

## Utbildningsdepartementet

U2016/04280/GV

170228  
SOU 2016:66

### **AcadeMedias yttrande över betänkandet, Det stämmer! Ökad transparens och mer lika villkor (SOU 2016:66)**

AcadeMedia har getts möjlighet att lämna synpunkter på ovan rubricerade betänkande och vill anföra följande.

#### **Sammanfattning**

AcadeMedia vill framhålla att utredningen på ett skickligt och förtjänstfullt sätt genomfört en gedigen utredning som i stora delar lett fram till ett förslag som syftar till att öka öppenhet och insyn i utbildningsverksamheten. Det transparenta redovisningssystem som föreslås innebär att allmänheten och andra externa intressenter kommer att kunna följa vad offentliga medel används till. Om förslagen genomförs kommer det att leda till ett ökat förtroende och legitimitet för systemet. Förslagen utgör således ett konstruktivt förslag för att lösa de problem som regeringen uppfattat finns med privata aktörer i välfärden. Därutöver kommer den ökade transparensen att ge bättre förutsättningar för en likvärdig utbildning för alla elever.

Mot bakgrund av att följande förslag stärker likvärdighet, rättvisa och lika villkor, öppenhet och insyn tillstyrker AcadeMedia dessa:

- ❖ Att en ny post, strukturbidrag, ska införas i bidragssystemet,
- ❖ att kommunen ska få göra avdrag för sina kostnader kopplat till skolplikts- och huvudmannansvaret,
- ❖ att fristående skolor ska få ersättning för kommunens faktiska administrationskostnader,
- ❖ att ersättningen för mervärdesskatt ska lämnas orörd,
- ❖ att den interkommunala ersättningen ska fastställas utifrån samma grunder som bidraget till verksamheter med enskild huvudman,
- ❖ att ett utvecklat system för bestämmande av bidragsbeloppet ska fastställas,
- ❖ att ekonomisk information ska redovisas på enhetsnivå,
- ❖ att kommuner ska få utökat inflytande vid tillståndsprocessen
- ❖ att antagning av elever till fristående skolor ska formaliseras genom en obligatorisk ansökningshandling.

Följande förslag avstyrks:

- ❖ Att nuvarande reglering för fastställande av lokalkostnadsersättning ska behållas.

AcadeMedias förslag:

AcadeMedia instämmer i att huvudregeln att lokalersättningen ska baseras på kommunens genomsnittliga kostnader bör finnas kvar. Dock bör möjligheten till ersättning för faktiska lokalkostnader stärkas i de fall där stora skillnader i

kostnadsnivån för lokaler inte beror på skillnader i standard eller geografiska skillnader. Därutöver bör metoden för kommunernas beräkning av lokalkostnader i samband med skolpeng regleras.

Ett annat problem är att beslutet om lokalersättning är kortsiktigt då ett nytt bidragsbeslut, där lokalersättningen utgör en komponent, fattas varje år. Det blir således svårt att fatta ett långsiktigt etableringsbeslut med stöd av kommunens kortsiktiga löfte om faktisk lokalersättning. Problemet skulle emellertid kunna lösas om kommunen gavs möjlighet att ingå ett civilrättsligt avtal om den delen av bidragsbeslutet som avser lokalkostnader. I nuläget råder det ett uttryckligt förbud om att avtala om bidragsbeloppet som förhindrar detta.

- ❖ Att ett nytt beslut krävs från Skolinspektion vid ändring av urvalsgrunder. Av betänkandet framgår det inte detalj hur det föreslagna ansökningsförfarandet är tänkt att ske. Det finns dock risk för att processen kan bli långdragen och systemet väldigt inflexibelt.

AcadeMedias förslag:

AcadeMedia föreslår istället att samma typ av formella anmälningsförfarande som för namnbyte (se blankett på Skolinspektionens hemsida) ska gälla för att ändra urvalsgrunder. AcadeMedia föreslår också att den fristående skolenheten måste informera elever och vårdnadshavare som står i dess kö om de förändrade urvalsreglerna, 6 månader innan dessa ska träda i kraft.

- ❖ AcadeMedia har tillstyrkt att avstämningsmodellen ska tillämpas vid budgetavstämning. AcadeMedia avstyrker emellertid utredningens förslag att kommunen ska få balansera underskott under en treårsperiod om det inte finns upparbetade överskott. Rättspraxis har ändrats i frågan och numera godtas inte längre treårsregeln i beskrivna fall. Detta utvecklas nedan under avsnitt 1.7.

## Skolkostnadsutredningens förslag

### **1. Beslut om beräkning av bidrag till verksamheter med enskild huvudman**

#### **1.1 Strukturbelopp**

**AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.**

*Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att en ny post, strukturbidrag, i bidragssystemet ska införas. Bidraget till enskilda huvudmän ska således bestå av ett grundbelopp, ett strukturbelopp och i förekommande fall ett tilläggsbelopp. Kommunerna ska redovisa på vilka grunder som strukturbeloppet räknats fram och på vilket sätt det ska komma verksamheter med enskild huvudman till del.*

Tendensen har varit att posten för strukturbidrag ökat de senaste åren, utan att de fristående skolorna haft någon insyn i hur denna räknats fram. AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag då det kommer att leda till mer transparens i bidragssystemet. Ett transparent bidragssystem kommer förmodligen leda till att mindre resurser behöver

läggas på att kontrollera att bidrag räknats fram i enlighet med skollagen, vilket i sin tur kan komma att leda till ett minskat antal överklaganden. En annan fördel av förslaget är att det blir enklare att jämföra grundbeloppen mellan olika kommuner, vilket underlättar analysarbetet av skolpengen på riksnivå och kan leda till en mer likvärdig skolpeng.

AcadeMedia uppmärksammar att utredningen inte anger något tak för strukturbidragets andel av grundbeloppet. Däremot anger utredningen att grundbeloppet ska utgöra den ekonomiska basen för att bedriva skolverksamhet och att strukturbeloppet ska utgöra ett komplement till grundbeloppet. En risk med att inget övre tak anges för strukturbeloppet kan leda till att skolpengen kan variera stort mellan olika skolor inom en kommun och leda till att grundbeloppet urholkas för de elever som inte är föremål för strukturbelopp.

Ett sådant exempel där grundbeloppet urholkats för många elever som inte ingick i målgruppen för strukturbeloppet är Ockelbo kommun där 50 % av grundbeloppet fördelades till strukturbeloppet. Begreppet, komplement, är också alltför vagt. Ett komplement kan vara allt från 5%-40% av grundbeloppet. AcadeMedia anser mot bakgrund av det som angivits att ett övre tak för strukturbeloppet måste anges. Därutöver bör Skolverket ges föreskriftsrätt för kriterier kring strukturbeloppets utformning.

## 1.2 Skolpliktsavdrag

### AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.

*Utredningens förslag:*

*Om kommuner har kostnader kopplade till sitt generella myndighetsansvar eller huvudmannansvar enligt skollagen som enskilda huvudmän inte har, ska dessa inte ingå i underlaget för fastställande av bidrag. Dessa kostnader ska tydligt specificeras, beräknas och motiveras i samband med bidragsberäkningen.*

Enligt gällande praxis finns ovan angivna kostnader i förvaltningens centrala budget, men dessa har varit svåra att identifiera för en utomstående då kostnaderna inte särredovisats i budgeten. AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag då det kommer att leda till att bidragssystemet som idag saknar transparens i denna del blir transparent. I dagens system hävdar många kommuner att underskott som har uppstått är hänförliga till kommunens kostnader för det övergripande myndighetsansvaret. Därför är det bra att dessa kostnader redovisas i samband med bidragsberäkningen. Detta leder till att det blir lättare för fristående skolor att säkerställa att rättvisa och likvärdiga villkor gäller mellan kommunal och fristående verksamhet.

## 1.3 Administrativa kostnader

### AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.

*Utredningens förslag:*

*Schablonen avseende ersättning för administrativa kostnader ska tas bort. Ersättning till enskilda huvudmän för administrativa kostnader ska i stället fastställas utifrån kommunens egna kostnader för administration.*

AcadeMedia välkomnar utredningens förslag då administrationsschablonen historiskt gett - och fortfarande ger upphov till många problem för fristående skolor. Det nuvarande systemet innebär att kommunens faktiska administrationskostnader, till skillnad från de övriga delarna av grundbeloppet, inte har betydelse för ersättningen till fristående skolor.

Detta skapar ett incitament för kommuner att budgetera kostnader som administration istället för under de övriga posterna i skollagen. Om de budgeteras som administration behöver kommunen inte ta med kostnaderna i det underlag som ligger till grund för ersättningen till de fristående skolorna. Detta innebär att ju större del av skolbudgeten som kommunen räknar som administration, desto lägre blir skolpengen till de fristående skolorna.

Administrationsschablonen medför alltså en betydande gränsdragningsproblematik. En stor del av de fristående skolornas överklaganden av kommunernas skolpengsbeslut handlar om vad som ska budgeteras som administration och inte. Detta skapar ett merarbete för de fristående skolorna, för kommunerna och för domstolarna.

Ett annat problem med schablonen är att kommunerna ofta inte redovisar vilka kostnader som har budgeterats som administration. Detta gör att det inte går att se vilka kostnader som inte har räknats med i underlaget till skolpengen, vilket i praktiken omöjliggör en rättslig prövning av kommunens resursfördelning.

Revisionsföretaget PwC har granskat flera kommuners resursfördelning till kommunala och fristående skolor. Kommunernas verkliga administrationskostnader har i dessa granskningar uppgått till mellan 6,2 och 9 procent av grundbeloppet, se bilaga 1. Med andra ord speglar administrationsschablonen på 3 procent ofta inte kommunernas verkliga administrationskostnader.

Det finns flera fördelar med att basera ersättningen på den kommunala verksamhetens verkliga administrationskostnader. Ett skäl är att ersättningen till kommunala och fristående skolor blir mer likvärdig. Reglerna blir också enklare att tillämpa. Motivet för att införa administrationsschablonen var att förenkla kommunernas hantering av skolpengsberäkningen. Det har dock inte beaktats att schablonen i sig, på grund av gränsdragningsproblematiken, gör det krångligt för alla parter att bedöma om den fristående skolan har fått rätt ersättning. Om de verkliga administrationskostnaderna låg till grund för skolpengen skulle det inte vara lika viktigt att kommunen exakt redovisar vad som är administration och vad som är till exempel undervisning. Det kan också tilläggas att många kommuner redan i dag redovisar sina verkliga administrationskostnader, t.ex. Solna kommun.

Det är också viktigt att resurserna i skolan läggs på undervisning och inte på administration. Utifrån detta perspektiv är administrationsersättningen den sista post man borde schablonisera. Ersättning baserat på verkliga administrationskostnader kommer att skapa ett incitament för kommunerna att hålla nere sina administrationskostnader.

## **1.4 Ersättning för mervärdesskatt**

### **AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.**

*Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att schablonen för beräkning av ersättning för mervärdesskatt inte bör ändras i nuläget.*

AcadeMedia har givit revisionsbyrån Ernst & Young i uppdrag att beräkna den faktiska momskostnaden för ett urval av AcadeMedias verksamheter, se bilaga 2.

Sammanfattningsvis visade Ernst & Youngs granskning att den genomsnittliga andelen ingående moms för samtliga enheter uppgick till 7,7 procent av kostnaderna. Det råder alltså i nuläget inte en konkurrensneutral situation mellan kommunal och fristående verksamhet och att i det läget sänka schablonen, som är 6 %, hade varit ett steg i helt fel riktning.

För närvarande pågår en utredning på EU-nivå där möjligheten att göra bl.a. utbildningsbranschen momspliktig undersöks. Denna lösning förespråkas i första hand av AcadeMedia då den skulle lösa problemet med snedvriden konkurrens bl.a. p.g.a inlåsnings effekter och svårigheter att verka som hyresgäst på hyresmarknaden. Det skulle innebära att fristående skolor kan verka på samma villkor som övriga företag på en konkurrensutsatt marknad. Ändringar i det nuvarande regelverket bör avvaktas i väntan på resultatet av utredningen på EU-nivå.

Ett annat möjligt alternativ som AcadeMedia förespråkar är att faktisk momsersättning tillämpas istället för schablonersättning. Det är en alternativ lösning som på ett bättre sätt skulle återspegla verkligheten och ge möjlighet att uppnå neutralitet mellan kommunal och enskild verksamhet. Denna kostnad är inte svår att beräkna utifrån de moms satser som gäller på olika kostnadskonton i redovisningen.

I sista hand förespråkar AcadeMedia att nuvarande system och nivå på momsersättning bör behållas eftersom reglerna till viss del neutraliserar den snedvridning av konkurrensen, i förhållande till kommunala skolor, som det innebär att fristående skolor inte kan dra av ingående moms.

## **1.5 Lokalkostnader**

### **AcadeMedia avstyrker utredningens förslag.**

*Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att nuvarande regler för fastställande av bidrag för lokalkostnader bör behållas.*

#### *Skillnader i kostnadsnivå*

Lokalersättning till fristående skolor ska enligt huvudregeln vara samma som kommunens genomsnittliga kostnad för lokaler inom motsvarande skolverksamhet. Om det finns särskilda skäl ska ersättningen istället högst motsvara den fristående skolans faktiska lokalkostnader om dessa är skäliga.

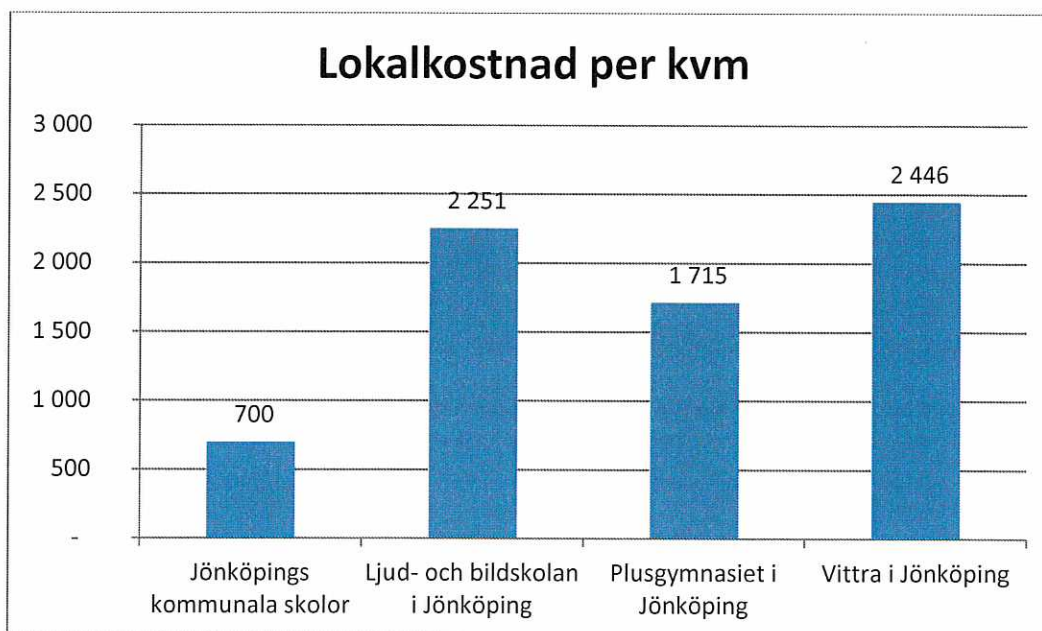
Ersättning baserat på kommunens genomsnittliga lokalkostnad skulle vara den mest likvärdiga principen, om fristående skolor också kunde hyra lokaler till motsvarande pris. Problemet är dock att fristående skolor ofta saknar möjlighet att hyra lokaler till den kostnad som kommunen har för sina lokaler.

Det finns olika skäl till att kommunens kostnadsnivå normalt sett är mycket lägre än marknadshyran som de fristående skolorna betalar. En orsak är att det inte finns någon reglering kring hur kommunen ska beräkna sina hyreskostnader. Kommunen kan därmed fritt laborera med olika beräkningssätt som leder till en lägre kostnad på pappret, t.ex. att kommunen sänker den interna räntan, tar bort avkastningskravet för de kommunala

skolorna eller förlänger avskrivningstiden på lokalerna. En annan orsak till skillnaden i kostnadsnivå är att fristående skolor hyr eller köper sina lokaler på en fri marknad till det marknadspris som gäller idag. Kommunen äger ofta sina lokaler sedan flera decennier tillbaka, långt innan friskolereformen genomfördes. De avskrivningar som görs för kommunens lokaler baseras därför ofta på ett anskaffningsvärde som ligger under nuvarande marknadspris för motsvarande lokaler med samma standard. Detta gör att självkostnaden för lokalerna blir lägre än nuvarande marknadspris för samma lokaler.

Undantagsbestämmelsen om att fristående skolor ska få ersättning för sina faktiska lokalkostnader tillämpas relativt sällan, trots att de fristående skolorna ofta saknar möjlighet att hyra lokaler till samma pris som de kommunala skolorna. I de fall där ersättning för faktiska lokalkostnader utgår är det oftast till den fristående skolans nackdel, det vill säga när den fristående skolans kostnader är lägre än kommunens genomsnitt. Såvitt AcadeMedia känner till finns det endast ett rättsfall där en fristående skola (Vittraskolorna), mot kommunens bestridande, har fått rätt till ersättning för sina faktiska lokalkostnader. Denna dom är dessutom i nuläget överklagad till kammarrätten av kommunen.

I det ovan nämnda fallet uppgav Kommunen att den genomsnittliga lokalkostnaden för Jönköpings kommunala skolor uppgår till 700 kr per kvm. För att illustrera problematiken redovisas nedan en jämförelse mellan lokalkostnaden per kvm för Jönköpings kommunala skolor och tre fristående skolors lokalkostnader per kvm. Beloppen anges i kronor. Att det råder stora skillnader i lokalkostnaderna mellan kommunal och fristående verksamhet i enlighet med nedan är inte ovanligt och att inte lika villkor råder är uppenbart, men fortfarande avslås de fristående skolornas talan i liknande fall. Detta visar att lagstiftningen inte fungerar som avsett med dagens reglering.



I de rättsfall som har behandlat frågan om en fristående skolas rätt till ersättning för faktiska lokalkostnader, har domstolen ofta fäst stor vikt vid de exempel som anges i förarbetena på när faktisk lokalersättning kan utgå. Ett av de exempel som omnämns är

en kommun med endast ett fåtal skolor som nyligen renoverats till en hög kostnad och/eller har nybyggda lokaler, alternativt om kommunens skolor har en onormalt låg kostnadsnivå till följd av låg standard och eftersatt underhåll. Det andra exemplet är en till ytan stor kommun med stora geografiska skillnader i lokalkostnader, där ett genomsnittsbelopp för kommunens lokalkostnader för alla skolor är icke-representativt för lokalkostnader på den ort den fristående skolan är belägen (prop. 2008/09:171, s. 41).

Man har i förarbetena inte beaktat att skillnader i kostnadsnivå inte bara beror på olika standard eller lokalernas läge, utan också på tidpunkten för införskaffandet av lokalerna eller de beräkningssätt som tillämpas. Därför kan det uppstå situationer där kommunens lokalkostnader långt ifrån är representativa för de lokalkostnader som den fristående skolan har, och ändå utgår inte faktisk lokalersättning. Det hade dock kunnat utgå faktisk lokalersättning om skillnaderna istället hade berott på olika standard eller geografiska skillnader. AcadeMedia anser att detta är ologiskt och inkonsekvent. Det leder också till att fristående skolor har svårigheter att etablera sig på vissa orter, eftersom man är tvungen att använda resurser från den övriga skolpengen till lokaler.

AcadeMedias förslag:

Huvudregeln att lokalersättningen ska baseras på kommunens genomsnittliga kostnader bör finnas kvar. Dock bör möjligheten till ersättning för faktiska lokalkostnader stärkas i de fall där stora skillnader i kostnadsnivån för lokaler inte beror på skillnader i standard eller geografiska skillnader. Därutöver bör metoden för kommunernas beräkning av lokalkostnader i samband med skolpeng regleras.

### Långsiktiga förutsättningar för etablering

Ett annat problem är att beslutet om lokalersättning är kortsiktigt då ett nytt bidragsbeslut, där lokalersättningen utgör en komponent, fattas varje år. Om AcadeMedia beslutar sig för att starta en skola i en kommun kan kommunen göra bedömningen att skolan har, på grund av nybyggda lokaler, rätt till faktisk lokalersättning. Detta beslut kan dock ändras från år till år beroende på kommunens politiska majoritet eller ekonomiska situation. Det blir således svårt att fatta ett långsiktigt etableringsbeslut med stöd av kommunens kortsiktiga löfte om faktisk lokalersättning. Dessutom utgör regelverket en risk för att en skola som är underfinansierad måste läggas ner, vilket skulle drabba eleverna i slutledet.

AcadeMedias förslag:

Många kommuner har efterfrågat etablering av fristående skolor och kommunerna har visat på en stor vilja att hitta en långsiktig lösning, men förhandlingarna har oftast strandat då problemet är svårlöst. Problemet skulle emellertid kunna lösas om kommunen gavs möjlighet att ingå ett civilrättsligt avtal om den delen av bidragsbeslutet som avser lokalkostnader. I nuläget råder det ett uttryckligt förbud om att avtala om bidragsbeloppet som förhindrar detta.

## 1.6 Interkommunal ersättning

### AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.

*Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår av likvärdighetsskäl att kommuner så långt som möjligt bör använda den möjlighet som finns enligt regelverket att fastställa **den interkommunala ersättningen** utifrån samma grunder som bidraget till verksamheter med enskild huvudman.*

AcadeMedia stödjer förslaget som innebär att regelverket blir mer enhetligt för samtliga parter.

## 1.7 Ett utvecklat system för bestämmande av bidragsbelopp

### AcadeMedia tillstyrker delvis utredningens förslag om avstämningsmodellen.

*Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att de olika kostnadsposterna i grundbeloppet ska specificeras i bidragsbeslutet. Beslutade grundbelopp ska stämmas av mot faktiskt utfall i ett nytt beslut senast den 30 september året efter det år bidraget avsåg. Avstämningen av grundbeloppet kan innebära att enskilda huvudmän ska kompenseras. Även avstämningsbeslutet kommer vara möjligt att överklaga.*

AcadeMedia välkomnar utredningens förslag om avstämningsmodellen då det finns ett behov av tydliga riktlinjer för de formella legala reglerna kring processen samt hur budgetavvikelser ska hanteras på lika villkor för att varken kommunala eller fristående skolor ska missgynnas.

#### Regler kring den formella processen

Skolförfattningarna anger inte att ett beslut om ersättning ska fattas för underskott eller tidpunkt för när beslutet ska fattas. Det har emellertid utvecklats till en sedvänja att underskottsprocesser initieras genom en fristående skolas begäran av kompensation och eventuellt efterföljande besvär över beslutet. Det finns en mängd domar inom sakområdet som bekräftar denna praxis.

Det har dock tidvis uppstått problem kring vissa kommuner som vägrat fatta beslut om resurstillskott vid anfordran. Kommunens agerande har lett till att AcadeMedia i några fall tvingats väcka talan i tingsrätt för att få frågan om lika villkor prövad. Utredningens förslag om att en avstämning ska göras och att ett beslut ska fattas senast den 30 september skulle lösa denna typ av problem. Att det blir obligatoriskt för kommunerna att fatta beslut årligen skulle förmodligen också minska dessa typer av processer i avsevärd mån. Det är emellertid viktigt att det tydliggörs att beslut ska fattas oavsett om kommunen avser att ersätta enskild verksamhet eller ej. Detta då fristående skolor måste få möjlighet att få frågan om ersättning ska utgå prövad även då kommunen bedömt att inget underskott uppstått.

#### Hantering av budgetavvikelser

AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag avseende hantering av budgetavvikelser i alla delar, utom i den del som anges på s. 98 i betänkandet. Det handlar om förslaget om att kommunen ska få rätt att balansera underskott då det inte finns några överskott att ta



av. Utredningen anger att justeringar ska kunna göras om den egna verksamheten (kommunala) åläggs att återställa uppkommet underskott, men i detta fall bör det finnas en tydlig gräns för hur lång tid kommunen har på sig att återställa underskottet. Utredningen anger här med hänvisning till 8 kap. 5 a § kommunallagen samt gällande rättspraxis att en tidsfrist om tre år lämplig i sammanhanget.

Enligt AcadeMedia innebär en hantering av budgetavvikelser på lika villkor att de kommunala skolorna bör ha samma krav på sig att klara sin ekonomi som de fristående skolorna. Om den kommunala verksamheten har överskott ackumulerade från tidigare år kan dessa överskott ianspråkta för att balansera ett underskott, utan att någon kompensation till de fristående skolorna behöver ske. Om den kommunala verksamheten inte har ackumulerade överskott från tidigare år måste de fristående skolorna kompenseras för de extra resurser som har tillskjutits den kommunala verksamheten i och med underskottet. Underskott bör inte kunna skjutas på framtiden på det sätt som sker i flera kommuner utan att kompensation sker till de fristående skolorna.

I praktiken innebär detta att den kommunala verksamheten kan överföra resultat mellan åren. Den kommunala verksamheten måste dock, precis som den fristående verksamheten, ha en balans på minst noll. Om balansen blir negativ har ett resurstillskott skett till de kommunala skolorna som inte har kommit de fristående verksamheterna till del. Detta måste enligt 14 kap. 2 § skolförordningen regleras genom att kompensera de fristående verksamheterna med motsvarande belopp per barn/elev. Det finns inget skäl till att inte tillämpa bestämmelsen bara för att resurstillskottet har "ackumulerats".

Om kommuner kan undgå kompensationskyldighet gentemot fristående skolor blott genom att formellt skjuta underskott på framtiden, blir följden att lagstiftningen blir lika verkningslös som om det hade varit tillåtet att skriva av underskott utan att kompensera fristående skolor. Fler kommuner kommer då att införa ett system med resultatöverföring för syns skull.

Många ackumulerade underskott återställs i praktiken aldrig. Ackumulerade underskott kan även avskrivas i framtiden och elever som går i skolan idag är inte betjänta av att en stor extra utbetalning flera år framåt i tiden sker pga. att en ny politisk majoritet har beslutat att skriva av tidigare års ackumulerade underskott. En sådan rättstillämpning är ohållbar och ligger inte i linje med vare sig lika villkorsprincipen eller principen om en likvärdig skola ur ett elevperspektiv.

Därutöver har det kommit ny praxis sedan utredningen lämnade sitt betänkande.

I HFD 2015 ref. 53, som rörde ett kommunalt beslut med innebörden att det under pågående budgetår tillfördes ytterligare resurser till skolverksamhet och fritidshem som bedrevs i kommunal regi, har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat bl.a. följande.

*För de enskilt bedrivna verksamheterna innebar beslutet att de skulle få del av motsvarande tillskott först under påföljande år. Denna senareläggning av utbetalningen medförde enligt domstolen att villkoren för kommunalt och enskilt bedrivna verksamheter inte var lika.*

Beslutet stred därför mot bestämmelserna i skollagen om att bidrag till enskilt bedrivna verksamheter ska bestämmas efter samma grunder som kommunen tillämpar vid fördelning av resurser till sin egen verksamhet.

Efter HFD:s avgörande har kammarrätten i Stockholm prövat ett mål där Vittraskolorna var part och som väsentligen avser exakt samma frågor som de tingsrätten har att bedöma i detta mål (dom den 19 september 2016 i mål nr 2015-8846). Kammarrätten fann i det målet utrett att den kommunala verksamheten för åren 2011–2013 hade visat underskott. Kammarrätten konstaterade att det var den kommunala nämnden som hade att visa att likabehandlingsprincipen har upprätthållits i samband med en budgetavvikelse. Av utredningen framgick inte annat än att underskotten för de aktuella åren i grundskoleverksamheten hade inneburit resurstillskott till de kommunala verksamheterna. Kammarrättens konklusion är intressant:

*Dessa resurstillskott har Vittraskolorna som enskilt bedriven verksamhet inte fått del av under aktuella år. En sådan senareläggning av utbetalningen av resurstillskott medför att villkoren för kommunalt och enskilt bedriven verksamhet inte är lika. Likabehandlingsprincipen har därmed blivit åsidosatt.*

Likabehandlingsprincipen upprätthålls inte om resurstillskott till friskolors huvudmän senareläggs jämfört med då de kommunala enheterna får del av "sina" resurstillskott. Mot bakgrund av det som anförts är utredningens förslag om en tidsfrist om tre år inte förenlig med gällande rättspraxis.

## **2. Ekonomisk information på enhetsnivå**

### **AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.**

*Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att ett krav på ekonomisk redovisning på enhetsnivå ska införas. Redovisningen ska bygga på den struktur som enligt skollagen gäller för kommunala bidrag till enskilda huvudmän. Kravet på redovisning ska omfatta huvudmän för förskoleklass, grundskola, grundsärskola, fritidshem, gymnasieskola och gymnasiesärskola. Skolverket ska ansvara för insamlingen av den ekonomiska informationen och insamlingen bör i möjligaste mån samordnas med den insamling av uppgifter som görs inom ramen för den officiella statistiken. Skolverket ska publicera den ekonomiska informationen i form av resultatsammanställning. Ett antal finansiella nyckeltal bör även publiceras.*

AcadeMedia är positivt inställd till utredningens förslag om ekonomisk information på enhetsnivå så länge förslaget gäller lika för såväl kommunal som fristående verksamhet. Den öppenhet och insyn som redovisningen kommer att medföra är värdefull eftersom det ökar tillgången på information som kan vara svårtillgänglig för externa intressenter såsom elever och föräldrar. Det kommer även att underlätta för kommunen att göra jämförelser för skolverksamhet både mellan kommunerna och inom den egna kommunen. Detta ger kommunen förutsättningar att effektivisera sin verksamhet.

AcadeMedia bedömer att den efterfrågade redovisningen inte kommer att kräva stora utökade resurser då liknande redovisning redan finns till viss del. Dessutom överväger de positiva effekterna av insyn de negativa effekterna av ökad administration.

Införandet av en ny redovisningsmodell kommer givetvis att innebära en del kostnader och merarbete initialt i ett övergångsskede, men efter att modellen är upparbetad och inarbetad så bör detta kunna ske rutinmässigt, utan någon större arbetsinsats. Många kommuner såsom Nacka, Solna och Uppsala tillämpar dessutom redan idag en så kallad intäktsmodell, vilket betyder att övergången till en ny redovisningsmodell borde ske relativt smärtfritt för dessa kommuner.

Förslaget att Skolinspektionen ska granska att de inrapporterade siffrorna stämmer överens med bokföringen stöds under förutsättning att arbetet sker inom ramen för enheten för ekonomisk granskning där rätt kompetens finns att tillgå.

### **3. Kommuners inflytande vid tillståndsprocessen**

#### **AcadeMedia tillstyrker utredningens förslag.**

##### *Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att kommunens inflytande över nyetableringar av fristående skolor ska stärkas. Det ska i skollagen anges att vid bedömningen av om en etablering skulle innebära påtagliga negativa följder ska det särskilt beaktas intressena av alla elevers rätt till likvärdig utbildning samt att en överetablering av skolor inte uppstår. Kraven på processen vid godkännande ska skärpas genom att det blir obligatoriskt för kommunerna att lämna ett yttrande till Skolinspektionen samt att yttrandet alltid ska innehålla en konsekvensbeskrivning.*

Detta innebär en kodifiering av gällande praxis. Detta är positivt då gällande förutsättningar vid tillståndsprovning samt etablering i en kommun blir tydligare för fristående skolor.

Vidare är det bra att kommunens yttrande ska åtföljas av en konsekvensbeskrivning där det framgår varför kommunen antingen är negativt - eller positivt inställd till nyetablering av en fristående skola i kommunen.

### **4. Antagning av elever till fristående förskoleklass och grundskola**

#### **AcadeMedia tillstyrker delvis utredningens förslag.**

##### *Utredningens förslag:*

*Utredningen föreslår att ett krav på formell ansökningshandling ska införas i förskoleklass, grundskola och grundsärskola med enskild huvudman. Skolinspektionen ska i beslutet om godkännande ange vilka urvalsgrunder en fristående grundskola, grundsärskola eller förskoleklass får tillämpa när det inte finns plats för alla sökande. För att en skola ska kunna ändra urvalsgrunderna ska det krävas ett nytt beslut från Skolinspektionen.*

AcadeMedia tillstyrker kravet på formell ansökningshandling. Att införa ett krav på en formell ansökningshandling i samband med ansökan till fristående skolor är en rimlig åtgärd om den kan leda till en minskad debatt om att fristående skolor väljer sina elever och således leda till ett starkt förtroende för ansökningsförfarandet till fristående skolor.

Däremot **avstyrker** AcadeMedia förslaget om att ett nytt beslut krävs från Skolinspektion vid ändring av urvalsgrunder. Av betänkandet framgår det inte detalj hur det föreslagna ansökningsförfarandet är tänkt att ske. Om tanken är att samma

regelverk för ansökan om ändrade urvalsregler ska gälla som för övriga tillståndsbeslut, dvs, att ansökan måste lämnas in senast den 31 januari året innan de nya urvalsgrunderna ska börja gälla, blir processen långdragen och systemet väldigt inlexibelt. Om utredningen väljer att gå vidare med förslaget måste det tas fram kriterier för vilka typer av urvalsregler som är godtagbara. Beslutet ska också kunna överklagas till förvaltningsrätten.

AcadeMedias förslag:

AcadeMedia föreslår istället att samma typ av formella anmälningsförfarande som för namnbyte (se blankett på Skolinspektionens hemsida) ska gälla för att ändra urvalsgrunder. AcadeMedia föreslår också att den fristående skolenheten måste informera elever och vårdnadshavare som står i dess kö om de förändrade urvalsreglerna, 6 månader innan dessa ska träda i kraft.

Stockholm den 28 februari 2017

För AcadeMedia



Marcus Strömberg  
VD



Heidi Westman  
Chefsjurist

**Bilagor:**

- 1, PWC:s granskning av kommunernas administrationskostnader i Norrköping, Östersund och Göteborg
- 2, E & Y:s granskning av de fristående skolornas momskostnader

## Administrationsbelopp i Norrköping

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (ÖPwC) har av AcadeMedia AB och fått i uppdrag att utföra en analys huruvida lika villkor råder mellan fristående och kommunala gymnasieskolor inom Norrköpings kommun avseende administrativa kostnader.

De fristående skolorna tilldelas en administrationsschablon på 3 % av grundbeloppet före administration och moms.

I de kalkyler, för de kommunala gymnasieskolorna i Norrköpings kommun, som ligger till grund för grundbeloppet, har en genomgång skett av kostnader som ligger under administration och fördelning har skett mellan undervisning och administration.

De totala kostnaderna som i kalkylerna ingår i posten administration uppgår till 23 826 tkr varav 10 915 tkr har fördelats om till undervisning enligt nedan;

Tkr	Administration enligt kalkyler	Fördelat till undervisning	Fördelat till administration
Resor elever	266	266	0
Inackorderingsstillägg	259	259	0
Kanslipersonal	7 232	789	6 443
Vaktmästare	2 827	1 410	1 417
Tekniker	2 282	2 282	0
Ekonomipersonal	714	357	357
Företagshälsovård	1 884	1 884	0
Marknadsföring	1 120	0	1 120
Datorer	2 425	0	2 425
Telefon, porto mm	1 957	1 957	0
Övrigt	2 860	1 711	1 149
<b>SUMMA</b>	<b>23 826</b>	<b>10 915</b>	<b>12 911</b>

Kanslipersonal avser kanslipersonal ute på gymnasieskolorna. Totalt finns 19,6 kanslitjänster ute på gymnasieskolorna. Detta motsvarar en månadslön på ca 19 tkr vilket bedöms rimligt. Kostnaden för vaktmästare har fördelats med 50 % till undervisning och 50 % till administration. I arbetsuppgifterna ingår bla iordningställande av undervisningslokaler, översyn av utrustning, inköp av material till undervisning, posthantering, inköp av kontors- och förbrukningsmaterial och nyckelhantering.

Datorer avser kostnader för pc för administrationen, drift av datorer, kopiering och kostnader för extens.

Övrigt har inte specificerats närmare av kommunen i upprättade efterkalkyler.

För den kommunala gymnasieskolan sker ett administrationspåslag med samma belopp per elev och skola, oavsett program, utifrån verklig kostnad.

Förutom ovanstående administrationskostnader om 12 911 tkr tillkommer kostnader för utbildningskontoret, 4 322 tkr samt kommungemensam IT, 4 008 tkr. Totalt uppgår därmed kommunens administrationskostnader till 21 241 tkr, utifrån kommunens bedömning av vad som ska ingå i administrationsschablonen. Omräknat i procent utgör kommunens administrationskostnader i snitt 7,4 % av grundbeloppet.

## Administrationsbelopp i Göteborg, gymnasieskola

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (ÖPwC) har av AcadeMedia AB och fått i uppdrag att utföra en analys huruvida lika villkor råder mellan fristående och kommunala gymnasieskolor inom Göteborgs stad avseende administrativa kostnader.

De fristående skolorna tilldelas en administrationsschablon på 3 % av grundbeloppet före administration och moms. Eleversättning skiljer sig mellan gymnasieelev i kommunal gymnasieskola och fristående skola såtillvida att för bidrag till elev i fristående skola justeras administrationsbidraget till 3 % därefter tillkommer momsersättning på 6 %.

Den genomsnittliga administrationskostnaden uppgår enligt efterkalkylen grundad på 2008 års bokslut till 9 076 kr/elev/år. Indexuppräknat för 2010 motsvarar den **9 212** kr/elev/år. I administrationskostnaden ingår enligt uppgift från Utbildningsförvaltningen (UBF), skolledning, administrativ personal, omkostnader som fortbildning, datakostnader, kontorsmaterial och utrustning. I administrationskostnaderna ingick i efterkalkylen även kostnader för rektor. Kostnaden för rektor baserar på verkligt utfall och har beräknats till 4 901 kr/elev/år. Kostnaden har förts över från administration till undervisning. Kvarstår verklig administrationskostnad 4 311 kr/elev/år eller 2 155 kr/elev/termin. Ersättningsnivåerna till elev i fristående skola har reducerats med detta belopp och kompensation för administration har skett med 3 %.

Se nedanstående exempel för elprogrammet. Beloppen avser läsår.

	Fristående	Kommunal
Eleversättning kommunala skolor	74 320	74 320
Avgår för administration	-4 310	0
Administration 3 %	2 100	0
Summa per läsår	72 110	74 320
Moms 6 %	4 326	
	76 436	74 320

Nedan visas eleversättningen för samhällsprogrammet.

	Fristående	Kommunal
Eleversättning kommunala skolor	53 840	53 840
Avgår för administration	-4 310	
Administration 3 %	1 486	
Summa per läsår	51 016	53 840
Moms 6 %	3 062	
	54 078	53 840

Administrationsersättningen till elev i kommunal gymnasieskola som följer elprogrammet uppgår till 6,2 % och samhällsprogrammet till 8,7 %.

Enligt bilaga till budget för gymnasieskolan uppgår förvaltningsgemensamma anslag till 141 258 tkr fördelat enligt tabellen nedan.

Administration	41 148
Förvaltningsgemensamt	16 715
Gymnasiecentrala anslag	23 035
IT gemensamt	48 000
Vägledningscentrum	<u>12 360</u>

**Totalt** **141 258**

Kostnaderna internfaktureras de olika verksamheterna och ska finansieras av den ersättning varje skola erhåller. Administration (41 148 tkr) och förvaltningsgemensamt (16 715 tkr) fördelas mellan gymnasieskola, gymnasiesärskola och Vux. Vuxenutbildningens andel är inte fördelad per elev utan fördelas utifrån omsättning. Gymnasiecentralt (23 035 tkr) täcks i sin helhet av gymnasieskolan. Fördelning av IT kostnader (48 000 tkr) sker utifrån kriterierna elever/anställda/datorer. Administrationen omfattar cirka 80 tjänster centralt på förvaltningen samt administrativ personal vid respektive skola.

Kostnader för kommungemensam IT samt kostnader för kommungemensam facklig verksamhet och regionövergripande kostnader för gymnasieintagning belastar UBF och kostnaderna ingår i tabellen ovan.

## Administrationsbelopp i Östersund (Jämtlands Gymnasieförbund)

PricewaterhouseCoopers AB (PwC) har av AcadeMedia AB och fått i uppdrag att utföra en analys huruvida lika villkor råder mellan fristående och kommunala gymnasieskolor inom Östersunds kommun avseende administrativa kostnader. Östersunds kommun är en av fyra medlemskommuner i kommunalförbundet Jämtlands Gymnasieförbund (JGY). JGY ansvarar på uppdrag av medlemskommunerna för deras skyldigheter och befogenheter vad gäller gymnasieskolans och gymnasiesärskolans utbildningar enligt skollagen och övriga skolförfattningar.

Två prislistor finns upprättade, en kommunal/interkommunal prislista och en för fristående skolor. Prislistan för de fristående skolorna bygger på en självkostnadskalkyl. Den interkommunala prislistan bygger på en teoretisk beräkningsmodell som har sitt ursprung i respektive medlemskommuns elevpris år 2005 och har ingen koppling till självkostnad och budget.

Självkostnadskalkylen är uppdelad på kostnadslagen i bidraget och är framtagen för program/inriktning där elever inom JGY finns inskrivna vid motsvarande program/inriktning hos fristående skola. Huvudregeln är, enligt JGY, att varje kostnadsdrivare tar sina direkta kostnader såsom exempelvis kostnader för personal, lokaler och läromedel. För vissa gemensamma kostnader sker fördelning med hjälp av fördelningsnycklar.

I posten administration ingår lönekostnader för följande personalkategorier;

- förbundschef, biträdande förbundschef, förbundssekreterare, ekonom/controller, föreståndare, intagningssekreterare, personalstrateg, samordnare, skoladministratör, skolhandläggare, skolvärd, verksamhetsplanerare, utbildningssamordnare, schemaläggare, cafeteriaföreståndare, cafeteriabiträde, ekonomibiträde/lokalvärdare, ledsagare och träningsledare

Vidare klassificeras vissa delar av lärarnas tjänster som administration. Det kan exempelvis vara fackligt förtroendemannaskap och tid för schemaläggning.

De fyra områdesrektorerna har 50 % av sin tjänst inom den centrala administrationen, kopplat till den politiska styrningen av förbundet. Ytterligare en rektor har 50 % av sin tjänst kopplat till internationalisering.

Såsom administrationskostnad klassificeras även omställningskostnader för personal och lokaler. Omställningskostnaderna för personal beräknas till 795 kr/elev och omställningskostnaderna för lokaler beräknas till 429 kr/elev.

De fristående skolorna tilldelas en administrationsschablon på 3 % av grundbeloppet före administration och moms.

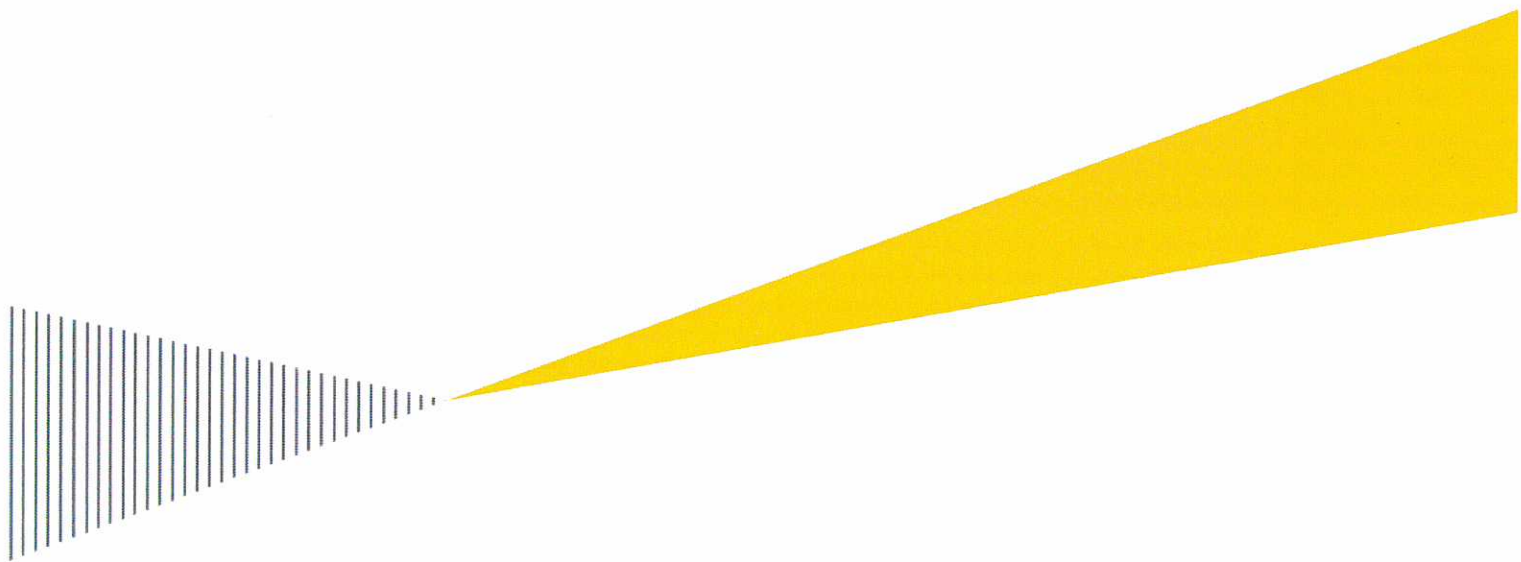
Enligt kalkylen uppgår den genomsnittliga administrationen till 9 %.



# AcadeMediakoncernen

## Analys av momskostnader

14 april 2016



Building a better  
working world

## 1 Bakgrund

AcadeMedia (bolaget) bedriver utbildningsverksamhet i form av för- och grundskolor, gymnasieskolor och vuxenutbildning.

Det offentliga skolväsendet är huvudsakligen undantaget från moms medan annan utbildning beskattas med 25 procent. Då bolagets utbildningsverksamhet är undantagen från moms har bolaget inte rätt att göra avdrag för ingående moms på inköp till verksamheten. Som kompensation får bolaget en schablonersättning om 6 procent av erhållen skolpeng.

EY har fått i uppdrag att utifrån räkenskapsinformation tillhandahållen av bolaget beräkna den faktiska momskostnaden hos 14 enheter hos bolaget. Syftet är att ge en opartisk bedömning av hur den faktiska momskostnaden vid dessa enheter förhåller sig till den schablonersättning för moms som erhålls idag. Detta med anledning av det förslag om sänkt ersättningsnivå för kommuner och landsting som lagts fram i slutbetänkandet av Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt (SOU 2015:93). Enligt det nu aktuella förslaget ska ersättningsnivån sänkas från sex till fem procent. Detta gäller för verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg samt utbildning.

Inom ramen för utredningen har momskostnader hos kommun, landsting samt vissa privata aktörer analyserats för samtliga verksamhetsområden. Det framkommer dock att underlagen avseende privata aktörer i vissa fall var svåra att lägga till grund beräkningar samt att svarsfrekvensen varit låg. Det anges därför att de värden som finns för privata utförare istället får anses indikera om de privata utförarna skiljer sig från kommunernas verksamhet inom utbildningsområdet. Mot bakgrund av bland annat dessa svårigheter finns anledning att på ett mer specifikt och korrekt sätt ta fram underlag för faktiska momskostnader hos privata aktörer.

Av beräkningarna i betänkandet framkommer också att momskostnaderna skiljer sig åt mellan de olika aktuella verksamheterna samt delområden inom verksamheterna. Den genomsnittliga andelen ingående moms av de totala kostnaderna har beräknats till 5,3 procent för tandvård, 5,2 procent för utbildning, 4,7 procent för sjukvård och 3,9 procent för social omsorg. Inom utbildningsverksamhet framkommer vidare exempelvis att den beräknade genomsnittliga andelen ingående moms för förskoleverksamheten är 3,8 procent, för grundskolan 5,8 procent och för gymnasieskolan 7,3 procent av de totala kostnaderna. Den genomsnittliga andelen ingående moms för privata aktörer anges till 5,5 procent. Även dessa avvikelser inom utbildningsområdet belyser behovet av en mer utförlig genomgång av de faktiska momskostnaderna i utbildningsverksamhet för att kunna dra slutsatser om hur en momsschablon på bästa sätt bör utformas.

De enheter som med anledning av ovan har analyserats av EY är Sjölin's gymnasium Nacka, Sjölin's gymnasium Södermalm, Sjölin's ekonomiska gymnasium, LBS Lund gymnasium, Rytmus Malmö gymnasium, Vittra Brotorp grundskola, Vittra Samset grundskola, Vittra Södermalm grundskola, Vällingby Park grundskola, Vedelsöbage grundskola, Jordens skola grundskola, Tuvan förskola, Sandudden förskola, Fryken förskola. Enheterna har valts ut för att ge ett representativt urval av bolagets skolor för såväl grund- och gymnasieskola som förskola. Räkenskapsmaterialet för föregående räkenskapsår har tillhandahållits av bolaget för respektive enhet och utöver detta har

respektive enhets hyresvärd ombetts ge direkta uppgifter om hur stor del av den avtalade hyran för enheten som inbegriper så kallad "dold moms", det vill säga moms som inte specificeras i hyresfakturan men som tas ut av hyresvärden som kompensation för att det inte föreligger avdragsrätt för moms på kostnader kopplade till den specifika uthyrningen.

Syftet med genomgången är att fastställa hur stora bolagets faktiska momskostnader är (synliga som dolda), hur den faktiska kostnaden förhåller sig till nuvarande schablonersättning samt om den faktiska kostnaden är i linje med resultatet som framkommer i "Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt" (SOU 2015:93).

## 2 Sammanfattande slutsatser

Den totala beräknade momskompensationen för samtliga analyserade enheter uppgår till 15 916 204 kronor för föregående räkenskapsår (juli 14 - juni 15). För samma period uppgår den faktiska beräknade momskostnaden (synlig och dold) till 23 175 143 kronor. Det ger således ett beloppsmässig negativt resultat (underkompensation av momskostnader) om 7 258 939 kronor.

Den genomsnittliga andelen ingående moms för samtliga enheter uppgår enligt analysen till 7,7 procent, att jämföra med den nuvarande momsersättningsschablonen om 6 procent. Detta innebär att det redan med dagens ersättningsnivå inte föreligger neutralitet mellan kommunalt och privat bedriven utbildning, vilket talar emot en ytterligare sänkning av momsersättningsschablonen. Privata aktörer konkurrerar således inte med kommunala/landsting skolor på lika villkor.

Vid momsfri uthyrning av lokaler har fastighetsägaren/hyresvärden inte rätt att dra av ingående moms hänförlig till kostnader och investeringar för den momsfria uthyrningen. Av den anledningen tar fastighetsägaren/hyresvärden med sina ingående momskostnader vid sin beräkning av hyresnivån. Utöver den synliga momskostnaden får momsfria hyresgäster därför betala en högre hyra än momspliktiga hyresgäster. Vid genomgång av några aktuella hyresavtal framgår att det inte angivits i avtalen hur mycket hyresgästen betalar extra som momskompensation till fastighetsägaren/hyresvärden. Enligt direkta uppgifter från vissa av de aktuella hyresvärdarna ligger dock denna kompensation på i genomsnitt 20 procent av den totala årshyran. Den beräknade dolda momskostnaden i form av högre hyresnivåer uppgår för aktuellt räkenskapsår enligt analysen till 13 210 408 kronor. Detta innebär att cirka 57 procent av enheternas totala momskostnader utgörs av dold momskostnad kopplad till hyra av lokaler.

Sammantaget visar analysen av enheterna att de faktiska momskostnaderna i utbildningsverksamheten (7,7 procent av de totala kostnaderna) klart överstiger den nuvarande momsschablonen om 6 procent. Vidare framkommer till viss del likheter med resultaten i utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt vad gäller förekomsten av skillnader mellan delområdena inom utbildningsverksamheten. Här visar analysen att den beräknade genomsnittliga andelen ingående moms för förskoleverksamheten är 5,6 procent, för grundskolan 8,2 procent och för gymnasieskolan 7,5 procent av de totala kostnaderna.

Analysen belyser ytterligare att den nuvarande schablonersättningen till kommuner på 6 procent har en begränsad träffsäkerhet såväl på övergripande nivå som på en mer detaljerad nivå inom utbildningsverksamheten. De skillnader mellan delområden som

framkommer av såväl aktuell analys som av utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt bör beaktas i betydligt större utsträckning för att ge en mer korrekt beräknad momsschablonersättning. Det finns således inte stöd för att genomföra den sänkningen av momsschablonen på det sätt som föreslagits.

Ersättningsystemets syfte är att åstadkomma neutralitet i kommuners val mellan att driva verksamhet i egen regi och att verksamhet bedrivs på entreprenad inom kommunal verksamhet som inte medför skattskyldighet för moms. Eftersom det i enlighet med analysen finns momskostnader som inte kompenseras genom det schablonbidrag om 6 procent av skolpengen som friskolorna erhåller idag skulle den föreslagna sänkningen av momsschablonen motverka syftet med ersättningsystemet. Ersättningen innebär redan idag att friskolorna inte konkurrerar med skolor som drivs av kommun och landsting på lika villkor. Syftet med momsschablonen uppnås således inte i dagens system och kommer ytterligare att försämrats om utredningens förslag genomförs.

En alternativ lösning som på ett bättre sätt skulle återspegla verkligheten och ge möjlighet att uppnå syftet med neutralitet i kommuners val mellan egen regi och entreprenad i aktuella fall skulle vara att ge privata aktörer möjligheten att få ersättning för faktiska momskostnader i utbildningsverksamheten istället för en schablonersättning. Detta givetvis under förutsättning att de faktiska kostnaderna kan styrkas på vederbörligt vis. Utöver detta skulle en momsersättning som tar större hänsyn till faktiska skillnader, exempelvis regionala skillnader avseende fastighetskostnader (som i enlighet med analysen utgör en betydande del av de faktiska momskostnaderna), där lokaler i storstäder normalt sett är dyrare än på landsbygden, ge ett mer adekvat resultat. Ett sådant tankesätt borde åtminstone kunna resultera i en differentierad schablonersättning, som tar hänsyn till aktuella skillnader mellan och inom verksamhetsområdena och därmed bättre återspeglar den faktiska momskostnaden samt bidrar till att upprätthålla neutralitet i kommuners val mellan egen regi och entreprenad.

### **3 Momskompensation**

#### **3.1 Friskolor**

Då utbildning är undantaget från moms har friskolor inte rätt att göra avdrag för ingående moms. För att kompensera friskolorna för momskostnader får de en schablonersättning om 6 procent av det totala bidragsbeloppet dvs. den s.k. skolpengen, 4 kap. 4 § 6 p förordning (1996:1206) om fristående skolor och viss enskild verksamhet inom skolområdet.

I samband med att nya regler infördes angående momskompensation för friskolor ansåg regeringen att det mest rättvisande vore att kompensera friskolorna för deras faktiska momskostnader. Eftersom regeringen ansåg att detta skulle vara administrativt mycket krävande valdes dock att införa en schablonersättning, prop. 2008/09:171 sid. 39.

Bidraget grundar sig på kommunens budget för det kommande budgetåret enligt 4 kap. 1 § förordning (1996:1206) om fristående skolor och viss enskild verksamhet inom skolområdet.

### 3.2 Kommuner och landsting

Enligt 5 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807) får kommuner och landsting kompensation genom de s.k. mervärdesskattekontona för momskostnader som anses ingå i upphandlad utbildning.

Kompensationen uppgår till 6 procent. Om det framgår att viss del avser lokalkostnad är kompensationen 18 procent för lokalkostnaden samt 5 procent för resterande del, 1 § förordning om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (SFS 2005:811).

Av 5 § i ovan nämnda lag har kommuner och landsting som lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom bl.a. utbildningsområdet också rätt till ersättning. Detta medför att kommunerna inte får någon kostnad för momskompensationen till bl.a. friskolorna.

Kompensation som lämnas genom mervärdesskattekontona utbetalas av Skatteverket genom en kreditering av skattekotot, 17 a § ovan nämnda lag.

### 3.3 Förslag till sänkt schablon för momskompensation

I slutbetänkande av Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, SOU 2015:93, finner utredningen att en lämplig nivå för ersättning är 5 procent generellt för samtliga verksamhetsområden. Det innebär en sänkning från 6 procent till 5 procent.

Två särskilda yttranden har lämnats avseende utredningen. Av Jeanette Foreds (skatteexpert SLL) yttrande framkommer bland annat att ersättningssystemet finns på plats för att åstadkomma neutralitet i kommuners val mellan att bedriva aktuella verksamheter i egen regi eller på entreprenad. Det enda syftet är således att inte gynna den egna regin. Vidare framförs att nuvarande ersättningsnivåer ska behållas oförändrade och att schablonnivåerna i möjligaste mån bör motsvara momskostnadernas andel av de totala kostnaderna i den kommunala egna regin men att resultatet av gjorda beräkningar är allt för osäkert för att läggas till grund för en sänkning av nuvarande nivåer.

Av Johan Hedelin (avdelningschef Konkurrensverket) och Oscar Henkows (docenten Ekonomihögskolan i Lund) yttrande framkommer bland annat att utredningens kartläggning visar på avsevärda skillnader i belastningen med s.k. dold moms mellan olika kommunalt finansierade verksamheter och att man för att fullt ut tillmötesgå direktivens krav på konkurrensneutralitet i valet mellan att driva verksamhet i privat respektive kommunal regi måste beakta dessa skillnader i högre grad. Den nuvarande kompensationsnivån anses inom flera verksamheter utgöra en adekvat kompensationsnivå, dock redan i underkant vad gäller framförallt stora delar av utbildningsväsendet. Förslaget är därför att schablonersättningen borde differentieras och lämnas med en normalnivå (5 procent), en nedsatt nivå (4 procent) och en förhöjd nivå (6 procent). Vidare anges att till den förhöjda nivån borde åtminstone hänföras stora delar av utbildningsväsendet.

Sammantaget framkommer således av båda de särskilda yttrandena att schablonersättningen för utbildningsområdet ska ligga kvar på 6 procent.

## 4 Genomgång av räkenskapsinformation

Räkenskapsinformation avseende föregående räkenskapsår (juli 14 - juni 15) för enheterna Sjölin's gymnasium Nacka, Sjölin's gymnasium Södermalm, Sjölin's ekonomiska gymnasium, LBS Lund gymnasium, Rytmus Malmö gymnasium, Vittra Brotorp grundskola, Vittra Samset grundskola, Vittra Södermalm grundskola, Vällingby Park grundskola, Vedelsöbage grundskola, Jordens skola grundskola, Tuvan förskola, Sandudden förskola, Fryken förskola har tillhandahållits.

Enheterna har valts ut för att ge ett representativt urval av bolagets skolor för såväl grund- och gymnasieskola som förskola. Urvalet har således gjorts för att spegla olika typer av verksamheter bedrivna i olika kommuner och med olika mognadsgrad (nya, tillväxt och mogna enheter), vilket bedöms vara ett representativt urval för AcadeMedias skolor.

Räkenskapsinformationen har gått igenom av EY som klassificerat kostnadskonton utifrån respektive skattesats; 6 procent, 12 procent, 25 procent eller momsfrött. Då beloppen i räkenskapsinformationen är belopp inklusive moms har momsbeloppet räknats fram genom att multiplicera beloppen med 5,66 procent, 10,71 procent respektive 20 procent. För de kostnadskonton som omfattas av två olika skattesatser har den lägsta skattesatsen valts. Generellt sett således har en försiktighetsprincip tillämpats, för att säkerställa att de totala framräknade momskostnaderna inte överstiger de faktiska momskostnaderna. Räkenskapsårets avskrivningar för inventarier har multiplicerats med 20 procent för att få fram ett beräknat momsbelopp. Stora inventarieanskaffningar kan medföra stora likviditetspåfrestningar eftersom momsen på förvärvet blir en del av anskaffningsutgiften. Kostnaden för denna likviditetspåverkan har inte kunnat beräknas.

Enligt uppgift från bolaget ingår momskompensationen om 6 procent i skolpengen (inklusive ersättningar för särskilt stöd, modersmål och socioekonomiskt stöd). Vid jämförelsen har skolpengen och övrig ersättning som omfattas av momskompensation multiplicerats med 5,66 procent för att få fram momskompensationen. Vissa kostnader, benämnda övriga kostnader, avser internallokerade kostnader inom koncernen som delvis innehåller fakturerad moms från externa leverantörer. Denna dolda moms har efter genomgång uppskattats till 5 procent av kostnaden.

Utöver detta har bolaget erhållit uppgifter från vissa aktuella hyresvärdar, som har tillhandahållit uppgifter om hur stor del av årshyran som utgör kompensation för deras ingående momskostnader. Hyresvärdarna har således angett den procentuella delen av hyran som utgör momskompensation samt specificerat till hur stor del denna kompensation utgörs av moms på löpande kostnader samt moms på investeringar i aktuella lokaler. I genomsnitt utgör momskompensationen enligt dessa uppgifter 21,5 procent. Där faktiska uppgifter inte erhållits har bolaget beräknat momskompensationen till 20 procent, i enlighet med ovan beskriven försiktighetsprincip.

Nedan följer en översikt av genomgången av enheternas räkenskapsinformation.

Enhet/Skola	Kostnader RR	Synliga moms-kostnader	Avskrivningar avskrivningar	Dold moms kostnader (även i RR)	Dold moms hyra	Övriga kostnader RR	Dold moms övriga kostnader	Tot moms i säs kostnader	Tot moms-kostnader	Momskompensation	Differens komp-kost	Moms-kostnader i %	
Kst 172 Sjöläns	-23 323 946	-631 014	-253 651	-50 730	-6 839 828	-1 367 966	-1 75 017	-8 751	-23 752 614	-2 058 460	1 547 034	-511 426	8,7%
kst 218 Sjöläns Söderm	-39 377 982	-904 078	-585 192	-117 038	-7 497 361	-1 499 472	-593 773	-29 689	-40 556 946	-2 550 278	1 781 971	-768 306	6,3%
kst 251 Sjöläns ekona	-8 892 320	-257 955	-127 944	-25 589	-2 497 520	-499 504	-74 759	-3 738	-9 095 023	-786 786	507 419	-279 367	8,7%
kst 365 LBS Lund	-25 755 725	-1 095 707	-674 212	-134 842	-4 450 234	-890 047	-540 371	-27 019	-26 970 308	-2 147 615	2 181 921	34 306	8,0%
kst 623 Ryttnus Malmö	-14 766 639	-395 409	-1 186 839	-237 368	-2 947 508	-589 502	-166 191	-8 310	-16 119 668	-1 230 588	1 022 453	-208 135	7,6%
Kst 173 Vitttra Brotorp	-30 426 237	-858 723	-996 301	-199 260	-5 624 436	-1 198 005	-1 164 855	-58 243	-32 587 393	-2 314 231	2 123 428	-190 803	7,1%
Kst 183 Vitttra Samset	-8 304 874	-214 733	-178 747	-35 749	-3 492 251	-646 066	-42 744	-2 137	-8 526 365	-898 686	265 839	-632 847	10,5%
Kst 207 Vitttra Söderm	-36 781 324	-1 226 018	-607 119	-121 424	-9 990 081	-1 998 016	-534 195	-26 710	-37 922 638	-3 372 168	1 648 821	-1 723 347	8,9%
kst 90088 Vallingby Park	-10 271 087	-401 552	-174 177	-34 835	-3 492 215	-698 443	-1 775 533	-8 878	-10 622 817	-1 143 708	290 513	-853 194	10,8%
kst 90230 Vedelsögrage	-43 406 980	-1 152 467	-973 283	-194 657	-8 139 239	-1 676 683	-1 004 378	-50 219	-45 884 641	-3 074 026	2 059 506	-1 014 520	6,8%
kst 90249 Jordens skola	-22 449 457	-630 097	-471 645	-94 329	-6 740 338	-1 476 134	-325 430	-16 272	-23 246 532	-2 216 832	1 078 605	-1 138 227	9,5%
kst 90072 Tuvan	-9 380 934	-254 514	-128 543	-25 709	-519 917	-101 904	-63 000	-3 150	-9 572 477	-385 276	642 299	257 023	4,0%
kst 90125 Sandudden	-12 932 529	-274 678	-112 410	-22 482	-2 250 000	-447 750	-459 640	-22 982	-13 504 579	-767 892	717 207	-50 685	5,7%
kst 90264 Fryken	-1 633 455	-77 268	-42 927	-8 585	-680 000	-139 400	-66 886	-3 344	-1 743 268	-228 598	49 187	-179 411	13,1%
	<b>-287 703 489</b>	<b>-8 374 214</b>	<b>-6 512 988</b>	<b>-1 302 598</b>	<b>-65 160 928</b>	<b>-13 228 892</b>	<b>-5 388 792</b>	<b>-268 440</b>	<b>-299 605 269</b>	<b>-23 175 143</b>	<b>15 916 204</b>	<b>-7 259 939</b>	<b>7,7%</b>

#### **4.1 Kommentarer samt jämförelse mellan faktiska momskostnader och momskompensation**

Den totala beräknade momskompensationen, enligt schablon, för samtliga analyserade enheter uppgår till 15 916 204 kronor för aktuellt räkenskapsår (juli 14 - juni 15). För samma period uppgår den faktiska beräknade momskostnaden (synlig som dold) till 23 175 143 kronor. Det ger således ett beloppsmässig negativt resultat (underkompensation av momskostnader) om 7 258 939 kronor. Den genomsnittliga andelen ingående moms av kostnaderna för samtliga enheter uppgår enligt analysen till 7,7 procent.

Vid momsfri uthyrning har hyresvärden inte rätt att dra av ingående moms hänförlig till kostnader och investeringar för den momsfria uthyrningen. Av den anledningen tar hyresvärden med momskostnader vid sin beräkning av hyresnivån. Utöver den direkta momskostnaden får momsfria hyresgäster därför betala en högre hyra än momspliktiga hyresgäster. Vid genomgång av några hyresavtal framgår att det inte angivits i avtalen hur mycket hyresgästen betalar extra som en momskompensation till fastighetsägaren. Enligt uppgift från hyresvärdar ligger dock denna kompensation på i genomsnitt 20 procent av den totala årshyran. Den beräknade dolda momskostnaden i form av högre hyresnivåer uppgår för aktuellt räkenskapsår enligt analysen till 13 210 408 kronor. Detta innebär att cirka 57 procent av enheternas totala momskostnader utgörs av dold momskostnad kopplad till hyra av lokaler och att den synliga momskostnaden endast utgör cirka hälften av den faktiska momskostnaden.

Sammantaget visar analysen av enheterna att de faktiska momskostnaderna i utbildningsverksamheten, det vill säga 7,7 procent av de totala kostnaderna, klart överstiger den nuvarande momsschablonen om 6 procent. Analysens resultat överstiger även klart resultatet i utredningen Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, där den genomsnittliga andelen ingående moms för privata aktörer anges till 5,5 procent.

Även den i analysen beräknade genomsnittliga andelen ingående moms för respektive delområde inom utbildningsverksamheten överstiger klart resultaten som framkommer i utredningen med undantag för gymnasieskolor, med undantag för gymnasieskolan. Här ger analysen att momskostnaderna för förskoleverksamheten är 5,6 procent, för grundskolan 8,2 procent och för gymnasieskolan 7,5 procent av de totala kostnaderna. Motsvarande resultat i utredningen ger för förskoleverksamheten 3,8 procent, för grundskolan 5,8 procent och för gymnasieskolan 7,3 procent. I viss mån visar dock analysen och utredningen likheter i detta avseende, vad gäller det faktum att det förekommer skillnader mellan de delområdena.

#### **4.2 Ytterligare avseende dold moms i hyreskostnad**

En fastighetsägare/hyresvärd kan vid uthyrning av lokaler tillämpa så kallad frivillig skattskyldighet för moms om hyresgästen stadigvarande bedriver momspliktig verksamhet i de aktuella lokalerna. Detta medför även att fastighetsägaren/hyresvärden får möjlighet att dra av moms på investeringskostnader och löpande kostnader kopplade till lokaluthyrningen.

För det fall en momsfri hyresgäst skulle börja hyra lokaler som tidigare har använts i frivillig skattskyldighet upphör möjligheten att tillämpa frivillig skattskyldighet. Detta kan medföra att fastighetsägaren blir skyldig att återbetala delar av tidigare avdragen moms hänförlig till



ny-, till- och ombyggnadskostnader (däri inbegripet hyresgästanpassningar). Vid momsfri uthyrning får hyresvärden inte heller avdragsrätt för ingående moms hänförlig till löpande kostnader. Av dessa anledningar tar hyresvärden med momskostnaden i beräkningen vid hyressättningen och det ingår således en dold moms i den hyra en momsfri hyresgäst får betala.

Vid genomgång av några aktuella hyresavtal framgår att det inte angivits i avtalen hur mycket hyresgästen betalar extra som momskompensation till fastighetsägaren/hyresvärden. Enligt direkta uppgifter från vissa aktuella hyresvärdar ligger dock denna kompensation på i genomsnitt 20 procent av den totala årshyran. Den beräknade dolda momskostnaden i form av högre hyresnivåer uppgår för aktuellt räkenskapsår enligt analysen till 13 228 892 kronor. Detta innebär att cirka 57 procent av enheternas totala momskostnader utgörs av dold momskostnad kopplad till hyra av lokaler.

Sammantaget kan man konstatera att fastighetsägare får en ökad komplexitet, administration och risk av att hyra ut lokaler till en hyresgäst som inte bedriver momspliktig verksamhet. Privat utbildningsverksamhet, som omfattas av undantag för moms, har därmed en konkurrensnackdel på hyresmarknaden i jämförelse med bolag som bedriver momspliktig verksamhet eller en kommunal skola vid fastighetsägares val av hyresgäst. Det kan medföra att en momsfri hyresgäst i praktiken blir hänvisad till mindre attraktiva lokaler med sämre läge och standard. Detta förstärker argumentet för att privat utbildningsverksamhet skulle göras momspliktig.

---

**Tomas Karlsson**

*Partner, Tax*

E-mail: tomas.karlsson@se.ey.com

Telefon: +46 (0) 70 664 16 61

---

**Dan Sidbo**

*Manager, Tax*

E-mail: dan.sidbo@se.ey.com

Telefon: +46 (0) 72 717 10 44

---

**Johanna Ström**

*Consultant, Tax*

E-mail: Johanna.strom@se.ey.com

Telefon: +46 (0) 72 215 41 02