

Finansdepartementet

160427  
SOU 2015:93

**AcadeMediakoncernens yttrande över slutbetänkandet av  
Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting  
för s.k. dold mervärdesskatt**

AcadeMedia vill lämna synpunkter på ovan rubricerade betänkande. Synpunkterna är begränsade till de förslag som avser utbildningsverksamhet och utgår från att en sänkt momsersättning för den kommunala verksamheten i förlängningen får motsvarande effekt i skollagens bidragsregler till fristående skolor och vid upphandling av utbildningsverksamhet.

### **Bakgrund**

AcadeMedia är norra Europas största enskilda utbildningskoncern och bedriver utbildningsverksamhet i form av för- och grundskolor, gymnasieskolor och vuxenutbildning. Bolagets verksamheter har ca 65 000 förskolebarn och elever samt cirka 80 000 vuxenstuderande vid drygt 560 enheter. AcadeMedia finns i Tyskland, Norge och över hela Sverige, från Boden i norr till Malmö i söder och sysselsätter ca 12 000. medarbetare i Sverige.

AcadeMedias utbildningsverksamhet är undantagen från moms, vilket medför att bolaget inte har rätt att göra avdrag för ingående moms på inköp till verksamheten. Som kompensation får bolaget en schablonersättning om 6 procent av erhållen skolpeng.

Bakgrunden till schablonersättningen är att nya bestämmelser trädde i kraft i skollagen år 2010 vars syfte var att lika villkor för kommunala och fristående skolor skulle tillämpas i Sverige. I linje med detta 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.

Regelverket har konstruerats på ett annat sätt beträffande Sveriges kommuner. För kommunens egna kostnader gällande exempelvis skolverksamhet får kommunen kompensation via skatteverket i enlighet med Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Dessa har även en lagstadgad rätt att få kompensation genom de s.k. mervärdesskattekontona för momskostnader som anses ingå i upphandlad utbildning eller som lämnas genom bidrag till utbildningsverksamhet.

Kompensationen uppgår till 6 procent och medför att kommunerna inte får någon kostnad för moms-kompensationen till bl.a. friskolorna.

Den 27 mars 2014 tillsatte regeringen, Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt, för att se över statens moms-kompensation till bl.a. kommunerna. Gällande regelverk sträcker sig en bit tillbaka i tiden och enligt regeringen finns det olika omständigheter som indikerar att moms-ersättningen är högre än de faktiska moms-kostnaderna. En sänkning med 1-2 procentenheter skulle enligt Statskontoret leda till att ersättningsnivån enligt huvudregeln bättre motsvarade den faktiska nivån.

Utredningen ska undersöka moms-kostnadens andel av den totala kostnaden inom olika verksamheter och analysera för- och nackdelar med ersättning som baseras på utförarens faktiska moms-kostnad respektive schablonersättning som baseras antingen på kommunernas moms-kostnader eller på utförarnas moms-kostnader. Utgångspunkten ska vara att förslag till ändringar i regelverket ska syfta till konkurrensneutralitet vid valet mellan att bedriva verksamhet i kommunal eller privat regi.

Utredningen lämnade sitt förslag den 28 januari 2016 och föreslår att nivån på schablonersättningen ska sänkas från 6 procent till 5 procent. Sänkningen föreslås mot bakgrund av att utredningens beräkningar indikerar att andelen ingående skatt generellt är lägre än nuvarande schablonnivå.

Om förslaget genomförs kommer sannolikt i förlängningen fristående skolor att påverkas negativt genom att bestämmelserna i skolförfattningarna ändras så tillvida att moms-kompensationen sänks från 6 procent till 5 procent även för dessa verksamheter.

## **Sammanfattning**

AcadeMedia avstyrker utredningens förslag om att sänka nivån för schablonersättning för dold mervärdesskatt från 6 procent till 5 procent.

AcadeMedia vill inledningsvis betona att syftet med utredningen, d.v.s. att uppnå en rättvis ersättning som motsvarar kostnaderna med ett regelverk som syftar till konkurrensneutralitet vid valet mellan att bedriva verksamhet i kommunal eller privat regi, är eftersträfvansvärt och viktigt. AcadeMedia har i linje med detta under de senaste åren aktivt verkat för att skollagens krav om lika villkor mellan verksamheterna ska efterlevas. Målet med lika villkorsarbetet beträffande moms-ersättningen är att den ska vara neutral. Utbildningsbranschen ska varken uppnå bättre eller sämre villkor än andra branscher eller konkurrenter. Intentionen är att säkerställa ett rättvist och konkurrensneutralt system där fristående skolor får verka under samma förutsättningar som andra verksamheter.

Utredningens förslag leder emellertid inte till en rättvis ersättning och konkurrensneutralitet. Det finns heller inte stöd för att genomföra den sänkning av moms-schablonen som föreslagits eftersom det underlag som utredningen bygger sitt förslag på är bristfälligt. Av betänkandet framgår bl.a. att underlagen avseende privata aktörer i vissa fall varit svåra att lägga till grund för beräkningar och att svarsfrekvensen varit låg. Vidare borde den dolda mervärdesskatten i hyreskostnaderna ha beaktats i betydligt större utsträckning för att ge en korrekt beräknad momskostnad. Det framgår också i kartläggningen nedan, som gjorts av aktörer inom branschen, att den verkliga momskostnaden uppgår till 7,7 % vilket är högre än den nuvarande kompensationen.

Mot bakgrund av det osäkra underlaget som lett till förslaget om sänkning av momsersättningen, gav AcadeMedia revisionsbyrån Ernst & Young i uppdrag att beräkna den faktiska momskostnaden för ett urval av AcadeMedias verksamheter, se bilaga. Sammanfattningsvis visade Ernst & Youngs granskning att den genomsnittliga andelen ingående moms för samtliga enheter uppgick till 7,7 procent av kostnaderna. Därutöver har både experter och SKL varit kritiska till utredningens slutsatser och motsatt sig en sänkning av schablonersättningen för utbildningsbranschen.

Utredningens förslag som syftar till att uppnå rättvis kompensation i förhållande till faktiska kostnader skulle således sänka ersättningen för en redan underkompenserad verksamhetsgren. För en rättvisande momsersättning borde schablonen egentligen höjas med en dryg procent. Mot bakgrund av det borde det vara uteslutet att genomföra en sänkning av en nivå som fungerat i 25 år.

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.

Om regeringen inte ser ovan som ett möjligt alternativ, förespråkar AcadeMedia 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 syftet med neutralitet i kommuners val mellan egen regi och entreprenad. Vi bedömer att detta inte är svårt att beräkna utifrån de momssatser 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. En sänkning av momsschablonen skulle försämra de fristående aktörernas konkurrenskraft, möjlighet till expansion av nya enheter och investeringar i t.ex. ny teknik.

Ytterligare ett argument för att inte sänka momsersättningen är att elever i fristående skolor skulle drabbas av regeländringen eftersom en del av skolpengen måste användas för att finansiera momskostnader. Detta skulle leda till att elever i fristående skolor får mindre resurser att tillgå, vilket står i strid med principen om lika villkor som kommer till uttryck i skollagen. Effekterna av förslaget kommer dessutom att innebära att resurser styrs bort från verksamhetens kärnuppgift som är att bedriva utbildning.

Sammantaget får förslaget om sänkt momsersättning allvarliga konsekvenser för utbildningsbranschen, i form av ökade kostnader, vilket kommer leda till att resurser styrs bort från eleverna och utbildningsverksamheten. Mot bakgrund av det bör en förnyad utredning med ett hållbart underlag och djupare konsekvensanalys av förslaget genomföras innan några förändringar tillåts träda i kraft.

## **AcadeMedias skäl för avstyrkande av förslaget**

AcadeMedia avstyrker utredningens förslag om att sänka nivån för schablonersättning för dold mervärdesskatt från 6 procent till 5 procent.

AcadeMedia stödjer utredningens intentioner som ligger i linje med bolagets arbete för att verka för lika villkor och konkurrensneutralitet mellan kommunal – och privat regi. AcadeMedia har i linje med detta under de senaste åren aktivt verkat för att skollagens krav om lika villkor mellan verksamheterna ska efterlevas. Målet med lika villkorsarbetet beträffande momsen är att den ska vara neutral. Utbildningsbranschen ska varken uppnå bättre eller sämre villkor än andra branscher eller konkurrenter. Intentionen är att säkerställa ett rättvist och konkurrensneutralt system där fristående skolor får verka under samma förutsättningar som andra verksamheter.

### *Underkompensation och brister i utredningens underlag*

Dagens system med en schablonersättning om 6 procent har fungerat bra och varit enkel att tillämpa. Nivån på ersättningen har också vid ett sammanvägt genomsnitt av samtliga verksamheter från förskola till gymnasieskola upplevts uppfylla lagstiftningens krav på lika villkor.

Inom ramen för utredningen har momskostnader hos kommun, landsting samt vissa privata aktörer analyserats. Av utredningens betänkande framgår att underlagen avseende privata aktörer i vissa fall varit svåra att lägga till grund för

beräkningar, vilket inneburit att utredningen till stor del fått utgå från kommunernas momsituation samt att svarsfrekvensen över lag 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. Vidare borde den dolda och osynliga mervärdesskatten som ofta finns i de lokalhyror enskilda utbildningsanordnare blir belastade med ha beaktats i betydligt större utsträckning för att ge en korrekt beräknad momskostnad.

Mot bakgrund av det osäkra underlaget som lett till förslaget om sänkning av momsersättningen, har AcadeMedia givit revisionsbyrån Ernst & Young i uppdrag att, utifrån AcadeMedias räkenskapsinformation, beräkna den faktiska momskostnaden för ett representativt urval (14 stycken) av AcadeMedias verksamheter, se bilaga 1. Syftet med genomgången är att ge en opartisk bedömning av hur stora bolagets faktiska momskostnader är - synliga som dolda.

Ingående moms består av två komponenter dels moms som redovisas på faktura från externa leverantörer och som inte får dras av, dels osynlig moms i hyreskostnader. 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. Enligt direkta uppgifter från vissa av de aktuella hyresvärdarna ligger denna kompensation på i genomsnitt i vissa fall 20 procent, men i vissa fall t.o.m. över 20 procent av den totala årshyran. För AcadeMedias del utgör den beräknade dolda momskostnaden i form av högre hyresnivåer cirka 57 procent av enheternas totala momskostnader.

Sammanfattningsvis visade Ernst & Youngs granskning att den genomsnittliga andelen ingående moms för samtliga enheter uppgick till 7,7 procent av kostnaderna, 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. Därutöver har både experter och SKL varit kritiska till utredningens slutsatser och motsatt sig en sänkning av schablonersättningen för utbildningsbranschen.

Att baserat på utredningens beräkningar, som bland annat inte på korrekt sätt tagit hänsyn till den dolda och osynliga momsen i hyran, genomföra en sänkning av en nivå som fungerat i ca 25 år är allt för vanskligt och riskabelt och kommer undergräva konkurrensneutraliteten.

## *Konkurrensneutralitet mellan kommunal - och privat regi*

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.

Såsom framgått är de momskostnader som fristående verksamheter har till sin natur i stor utsträckning dolda. Detta beror på att fastighetsägare saknar möjlighet att, genom så kallad frivillig skattskyldighet, ta ut moms på hyran när lokaler hyrs ut till enskild icke momspliktig verksamhet. Istället kan hyresvärdarna höja hyran, med följderna att momsen inte specificeras för hyresgästen. Enligt uppgift från AcadeMedias hyresvärdar ligger denna kompensation på i genomsnitt 20 procent av den totala årshyran. Den beräknade dolda momskostnaden i form av högre hyresnivåer uppgår för aktuellt räkenskapsår och för de 14 enheterna som ingick i 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.

Många gånger innebär den förhöjda hyran som kompenserar för momsen ett etableringshinder eftersom kostnaden för att hyra lokaler blir för hög i förhållande till skolpengen. AcadeMedia har ett flertal exempel på sådana situationer varav ett aktuellt beskrivs nedan.

*Ett av AcadeMedias dotterbolag, Pysslingen, letade förskolelokaler i Malmö kommun och efter att ha hittat lämpliga lokaler förde bolaget en diskussion om hyran med fastighetsägaren. Fastighetsägaren uppgav att hyran skulle följa marknadshyran i området d.v.s ca 2400-2500 kr /kvm. Vidare uppgav fastighetsägaren att momsen för fastighetsägarens byggnadsinvestering skulle tillkomma som en kostnad för AcadeMedia då verksamheten inte var momspliktig. Med momskompensationen för byggnadsinvesteringen slutade hyran på en nivå om ca 7 000 kr/m<sup>2</sup> och totalt ca 5 Mkr på en yta om ca 700 kvm.*

Det kan tyckas överflödigt att tillägga att det inte var möjligt för Pysslingen att hyra lokalerna p.g.a. den tillkommande momsen.

Vid uthyrning till kommuner som bedriver icke momspliktig verksamhet i lokalen har fastighetsägare möjlighet att beviljas frivillig skattskyldighet. Därmed har fastighetsägare lättare att få betalt för sina momskostnader om kommunen hyr en lokal, än om en fristående skolhuvudman hyr samma lokal. Detta snedvrider konkurrensen och gör att kommunala verksamheter kan ha lättare att hyra lokaler än fristående verksamheter.

Vid uthyrning till en momspliktig hyresgäst kan fastighetsägaren göra avdrag för moms på investeringar och löpande kostnader. Om en momsfri hyresgäst senare skulle tillträda dessa lokaler blir fastighetsägare återbetalningsskyldig för sådan avdragen moms.

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 finns även andra problem med en momsschablon då en schablon skapar inlåsnings effekter som snedvrider villkoren mellan kommunala och fristående verksamheter och därmed mellan eleverna i respektive skolform. En fristående skola som anlitar en städfirma får till exempel betala 25 procent mer för detta jämfört med om man anställer egen städpersonal. Detta beror på att moms tas ut på tjänster från företag, men inte i ett anställningsförhållande. Eftersom kommunala skolor får kompensation för den moms som de betalar om de anlitar en städfirma har de större möjligheter att anlita företag för att utföra tjänster som inte tillhör skolans kärnverksamhet

## *Alternativa förslag till dagens system för momskompensation*

### *Momspliktig utbildningssektor*

AcadeMedia anser att det enklaste sättet att komma till rätta med momsproblematiken är att göra utbildningssektorn momspliktig. Detta skulle lösa problemet med dold moms i lokaler, som då kan hyras ut med momspåslag. Även inlåsnings effekten skulle försvinna eftersom fristående verksamheter då kan få tillbaka den moms som de betalar till leverantörer. Momsplikt skulle också innebära en harmonisering med det momssystem som gäller för övriga samhället. Slutligen skulle momsplikt innebära att kommunala och fristående skolor agerar på lika villkor. Det finns då ingen anledning att tvista om storleken på en schablon. Momssatsen skulle kunna sättas till 0 procent.

För närvarande pågår en utredning på EU-nivå där möjligheten att göra bl.a. utbildningsbranschen momspliktig undersöks. Sverige bör verka inom EU för att

utbildningssektion ska göras momspliktig och ändringar i det nuvarande regelverket bör avvaktas i väntan på resultatet av utredningen på EU-nivå.

## *Faktisk momsersättning*

Om regeringen inte ser ovan som ett möjligt alternativ, förespråkar AcadeMedia att faktisk momsersättning tillämpas istället för schablonersättning. Detta är 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. Detta givetvis under förutsättning att de faktiska kostnaderna kan styrkas på vederbörligt vis.

Skolkostnadsutredningen, vars utredning ännu inte presenterats överväger att ändra skollagen så att fristående skolor ges rätt till kommuners faktiska administrationskostnad då detta skulle leda till ett mer rättvist system i enlighet med skollagens intentioner om lika villkor. Skälet som regeringen angav för att införa en schablonersättning istället för faktisk ersättning i samband med att regelverket ändrades i skollagen år 2010 var att det skulle vara administrativt mycket krävande för kommunerna att redovisa faktisk administration och moms. Skollagens ändrade regler om skolpengsberäkning har nu tillämpats i fem år och det har visat sig att det inte är förknippat med några större svårigheter för kommunerna att redovisa administration respektive moms.

De alternativ som AcadeMedia förespråkar skulle leda till ett konkurrensneutralt och rättvist system som ligger i linje med skollagens principer om lika villkor. En rad initiativ har emellertid tagits på EU-nivå och utredning pågår för att förändra det nuvarande moms-systemet. Mot bakgrund av det och för undvikande av onödigt merarbete bör, trots att Ernst & Youngs beräkningar visat att bolaget är underkompenserat med dagens momsschablon om 6 procent, nuvarande system behållas i avvaktan på kommande förändringar som resultat av EU-arbetet.

Stockholm den 27 april 2016

För AcadeMediakoncernen



Marcus Strömberg  
VD



Heidi Westman  
Koncernjurist



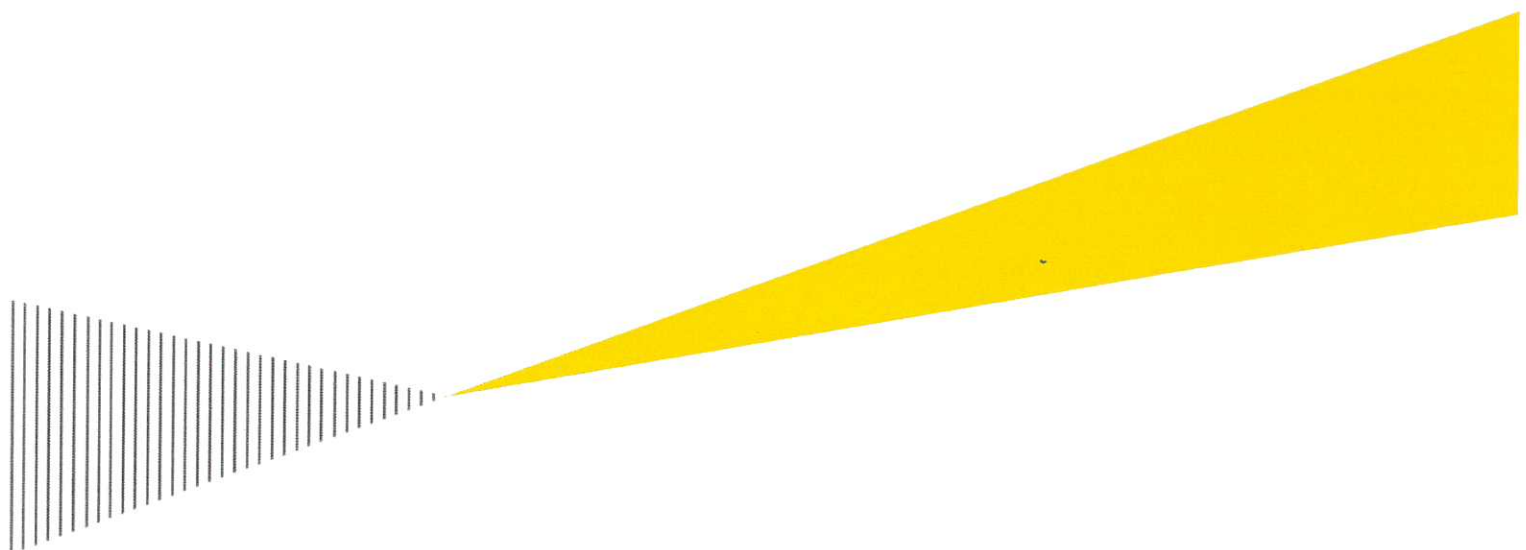
## **Bilaga,**

Analysrapport framtagen revisionsbyråen Ernst & Young, AcadeMediakoncernen -  
Analys av momskostnader.

# 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 momsersättningschablonen 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 momsersättningschablonen. 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 skattekontot, 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, Vedelsöhage 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 kostnadskontona 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	Hyres-kostnader (även i RR)	Dold moms hyra	Övriga kostnader RR	Dold moms övriga kostnader	Tot momsbas kostnader	Tot moms-kostnader	Momskomp-ensation	Differens komp-kost	Moms-kostnader i %
Kst 172 Sjöllins	-23 323 946	-631 014	-253 651	-50 730	-6 839 828	-1 367 966	-175 017	-8 751	-23 752 614	-2 058 460	1 547 034	-511 426	8,7%
kast 218 Sjöllins Södern	-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 Sjöllins 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 Rytmus 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 Vittira Brotorp	-30 426 237	-858 723	-996 301	-199 280	-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 Vittira 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 Vittira Södern	-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 Vällingby Park	-10 271 087	-401 552	-174 177	-34 835	-3 492 215	-698 443	-177 553	-8 878	-10 622 817	-1 143 708	290 513	-853 194	10,8%
kst 90230 Vedelsöbage	-43 406 980	-1 152 467	-973 283	-194 657	-8 139 239	-1 676 683	-1 004 378	-50 219	-45 384 641	-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%
	-287 703 489	-8 374 214	-6 512 988	-1 302 598	-65 160 928	-13 228 892	-5 388 792	-269 440	-299 605 269	-23 175 143	15 916 204	-7 259 939	7,7%



#### **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](mailto:tomas.karlsson@se.ey.com)

Telefon: +46 (0) 70 664 16 61

---

**Dan Sidbo**

*Manager, Tax*

E-mail: [dan.sidbo@se.ey.com](mailto:dan.sidbo@se.ey.com)

Telefon: +46 (0) 72 717 10 44

---

**Johanna Ström**

*Consultant, Tax*

E-mail: [Johanna.strom@se.ey.com](mailto:Johanna.strom@se.ey.com)

Telefon: +46 (0) 72 215 41 02