre olika ersättningsnivåer i kommunkontosystemet, vilket som nämndes ovan kan behöva kombineras med en ökad kontroll av ansökningarna.

Länsrättens bedömning

XX kommun har begärt omprövning av tidigare beslutad ersättning från mervärdesskattekontona för år 2003. Skatteverket ansåg i omprövningsbeslut att XX kommun delvis styrkt sin rätt till högre ersättning med 18 procent och med 5 procent istället för enligt 6 procent. XX kommun begär nu att ytterligare ersättning om sammanlagt 174 652 kr från mervärdesskattekontona ska utbetalas med 18 procent för lokalhyra och 5 procent för resterande del.

Av utredningen i målet framgår att kommunen inkommit med underlag för en grundskola och tre förskolor. För resterande belopp har kommunen använt sig av inhämtade uppgifter om lokalandelar på blanketter eller kom-

munens egna bidragsbeslut. Det finns således inte några fakturaunderlag där dessa lokalkostnaders storlek framgår.

Av lydelsen i 2 § förordningen om ersättning för mervärdesskatt enligt LMK framgår att den del som avser lokalkostnader ska kunna beräknas. Såvitt gäller beviskravets styrka borde vägledning kunna hämtas av förarbetsuttalandena som gäller ersättning från kommunkonto vid kostnader för särskilt boende. Som framgår ovan har därvid förutsatts att kommunen grundar sitt ersättningsanspråk på faktura där mervärdesskatten framgår. Mot den bakgrunden får det, enligt länsrättens mening, förutsättas att kommunen styrker sin rätt till högre ersättning med handling som klart och tydligt visar hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler. Av de handlingar som kommunen gett in går det inte att utläsa att kommunen skulle vara berättigad till ytterligare ersättning utöver vad Skatteverket redan beviljat.

Det saknas därmed förutsättningar att bevilja kommunen ytterligare ersättning från mervärdesskattekonto. Länsrätten bifaller därför varken kommunens förstahandsyrkande eller dess andrahandsyrkande.

DOMSLUT

Länsrätten avslår XX kommuns överklagande.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (3109/1c).

Peter Krantz
rådman

I avgörandet har även nämndemännen Janette Bäckman, Gun Hansson och Hök Ann-Britt Forsberg deltagit.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen fordras att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska undertecknas av klaganden eller dennes ombud och ges in i original samt innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.